

Žemės ūkio ekonomika ir sociologija • Agrarian Economics and Sociology

Apskaitos reikšmė ir jos įtaka žemės ūkio kooperatyvų veiklos plėtrai

Kostas Valužis,

Julius Ramanauškas

*Lietuvos žemės ūkio universitetas,
Studentų g. 11, Akademija,
LT-53061 Kauno rajonas
El. paštas: AFK@lzuu.lt*

Straipsnyje nagrinėjami žemės ūkio kooperatyvų veiklos ypatumai, susieti ir priklausomi nuo buhalterinės apskaitos tvarkymo pobūdžio ir ryšio, padedančio užtikrinti sėkmingą kooperatyvų veiklą. Lietuvoje žemės ūkio kooperatyvai vykdo įvairiapusę veiklą – vieni superka ir perparduoda savo narių žemės ūkio produkciją, antri dar papildomai tą produkciją perdirba ir parduoda, tretieji teikia savo nariams įvairias paslaugas, aprūpina technika ir žaliavomis, dar kiti kooperuojasi auginant įvairius gyvulius – vieni iš kitų superka, augina ir parduoda prieauglį ir pašarus ir t. t. Visa tai yra susieta su kiekvienos veiklos rezultatų nustatymu ir teisingu atsiskaitymu, kuris didintų kooperatyvo narių pasitikėjimą plečiant jo veiklą. Visa tai yra susieta su specifiniu buhalterinės apskaitos, kuri privalo užtikrinti teisingą ir objektyvų finansinių rezultatų nustatymą bei paskirstymą tarp kooperatyvo narių, taip pat atsiskaitymą su valstybės išdu, organizavimu. Analogiški veiksmai ir ūkiniai santykiai yra atliekami ir ne su kooperatyvų nariais, kurių rezultatai turi būti apskaičiuojami atskirai, nes atsiranda kita atsiskaitymo tvarka su valstybe bei su kooperatyvo nariais.

Raktažodžiai: kooperatyvų veikla, supirkimas, pardavimas, perdirbimas, kooperatyvo nariai, pajai, pelnas, apyvarta

ĮVADAS

Žemės ūkio kooperatyvai analogiškai kaip ir žemės ūkio įmonės ar ūkininkai gamina žemės ūkio produktus, paruošia juos pardavimui ar papildomai perdirba arba kaip prekybos organizacijos aprūpina savo narius reikiama technika, žaliavomis ir atsargomis. Tačiau buhalterinės apskaitos požiūriu čia atsiranda tam tikri ypatumai, norint teisingai apskaityti kiekvieno kooperatyvo nario (ir ne nario) indėlį į kooperatyvo veiklą ir nustatyti finansinius rezultatus bei paskirstyti pelną. Tačiau tų rezultatų paskirstymas yra susietas su keletu skirtingų kriterijų – dalis rezultatų turi būti skirstoma pagal kiekvieno kooperatyvo nario kapitalo dalį (pajų), kita dalis – pagal pirkimų ir pardavimų apyvartą, trečia gali būti atiduodama administracijos skatinimui už jos indėlį organizuojant kooperatyvo veiklą ir t. t. Be to, kooperatyvas gali turėti ryšius su kitais juridiniais ir fiziniais asmenimis (ne nariais), kurie taip pat turi įtakos tiems rezultatams. Visa tai ir sudaro apskaitos tvarkymo specifiką, kurios organizavimas dar nėra nei oficialiai reglamentuotas, nei plačiau moksliskai tyrinėtas. Todėl kiekvienam kooperatyvui tenka savarankiškai ieškoti atitinkamų buhalterinės apskaitos sprendimo būdų, o tai apsunkina to

darbo organizavimą bei teisingą visų teisės aktų pritaikymą praktikoje ir kooperatyvo narių skatinimą. Tačiau kitoms nežymioms veiklos sritims, kaip viešosios sveikatos priežiūros įstaigos arba kitos pelno nesiekiančios viešosios įstaigos (namų savininkų bendrijos, asociacijos ir kt.), jų veiklos apskaitai finansų ministerija patvirtino apskaitos tvarkymo taisykles, sąskaitų planus ir atskaitomybės formas. Iš to seka išvada, kad įvairiapusė ir sudėtinga žemės ūkio kooperatyvų veiklos apskaita yra palikta savieigai.

Tyrimo tikslas – išnagrinėjus žemės ūkio kooperatyvų organizavimo ir veiklos specifiką, jų kryptis ir rezultatų nustatymo mechanizmą, iškelti atsiskaitymo su kooperatyvo nariais (ir ne nariais) apskaitos tvarkymo problemas, kurių išsprendimas padėtų spartinti žemės ūkio kooperatyvų plėtrą.

Tyrimo metodai. Tyrimai atlikti taikant mokslinio vertinimo metodus – literatūros ir teisės aktų nuostatų analizę, mokslinių darbų taikymą ir kitus apibendrinimo metodus bei praktinę žemės ūkio įmonių patirtį.

Tyrinėjant žemės ūkio kooperatyvų veiklos buhalterinės apskaitos ypatumus, jų apskaitos vertinimas buvo nagrinėtas dviem aspektais – teoriniu ir praktiniu. Teoriniu aspektu

išnagrinėti bendrieji principai ir apskaitos metodai bei apskaitos objektai, kurie yra sutinkami visuose veiklos srityse bei žemės ūkio įmonėse. Praktiniu aspektu, kadangi niekur nėra paskelbta jokios platesnės apskaitos tvarkymo kooperatyvuose patirties, remiantis teoriniais pagrindais yra mėginta pritaikyti esamąją apskaitos tvarką bet kurio ūkinio vieneto apskaitos sistemoje. O tas pritaikymas yra paremtas tuo, kad bet kokioje veiklos srityje, nepriklausomai net nuo juridinio statuso, egzistuoja tie patys apskaitos objektai – turtas (gal tik su specifine klasifikacija), gamybinis procesas, atsiskaitymai, kapitalas, finansiniai rezultatai ir t. t. Šiuo atveju žemės ūkio kooperatyvų apskaitos specifika naujoviškai ir skirtingai pasireiškia atsiskaitymų su kooperatyvo nariais (ir ne nariais) pagal finansinius rezultatus srityje bei atsiskaitant (ir skatinant už rezultatus) su samdomos administracijos darbuotojais. Todėl, norint pagerinti žemės ūkio kooperatyvų veiklos plėtrą, iškyla būtinybė užtikrinti tokių rezultatų apskaitą.

TYRIMO REZULTATAI IR JŲ APTARIMAS

Žemės ūkio kooperatyvų veikla moksliniu požiūriu daugiausia yra tyrinėta jų veiklos tipizacijos pagrindu. Klasifikuojant kooperatyvų veiklą, nemažą indėlį įnešė mokslininkai Cobia (1989); Deining (1994); Garoygan (1983); Kyriakopulos (2000); Šalčius (1992); Čaplikas, Ramanauskas (2001); Dehais (1986); Ramanauskas (2006, 2003) ir kt. Kooperatyvų veiklos organizavimo arba valdymo klausimais tyrimus yra darę mokslininkai Mierzwa (2007); Dull, Mohn, Noren (1995) bei daugelis kitų.

Kooperatyvų narių ir kooperatyvų tarpusavio partnerystės santykius yra nagrinėję (Dull, Mohn, Noren (1995), Kaufman (2000), Christofer (1995) bei daugelis kitų mokslininkų.

Kadangi kooperatyvų veiklos plėtros pagrindą nulemia kooperatyvo narių ir darbuotojų skatinimas už pasiektus rezultatus, žemės ūkio įmonių veiklos valdymo ir skatinimo tyrimus yra atlikę Valužis (1988, 2001, 2005), Genienė, Valužis, Palubinskienė (2004) ir kiti.

Tyrinėjant žemės ūkio veiklos kryptis ir organizacinę struktūrą beveik vieningai yra sutariama, kad kooperatyvų veiklą galima klasifikuoti pagal tokius veiklos tipus (Valužis, Ramanauskas, 2007; Ramanauskas, Gargasas, 2007; Ramanauskas, Ramanauskienė, 2006).

A tipui yra priskiriami kooperatyvai, kurių nariai (ir ne nariai) parduoda kooperatyvui savo išaugintą (pagamintą) produkciją, kuri yra paruošiama ar perdirbama ir parduodama. Pasibaigus ataskaitiniams metams, pagal rezultatus kooperatyvo nariams yra išmokama įstatuose nustatyta dalis pelno už pajus ir už apyvartos rodiklius. Tokie santykiai tarp kooperatyvo ir jo narių yra aptinkami stambiuose kooperatyvuose, kurie turi produkcijos perdirbimo įmones.

B tipo kooperatyvams yra priskiriami tokie, kurie ne superka, bet tik priima produkciją iš savo narių (ir ne narių), kuri yra saugoma, rūšiuojama, fasuojama, o kartais ir perdirbama, parduodama. Ji iki pardavimo tebesiskaito kooperatyvo narių nuosavybe. Už ją yra atsiskaitoma tik ją pardavus pagal nustatytus įkainius. O už galutinius finansinius rezultatus yra atsiskaitoma pagal atskirus sutartinius įsipareigojimus.

C tipo kooperatyvams yra priskiriami tokie, kurie kooperatyvo nariams (ir ne nariams) teikia įvairias technines paslau-

gas (apdirba žemę, nuima derlių, atlieka transporto patarnavimus, statybos ir remonto darbus ir kt., skolina ir skolinasi lėšas, o tai yra būdinga tik finansinėms institucijoms). Čia pasireiškia klasikiniai verslo santykiai: paslaugų gavėjas už paslaugas apmoka pagal egzistuojančias rinkos kainas, o metų pabaigoje gauna papildomą pelno dalį pagal apyvartą (gautų ar parduotų paslaugų vertę) bei už pajų. Čia pasireiškia tokie santykiai, kad kooperatyvo nariai per kooperatyvą atlieka paslaugas kitiems kooperatyvo nariams (ir ne nariams), o kooperatyvas tai parduoda ir užsidirba atitinkamą dalį.

D tipo kooperatyvams yra priskiriami savo narius aprūpinantieji kooperatyvai. Jie aprūpina savo narius visomis reikalingomis prekėmis (mašinomis, trąšomis, sėklomis, degalais ir kitomis reikiamomis priemonėmis). Uždirbtas tokių kooperatyvų pelnas taip pat yra skirstomas ir pagal apyvartą, ir pagal pajus bei atitinkama dalis skiriama administracijos skatinimui.

E tipo kooperatyvams yra priskiriami mišrios veiklos kooperatyvai. Jie gali atlikti kelių rūšių funkcijas:

- 1) aprūpinti savo narius visomis reikiamomis priemonėmis (D tipo);
- 2) teikti įvairias paslaugas (C tipo);
- 3) priimti, perdirbti ir parduoti produkciją ir kt. (A ir B tipo).

F tipo kooperatyvams yra priskiriami gamybiniai kooperatyvai, kurie specializuojasi augindami įvairią produkciją. Pvz., iš atskirų kooperatyvo narių superka gyvulių prieauglį ir jį užauginę parduoda. Lygiagrečiai iš kooperatyvo narių jie perka pašarus. Be to, gali padėti savo kooperatyvo nariams įsigyti ir išauginti veislinius gyvulius, sėklą, sodinimo medžiagą ir kt.

Iš pateiktos klasifikacijos, kuri yra sąlyginė ir visada gali būti persipynusi tarpusavyje, matyti, kad norint kuo plačiau vystyti žemės ūkio kooperatyvų veiklą, iškyla vienas svarbiausių klausimų – kaip teisingai ir objektyviai atsiskaityti su kiekvienu kooperatyvo nariu pagal kelis skirtingus rodiklius – įnešto kapitalo dalį (pajų) ir veiklos santykius su kooperatyvo pirkimo ir pardavimo apyvarta. Lietuvos Respublikos kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) įstatyme, apibrėžiančiame kooperatyvo narių teisių ir pareigų nuostatas, yra nurodyta, kad kooperatyvo nariai turi teisę gauti skirstomo pelno dalį, proporcingą apyvartos (operacijų) su kooperatine bendrove dydžiui, bei gauti pelno dalį (dividendą), proporcingą jo pajaus ir, jeigu turtas priskirtas nariams, naujai sukurto turto dydžiui.

Iš pateiktos kooperatyvų veiklos klasifikacijos matyti, kad dauguma kooperatyvų savyje akumuliuoja gamybinę, prekybinę ir finansinę veiklą. O norint teisingai apskaičiuoti finansinius rezultatus ir juos paskirstyti pagal atskiro nario sudėtinį indėlį – pajų ir apyvartą bei lygiagrečiai ir už vadovavimą, būtina preciziškai tiksliai organizuota apskaitos sistema bei objektyviai paruošti kooperatyvo įstatai ir atsiskaitymų nuostatai, aiškiai apibrėžiantys mokesčių ir pelno apskaičiavimo bei skirstymo tvarką.

Žemės ūkio kooperatyvų veiklos specifika dar pasireiškia ir tuo, kad iš savo narių supirktos bei paruoštos (perdirbtos) ir parduotos žemės ūkio produkcijos pelnas yra neapmokestinamas pelno mokesčiu. Tačiau jeigu žemės ūkio produkcija yra supirkta ir parduota ne kooperatyvo narių, tai tos mokesstinės lengvatos negali būti taikomos. Tai dar labiau sugriežtina būtinybę specifiškai organizuoti apskaitos sistemą.

Kuo pasireiškia apskaitos sistemos ypatumai, jos reikšmė ir įtaka kooperatyvų veikloje? Atsakyti į šį klausimą yra gana sudėtinga.

Pirma, kaip matyti iš kooperatyvų veiklos klasifikacijos, jų veikloje yra persipynusios beveik visos veiklos sritys – gamyba, paslaugos, prekyba bei finansinė veikla. Dėl atskirų veiklos sričių bei juridinių santykių skirtingumų (su kooperatyvo nariais ir ne nariais) yra skirtingai skaičiuojamas pelno mokestis bei PVM.

Antra, nors kooperatinės veiklos reglamentavimo teisės aktuose skatinimas už finansinius rezultatus yra apribotas tik dviem pagrindiniais rodikliais – už apyvartą ir pajų, tačiau, autorių manymu, reikėtų išskirti ir trečią rodiklį – už vadovavimą kooperatyvo veiklai. Šią skatinimą reikėtų sieti su darbo apmokėjimo sistema, t. y. išmokant skatinimo sumas įtraukti į veiklos sąnaudas už atitinkamų pasiekimų įgyvendinimą dar prieš skirstant pelną. O tai reiškia, kad apskaitos sistemoje turi būti įgyvendinami vadinamieji valdymo apskaitos principai:

- apskaityti kiekvieno padalinio (gamybinio, tiekimo, realizavimo) veiklą;
- kiekviename padalinyje apskaičiuoti finansinius rezultatus, kaupiant įstatuose ar apskaitos politikoje nustatytas sąnaudas bei nustatytomis kainomis įvertinant atliktas paslaugas;
- turi būti užtikrinta tiksli ir skaidri atsiskaitymo su kooperatyvo nariais (ir ne nariais) už priimtą produkciją ar suteiktas paslaugas apskaita, tiksliai nustatant priimtos produkcijos kokybę ir kiekybę, įvertinant ją sutartyse numatytais kainomis.

Trečia, nurodytų užduočių įgyvendinimui kooperatyvai, kadangi turi juridinių asmenų statusą bei kol nėra parengtos vieningos metodikos, turi teisę pasirinkti apskaitos tvarkymo pavyzdžio modelį – sąskaitų planą bei atskaitomybės formas – arba prisitaikyti prie žemės ūkio įmonių, arba prie verslo įmonių apskaitos. Čia iškyta tik tokie skirtumai, kad žemės ūkio įmonių atskaitomybė – finansinių rezultatų apskaičiavimas nėra tiksliai susietas su savikainos apskaičiavimo sistema, o yra išvestinis apskaičiuotas žemės ūkio produkcijos ir biologinio turto likučius įvertinant patvirtintomis normatyvinėmis kainomis.

Be to, veiklos rezultatų ataskaitoje yra rodomos tiktai realizuotos žemės ūkio produkcijos pagal veiklos šakas (augalininkystės, gyvulininkystės ir kt.) pajamos, adekvačiai neparodant tų produkcijos rūšių savikainos. O kadangi kooperatyvai superka ir parduoda produkciją ne tik iš savo narių, bet ir iš kitų pardavėjų, kur pirmųjų pelnas yra neapmokestinamas, o antrųjų apmokestinamas. Atsižvelgus į Verslo apskaitos standartų (VAS) nuostatas (3-iasis VAS „Pelno (nuostolių) ataskaita“) išimtiniais atvejais siekiant teisingai parodyti įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus bei pinigų srautus ir vadovaujantis turinio svarbos principu, kurio nuostatos reikalauja kreipti didžiausią dėmesį į ūkinės operacijos turinį bei ekonominę prasmę, o ne tik į formalius pateikimo reikalavimus, todėl kooperatyvai į tą pelno (nuostolių) ataskaitą dar turėtų įsirašyti parduotos produkcijos pajamas ir sąnaudas, atskirai iš kooperatyvo narių ir atskirai iš ne narių, kad būtų įmanoma tiksliai apskaičiuoti apmokestinamąjį pelną.

Ketvirta, pagrindiniai apskaitos ypatumai (nepaisant to, kad visose veiklos srityse yra tie patys apskaitos objektai – turtas, pinigai, gamyba, atsiskaitymai, realizacijos procesas, pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarka, kapitalas, finansiniai rezultatai ir kt. (Valužis, 2001) bei yra vadovaujama tais pačiais teisės aktais) kooperatyvuose atsiranda dėl to, kad dar papildomai tenka tvarkyti ypatingos paskirties atsiskaitymų už priimtą ar supirktą produkciją iš kiekvieno nario (ir ne nario) apskaitą, siekiant atsiskaityti tą produkciją surūšius, perdirbus ir pardavus bei, atvirkščiai, kooperatyvo nariui (ir ne nariui) pardavus prekes bei atlikus paslaugas pagal skirtingus rodiklius – pagal apyvartą ir pagal kapitalą (pajų dydį). Nors visų veiklos sričių balansuose anksčiau nurodytų rodiklių nėra (Valužis, 2005), tačiau kooperatyvuose tokius apskaitinius rodiklius yra būtina išskirti. O kad visa tai būtų įmanoma įgyvendinti, reikia keletu metodinių priemonių, patvirtintų kooperatyvo atsiskaitymų už priimtą produkciją nuostatose:

- 1) tose metodinėse priemonėse turėtų būti tiksliai apibrėžtos produkcijos priėmimo, rūšiavimo ir įvertinimo sąlygos ir tvarka iš narių (ir ne narių);
- 2) tos produkcijos saugojimo, perdirbimo ir pardavimo iš narių (ir ne narių) apskaitos tvarka;
- 3) numatyta apskaitos tvarka, kaip kaupti informaciją atsiskaitymų už apyvartą apskaitai;
- 4) nustatyta atsiskaitymų tvarka, jei iki ataskaitinių metu pabaigos nebus realizuota visa priimta ar supirktą produkcija;
- 5) kokiomis dalimis turi būti skirstomas pelnas už apyvartą ir už pajus;
- 6) nustatyti rodikliai apskaitos registruose, kuriuose būtų kaupiama informacija pagal kiekvieną kooperatyvo narį ir kuriuos jis galėtų patikrinti, įsitikinti jų teisingumu ir t. t.

Šis paruošiamasis darbas objektyviai ir tiesiogiai gali būti įvykdomas viso kooperatyvo narių pastangomis (o ne vien apskaitos darbuotojų bei vadovo). Pagrindinis tokių priemonių paruošimo kriterijus – atsižvelgti į visus teisės aktus, susietus su kooperatyvų veikla ir su atsiskaitymo su valstybe tvarka.

Išskirtiniai apskaitos ypatumai priimant ar superkant žemės ūkio produkciją arba parduodant prekes ir teikiant paslaugas kooperatyvo nariams (ir ne nariams)

Priimant saugoti, perdirbti ar parduoti žemės ūkio produkciją iš kooperatyvo narių, ją būtina įvertinti pagal įvairius kokybinius ir kiekybinius parametrus ir įtraukti į apskaitą nuostatose patvirtinta tvarka.

Atsakingi už produkcijos priėmimą, laikymą, perdirbimą bei realizavimą asmenys turi užtikrinti ir jų apskaitą.

Daugelis produkcijos rūšių nėra ir negali būti iš karto realizuojama, todėl dažnai pasibaigus ataskaitiniams metams, dalis priimtos saugojimui bei realizavimui ar supirkto produkcijos dar lieka neparduota, todėl su kooperatyvo nariais neįmanoma galutinai atsiskaityti. Šiuo atveju, kad būtų išvengta atskirų administracijos darbuotojų piktnaudžiavimo, kad vieno kooperatyvo nario produkcija bus skubiai perdirbama ir realizuojama, o kito vilkinama arba parduodama skirtingomis kainomis, turėtų būti taip pat nustatytos atitinkamos taisyklės, kad būtų galima išvengti galimo (gal ir gerai paslėpto) diskriminavimo. Į tai būtina atkreipti dėmesį dėl to, kad kooperacijos įstatymo

reikalavimuose dėl įstatų sudarymo ir tvirtinimo, jų turinyje nėra atskiro reikalavimo, kaip atsiskaityti su kooperatyvo nariais tokiais konkrečiais atvejais. Ten yra nurodyta, kad į įstatus turi būti įrašyta pelno ir nuostolių paskirstymo tvarka, kurią ir reikėtų įstatuose detalizuoti.

Išskirtiniai atsiskaitymo su kooperatyvo nariais apskaitos ypatumai dar iškilis ir dėl to, kad finansinis rezultatas, taikant pajamų ir sąnaudų pripažinimo bei kaupimo principus, nėra adekvatus gautiems pinigams, kuriais reikia atsiskaityti išmokant dividendus bei pagal apyvartą. Dažni atvejai, kai bet kokia įmonė pagal tuos principus savo apskaitoje pripažįsta uždirbtas pajamas ir apskaičiuoja finansinius rezultatus, tačiau negavusi iš pirkėjo pinigų, jei jis bankrutuoja, bankrutuoja kartu su pirkėju. O kad nenukentėtų kai kurie kooperatyvo nariai, už kurių parduotą produkciją nėra gauti pinigai, skirstant pelną bei išmokant už apyvartą, tose atsiskaitymų nuostatose turėtų būti nustatytas proporcingumo principas. O kodėl produkcija yra parduota nemokiems pirkėjams, turėtų pasiaiškinti kooperatyvo administracija ir po lygiai (tai yra proporcingai) turėtų paliesti kiekvieną kooperatyvo narį.

Kitas labai svarbus klausimas, į kurį būtina atkreipti dėmesį, tai informacijos kaupimas valdymo sprendimų priėmimui, arba vadinamosios valdymo apskaitos organizavimas ir jo sąsajos su kooperatyvų veikla.

Apie valdymo apskaitą yra pakankamai daug literatūros šaltinių. J. Mackevičiaus knygoje „Valdymo apskaita“ pateikta apie 280 įvairių šaltinių autorių nuomonių, tačiau tarp jų yra labai daug prieštaravimų ir nenurodoma galutinio valdymo apskaitos modelio. Vienas šio straipsnio autorių valdymo apskaitos klausimus yra plačiai išnagrinėjęs knygoje „Хозрасчет в совхозе: проблемы совершенствования“ (Валуžис, 1988). Joje išnagrinėti ir tokios apskaitos organizavimo principai, ir rezultatų apskaičiavimas, ir skatinimo sistemos pagal tuos rezultatus taikymas. Kadangi kooperatyvų tikslas suvienijus atskirus jos narių finansinius išteklius ir gamybinės priemonės kolektyviai siekti geresnių veiklos sąlygų ir rezultatų ir kadangi patys kooperatyvų nariai pasirenka valdymo struktūrą, todėl turi teisę nusistatyti tokį valdymo apskaitos modelį, kurio pagalba kiekvienas jo padalinys ar tarnyba galėtų dirbti savarankiškai ir darbo rezultatai būtų atskirai nustatomi ir vertinami.

Svarbiausia, kad bet kurios veiklos srities ir bet kurio padalinio ar tarnybos veikla būtų vertinama nepriklausomai nuo kito padalinio ar tarnybos veiklos. Šiuo metu žemės ūkio įmonių (o tai gali būti taikoma ir kooperatyvuose) apskaitos sistemoje vienos veiklos šakos rezultatai (augalininkystės šakoje išauginti ir gyvulininkystės gamyboje sunaudoti pašarai) veikia kitos šakos – gyvulininkystės rezultatus. Taikant kiekvieno padalinio ir kiekvienos veiklos srities savarankiškumo ir nepriklausomumo principus, tarpusavio ryšiai turėtų būti susieti su pirkimo–pardavimo principais.

Šiuo metu egzistuojanti produkcijos savikainos skaičiavimo tvarka dar yra ekonomiškai nesuderinta daugeliu aspektų:

- 1) į produkcijos savikainą nėra įkalkuliuojamos veiklos (įmonės valdymo – *aut.*) sąnaudos, o tai iškraipo savikainos struktūrą;
- 2) daugelio gamybą aptarnaujančių šakų (transportas, dirbtuvės, kitos technikos) išlaidos yra priskiriamos

netiesioginių išlaidų kategorijai ir paskirstomos proporcingai pasirinktai bazei, neanalizuojant jų susidarymo pagrindų ir nedarant tų šakų ekonominio vertinimo;

- 3) įmonėse veikia tam tikros tiekimo, rinkos tyrimo, produkcijos realizavimo bei kitokios vadybinės tarnybos, kurių veiklos efektyvumas visai nevertinamas ir priskiriamas veiklos sąnaudų kategorijai.

Siekiant teisingai ir ekonomiškai pagrįstai įvertinti kiekvieno tiek gamybinio, tiek aptarnaujančio padalinio bei vadybinės tarnybos darbą, reikėtų atskirai apskaityti ir kiekvieno jų veiklą. O tai reiškia, kad kiekvienam padaliniiui ar tarnybai turėtų būti iš anksto apskaičiuojamos išlaidos, nustatomi paslaugų teikimo matavimo ir vertinimo rodikliai ir jų suteiktos paslaugos kitiems padaliniais turėtų būti parduodamos pagal nustatytus įkainius. Šiuo atveju būtų įvykdytos kelios labai svarbios sąlygos:

- paslaugų pirkėjas tas paslaugas galėtų priskirti tiesioginių išlaidų kategorijai;
- kalkuliuojant pagamintą produkciją nebereikėtų koreguoti ir kito padalinio veikla nebeturėtų jokios įtakos. Savikaina būtų tikslesnė ir objektyvesnė;
- paslaugas teikiančio padalinio rezultatas būtų apskaičiuojamas palyginus padarytas išlaidas su parduotų paslaugų verte.

Čia būtų galima suminėti ir daugelį kitų aplinkybių, kurios padėtų nustatyti kiekvieno padalinio ar tarnybos tikslesnius veiklos rezultatus, išsiaiškinti valdymo teigiamas ir neigiamas aplinkybes ir priimti atitinkamus sprendimus.

Taikant anksčiau minėtus veiklos vertinimo valdymo tikslais ypatumus išskyla būtinybė koreguoti finansinių rezultatų – pelno (nuostolių) ataskaitos rodiklius:

- 1) kadangi pagamintos produkcijos savikaina nebebūtų koreguojama, o parduodant nurašoma pagal apskaitines kainas, todėl gamybinių rezultatų skirtumai turėtų būti rodomi, į pelno (nuostolių) ataskaitą įrašant papildomai;
- 2) aptarnaujančiųjų padalinių ir atskirų tarnybų rezultatai tarp faktiškų išlaidų ir suteiktų paslaugų kitiems padaliniais sutartinio įvertinimo taip pat turėtų būti į pelno (nuostolių) ataskaitą įrašomi atskira eilute.

Pateikti pasiūlymai nereikalauja naujos apskaitos sistemos kūrimo, o tik tai kūrybiškai juos pritaikius būtų galima atlikti tikslesnį atskirų veiklos sričių vertinimą. Be to, tai padidintų kooperatyvų narių pasitikėjimą kooperatyve egzistuojančia apskaitos tvarka ir jų materialinį suinteresuotumą. O iš to išplaukia ir atsakymas apie apskaitos reikšmę ir jos įtaką žemės ūkio kooperatyvų veiklos plėtrai.

IŠVADOS

1. Šiuo metu moksliniai tyrimai daugiausia yra nukreipti į kooperatyvų veiklos ypatumų klasifikavimą, tačiau beveik neskiriama dėmesio jų apskaitai ir labai sudėtingam finansinių rezultatų apskaičiavimui.

2. Nors teoriškai įvertinus buhalterinės apskaitos sistemą galima teigti, kad nepaisant veiklos sričių ypatumų, juridinio statuso ir nuosavybės formų, visose veiklos srityse pasireiškia tie patys apskaitos objektai (turtas, pinigai, atsiskaitymai ir

t. t.), tačiau žemės ūkio kooperatyvų veiklos apskaita turi savo specifinių ypatumų – ji yra susieta su kooperatyvo nariais ir ne nariais, su kuriais skirtingai yra atsiskaitoma už priimtą produkciją ar suteiktas paslaugas. Nariams išmokama pelno dalis pagal pirkimo ir pardavimo apyvartą bei įnašų (pajų) dydį, ne nariams – pelnas visai neskirstomas. Todėl tuo tikslu yra siūlomas atsiskaitymų su nariais ir ne nariais apskaitos modelis.

3. Kadangi kooperatyvo nariai kartu yra ir to turto savininkai, todėl jų tikslas siekti kuo geresnių rezultatų. Todėl jų veikloje labai svarbią vietą užima kooperatyvo valdymo funkcijų gerinimas. O norint nustatyti ir įvertinti kiekvieno padalinio ar atskiros tarnybos darbą, kartu būtina taikyti ir valdymo poreikiams skirtus apskaitos principus. Tai reiškia, kad būtų taikoma tokia apskaitos sistema, kuri leistų nustatyti kiekvieno padalinio ar tarnybos finansinius rezultatus. Tokių rezultatų apskaičiavimas verčia keisti visą apskaitos ir atskaitomybės rodiklių sistemą:

- 1) pagal kiekvieną padalinį kaupiti išlaidas, o atliktas paslaugas parduoti jų naudotojams pagal patvirtintose nuostatose nustatytus įkainius. Ataskaitinių metų pabaigoje, nekoreguojant savikainos, finansinius rezultatus, kaip skirtumą tarp suteiktų paslaugų vertės ir padarytų išlaidų, į pelno nuostolio ataskaitą įrašyti atskiru rodikliu;
- 2) galutinis finansinis rezultatas bus apskaičiuotas iš dviejų rodiklių – iš pajamų ir savikainos skirtumo už parduotą produkciją ir iš atskirų padalinių veiklos rezultatų skirtumo.
- 3) kad būtų įgyvendinta anksčiau pateikta apskaitos organizavimo tvarka tiek nustatant finansinius rezultatus, tiek skirstant pelną pagal sudėtinius rodiklius – apyvartą ir pajų dydį, visą tvarką būtina aptarti ir patvirtinti atskiruose atsiskaitymų apskaitos nuostatuose.

Gauta 2008 02 27

Priimta 2008 04 18

Literatūra

1. Cobia D. Cooperatives in Agriculture. New Jersey, 1989.
2. Christofer M. Logistics and Supply Chain Management. 9th ed., Financial Times, Prentice Hall, 1998.
3. Čaplikas J., Ramanauskas J. Kooperacijos raida ir perspektyvos Lietuvos žemės ūkyje // Vagos. LŽŪU mokslo darbai. 2001. Nr. 49(2).
4. Dehais G. La société de capitaux cooperatives les entreprises de l'économie sociale et la théorie de l'agence // Economie de Gestion Agra-Alimentaire. 1986. N 1.
5. Deining K. W. Cooperatives and the Breakup of Large Mechanized Farm. Washington, D. C.: The World Bank, 1994.
6. Dull S. F., Mohn W. A., Noren T. Partners. The McKinsey Quarterly, McKinsey Company, Inc. 1995. N 4.
7. Garoygan L. Developments in the Theory of Farmer Cooperatives // American Journal of Agricultural Economics. 1983. Vol. 65. N 5.
8. Genienė M., Valužis K., Palubinskienė S. Vieningo buhalterinių sąskaitų plano taikymo teorinis pagrindimas // Žemės ūkio mokslai. 2004. Nr. 2.
9. Kaufman R. Partnership Power. Ron Kaufman Active Learn, 2001.
10. Kyriakopoulos K. The Market Orientation of Cooperative Organizations. Assen: Van Gorcum. 2000. Vol. 2.
11. Mierzwa D. Management of Cooperatives in the Time of Market Globalization. Challenges for Co-operative Development in a Market Economy // Proceedings of International Scientific Conference. Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development. 2007. Vol. 2(9).
12. Ramanauskas J., Gargasas A. Rozwój spółdzielni rolniczych na Litwie // Spółdzielce farmy gospodarowania – tradycja i współczesność. Siedlce: Akademia Podlaska, 2007. N 88.
13. Ramanauskas J. Perspektyviausios kooperatyvų plėtros formos žemės ir maisto ūkyje // Tarptautinės mokslinės konferencijos „Kaimo plėtra 2003“ pranešimų rinkinys. Akademija, LŽŪU leidybos centras, 2003.
14. Šalčius P. Kooperatinė ekonomika. Vilnius: Mintis, 1992.
15. Valužis K. Apskaitos problemos. Vilnius: UAB „Viltis“, 2001.
16. Valužis K., Palubinskienė S., Genienė M. Valdymo sistemos ir valdymo apskaitos sąsajos žemės ūkio įmonėse // Žemės ūkio mokslai. 2005. Nr. 1.
17. Валужис К. Хозрасчет в совхозе: проблемы совершенствования. Москва: Профиздат, 1988.
18. Валужис К., Раманаускас Ю. Влияние учета на управление и развитие сельскохозяйственных кооперативов // Proceedings of International Scientific Conference. Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development. Херсон, 2007. Vol. 2(a).
19. Раманаускас Ю., Раманаускене Я. Система производства сельскохозяйственной продукции и его инфраструктура в Литве // Экономика Украины. 2006. № 10.

Kostas Valužis, Julius Ramanauskas

THE SIGNIFICANCE AND IMPACT OF ACCOUNTING ON THE DEVELOPMENT OF AGRICULTURAL COOPERATIVES

Summary

The article aims at the exploration of the problems of agricultural cooperative development, specific in the sphere of accounting and related with the diversity of the activities of cooperatives: the acceptance, storage, purchase, processing and realization of production of both members and non-members of a cooperative. Cooperatives also supply their members (and non-members) with primary resources such as machines, seeds, fertilizers, transport, and other services necessary for agriculture. Besides, cooperatives often give loans and provide other financial support. All this is closely related to the accounting system which has to ensure an exact and fair payment order for both cooperative members (non-members) and the state. The specificity of payments appears because the financial reporting of a cooperative to its members regarding financial results consists of two parts: for share (capital) and for the turnover. Profit is not distributed to non-members of a cooperative. The profit gained from the economic activity of cooperative members is not charged with the profits tax, whereas the profit gained from the operations with non-members of a cooperative is taxed. Besides, it is advisable to allocate part of the profit to stimulate the administration.

However, in order to fulfil the tasks and settle with the members and non-members of a cooperative fairly, the accounting system should guarantee a precise accounting of the production accepted and purchased from each member (non-member) according to the quality and valuation of production and later in its processing and realization. Difficulties in accounting for financial results occur also because financial results are calculated when the accounting year, which is determined as a difference between income and expenses, is over. But it is necessary to have money in order to distribute the profit. If buyers do not pay for the production in due time or have gone bankrupt, the cooperative may bankrupt as well. Payments may be complicated if the production of some members is realized, while that of others is not. The lack of both theoretical and practical investigations of the subject also causes problems. Legal provisions do not consider the issue, either. Cooperatives themselves have to make decisions. Therefore, the problematical questions should be certified in detail in the supplements of a cooperative regulation.

Moreover, an additional type of accounting – management accounting – can help to solve the problems under discussion. Therefore, the results of each subdivision and service should be determined inside a cooperative in order to make adequate decisions.

Key words: the activity of cooperatives, purchase, realization, processing, members of a cooperative, share, profit, turnover