

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

VERSLO EKONOMIKOS IR VADYBOS KATEDRA

Verslo administravimo studijų programa
Kodas 62603S107

EGLĖ ALASEVIČIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

VADYBOS APSKAITOS PROBLEMOS

Kaunas 2009

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIO FAKULTETO**

VERSLO EKONOMIKOS IR VADYBOS KATEDRA

EGLĖ ALASEVIČIENĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

VADYBOS APSKAITOS PROBLEMOS

Darbo vadovas _____
(parašas)

Doc. Edverdas Bartkus
(darbo vadovo mokslo laipsnis,
mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2009

TURINYS

LENTELIŲ SĄRAŠAS.....	4
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS.....	5
ĮVADAS.....	7
1. VADYBOS APSKAITOS PROBLEMAS.....	11
1.1. Apskaita teoriniu aspektu.....	11
1.1.1. Apskaitos samprata ir pagrindiniai jos bruožai.....	11
1.1.2. Informacija ir apskaitos vieta informacijos sistemoje.....	15
1.1.3. Apskaitos sistema ir reglamentavimas.....	17
1.2. Apskaitos sistemos ir rūšys.....	23
1.2.1. Apskaita išorės ir vidaus vartotojams.....	25
1.2.2. Apskaitos sistemų skirtumai ir panašumai.....	33
1.3. Vadybos teorijos ir jų pritaikymo galimybės apskaitos valdyme.....	35
2. KLASIKINĖS APSKAITOS IR APRIBOJIMŲ TEORIJOS PALYGINAMOJI ANALIZĖ 41	41
2.1. Apribojimų teorijos tikslai ir pamatinės idėjos.....	43
2.2. Klasikinės apskaitos tobulėjimo galimybės.....	45
2.3. Klaisikinės apskaitos ir TOC palyginimas.....	48
2.4. Apribojimų teorijos taikymo valdymo apskaitoje pranašumų tyrimo modelis.....	52
3. APRIBOJIMŲ TEORIJOS TAIKYMO VALDYMO APSKAITOJE TYRIMAS.....	56
3.1. Tyrimo metodika.....	56
3.2. Vadybinių sprendimų praktinis pranašumas, taikant apribojimų teoriją (atvejo analizė).....	62
3.2.1. Kiek grynojo pelno atnešė?.....	62
3.2.2. Kokį poveikį turėjo investicijų grąžai?.....	63
3.2.3. Pelningumo rodiklių analizė.....	65
3.3. Anketinio tyrimo duomenų analizė ir rezultatų aptarimas.....	67
3.3.1. Skaičiavimo rodiklių įtaka verslo sprendimams.....	71
3.3.2. Apskaitos metodikos ir informacijos įtaka verslo sprendimams.....	74
3.3.3. Apribojimų teorijos sąsajos su verslo sprendimais.....	82
3.3.4. Vadovų požiūris į verslo valdymo apskaitos naujoves.....	89
3.4. Tyrimo rezultatų įvertinimas.....	92
IŠVADOS.....	95
PASIŪLYMAI.....	96
SUMMARY.....	98
LITERATŪRA.....	99
PRIEDAI.....	105

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Apskaitos apibrėžimai	12
2 lentelė. Apskaitos duomenų vartotojai	16
3 lentelė. JAV informacijos vartotojai	17
4 lentelė. Apskaitos reglamentavimas	18
5 lentelė. Vadybos apskaitos sistemų klasifikavimas	31
6 lentelė. Finansų ir valdymo apskaitos skirtumai	34
7 lentelė. Išlaidų kalkuliavimo būdai	37
8 lentelė. Pagrindinių valdymo apskaitos būdų prielaidos ir charakteristikos	38
9 lentelė. Apribojimų teorijos ir išlaidų teorijos palyginimas	39
10 lentelė. Pasiekimai, naudojant apribojimų teoriją	42
11 lentelė. Vietinės optimizacijos visai sistemai daroma žala	49
12 lentelė. Tyrimo hipotezės ir komentarai	57
13 lentelė. Detalus tyrimo atlikimo planas	60
14 lentelė. Anketų pateikimo respondentams ataskaita	61
15 lentelė. Analizuojamo atvejo duomenų lentelė	62
16 lentelė. Pelno/nuostolių ataskaitos palyginimas	63
17 lentelė. Trumpalaikio turto ir nuosavo kapitalo palyginimai balanse	63
18 lentelė. Atsargų apyvartumas	64
19 lentelė. Buteliuko kakliuko įrenginio gedimo analizės duomenys	65
20 lentelė. Pardavimų gražos normos palyginimas	66
21 lentelė. Turto gražos koeficientų palyginimas	66
22 lentelė. Akcijų gražos palyginimas	66
23 lentelė. Akcijų pelno palyginimas	67
24 lentelė. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį, amžių ir miestą, kuriame dirba	69
25 lentelė. Respondentų pasiskirstymas pagal išsilavinimą ir užimamas pareigas	70
26 lentelė. Verslo sprendimų įtaka finansinės analizės atlikimui	73
27 lentelė. Gamybos išlaidų klasifikavimo schema	75
28 lentelė. Tiriamųjų požiūris į sąnaudų pripažinimą tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos	77
29 lentelė. Verslo sprendimų sąsajos su apribojimų teorija	83

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Apskaitos funkcijos, (pagal Edwards, Hermanson, Rayburn)	13
2 pav. Buhalterinės apskaitos turinys	14
3 pav. Informacijos klasifikavimas	15
4 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata	21
5 pav. Apskaitos procesas	22
6 pav. Apskaitos sistemos ir jų tarpusavio ryšys	24
7 pav. Informacijos poreikis, pasiūla ir panaudojimas	28
8 pav. Apskaitos informacijos rengimas valdymo tikslais	29
9 pav. Absoliučios ir santykinės tiesos teorija apskaitoje	32
10 pav. Atrinktos kompanijos, taikančios apribojimų teoriją	41
11 pav. Apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje modelis	53
12 pav. Informacijos srautas verslo sprendimui	54
13 pav. Apribojimų teorijos taikymo vadybos apskaitoje tyrimo modelis	55
14 pav. Verslo sprendimus įtakojantys informacijos šaltiniai	58
15 pav. Informacijos šaltinių įtaka verslo sprendimų kategorijoms	58
16 pav. Tiriamųjų charakteristika, pagal lytį	68
17 pav. Tiriamųjų pasiskirstymas, pagal amžių	68
18 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį ir amžiaus grupes	69
19 pav. Finansinės analizės svarba	71
20 pav. Dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys	72
21 pav. Kokie svarbiausi finansinės analizės rodikliai naudojami gamybinėse įmonėse ...	74
22 pav. Pelno/nuostolio ir balanso ataskaitų įtaka santykiniams rodikliams	75
23 pav. Gamybos išlaidų priskirimas savikainai	76
24 pav. Respondentų nuomonė, dėl 9-ojo VAS „Atsargos“	78
25 pav. Respondentų nuomonės išskirstymas, dėl 9-ojo VAS „Atsargos“	78
26 pav. apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams	80
27 pav. Apskaitos duomenų įtaką atsargų optimizavimui	81
28 pav. Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimus	82
29 pav. Respondentų nuomonių paskirstymas, pelno siekimo atžvilgiu	83
30 pav. Rodiklių prioritetai priimant verslo sprendimus	84
31 pav. Respondentų nuomonės paskirstymas dėl kainos nustatymo	85
32 pav. Nuomonės pasiskirstymas dėl gamybinių procesų tobulinimo	86

33 pav. Respondentų nuomonė, dėl gamybinių procesų pokyčių įgyvendinimo	87
34 pav. Respondentai, anksčiau girdėję apie apribojimų teoriją	88
35 pav. Apskaitos duomenų pakankamumas verslo sprendimams priimti	90
36 pav. Respondentų nuomonė dėl apskaitos tobulinimo	90
37 pav. Respondentų nuomonė, dėl atskirų verslo sistemų diegimo	91
38 pav. Patobulintas vadybos apskaitos modelis	96

ĮVADAS

Kurį laiką įmonių vadovai Lietuvoje laikėsi nuomonės, kad rinkos ekonomikoje viskas reguliuojasi savaime. Gyvenimas pateikė skaudžių pamokų, kol vadovai suprato, kad klydo. „Kiekvienai organizacijai itin svarbus tampa žinių apie verslo sąlygas bei organizacijos veiklos galimybės jose kaupimas, sisteminimas, analizė ir pritaikymas. Tai padeda organizacijai mokytis, nes mokymasis yra svarbi ne tik adaptavimosi, bet ir išlikimo sąlyga“ (G. Kalčinskas, 2006).

Įmonės veikia rinkoje ir siekia skirtingų tikslų, kuriuos pasiekia, veikdamos savais metodais. Tik nuolatos besimokanti ir sugebanti lanksčiai keistis įmonė sugebės prisitaikyti prie rinkos sąlygų, o tai įgalina ją plėsti savo rinką ir didinti savo vertę. Įmonėje įdiegus vadybos apskaitą, jau ne buhalterija nurodo, kokią informaciją suformuluos apskaita. Atsakomybė perduodama vadybininkams, kurie yra šios informacijos užsakovai, todėl tai suteikia galimybę įmonės valdymą padaryti efektyvesnį.

Pagaliau pradėta suprasti, kad finansinė apskaita iš esmės yra skirta įmonės savininkų, kreditorių bei valstybės interesams tenkinti. Ši apskaita patenkina išorinių vartotojų poreikius, bet jos teikiamos informacijos nepakanka įmonės vadovams. Finansinė apskaita atspindi tai, kas įvykę, tačiau nepadeda numatyti kas bus ateityje ir kokių priemonių reikia imtis, norint pakreipti įmonę viena ar kita linkme. Tuo tarpu dėl vadybos (vidinės) apskaitos įmonė valdoma ne tik patirtimi bei intuicija, bet ir specialiai vadybos tikslams parengta informacija. Įveikti sparčiai šiuolaikinės besikeičiančios pasaulinės rinkos keliamus iššūkius gali padėti tik verslo procesams pritaikyta veiksminga vadybos (vidinė) apskaitos sistema. Kad konkurenciniai sunkumai taptų bendrovės pranašumais, reikia sistemingai prižiūrėti ir gerinti savo bendrovės darbo veiksmingumą.

Temos aktualumas ir jos sprendimo būtinumas. Norint pagerinti veiklos pelningumą, reikia priimti optimalius ir tik ekonomiškai pagrįstus sprendimus. Tradiciškai susiklostė, kad mūsų įmonėse, vis dar neišskiriamos visos apskaitos rūšys. Apskaitos duomenys didžiąja dalimi naudojami atsiskaityti su mokesčiais ir finansinėmis institucijomis, todėl reikia pripažinti, kad *apskaitos duomenys vis dar nesuteikia reikalingos informacijos teisingiems vadybos sprendimams priimti.*

Lietuvoje pradeda populiarėti vienokios ar kitokios verslo valdymo sistemos, kurias įdiegus, taip ir negaunamas taip laukiamas rezultatas. Dažniausiai taip atsitinka todėl, kad įdieginėjant naują verslo valdymo programą, paliekami tokie patys arba panašūs procesai. Taip atsitinka todėl, kad įmonės per mažai dėmesio skiria vadybos (vidinės) apskaitos procesui tobulinti ir analizuoti.

Nors vadybos apskaitos klausimus nagrinėja vis daugiau mokslininkų, bet iki šiol dar reikiamai neištirtos vadybos apskaitos sritys ne tik Lietuvoje, bet ir daugelyje užsienio šalių. Mūsų

ir kitų šalių tyrinėtojai įrodė, kad ekonominė informacija teikia tik 60% – 80% valdymui reikalingų žinių (remiantis įv. šaltiniais).

Apskaičiuota, kad neefektyvaus valdymo kaina kasmet padidėja 10% (J. Mackevičius, 2003). Vadybos apskaita leidžia įmonėms (ir ne tik joms) įvertinti atskirų padalinių veiklos efektyvumą, nustatyti, ar tinkamai naudojamas įmonės turtas, formuoti informaciją apie produktų savikainą, ar naudinga gaminti vienokį ar kitokį produktą, ar pasiteisina įmonės veikloje daromos išlaidos bei įvertinama jų sumažinimo galimybė, kokių produktų gamybą tikslinga plėtoti, kaip optimizuoti gamybos ir realizavimo išlaidas ir kt. Tačiau kol kas vadybos apskaita labai silpnai taikoma. Galima teigti, kad taikomi tik atskiri jos elementai.

R. Saragosi, R. Morgunov (Риполь и др., 2000) valdymo apskaitą apibūdina, kaip integruotą pajamų ir išlaidų, planavimo, normavimo, kontrolės ir analizės sistemą, kuri leidžia apibendrinus informaciją priimti teisingus valdymo sprendimus bei numatyti įmonės ateities problemas.

Problemos ištyrimo lygis. Valdymo apskaitos problemas savo darbuose nagrinėjo žymiausi pasaulio mokslininkai. Valdymo apskaitą nagrinėjo A. Atkinson, R. Kaplan, S. Yang, R. Banker (2001), valdymo ir išlaidų apskaitą nagrinėjo C. Drudy (1992), išlaidų apskaitą valdymo aspektu nagrinėjo Ch. Hongren, G. Foster, S. Datar (2002) ir kt. Reikia pažymėti, kad vokiečių praktikoje ypatingą vietą valdymo apskaitoje užima kontrolingas: jis sujungia apskaitos kontrolės, koordinavimo planavimo ir kt. funkcijas, jas integruoja ir koordinuoja. Labiausiai plėtojo išlaidų apskaitos teorijas K. Daumler ir J. Grabe (1995), H. Kupper, K. Olferrt, M. Schweitzer (1995). Pasak J. Mackevičiaus (2003) iš postkomunistinių šalių labiausiai nusipelnę, tobulinant kai kuriuos valdymo apskaitos teorijos elementus, yra Lenkijos ir Rusijos mokslininkai. Valdymo apskaitą tarptautinės patirties aspektu nagrinėjo V. Tkač ir M. Tkač (1994).

Lietuvoje šią temą plačiai nagrinėjo S. Palubinskienė, M. Navickienė, J. Mackevičius, G. Kalčinskas, R. Stačiokas, ir kt.

E. Bertašiūtė, K. Valužis (2005) nagrinėjo balanso ataskaitų sudarymo metodikos bendrųjų reikalavimų neatitikimus, pagal Lietuvoje galiojančius verslo apskaitos standartus ir pagal Europos Sąjungos Keturtoją direktyvą. D. Strazdienė, A. Kustienė (2005) nagrinėjo medžiagų ir produkcijos apskaitos problemas. L. Daunoravičiūtė (2006) nagrinėjo Lietuvos įmonių pelno (nuostolių) ataskaitų turinį, trūkumus ir tobulinimo galimybes. Zabelavičienė I. (2007) nagrinėjo valdymo analizės kryptis įmonės sprendimų priėmimo kontekste bei gamybos valdymo efektyvinimo problemas. G. Adomaitienė (2006) tyrinėjo ryšį tarp valdymo ir apskaitos, tyrimometu nustatyta valdymo apskaitos ir jos vieta ekonominėje informacijos sistemoje, kas glaudžiai susiję su valdymo apskaitos perspektyvumu ir svarba priimant veiklos sprendimus.

Problemos esmė – kaip apskaitos informacija įtakoja verslo sprendimus?

Darbo objektas – vadybos (vidinės) apskaitos problemos.

Darbo tikslas. Ištirti vadybos (vidinės) apskaitos problemas bei adaptavus apribojimų teoriją valdymo apskaitoje, sukurti teorinį modelį vadybos apskaitos sistemai tobulinti.

Darbo uždaviniai:

- atlikti apskaitos sistemų teorinę analizę;
- išsiaiškinti vadybos teorijas bei jų pritaikymo galimybes apskaitoje;
- išskirti ir nustatyti veiksnius, veikiančius vadybos apskaitos problemas;
- pateikti klasikinės apskaitos ir apribojimų teorijos analizę;
- atskleisti informacijos ir apskaitos metodikos įtaką verslo sprendimams;
- atlikti pelno / nuostolio ir balanso ataskaitų ir pelningumo rodiklių analizę bei pateikti apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje įtaką šiems duomenims;
- įvertinti apribojimų teorijos sąsajas su verslo sprendimais bei atskleisti vadovų požiūrį į verslo valdymo apskaitos naujoves.

Iškeltos hipotezės:

- Šiuolaikinė – tipinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio: t. y. suteikti objektyvią ir svarbiausią teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus;
- Lietuvos teisinė bazė sąlygoja, kad susiklostė žalinga verslo valdymo apskaitos praktika.

Tyrimo metodai:

- mokslinės literatūros ir dokumentų analizė;
- atvejo analizė;
- anketinė apklausa;
- statistinė duomenų analizė (aprašomoji statistika).

Mokslinės literatūros ir dokumentų turinio analizės metodas taikomas, siekiant pagrįsti apskaitos sampratą ir apibūdinti apskaitos duomenų įtaką verslo sprendimams teoriniu aspektu. Pritaikytas atvejo analizės metodas, siekiant išnagrinėti apribojimų teorijos įtaką duomenims pelno / nuostolio ir balanso ataskaitose bei pelningumo rodikliams. Siekiant išsiaiškinti apskaitos įtaką verslo sprendimams atlikta anketinė apklausa. Tyrime atlikta statistinė duomenų analizė bei patekta tyrimo rezultatų analizė ir interpretavimas, paremtas absoliučių ir procentinių dydžių skaičiavimais.

Darbo sunkumai, taikymo apribojimai. Pagrindinis sunkumas, rašant šį darbą yra tas, kad Lietuvoje susiduriama su mokslinės literatūros stoka, kurioje nagrinėjami apskaitos ir vadybos prieštaravimai. Nagrinėtoje mokslinėje literatūroje pateikiama daug skirtingų terminų, apibūdinančių tą patį dalyką.

Darbo rezultatų teorinė reikšmė:

- Atlikta įvairių autorių apskaitos sampratos interpretacijų analizė, kuri leido suformuluoti apibendrinantį apskaitos apibrėžimą;
- Įvertinus moksliniuose šaltiniuose pateikiamas vadybos (vidaus) apskaitos prielaidas ir charakteristikas, nustatytos tobulėjimo galimybės;
- Išanalizuotas apribojimų teorijos sąsajos su verslo sprendimais;
- Adaptavus apribojimų teoriją, sukurtas teorinis modelis vadybos apskaitos sistemos tobulinimui;

Darbo rezultatų praktinė reikšmė:

- Sukurta originali tyrimo anketa, skirta apklausti aukščiausio lygio vadovus ir specialistus, siekiant išsiaiškinti apskaitos įtaką verslo sprendimams;
- Atlikus tyrimą ir adaptavus apribojimų teoriją valdymo (vidaus) apskaitoje, sukurtas teorinis modelis vadybos (vidinės) apskaitos tobulinimui;
- Atlikto tyrimo rezultatus verslo atstovai gali panaudoti kaip pagalbines medžiagas, siekiant liberalizuoti verslo apskaitą.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro trys dalys. Pirmojoje darbo dalyje teoriniu aspektu analizuojamos apskaitos sistemos: nustatomi valdymo apskaitos sistemų skirtumai, analizuojamas valdymui reikalingų duomenų poreikis, pasiūla bei panaudojimas, išskiriamos pagrindinės valdymo apskaitos būdų prielaidos ir charakteristikos ir pateikiama apribojimų teorijos ir išlaidų teorijos palyginimas.

Antrojoje darbo dalyje pateikiama klasikinės apskaitos ir apribojimų teorijos palyginamoji analizė, pateikiamas apribojimų teorijos taikymo valdymo apskaitoje pranašumų tyrimo modelis.

Trečiojoje darbo dalyje pateikiama tyrimo metodika, pateikta atvejo ir anketinės apklausos tyrimo duomenų analizė ir interpretavimas.

Pateikiamas pasiūlymas apskaitos sistemos tobulinimui.

Darbo struktūra ir apimtis. Darbą sudaro įvadas, 3 dalys, išvados, pasiūlymas. Pagrindinę darbo medžiagą sudaro 98 puslapiai, kuriuose yra 29 lentelės ir 38 paveikslai. Pateikiama 7 priedai. Literatūrą sudaro 81 šaltinis.

1. VADYBOS APSKAITOS PROBLEMOS

Besivystantys procesai Lietuvos ekonomikoje, mokesčių sistemos pervarkymai ir tuo pačiu vykstančios pertvarkos apskaitos sistemose skatina bendroves sekti ir reaguoti į šiuos pasikeitimus bei tinkamai juos panaudoti.

Kiekviena bendrovė, veikdama laisvoje rinkoje, siekia labai skirtingų tikslų ir taiko savitus metodus. Vis daugiau vadovų pradeda nagrinėti pagrindines apskaitos rūšis. Stengiamasi suprasti, kaip apskaita ir jos kaupiami duomenys galėtų pasitarnauti bendrovės veiklai gerinti bei spartinti pajamų uždirbimą ir ekonominės naudos gavimą.

1.1. Apskaita teoriniu aspektu

Žmonės skaičiuodavo visada, tai sąlygojo žmonių poreikis sužinoti, kiek ir ko jie turi, kiek uždirba ir kiek išleidžia pajamų. Apie XIV a. vidurį atsiranda dvejybinės apskaitos sistema, registruoti ūkinius faktus buvo įtraukta daugelis išsilavinusių žmonių. Daugumą sudarė matematikai. Vėliau apskaitininkai, pardavimo kainą lygindami su savikaina, išmoko skaičiuoti pelną. Laikui bėgant, imta sisteminti buhalterinės apskaitos duomenis ne tik bendrovių, bet ir valstybiniu mastu.

J. Mackevičius (1994, p. 11) teigia, kad apskaita – viena pirmųjų istorijoje informacijos gavimo sistemų ūkinei veiklai valdyti. Iš pradžių ji formavo informaciją apie ūkio materialinę būklę, bet, vystantis visuomeninei gamybai, tapo labai sudėtinga informacijos sistema visoms ūkio grandims valdyti.

1.1.1. Apskaitos samprata ir pagrindiniai jos bruožai

Jau nuo seno mokslininkai domėjosi, kaip būtų galima apibrėžti apskaitą. Literatūroje galima rasti labai daug apskaitos apibrėžimų, kaip teigia D. Garbutl (1980, p. 6) pasaulyje dar nėra vienodo apskaitos apibrėžimo (J. Mackevičius, 1994, p. 17).

Vienas iš pirmųjų apibrėžimų, turintis didelį populiarumą tarp mokslininkų, pateiktas Amerikos diplomuotų viešų buhalterių instituto Terminologijos komiteto dar 1941 metais, yra šis: „Apskaita yra reiškinių ir įvykių, nors iš dalies turinčių finansinį pobūdį, registravimo, klasifikavimo ir sumavimo tam tikru būdu ir pinigine išraiška bei rezultatų interpretavimo menas“.

Amerikos apskaitos asociacija 1966 metais pateikė šį apskaitos apibrėžimą: „Apskaita – tai ekonominės informacijos atpažinimo, matavimo ir pateikimo procesas, leidžiantis informacijos vartotojams daryti apgalvotus sprendimus“, o 1975 metais šis apibrėžimas papildomas, t. y. šio proceso tikslas yra teikti informaciją, kuri potencialiai naudojama ekonominiams sprendimams priimti ir pakelti visuomenės socialinę gerovę (Statement of Basic Accounting Theory, 1966, p. 1).

1988 metais Didžiosios Britanijos autoriai R. Laughlin ir R. Gray pateikė šį apibrėžimą: „Apskaita – tai veikla, apimanti informacijos apie dalykus, atsitikusius žmonėms, kuriems jos reikia, atpažinimą, rinkimą, aprašymą, fiksavimą, apdorojimą ir pateikimą“ (R. Laughlin, R. Gray, 1988). Originalūs apskaitos apibrėžimai pateikiami pirmojoje lentelėje.

1 lentelė

Apskaitos apibrėžimai

APIBRĖŽIMŲ AUTORIAI/ LEIDĖJAI	APIBRĖŽIMAI
American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board // Statement. No 4. October 1970, p. 9	<i>Apskaita</i> yra aptarnavimo veikla. Jos funkcijos yra teikti kiekybinę informaciją (finansinę savo prigimtimi) apie ekonomikos veiklą, stengiantis panaudoti ją ekonominiams sprendimams priimti.
Riggs H., 1981	<i>Apskaita</i> yra veikslių, išreikštų piniginiiais vienetais, stebėjimo, matavimo, registravimo, klasifikavimo ir sumavimo bei rezultatinės informacijos interpretavimo procesas.
Francis D., 1982	<i>Apskaita</i> – tai finansinių ir su jais susijusių duomenų rinkimo, registravimo, klasifikavimo, sumavimo ir interpretavimo mokslas, įgalinantis priimti biznio sprendimus. Tai biznio santykių kalba.
Dupree D. & Marder M., 1984	<i>Apskaita</i> yra finansinės informacijos rinkimo, apdorojimo, ataskaitų sudarymo, analizavimo, interpretavimo ir projektavimo menas.
Council of the American Institute of Certified Public Accountants, 1967	<i>Apskaita</i> yra disciplina, teikianti finansinę ir kitą svarbiausią informaciją, reikalingą efektyviai vadovauti ir kiekvienos organizacijos veiksmams vertinti.
Bull R., 1984	<i>Apskaita</i> – tai ekonominių įvykių kiekybinė išraiška piniginiiais vienetais. Jos tikslas – surinkti, užregistruoti, įvertinti, susieti prateities įvykių rezultatus ir padėti priimti sprendimus.
Tarptautinis apskaitos standartų komitetas, 1991	<i>Apskaita</i> – tai informacijos apie įmonės finansinę veiklą ir pasikeitimus pateikimas didelei potencialių vartotojų grupei priimti ekonominius sprendimus.
Bailey D., 1992	<i>Apskaita</i> – tai žmonių veiklos sritis, susijusi su įmonės įkūrimu ir vadovavimu sistemai, kaupiančiai duomenis ir teikiančiai informaciją apie individams arba organizacijoms prieinamų išteklių panaudojimą bei jų lygį.
Palij V. ir Sokolovas J.,	<i>Apskaita</i> – tai informacijos apie lėšų ir išteklių apyvartą socialistinės reprodukcijos procese sistema įvairiose liaudies ūkio grandyse.
Gediminas Kalčinskas, 2001	<i>Apskaita</i> – yra verslo kalba.
Vitalija Bogdžiūnienė, 2007,	<i>Apskaita</i> – bet kokio ūkio subjekto, nepriklausomai nuo teisinės formos, ūkinių operacijų ir įvykių skaičiavimo sistema.

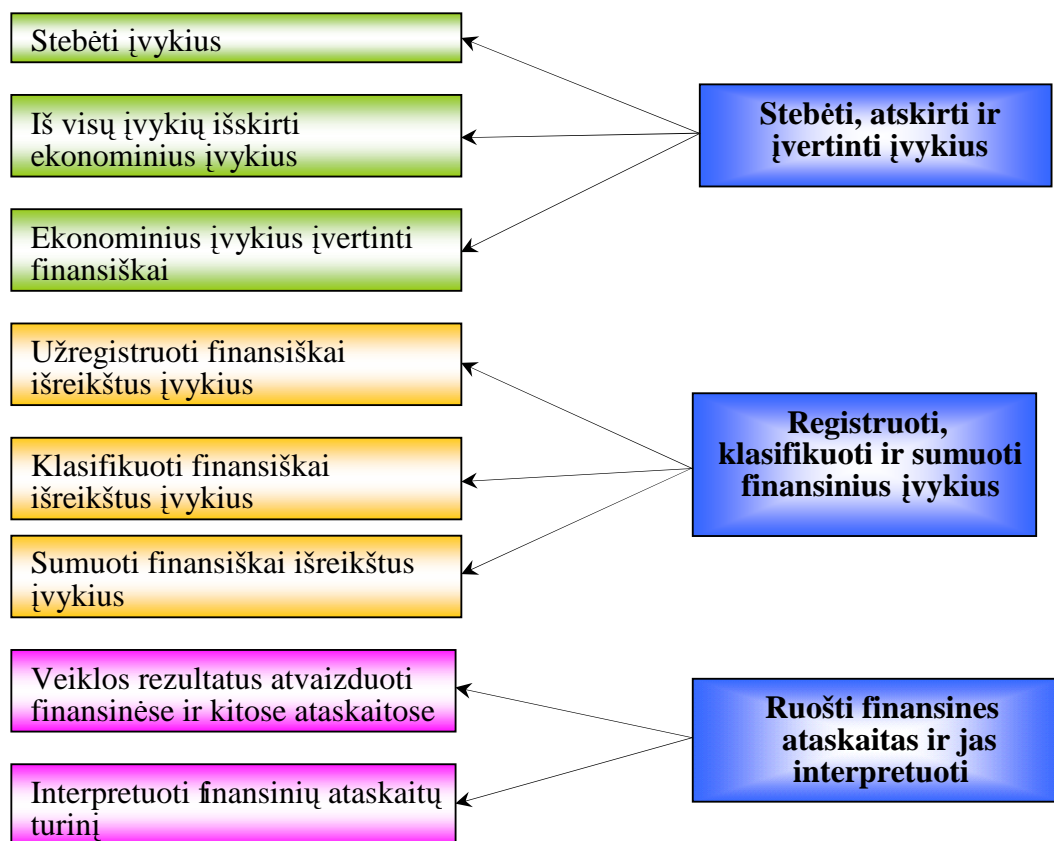
Šaltinis: sudaryta autorės

Trumpiausią ir išsamiausią apskaitos apibrėžimą pateikė H. Dauderis (1993): „Apskaita – tai įmonės finansinių operacijų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesas“.

Anglų mokslininkai M. Glauter ir B. Underdown teigia, kad apskaitos apibrėžimai yra labai įvairūs ir sunku jį visiems laikams suformuluoti. Apskaitoje daugelis priimtų dalykų nebuvo

pripažinti prieš 50 metų, todėl dabar yra sunku pasakyti, kokia bus apskaita po 50 metų (J. Mackevičius, 1994, p. 19).

Kaip matom iš pateiktų apibrėžimų, apskaita apibūdinama, kaip ekonominės informacijos, išreikštos pinigais, rinkimas, registravimas, apdorojimas, ataskaitų sudarymas, analizavimas, siekiant šią informaciją panaudoti biznio tikslams. Apskaitos funkcijos parodytos 1 paveiksle.



Šaltinis: ROGER H. HERMANSON, JAMES DON EDWARD, L. GAYLE RAYBURN, (1989), Financial Accounting

1 pav. Apskaitos funkcijos,

Tarybinės apskaitos teorijoje išskiriamos dvi apskaitos rūšys. Ūkinė apskaita – ūkinės veiklos procesų kiekybinis vaizdavimas ir kokybinis apibūdinimas, siekiant valdyti šių ūkinės veiklos procesų vystymąsi bei juos kontroliuoti ir buhalterinė apskaita – informacijos apibendrinimo sistema (В. Ф. Палий Соколов Я. В., 1996, p. 27).

LR buhalterinės apskaitos įstatyme (Nr. IX-574) buhalterinė apskaita (toliau – apskaita) – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.

Kaip matom, buhalterinė apskaita Lietuvoje apibrėžiama kaip surinktų duomenų sistema, kurių pagrindu sudaroma finansinė atskaitomybė.

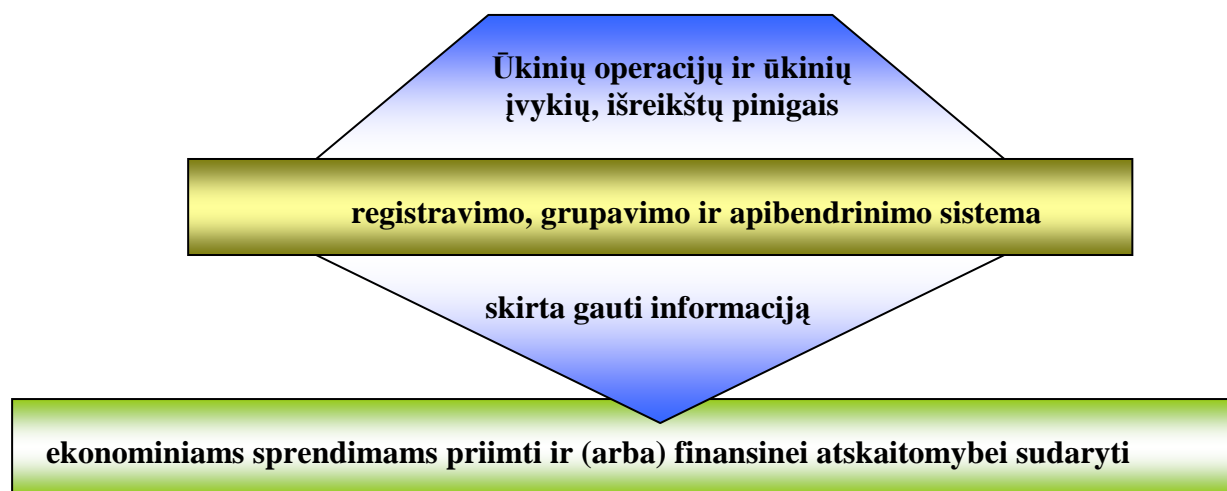
Buhalterinė apskaita – socialinis, t. y. visuomeninis mokslas, nes parodo sudėtingus visuomenėje vykstančius procesus. Šia prasme buhalterinė apskaita yra politinė veiklos sritis, nes įvairiais būdais tuos pačius veiklos rezultatus, net tą patį turto dydį, galima išreikšti kartais visai skirtingais skaičiais (R. Stačiokas, B. Jefimovas, 2002).

Šiuolaikinė buhalterinė apskaita – tai nenutrūkstama ir pastovi susivienijimų, įmonių, įstaigų ir organizacijų ūkinės veiklos stebėjimo ir kontrolės sistema, kurios tikslas – gauti išsamią ekonominę informaciją (J. Mackevičius, 1994, p. 20).

Buhalterinė apskaita istorijoje yra viena iš pirmųjų informacijos gavimo sistemų ūkinei veiklai valdyti (J. Mackevičius, 2003, p. 21). Iš pradžių rinko ji rinko informaciją apie ūkio materialinę būklę, bet plėtojantis visuomeninei gamybai, tapo labai sudėtinga informacijos sistema visoms ūkio grandims valdyti (B. Палий, 1988, p. 23 – 24).

R. Stačiokas (2002) pateikia schemą „Buhalterinės apskaitos turinys“, tačiau ir ten galima pastebėti besikartojančius buhalterinės apskaitos bruožus (2 pav.):

- Ūkinės operacijos ir įvykiai išreiškiami pinigais;
- Buhalterinė apskaita – tai registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema;
- Buhalterinė apskaita skirta – gauti informaciją bei ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.



Šaltinis: R. STAČIOKAS, (2002), Buhalterinės apskaitos reglamentavimas, p. 19 – 20

2 pav. Buhalterinės apskaitos turinys

Apžvelgus įvairių autorių pateiktus apskaitos apibrėžimus, galima teigti, kad yra kai kurių skirtumų, tačiau bendrų bruožų yra nemažai. Bendrą apibrėžimą pateikti sunku, nes apskaita yra sudėtingas skaičiavimo procesas, kurį sudaro tiek profesiniai sugebėjimai, tiek mokslo srities išmanymas, taip pat reikalinga interpretacija, paremta loginiu mastymu.

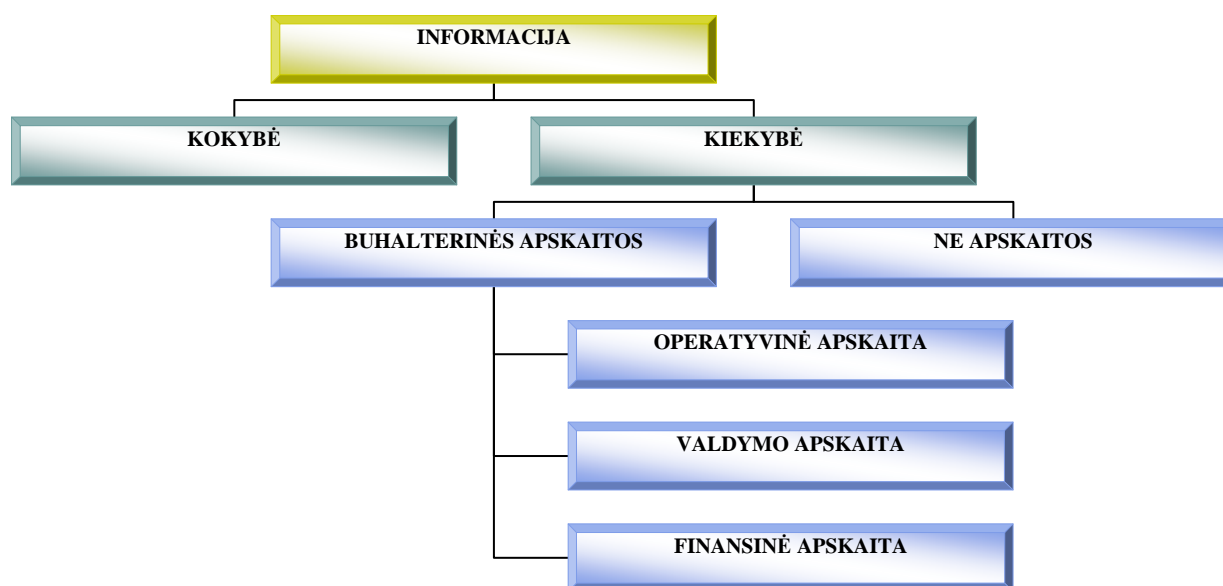
J. Mackevičius teigia (1994, p. 20), kad apskaita – tai kompleksinis procesas, priklausantis nuo žmonių, ir apskaita skirta būtent jiems, todėl apskaitos procese yra labai svarbus *žmogaus* veiksnys, nes:

- daugelis įvairios reikšmės buhalterinių ataskaitų priklauso nuo žmonių nuomonių ir jų vertinimo;
- buhalterinės ataskaitos rengiamos siekiant padėti žmonėms priimti sprendimus;
- buhalterinės ataskaitos pagrįstos žmonių veikla.

Kaip matom, literatūros šaltiniuose apskaita apibūdinama įvairiai. Apibendrinant galima teigti, kad apskaita apibūdinama, kaip ekonominės informacijos, išreikštos pinigais, rinkimas, registravimas, apdorojimas, ataskaitų sudarymas, analizavimas, siekiant šią informaciją panaudoti biznio tikslams.

1.1.2. Informacija ir apskaitos vieta informacijos sistemoje

Simanauskas L. (2000, p. 9) informaciją apibrėžia kaip žinią apie faktus, daiktus, įvykius, idėjas, procesus, sąvokas ir kt. objektus, kurie tam tikrame kontekste turi prasmę.



Šaltinis: Энтони Р., 1996, p.14

3 pav. Informacijos klasifikavimas

Informacija – tai ta dalis žinių, kuri pakeičia informacijos gavėjo nuomonę ir prognozes apie įvykius (Arnold J., Hope T., 1990, p. 18). Taigi akivaizdu, kad buhalterinės apskaitos duomenys turi būti rengiami ir sisteminami taip, kad ja būtų galima naudotis visiems vartotojams. Энтони Р. knygoje „Учет ситуации и примеры“ (1996, p. 14) atvaizdavo buhalterinės apskaitos vietą informacijos sistemoje (žr. 3 pav.).

J. Mackevičius teigia (2003, p. 21), kad kiekvieną informaciją būtina rinkti, naudoti ir vertinti labai kruopščiai. Įvertinus žmogaus veiksnį, galima teigti, kad apskaitos informacijos vertė

priklauso nuo to, kam ji perduodama: vieniems ji bus labai naudinga, kitiems bus bevertė. Kaip teigia G. Kalčinskas (2007, p. 14), tokių nenaudingų duomenų formavimas, eikvojant kvalifikuotų darbuotojų laiką, tuo tarpu ir nemažas lėšas, išvargina duomenų apdorotojus, o taip ir jų vartotojus. Taigi kiekvienas ūkio subjektas, tvarkydamas apskaitą, pirmiausia turi įvertinti, kam ir kokiais tikslais bus naudojami duomenys.

2 lentelė

Apskaitos duomenų vartotojai

Tiesiogiai suinteresuoti vidiniai įmonės vartotojai	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Administracijos vadovas, stebėtojų taryba bei valdyba; ➤ Administracija, įmonės ir jos padalinių vadovai bei vadybininkai; ➤ Kontrolierius (vidaus auditorius), įmonės darbuotojai ir profsąjungos;
Tiesiogiai suinteresuoti išoriniai įmonės vartotojai	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Esami ir potencialūs įmonės savininkai (akcininkai); ➤ Esami ir potencialūs kreditoriai; ➤ Esami ir potencialūs tiekėjai; ➤ Esami ir potencialūs pirkėjai;
Įvairios valdžios institucijos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Mokesčių sistemos tvarkytojai ir įvairių mokesčių surinkėjai; ➤ Valstybinės statistikos institucijos; ➤ Regioninės valdžios institucijos; ➤ Ministerijos ir kt. reguliavimo instancijos;
Kiti vartotojai	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Vertybinių popierių birža; ➤ Konkurentai; ➤ Auditoriai, finansiniai ekspertai ir patarėjai; ➤ Įvairūs kiti vartotojai;

Šaltinis: G. KALČINSKAS, (2007), Buhalterinės apskaitos pagrindai, p. 15

Kaip matom iš 2 lentelės, apskaitos informacijos vartotojais gali būti tiek fiziniai, tiek ir juridiniai asmenys, vartotojai gali būti tiek vidiniai, tiek išoriniai, t. y. informacijos vartotojas yra tas, kuris naudoja atitinkamus apskaitos duomenis įvairiems tikslams pasiekti.

Analizuojant įvairių literatūrą, kurioje aprašoma buhalterinė apskaita, įvardijama ir daugiau informacijos rūšių vartotojų, bei pateikiamos kitokios informacijos vartotojų suskirstymo grupės, pvz. 1-as TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“ 1 str. reglamentuojama, kad bendrojo pobūdžio finansinės atskaitomybės vartotojai yra mokesčių mokėtojai, įstatymų leidžiamosios institucijos nariai, kreditoriai, tiekėjai, žiniasklaida, darbuotojai (Finansinės atskaitomybės pateikimas [interaktyvus], Finansų Ministerija, prieiga per internetą [žiūrėta 2009 m. gegužės 12 d.] <http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitos_reforma/TVSAS/1_TV_SAS_FA_pateikimas.pdf>).

Jungtinėse Amerikos valstijose jau 1978 m. finansinių ataskaitų koncepcijose Nr.1 „Biznio įmonių objektyvi finansinė ataskaita“ buvo paskelbtas informacijos vartotojų sąrašas, kuriame yra 25 pozicijos (žr. 3 lentelė).

3 lentelė.

JAV informacijos vartotojai

Savininkai	Tarnautojai	Konsultantai (patarėjai)	Ekonomistai	Verslo partneriai
Nuomotojai	Valdymo personalas	Brokeriai	Mokesčių inspektoriai	Profsąjungos
Tiekėjai	Direktoriai	Akcijų pasirašytojai	Reguliavimo	Biznio tyrėjai

			organai	
Potencialūs investitoriai	Klientai	Akcijų biržos	Įstatymų leidėjai	Dėstytojai ir studentai
Kreditoriai	Finansų inspektoriai	Teisininkai	Finansinė spauda ir informacijos agentūros	Visuomenė

Šaltinis: sudaryta autorės, remiantis JAV finansinių ataskaitų koncepcijos. Nr.1 „Biznio įmonių objektyvi finansinė ataskaita“

J. Mackevičius (2003, p. 23) teigia, kad buhalterinės apskaitos tikslas – teikti vertingą informaciją savo vartotojams, tenkinti jų poreikius. Australijos profesorius A. Barton mano (1989, p. 4), kad labai svarbu buhalterinės apskaitos informaciją panaudoti, siekiant objektyviai įvertinti bendrovės praėjusią veiklą ir padaryti teisingus verslo sprendimus ateityje.

Valdymo sprendimus priimantys administracijos vadovai ir / arba vadybinikai naudoja labai daug ir įvairios apskaitos informacijos. Valdymo sprendimams priimti nepakanka finansinės atskaitomybės duomenų, jiems reikia ir kitokios informacijos. Labai svarbu yra tai, kad jie gautų tik jiems reikalingą, skirtą tiesiogiai naudoti savo funkcijas atlikti, atitinkamai susistemintą ir sugrupuotą informaciją. Nuo to priklauso bendrovės įvaizdis, bendrovės veiklos rezultatai, ir svarbiausia, sprendimų priėmimo teisingumas.

Galima teigti, kad buhalterinės apskaitos informacijos surinkimas, sisteminimas, apibendrinimas ir informacijos pateikimas vartotojams, didžiąja dalimi priklauso nuo įmonėje tvarkomos buhalterinės apskaitos ir jos organizavimo sistemos, todėl kitame skyriuje bus aptariamas apskaitos reglamentavimas.

1.1.3. Apskaitos sistema ir reglamentavimas

Apskaitos reglamentavimas yra įstatymų, nutarimų ir kitų norminių dokumentų, reglamentuojančių apskaitos tvarkymą, parengimas, o apskaitos reikalavimai numatyti visuose mokesčių bei veiklos šaką reguliuojančiuose teisės aktuose, taigi kiekviena įmonė privalo savo apskaitą tvarkyti, vadovaudamasi visais jos veiklą reglamentuojančiais teisės aktais. Kai vienas įstatymas prieštarauja kitam, kai trūksta vietinių apskaitos standartų, įmonei padėti gali tik tinkama ir pagrįsta apskaitos politika. Buhalterinės apskaitos taisyklės yra grindžiamos bendraisiais apskaitos principais, o apskaitos politika atveria platesnes galimybes įmonei pasirinkti apskaitos būdus ir jos tvarkymo taisykles.

Informacijos technologijų raida padidino konkurenciją, išplėtė rinkas ir suteikė verslui didžiulį pagreitį bei naujų galimybių. Šiuo metu taikomos apskaitos kompiuterizavimo technologijos dažnai neapima operacijų, kurios susijusios su finansinių metų pabaigoje daromais baigiamaisiais įrašais sąskaitose ir metinės atskaitomybės parengimu.

4 lentelė

Apskaitos reglamentavimas

MASTAS	REGLAMENTAVIMAS
Tarptautiniu mastu	Tarptautiniai apskaitos standartai; Europos Sąjungos direktyvos; Bendrieji apskaitos principai;
Valstybiniu mastu	Bendrieji apskaitos principai Nacionaliniai apskaitos standartai; Nacional. apskaitos vedimo tvarką, reglamentuojantys įstatymai ir kt. norminiai aktai;
Įmonės mastu	Įmonės apskaitos politika, vadovo įsakymai ir vyr. buhalterio nurodymai;

Šaltinis: sudaryta autorės pagal KALČINSKAS G., Buhalterinės apskaitos pagrindai, 2007

Europoje derinama apskaita dėl Europos Sąjungų direktyvų, o pasauliniu mastu finansinės atskaitomybės rengimo taisyklės nurodo Tarptautiniai apskaitos standartai. Apskaitos reglamentavimas pateiktas 4 lentelėje .

Apskaitą reglamentuojančių tarptautinių bei nacionalinių dokumentų tikslas: suteikti informacijos vartotojams galimybę palyginti įvairių įmonių apskaitą ir finansinę atskaitomybę, o apskaitos reglamentavimas įmonės mastu turi tarnauti ne tik finansinės atskaitomybės, bet ir mokesčių deklaracijoms sudaryti, taip pat padėti kaupti informaciją valdymo sprendimams priimti.

Kaip teigia G. Kalčinskas (2001, p. 34), finansinė atskaitomybė kiekvienam jos vartotojui turi suprantamai pateikti duomenis apie įmonės turtą, jos savininkus bei verslo sėkmę, antraip ši finansinė atskaitomybė praras bet kokią prasmę. Taigi šie duomenys turėtų pabrėžti, ne kokie duomenys turi būti pateikti, bet kaip suformuoti.

LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (Nr. IX-574) 4 str. reglamentuota, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų:

- tinkama, objektyvi ir palyginama;
- pateikiama laiku;
- išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

G. Kalčinsko teigimu (2001, p. 35), kad apskaita būtų naudinga ir suprantama, išskiria 4 reikalavimus:

- Apskaitos ažūriškumo arba jos pateikimo laiku;
- Apskaitos optimalumo, arba apskaitinės informacijos vertingumo ir jos formavimo kaštų derinimo. Tai reiškia, kad nauda, gaunama iš apskaitos informacijos, neturi būti mažesnė už tos informacijos formavimo išlaidas t. y. iš minimalaus pradinių apskaitos duomenų kiekio būtina gauti kuo daugiau valdymui naudingos informacijos;

- Apskaitos informacijos kokybinių charakteristikų derinimo, t. y. buhalterinėje apskaitoje, formuojant duomenis finansinei atskaitomybei, dažnai tenka spręsti klausimą: kokioms kokybinėms informacijos savybėms suteikti prioritetą, o kokias būtų galima aukoti dėl pirmųjų įgyvendinimo.

- Tikros ir teisingos padėties atspindėjimo finansinėje atskaitomybėje, t. y. apskaitos ir atskaitomybės duomenys, jei ir nevisiškai tiksliai atspindi realią padėtį, turi bent jau neklaidinti ir

būtų vienodai traktuojami daugelio šalių informacijos vartotojų. Tam tikslui yra įgyvendinami Tarptautiniuose apskaitos standartuose (TAS), Europos Sąjungos direktyvose, Verslo apskaitos standartuose (VAS) bei nacionaliniuose finansinę apskaitą reglamentuojančiuose norminiuose įstatymuose formuluojami bendrieji apskaitos principai (BAP), t. y. svarbiausios taisyklės, kuriomis vadovaujantis vedama visų įmonių apskaita bei rengiama finansinė atskaitomybė.

J. Mackevičius (1994, p. 34) rašo, kad amerikiečių apskaitos specialistų teigimu, bendrieji apskaitos principai, yra nepanašūs į „nepajudinamus“ gamtos dėsnius chemijoje ar fizikoje. Tarptautiniuose apskaitos standartuose ir ES Direktyvoje reglamentuojami keturi bendrieji apskaitos principai:

- įmonės tęsiamos veiklos principas;
- kaupimo principas;
- apskaitos pastovumo (nuoseklumo) principas;
- atsargumo principas.

LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (IX-575) 4 str. 2 p. reglamentuojama, kad visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, vadovaujasi šiais bendraisiais apskaitos principais:

- įmonės;
- veiklos tęstinumo;
- periodiškumo;
- pastovumo;
- piniginio mato;
- palyginimo;
- atsargumo;
- neutralumo;
- turinio svarbos.

Reikia pažymėti, kad tuos pačius bendruosius apskaitos principus Lietuvoje taip pat reglamentuoja ir 1-asis verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ (V.Ž., 2004, Nr. 20-616; 2006, Nr. 143-5448). Anot J. Mackevičiaus (1994, p 34), bendraisiais apskaitos principais nors ir nesiekama nustatyti apskaitos vedimo tvarkos įmonėse, yra labai svarbu nepažeisti kertinių (konceptualių) bendrosios finansinės apskaitos principų. Bendrieji apskaitos principai nustato tik pačius bendriausius reikalavimus, kurių būtina laikytis, formuojant finansinės atskaitomybės informaciją.

„Ernst & Young“ firma 1990 m. atliko palyginamąją bendrųjų apskaitos principų analizę JAV ir Didžiojoje Britanijoje ir konstatavo, kad biznio aplinka abiejose šalyse yra daugeliu atveju panaši, bet yra daugybė apskaitos principų ir taisyklių skirtumų (Ernst & Young, 1990, p. 2).

Kai kurie autoriai rekomenduoja ir kt. apskaitos principus, kurie galėtų būti pripažinti kaip bendrieji. Антони Р. (1992, p.111 – 114) siūlo pripažinti šiuos principus:

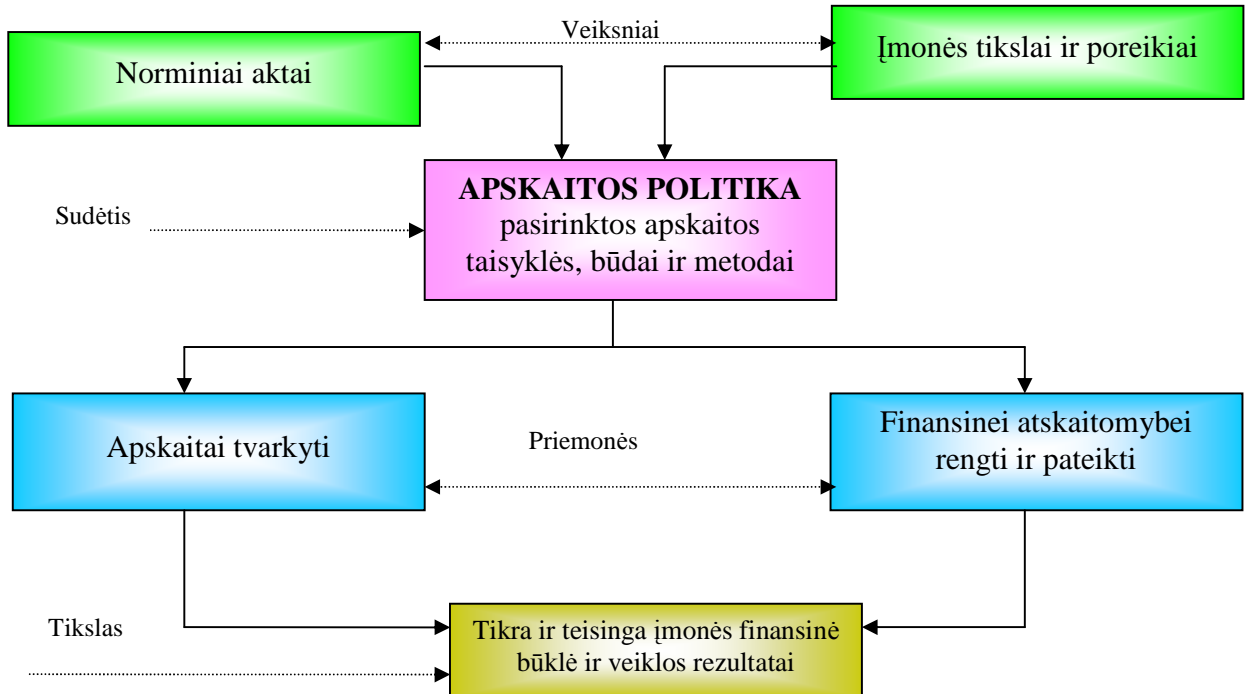
- konservatyvumo principas pripažįsta: kapitalo padidėjimą tik tada, kai šis veiksmas yra visiškai nustatytas ir garantuotas;
- materialumo principas fiksuoja visus svarbiausius įvykius (operacijas) ir nefiksuoja nežymių įvykių (operacijų);
- realizacijos principas reiškia, kad pajamos apskaitomos tada, kai produkcija ar paslaugos pasiekia klientą.

Bendrieji apskaitos principai tobulinami profesinių apskaitos organizacijų tam, kad padėtų žmonėms priimti sprendimus, todėl šie principai laikui bėgant gali keistis. Reikia pažymėti, kad koks nors apskaitos tobulinimas taptų bendruoju, reikalingi ilgi ir sudėtingi tyrimai.

Labai svarbu suvokti jų reikšmę, t. y. jų nepervertinti, bet ir neignoruoti. Anot G. Kalčinsko, bendrieji apskaitos principai sudaro apskaitos sistemos pagrindus. Lietuvos Respublikos Seimas 2001 m. lapkričio 6 d. priėmė tris įstatymus, kurie yra svarbūs apskaitos atžvilgiu:

- LR Buhalterinės apskaitos įstatymas (Nr. IX-574) nustato visų ūkio subjektų (ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, ūkininkų ūkių, notarų ir advokatų, patentus įsigijusių fizinių asmenų, užsienio ūkio subjektų nuolatinių buveinių ir atstovybių) turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių buhalterinės apskaitos tvarką, jos organizavimo būdus.
- LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (Nr. IX-575) nustato finansinės atskaitomybės sudarymo tvarką, turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų įvertinimo sudarant finansinę atskaitomybę taisykles, metinio pranešimo parengimą.
- LR Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas (Nr. IX-576) reglamentuoja konsoliduotos finansinės atskaitomybės sudarymą, konsoliduoto metinio pranešimo parengimą, jų

tvirtinimą, skelbimą, audito atlikimą, nustato reikalavimus įmonėms, kurios privalo rengti konsoliduotą finansinę atskaitomybę.

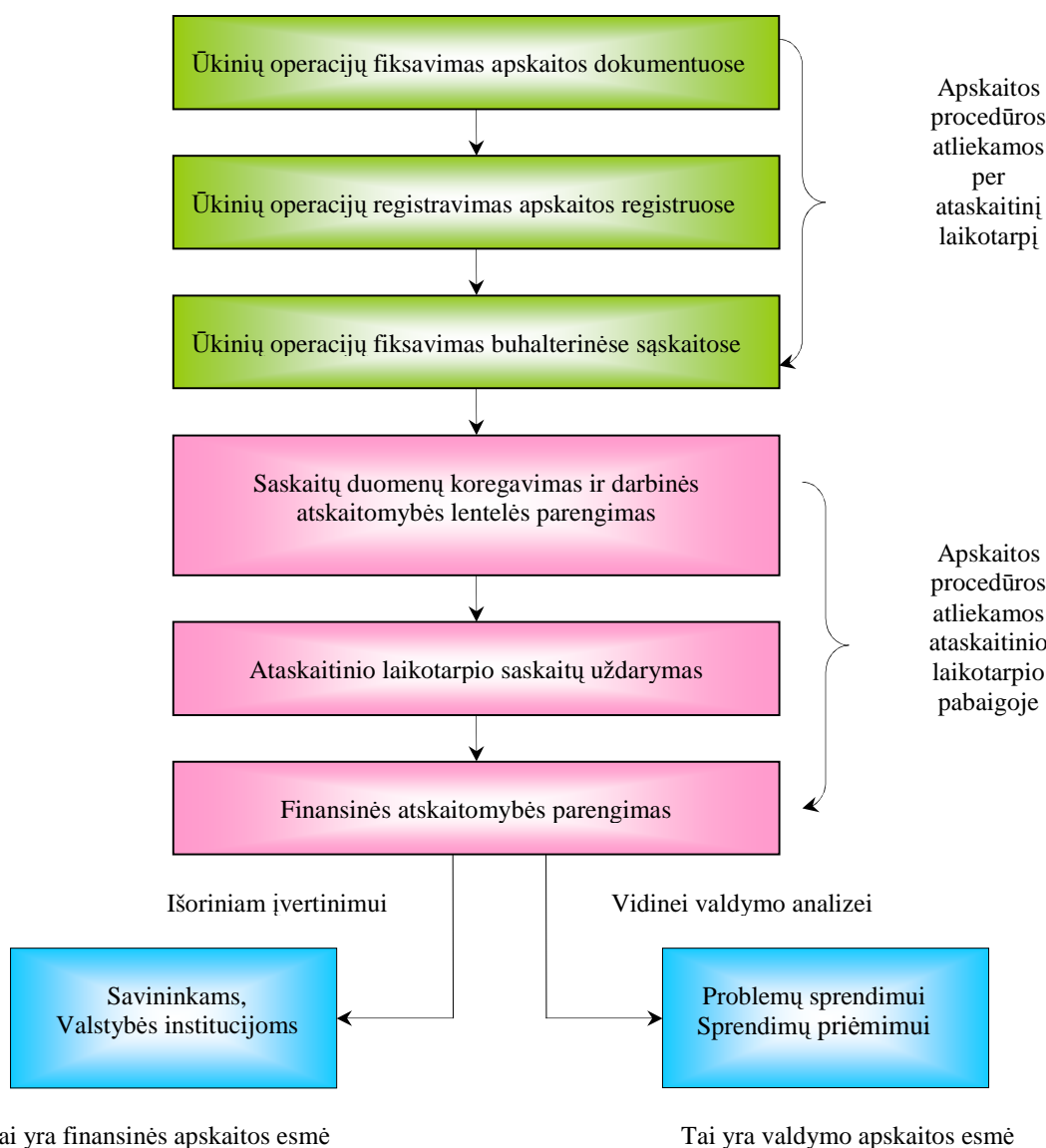


Šaltinis: RUDŽIONIENĖ, KANAPICKIENĖ, (2006), p. 6.

4 pav. Įmonės apskaitos politikos samprata

Šių įstatymų nuostatas sukonkretina VAS (Verslo apskaitos standartai), kuriuose detaliau reglamentuojama, koku būdu turi būti rengiama ir vedama finansinė apskaita. Kaip patikrinti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje įmonės turtą bei išsipareigojimus, nenurodo nei įstatymai, nei VAS. Taip pat nieko nerasime apie kasos operacijų apskaitą, nors yra taisyklės, reglamentuojančios kasos aparatų naudojimą. Kaip matom neįmanoma reglamentuoti šio sudėtingo reiškinio – šiuolaikinės buhalterinės apskaitos sistemos. Todėl įmonių vadovai, remiantis Bendrais apskaitos principais, Verslo apskaitos standartais, nacionalinę apskaitos vedimo tvarką, reglamentuojančiais įstatymais ir kt. norminiai aktais privalo nustatyti kai kurias vedimo taisykles savo įmonėse.

Lietuvoje taikomas buhalterinės apskaitos modelis palyginti laisvas (G. Kalčinskas, 2007, p. 31), todėl reikia, kad įmonės vadovai jį sukonkretintų apskaitos politikos įsakyme.



Šaltinis: KANAPICKIENĖ R., JEFIMOVAS B., RUDŽIONIENĖ K., 2006 p. 12;

5 pav. Apskaitos procesas

Anot autorių K. Rudžionienės ir R. Kanapickienės (2006), apskaitos politiką galima grupuoti supratimo prasme, t. y. siaurąja ir plačiąja prasmėmis. Tarpusavyje jos skiriasi tuo, kad plačiąja prasme apskaitos politika siejama ne tik su finansine atskaitomybe, bet ir apskaitos procesu, o siaurąja prasme apskaitos politika siejama tik su finansine atskaitomybe, nes finansinė atskaitomybė turi atspindėti teisingą ir tikrą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Šiuo atveju apskaitos politika turi tenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius, padėti efektyviai naudoti resursus, racionaliai tvarkyti apskaitą.

Tokie reikalavimai yra labai platūs ir paruošti apskaitos politikos standartą visos įmonės mastu, sukaupiant jame visus reikalavimus, kurie atspindėtų atskaitomybės tikslumą, naudingumą vartotojams, bešališkumą ir neutralumą bei atitiktų BAP, o tuo pačiu ir galiojančius teisės aktus, yra gana sunku. Apskaitos tvarkymas turi atitikti ne tik finansinės atskaitomybės sudarymo reikalavimus, bet ir sukaupti duomenis mokestinės atskaitomybės sudarymui. Be to, verslo įmonės suinteresuotos gauti išsamią informaciją valdymo poreikiams: verslo analizei, planavimui, prognozavimui ir ateities sprendimams priimti. Bendrųjų apskaitos principų realizavimas įmonės veikloje sudaro visas prielaidas sėkmingam įmonės darbui plėtotis.

Taigi apskaitos politika parodo įmonėje taikomus apskaitos būdus, metodus, vidaus tvarką, kurie, vadovo manymu, palankiausiai atspindi įmonės veiklos rezultatą bei finansinę padėtį. Tokie duomenys leidžia apskaitinės informacijos vartotojams geriau suvokti finansinėje atskaitomybėje pateiktų duomenų suformavimo pagrindą bei tiksliau palyginti skirtingų įmonių atskaitomybės duomenis, tuo pačiu yra įmonei kaip savotiška apskaitos tvarkymo instrukcija. Be to, apskaita, būdama viena iš svarbiausių įmonės valdymo elementų, taip pat turi būti valdoma.

1.2. Apskaitos sistemos ir jų tarpusavio ryšys

Apskaitos sistema – tai apskaitos principų ir teorinių postulatų bei su jais susietų normatyvinių aktų pritaikymas praktikoje, įskaitant dokumentų, apskaitos registrų bei atskaitomybės formų naudojimą, apskaitos darbo pasidalijimą ir organizavimą, turint tikslą paruošti finansinę, mokestinę bei valdymo, taip pat statistinę atskaitomybę, tiksliai nusakančią įmonės finansinę būklę ir užtikrinančią turto bei nuosavybės apsaugą (K. Valužis, 2000, p. 8).

LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (Nr. IX-574) yra apibrėžiama apskaitos sistema – apskaitos metodų visuma, nustatyta teisės aktuose, reglamentuojančiuose apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės sudarymą.

Pagal tai, kokie uždaviniai dominuoja, į pirmąją vietą iškeliamos skirtingos apskaitos turinio sritys, todėl nėra labai griežtos apskaitos klasifikavimo sistemos (J. Mackevičius, 2003). Pagrindiniai apskaitos uždaviniai yra:

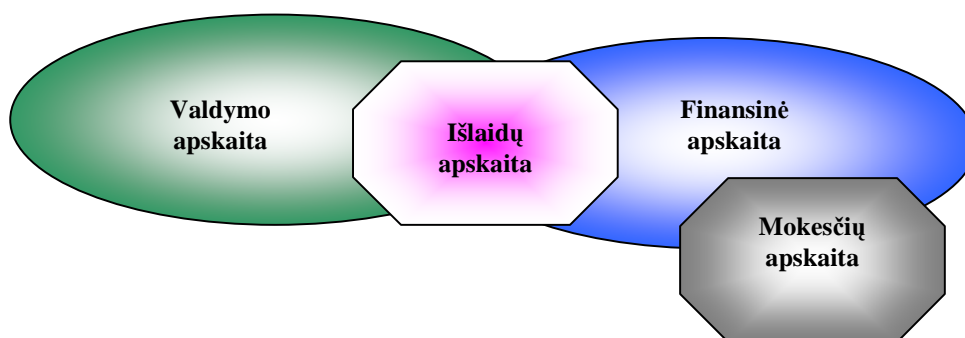
- įmonės dokumentavimas;
- viešos atskaitomybės sudarymas (Valstybei, visuomenei, kreditoriams, akcininkams)
- įmonės priimamų sprendimų informacinis aprūpinimas.

Užsienyje teoriniu požiūriu apskaita paprastai skirstoma į dvi rūšis (Kanapickienė R., Jefimovas B., Rudžionienė K., 2006 p. 9)

- vidinė arba valdymo;

➤ išorinė arba finansinė.

Šios dvi apskaitos rūšys atspindi Lietuvoje teisės aktais reglamentuotą informaciją. Praktikoje skiriama dar viena apskaitos rūšis, t. y. atkreipiamas dėmesys ir į mokestinę apskaitą, nes tada skiriasi įmonės ūkinės – finansinės veiklos rodiklių įvertinimas mokesčių ir valdymo požiūriu (R. Stačiokas, B. Jefimovas, 2002).



Šaltinis: NAVICKIENĖ M., (2004), Apskaitos rūšys: jų skirtumai ir panašumai, p. 85

6 pav. Apskaitos sistemos ir jų tarpusavio ryšys

Marina Navickienė (2004) straipsnyje „Apskaitos rūšys: jų skirtumai ir panašumai“ teigia, kad būtina apskaitą įvertinti ir išlaidų kontrolės aspektu. Jos nuomone, būtent išsami informacija apie išlaidų straipsnius vaidina labai reikšmingą vaidmenį įmonės veikloje ir išlaidų kontrolė tampa vienu iš pagrindinių kriterijų, siekiant užtikrinti reikšmingas ir pirmaujančias pozicijas rinkoje. Autorė išlaidų kontrolės kontekste atvaizdavo šių trijų apskaitos rūšių ryšį (žr. 6 pav.)

Valdymo ir finansinės apskaitos yra susijusios per išlaidų apskaitą. Išlaidų apskaita – kaip tiltas, užimantis tarpinę vietą, jungiantis finansinę ir valdymo apskaitas. Jos teikiama informacija būtina ir finansinei, ir valdymo apskaitai (M. Navickienė, 2004). Tiek valdymo, tiek finansinės apskaitos informacija surinkta iš tų pačių apskaitos sistemų. Finansinės apskaitos informacija naudojama įvairiems valdymo apskaitos tikslams, o valdymo apskaitos duomenys naudojami finansinei apskaitai.

Iš pateikto apibrėžimo matom, kad K. Valužis, analizuodamas apskaitą ir apskaitos sistemas, pateikia kur kas platesnį apskaitos sistemos apibrėžimą. Jis teigia, kad būtina atsižvelgti ne tik į finansinę, valdymo ir mokestinę, bet ir statistinę ir net turto bei nuosavybės apsaugos (kontrolės) sistemas.

Vachrušina M. teigia, kad valdymo apskaitoje apie 70 – 80 % informacijos sudaro ekonominės analizės informacija ir tik apie 20 – 30% – apskaitinė informacija. Finansinėje apskaitoje 40 – 50% sudaro apskaitinė informacija ir 50 – 60% – analizės duomenys (Vachrušina M., 1999).

Šiandien literatūroje nagrinėjamos 5 apskaitos rūšys ir jos visos tarpusavyje susijusios tam tikru apskaitinės ir ekonominės analizės informacijos kiekiu:

- finansinė apskaita;
- mokesčių apskaita;
- statistinė apskaita;
- valdymo apskaita;
- išlaidų apskaita.

R. Matiliauskas teigia (1990, p. 10), kad apskaitos rūšių išskyrimas turi privalumų ir trūkumų. Pagrindinis privalumas – apskaitos reglamentavimas būtinas tik finansinei apskaitai, todėl įmonės valdymo apskaitos formas, metodus laisvai gali pasirinkti pačios, neigiamas bruožas – apskaita gali dubliuoti viena kitą. Išorinė apskaita, kaip nurodo, turi atitikti standartus, o vidinė (valdymo) apskaita turi atspindėti konkrečios įmonės veiklą ir būti paruošta pagal savo parengtas metodikas.

1.2.1. Apskaita išorės ir vidaus vartotojams

Pati reikšmingiausia apskaitos išorinių vartotojų grupė – valstybės institucijos. Prie kontroliuojančių, renkančių informaciją apie įmonės veiklą institucijų Lietuvoje galima priskirti šias institucijas: Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI) prie Finansų ministerijos, Valstybinio socialinio draudimo skyriai (SODRA), Mokesčių policija, Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės, Juridinių asmenų registrų centras, Aplinkos apsaugos departamentai, muitinė ir kt., kurios esant reikalui, gali patikrinti turimą įmonės apskaitos informaciją bei veiklos atitikimą teisės aktų reikalavimams. Valstybinei mokesčių inspekcijai, SODRAI, Statistikos departamentui, Juridinių asmenų registrų centrui, Aplinkos apsaugos departamentams įmonės privalo pateikti nustatytos formos finansines ataskaitas apie atitinkamus duomenis. Už nustatytų reikalavimų nevykdymą ar pažeidimą nustatytos įvairių dydžių baudos, už laiku nesumokėtus mokesčius skaičiuojami delspinigiai. Tai gali reikšmingai paveikti įmonės veiklą (Kanapickienė R., Jefimovas B., Rudžionienė K., 2006, p. 10).

Statistikos pagrindas yra valstybės ekonominių subjektų apskaitos ir atskaitomybės duomenys (J. Mackevičius, 2003). Statistinė atskaitomybė lemia būtinumą standartizuoti visų ekonominių vienetų apskaitos duomenis. Tačiau standartizuoti būtina tik atskaitinę informaciją, o vidinė buhalterinė apskaita gali būti organizuojama įvairiai. Statistinė apskaita neveikia vadybos apskaitos problemų, todėl apskaitos rūšis šiame darbe nebus nagrinėjama.

Finansinė apskaita – tai viena iš apskaitos rūšių, apimanti ūkinių – finansinių operacijų fiksavimą, analizę ir šios informacijos pateikimą išoriniams vartotojams. Dalį šių duomenų naudoja įmonės valdymo personalas, todėl griežtai atskirti šių apskaitos rūšių neįmanoma. Įmonės finansine

būkle nuolat domisi akcininkai, investuotojai, bankai, pirkėjai. Visa informacija, apibūdinanti įmonės finansinę būklę, bei jos veiklos perspektyvas, skelbiama specialiuose dokumentuose, vadinamuose finansinėmis ataskaitomis. Finansinės apskaitos tikslas – pateikti tikrą ir teisingą informaciją apie įmonės ataskaitinio laikotarpio rezultatus bei finansinę būklę (Kanapickienė R., Jefimovas B., Rudžionienė K., 2006, p. 9). Finansinė apskaita – apskaitos sritis, kurios tikslas – susiteminti ūkinės operacijas taip, kad būtų galima pateikti finansinę informaciją (pelną, nuostolius, turta, įsipareigojimus ir pan.) suinteresuotiems asmenims (Bagdžiūnienė V., 2004, p. 187). Finansinė apskaita – tai pirmiausia finansinių ataskaitų sudarymas, jų pateikimas, patvirtinimas ir analizė. Pagrindinis finansinės ataskaitos tikslas – tiksliai nustatyti komercinės ūkinės veiklos finansinius rezultatus (J. Mackevičius, 1994, p. 80). Finansinė apskaita – tai įmonės visos veiklos apibendrinta apskaita, pagal kurios duomenis nustatomi įmonės finansiniai rezultatai (pelnas ar nuostoliai) ir sudaromos finansinės ataskaitos (Kanapickienė R., Jefimovas B., Rudžionienė K., 2006, p. 9).

Finansinėje atskaitomybėje – pelno / nuostolio ataskaitoje: iš per ataskaitinį laikotarpį uždirbtų pajamų atėmus patirtas sąnaudas, siekiant uždirbti tas pajamas, apskaičiuojamas pelnas prieš apmokestinimą (apskaitinis pelnas) (LR PMĮ Nr. IX-675), tuo tarpu mokestinėje atskaitomybėje nurodomos priežastys, dėl kurių skiriasi apmokestinamasis pelnas nuo apskaitinio pelno. Šiuos skirtumus lemia:

- skirtingos apskaitos rūšys;
- to paties rodiklio skirtingi reglamentavimai įstatyme ir verslo apskaitos standartuose;
- skirtingos metodikos;
- skirtingi informacijos vartotojai.

Kaip matom ne visa apskaitos informacija, naudojama finansinėje apskaitoje, yra pakankama, nustatant apmokestinamąsias pajamas ir apskaičiuojant mokesčius. Išskelti reikalavimai mokesčių ir finansinei apskaitoms yra skirtingi. Norint pateikti teisingus mokestinės apskaitos rezultatus, finansinės apskaitos duomenis reikia patikslinti, o kartais net perskaičiuoti.

G. Kalčinskas išskiria tokius neatitikimus tarp finansinės ir mokestinės apskaitos:

- Pastovieji (neterminuoti) – tai tokie mokestinių ir apskaitinių rodiklių skirtumai, kurie, susidarę vieną ataskaitinį laikotarpį, vėlesniais ataskaitiniais laikotarpiais nebeatstatomi;
- Laikinieji (terminuotieji) skirtumai tarp apmokestinamojo pelno bei apskaitinio pelno atsiranda vienu laikotarpiu, po to atstatomi po jo einančiais kitais laikotarpiais.

Mokesčių atskaitomybės vartotojų interesai gerokai siauresni. Jie nesidomi pelno dydžiu, įvertinus veiklos efektyvumą, jiems rūpi, ar teisingai apskaičiuotas pelno dydis ir ar laiku sumokėta

pinigų suma. Jiems reikalinga labai specifinė informacija, kuria greičiausiai nesidomėtų daugiau nei vienas finansinės atskaitomybės vartotojas (G. Kalčinskas, 2001, p. 649).

Mokesčių apskaita – apskaitos sritis, kurios tikslas – apskaičiuoti apmokestinimo bazę ir įrodyti apskaičiuotų mokesčių teisingumą (Bagdžiūnienė V., 2004, p. 187).

Finansinės ir mokesčių apskaitos duomenų registravimas, kaupimas, mokesčių bazės nustatymas ir rezultatų apskaičiavimas yra numatytas teisiniais aktais, priklausomai nuo pasirinktos veiklos. Įmonei šiose apskaitos rūšyse nelieka jokios galimybės pritaikyti kokį nors kitą metodą. Tokia galimybė yra įgyvendinama vadybos apskaitoje. Šioje apskaitoje paliekama visiška laisvė patenkinti visus informacijos poreikius ir netgi tuos, kurie buvo nepatenkinti finansinėje arba mokesčių apskaitose. Anot Navickienės M. (2004), duomenų fiksavimas, pabrėžtas finansinėje apskaitoje, gali ir turi būti atliktas taip, kad galėtų pasitarnauti valdymo apskaitoje.

Iš vienos pusės, įmonėms reikia vis dažniau pateikti laiku reikalingą informaciją sprendimams priimti ir veiklos rezultatams įvertinti, o iš kitos pusės, įmonė privalo pateikti informaciją tiems, kas į investavo. Su visais šiais reikalavimais įmonei išlieka ir reikalavimai atsiskaityti dėl teisingų mokesčių apskaičiavimų.

Apskaita vidaus vartotojams

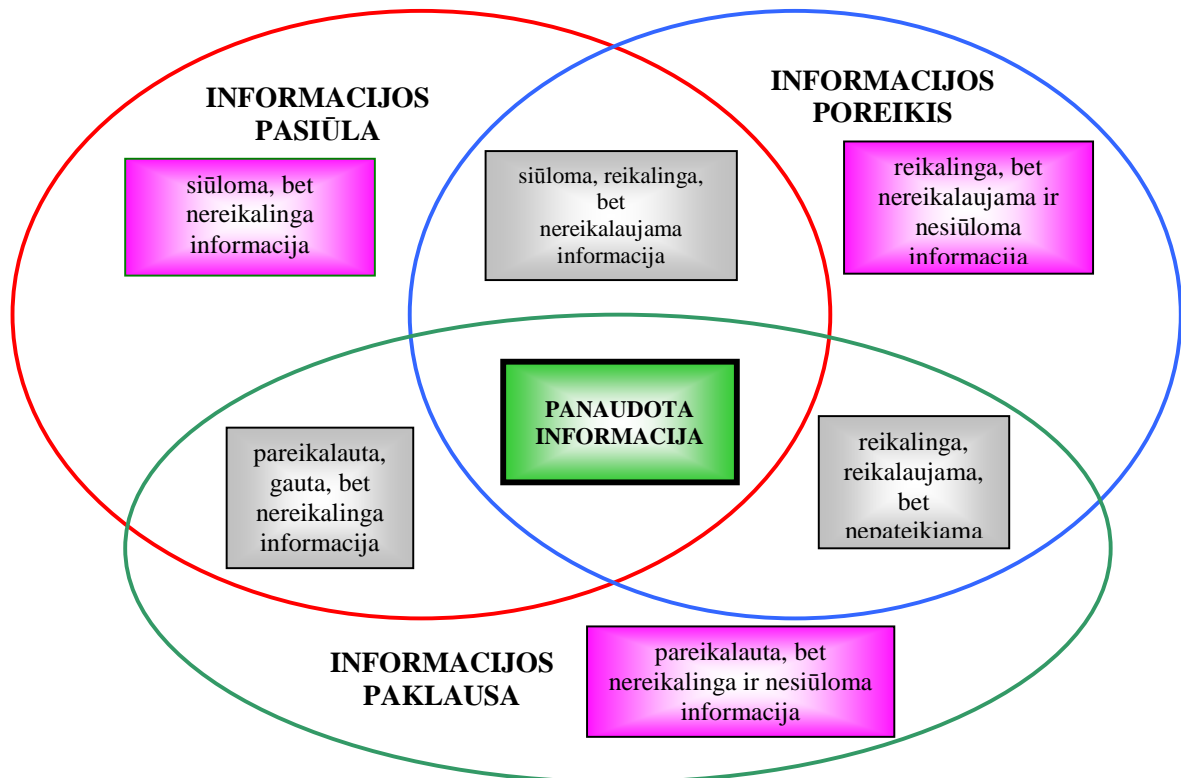
Kiekvienai organizacijai reikia tokios informacinės sistemos, kuri parodytų kryptį link tikslo. Dažniausiai tas tikslas yra uždirbti pinigų dabar ir ateityje. Įvairūs veiklos efektyvumo rodikliai – grynasis pelnas, turto ir investicijų pelningumas – naudojami patikrinti, ar įmonė artėja prie tikslo, tačiau jie nėra labai naudingi kasdieniniams sprendimams priimti. Vadovams reikia tilto, jungiančio jų veiksmus ir sprendimus su pelningumu. Tokio tilto vaidmenį ir atlieka valdymo apskaita, jos tikslas yra aprūpinti vadovus reikalinga informacija.

Šiandienos rinkos sąlygomis vadybos apskaita tampa būtinybe, nes kiekviena įmonė pati pasirenka savo gamybos apimtį, plėtros kryptį, gaminamos ir teikiamos produkcijos rūšis ir kt. Todėl šiems tikslams įgyvendinti ir reikalinga vadybos apskaita, kuri surenka reikalingą informaciją vadybos sprendimams priimti.

Lietuviškoje literatūroje vadybos apskaita dažnai vadinama ne vienu konkrečiu pavadinimu, bet keletu skirtingų: vidaus arba vidinė įmonės apskaita, menedžmento apskaita, gali būti pavadinta ir vadybos apskaita. Šie pavadinimai atsirado dėl šių priežasčių (J. Mackevičius, 2003, p. 47):

- pažodinio vertimo (dažniausiai iš rusų arba anglų kalbų);
- nepakankamo šios apskaitos rūšies esmės supratimo.

Skirtingi autoriai pritaria skirtingiems pavadinimams, tačiau iš esmės jie reiškia tą patį, todėl šiame darbe nekreipiamas dėmesys į skirtingus terminus.



Šaltinis: MARTINKUS B., ŽILINSKAS V., (1997), Ekonomikos pagrindai, p. 346

7 pav. Informacijos poreikis, pasiūla ir panaudojimas

Valdymo apskaitos terminas pirmą kartą paminėtas 1855 m. „Lyman Mill“ (JAV) fabriko išlaidų apskaitai apibūdinti. Lietuvoje tarybiniais metais šis terminas buvo nepripažįstamas kaip kapitalistinis, ir tik po nepriklausomybės, 1991 m., dr. Černius pirmasis vėl pradėjo jį vartoti (J. Mackevičius, 2003).

1958 m. Amerikos apskaitos asociacija (AAA) valdymo apskaitą apibrėžė kaip atitinkamą koncepcijų ir būdų panaudojimą istoriniams ir perspektyviniams įmonės duomenims gauti, siekiant padėti vadybininkams parengti tinkamus planus ir daryti racionalius sprendimus, kad būtų pasiekti numatyti tikslai.

1981 m. Amerikos nacionalinė buhalterijų asociacija valdymo apskaitą apibrėžė kaip finansinės informacijos nustatymo, matavimo kaupimo, analizės, apdorojimo, interpretavimo ir perdavimo

procesą įmonės vadovybei, kad ši galėtų planuoti, įvertinti ir kontroliuoti įmonės veiklą (Wilson R., 1988, p. 7 – 8).

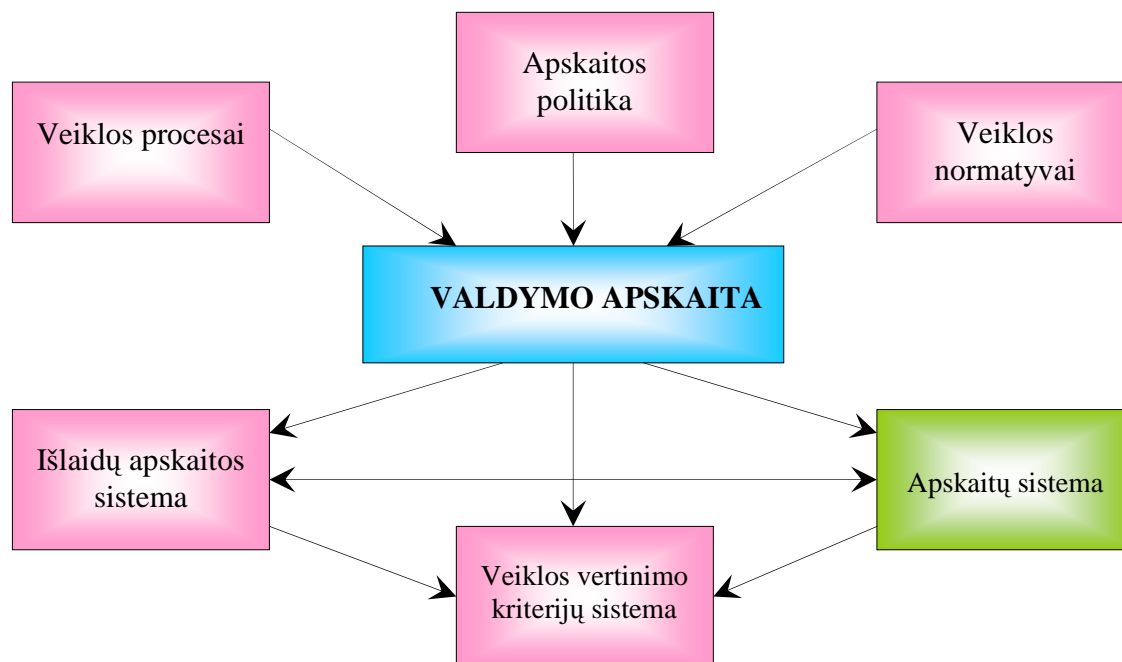
Literatūroje galima aptikti labai daug apibrėžimų apie valdymo apskaitą, todėl pateiksiami keli idomesni, kurie atspindi, jog valdymo apskaita – tai:

- valdymo sistemos funkcijų įgyvendinimo svarbiausias etapas;
- informacijos parengimas gamybai valdyti;
- sistema, kuri renka, apdoroja ir pateikia informaciją, kad vadovai galėtų priimti sprendimus ir valdyti įmonę;
- išlaidų apskaičiavimas ir įmonės bei jos padalinių veiklos efektyvumo įvertinimas;
- įmonės išteklių naudojimo kontrolė, racionalizavimas ir veiklos prognozavimas.

Valdymo apskaita tai – išlaidų ir pajamų, normavimo, planavimo, kontrolės ir analizės integruota sistema kuri apibendrina informaciją operatyviniams valdymo sprendimams priimti ir įmonės ateities problemoms numatyti (Рипол–Сарагоси Ф., Моргу нов Р., 2000, p. 159).

Menedžmento apskaitos bei atskaitomybės paskirtis – teikti duomenis, kuriais naudodamiesi įmonių vadybininkai galėtų sėkmingai tvarkyti reikalus, kitaip sakant, sugebėtų sėkmingai vadovauti verslui (G. Kalčinskas, 2001, p. 676).

V. Bagdžiūnienės (2004, p. 187) nuomone, valdymo apskaita skirta valdymo sprendimams priimti. Ji registruoja visus reikšmingus įmonės ekonominius įvykius.



Šaltinis: BAGDŽIŪNIENĖ V., (2007), Apskaitos dokumentai ir jų valdymas, p. 14.

8 pav. Apskaitos informacijos rengimas valdymo tikslais

Jurkšienė A. (2002, p. 162) teigia, kad valdymo apskaita yra organizacijos vidinės ekonominės ir vadybinės informacijos matavimo, kaupimo, analizės, atskaitomybės ir sklaidos procesas, kurio tikslas – objektyviai ir greitai informuoti vadovus apie buvusią, esamą ar būsimą valdymo objektų būklę. Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas (V. Gekas, 2003).

LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (Nr. IX-574) apibrėžta Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas. Šiuo apibrėžimu akcentuojami tik du esminiai dalykai:

- informacijos reikalingumas įmonei valdyti;
- informacijos procesas, t. y. ji turi būti renkama, klasifikuojama, įvertinama, pateikiama.

Prof. J. Mackevičius sukonkretina valdymo apskaitos apibrėžimą, pateikdamas tokią formulotę: valdymo apskaitos uždavinys – kuo tiksliau apskaičiuoti faktines ir prognozuoti būsimas išlaidas, kurios padėtų priimti optimalius valdymo sprendimus tolesnei įmonės veiklai plėtoti.

Šis apibrėžimas tiesiogiai siejasi su išlaidų apskaitos sistemomis. Išlaidų apskaita yra valdymo apskaitos dalis, ji yra grandis, jungianti finansinę ir valdymo apskaitą.

Kaip matom valdymo apskaita vadybininkams ir įmonės administracijai teikia informaciją, kurią naudodami, jie galėtų planuoti įmonės veiklą, priimti konkrečius vadybos sprendimus ir tikrinti šių sprendimų įgyvendinimą. Kitaip tariant, padeda kontroliuoti ūkinius sprendimus. Kadangi ši informacija yra konfidenciali, ji jokių būdu negali būti pateikta išoriniams vartotojams (konkurentams). Vidaus apskaitos vartotojai yra vidiniai (t. y. įmonės administracija, vadybininkai).

Pagal pateiktus apibrėžimus matom, kad valdymo apskaita reikalinga:

- administravimui;
- sprendimų priėmimui.

Valdymo informaciniai poreikiai yra:

➤ Planavimo. Ilgalaikis strateginis planas numato pagrindinius tikslus, o trumpalaikiai – juos detalizuoja. Valdymo apskaitos požiūriu tai atlieka biudžetas – kiekybiškai išreikštas veiklos planas, numatantis užduotis ir išteklius visoms įmonės veikloms tam tikru planiniu laikotarpiu.

➤ Sprendimų priėmimo. Apima pelno – kaštų – veiklos apimties analizę bei kainodarą;

➤ Kontrolės. Kai sprendimai priimti, vadovai turi užimti kontrolės poziciją ir stebėti, ar faktiškai rezultatai atitinka planinius. Veiklos vykdymo kontrolė – tai realiu laiku vykstančios veiklos pagrindinių rezultatų nuolatinis matavimas ir lyginimas su biudžetais.

Vadybos apskaitos sistemą kiekviena įmonė gali pasirinkti savarankiškai, nes taip nurodyta Lietuvos buhalterinės apskaitos įstatyme. Vadybos apskaitos pobūdis priklauso nuo daugelio veiksnių: įmonės keliamų veiksnių, jos dydžio, vadybos bei darbuotojų kvalifikacijos. Įmonės vadovybė pati nustato, kaip turi būti tvarkoma jų vadybos apskaita.

Jau yra žinoma ir suprantama, kad skirtingiems įmonės darbuotojams, priklausomai nuo jų atliekamo darbo, reikalinga skirtinga informacija. Todėl vadybos apskaita atitinkamiems darbuotojams ar jų grupėms turi pateikti konkrečius duomenis.

Vadybos apskaitos informacijos vertingumas labiausiai priklauso nuo (G. Kalčinskas, 2001, p. 676):

- informacijos operatyvumo;
- jos naujumo ir reikšmingumo;
- informacijos pateikimo tiems vartotojams, kuriems jos reikia;
- neperkrauti nereikalingais duomenimis.

Kuriant veiksmingą vadybos apskaitos sistemą, būtina žinoti, kad veiksminga yra ta sistema, kuri garantuoja organizacinę kontrolę, vadybos sprendimų priėmimą, atitinka įmonės aplinkos charakteristikas, suderinta su kita įmonės sistemų veikla. Vadybos apskaita turi teikti finansinę ir nefinansinę informaciją, padėti žmonėms priimti geresnius sprendimus ir patenkinti žmonių poreikius. Įmonės dydis, veiklos pobūdis ir organizacinės struktūros – tai veiksniai, kurie lemia informacijos poreikį, apimtį ir struktūrą.

5 lentelė

Vadybos apskaitos sistemų klasifikavimas

Pagal tikslus	Tikslinė (probleminė) apskaita.	Ji taikoma atitinkamo laikotarpio problemos išsprendimui ar teigiamam procesui įvertinti. Tikslinė apskaita gali būti taikoma keičiant asortimentą, įvedant naują produktą, nustatant ir racionalizuojant išlaidų normas, nustatant pardavimo kainas, esamą ir prognozuojamą pelningumą.
	Sisteminė apskaita	Laiko požiūriu vedama sistemingai, ji apima visą įmonėje vykstantį veiklos ciklą.
Pagal ryšį su finansine apskaita	Integruota (monistinė) apskaitos sistema	vadybos apskaita integruojama į finansinę apskaitą.
	Autonominė apskaitos sistema	vadybos apskaitos sistema yra visiškai atskira.
Pagal išlaidų, įskaičiuojamų į produktų savikainą, apimtį laipsnį	Pilnosios produktų savikainos kalkuliavimo sistema	
	Dalinės produktų savikainos kalkuliavimo sistema.	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS J., (2003), Vadybos apskaita

Vadybos apskaita vertinga tada, jeigu įmonės vadovybei padeda pasiekti numatytus tikslus. Svarbu tai, kad informacija turi būti parengta laiku ir susisteminta taip, kad atitinkamai tiktų vadovui,

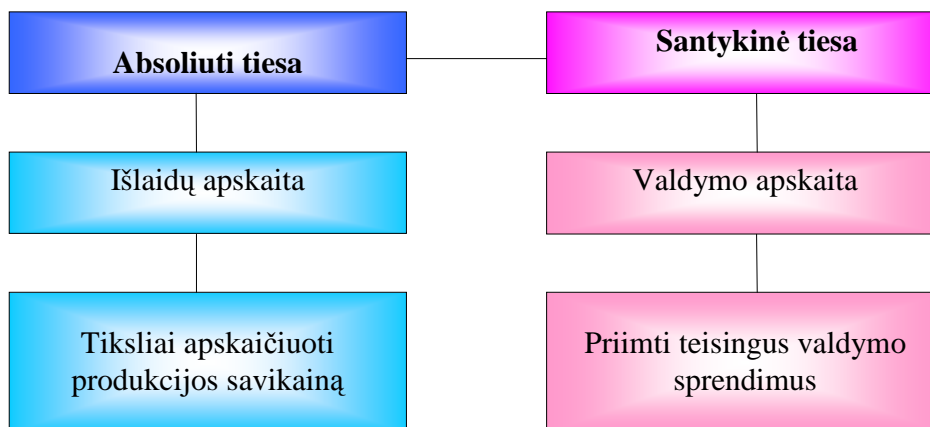
vadybininkui ar konkrečiam iškeltam tikslui. Jei laiku bus pasiektas numatytas tikslas, – tai gauta informacija bus vertinga.

Informacijos vartotojai visada tikisi iš vadybos apskaitos sistemos gauti kuo daugiau naudos (vertingos informacijos). Šį vertingumą kiekvienas vartotojas gali suprasti savaip. Todėl galioja tokia nuostata, kad informacija yra vertinga visiems jos vartotojams, jeigu šioje informacijoje nėra reikšmingų įmonei klaidų bei apgaulių, jei vartotojai gali ja pasitikėti, kad čia bus tinkamai pateikta viskas, ko reikia.

Vienas iš svarbiausių įmonių vadovų uždavinių – suprasti vadybos apskaitos sistemos esmę, žinoti jos pagrindinius elementus ir tvarkymo principus. Įmonių vadovai turi suprasti, kad vadybos apskaitos informacija yra laikoma komercine paslaptimi ir negali būti viešai skelbiama. Jie daug dėmesio turi skirti šių duomenų saugumui užtikrinti.

Anot J. Mackevičiaus, būtų neteisinga teigti, kad tik valdymo apskaita teikia informaciją įmonės veiklai kontroliuoti ir valdyti. Finansinė apskaita taip pat teikia informacijos srautą, reikalingą įmonei valdyti, tik tie informaciniai duomenų srautai yra kitokio tipo.

Valdymo apskaita nėra griežta atskirta nuo finansinės apskaitos, jų informacija dažniausiai gaunama, apdorojant tuos pačius pirminius duomenis. Bružauskas V. (2001, p. 20) teigia, kad finansinė ir valdymo apskaita yra tik santykinai savarankiškos bendroje apskaitos sistemoje. Grandis, kuri jungia valdymo ir finansinę apskaitą, yra išlaidų apskaita (J. Mackevičius, 2003, p. 57 – 63), tą patį galima pamatyti 6 paveiksle. Valdymo ir išlaidų apskaitų ryšiams apibūdinti tinka absoliučios ir santykinės tiesos teorija pateikta 9 paveiksle.



Šaltinis: MACKEVIČIUS J., (2003), Vadybos apskaita, p. 61

9 pav. Absoliučios ir santykinės tiesos teorija apskaitoje

Absoliuti tiesa labiau tinka išlaidų apskaitai, o santykinė – valdymo apskaitai apibūdinti. Laisvos rinkos ekonomikos sąlygomis yra svarbu ne tik kiek bus patirta išlaidų produktui pagaminti, bet ir kaip tą produktą parduoti. Tada jau atsiranda poreikis ne išlaidų apskaitos, o tokios apskaitos sistemos, kuri teiktų duomenis valdymo sprendimams priimti. Valdymo apskaita apima gerokai daugiau klausimų, palyginti su išlaidų apskaita, kurie reikalingi įmonės valdymo sprendimams priimti, tačiau tarp valdymo ir išlaidų apskaitos yra glaudus ryšys, be kurio neegzistotų nei viena, nei kita sistema.

Išlaidų apskaita yra sudedamoji verslo valdymo apskaitos dalis ir būtent toje vietoje, kur renkama informacija apie įmonės produkcijos ir paslaugų išlaidas.

1.2.2. Apskaitos sistemų skirtumai ir panašumai

Idėja apskaitą skirstyti į dvi dalis – finansinę ir valdymo – paplito XX a. 6 dešimtmetyje paplito. Ši susikirstymą lemia du informacijos lygiai įmonėje. Aukštesniame lygyje renkama ir apibendrinama informacija, kuri viešai paskelbiama vartotojams, žemesniame lygyje kaupiama reikalinga informacija, kuri prieinama tik įmonės darbuotojams. Valdymo apskaita ir finansinė apskaita viena kitą papildo ir veikia, tačiau tarp jų yra ir skirtumų ir panašumų.

Valdymo apskaita, kitaip nei finansinė, nereglamentuojama įstatymais, nebūtinai yra tiksli ir apimanti visą įmonės veiklą, tvarkoma ne nuolat, o prireikus, pagal vadovų pareikalavimą, orientuota ne į praėjusius laikotarpius, bet, lygindama faktinius duomenis su planiniais, orientuojasi į ateitį. Valdymo apskaitos ataskaitos yra neskelbiamos viešai, jų svarbiausias bruožas yra operatyvumas, jose neapsiribojama dvejetainiu įrašu, galima naudoti ir piniginius, ir natūrinius mato vienetus ir t. t. Šiuos skirtumus Lietuvoje nagrinėja Mackevičius J., 1994, 2003; M. Navickienė, 2004; Jurkšienė A., 2002; Kanapickienė R., Jefimovas B., Rudžionienė K., 2006; Ivanauskienė, 2006 ir kt. Remiantis šių autorių pateikta informacija, sudaryta 6 lentelė.

Anksčiau Lietuvos, kaip ir viso pasaulio, vadybininkai, vertindami savo sprendimų įtaką įmonės veiklai ir uždirbamam pelnui, naudojami finansine apskaita. Tačiau finansinė apskaita pateikia pernelyg apibendrintus duomenis apie įmonės veiklą ir neleidžia susieti daromų sprendimų prekių gamybos bei pardavimų srityje su gaunamu veiklos rezultatu. Siekiant iš esmės pakeisti tokią padėtį, įmonių vadybininkų poreikiams tenkinti buvo sukurta visiškai kitokia apskaita, skirta padėti priimti verslo vadybos sprendimus, vadinamoji valdymo apskaita.

Įmonėse svarbu atkreipti dėmesį į jų valdomus objektus ir jų teikiamą informaciją, sugebėjimą tą informaciją apdoroti ir panaudoti, siekiant tikslų. Galima išskirti tokius pagrindinius valdomus

objektus: produktai, vartotojai, konkurentai, įmonės padaliniai (Kanapickienė R., B. Jefimovas, Rudžionienė K., 2006).

6 lentelė

Finansų ir valdymo apskaitos skirtumai

POŽYMIŠ	FINANSŲ APSKAITA	VALDYMO APSKAITA
Informacijos vartotojai	Išoriniai informacijos vartotojai: akcininkai kreditoriai	Vidiniai informacijos vartotojai: vadovai, vadybininkai
Tikslai	Informuoti ir atsiskaityti vidaus ir išorės informacijos vartotojams apie visos įmonės rezultatus	Informuoti vidinius informacijos vartotojus – vadovus ir vadybininkus, priimančius sprendimus, ir užtikrinti atskirų veiklos grandžių darbo kontrolę ir suderinamumą
Apskaitos principai	Numatyti konkretūs bendrieji apskaitos tvarkymo principai, TAS, VAS, Buhalterinės apskaitos įstatymai ir kt.	Įmonės vadovybės numatytos taisyklės
Ataskaitinis laikotarpis	Ataskaitos pateikiamos pavėluotai, t. y. praėjus ataskaitiniam laikotarpiui (orientacija į praeitį, istorinis požiūris)	Ataskaitos orientuotos į ateities rezultatus (veiklos planai bei sprendimų pasekmių prognozės); duomenys atspindi esamą laiko momentą
Apribojimai	Apskaita, reglamentuota valdžios	Informacija nėra skleidžiama išoriniams vartotojams, todėl ir nereguliuojama išoriškai. Yra apibūdinama ir apsprendžiama kiekviename ūkiniame vienetė
Teisiniai apskaitos reikalavimai	Įstatymo reglamentuotas finansinės atskaitomybės teikimas	Valdymo apskaita tvarkoma prirėikus, nereglamentuota
Informacijos matavimas	Tik finansiniai mato vienetai	Organizacija yra skaldoma į daugelį savitų informacijos objektų – padalinių, skyrių, veiklų, vartotojų ir konkurentų savybes
Informacijos tikslumas	Tiksli, nes priešingu atveju išorės informacijos vartotojai su nepasitikėjimu vertins finansines ataskaitas	Nebūtinai tiksli, svarbiau jos operatyvumas
Informacijos objektai	Apibendrintas objektas – finansiškai savarankiška organizacija ar jos padalinys	Finansiniai ir fiziniai mato vienetai, atspindintys gamybos, tiekimo ir pardavimo veiklų produktų, vartotojų grupių ir pan.
Apskaitos apimtis	Apima visos įmonės veiklą	Apima tam tikras veiklos sritis, padalinius, produktus
Informacijos pateikimo vartotojams laikotarpis	Apsprendžia įstatymai, norminiai aktai: pasibaigus mėnesiui, ketvirčiui, pusmečiui, metams	Ataskaitos yra pateikiamos, atsižvelgiant į ataskaitos pobūdį pagal įmonėje nustatytą laikotarpį
Informacijos pobūdis ir nauda	Informacija yra gana „sausą“ ir neatskleidžia tikros veiklos	Informacija yra renkama, atsižvelgiant į įmonės veiklos pobūdį ir yra naudinga, siekiant tikslo
Apskaitos funkcijos	Finansinių duomenų kaupimas ir rezultatų fiksavimas	Greitai ir tinkamai atlikti planavimo, valdymo ir kontrolės funkcijas
Atsiradimo būtinumas	Atsiradimą apsprendžia įmonės veiklos pobūdis, remiantis teisės aktų normomis	Atsiradimą apsprendžia įmonės užimama padėtis rinkoje, įmonės valdžia, atsižvelgiant į veiklos pobūdį ir informacijos poreikį
Pirminiai informacijos šaltiniai	Apskaitos dokumentai ir registrai	Apskaitos dokumentai ir registrai ir kt. šaltiniai (stebėjimų, pasitarimų, konferencijų), kitų nesistemintų šaltinių medžiaga
Apskaitos darbuotojų atsakomybė	Nustatyta šalyje galiojančiais įstatymais	Numato įmonės vadovybė

Finansų ir valdymo apskaitos skirtumai

POŽYMIS	FINANSŲ APSKAITA	VALDYMO APSKAITA
Ataskaitų reglamentavimas ir struktūra	Reglamentuotos, galioja apskaitinės lygybės formulė: Turtas = įsipareigojimai + nuosavas kapitalas	Nereglamentuotos, rengiamos pagal vadovybės poreikius ir tikslus. Ataskaitų struktūra įvairi
Ataskaitų skelbimas	Skelbiamos viešai	Neskelbiama
Ataskaitų objektai	Apima visos įmonės veiklą	Apima visos įmonės veiklą, taip pat ir padalinių ar atsakomybės centrų veiklą
Konfidencialumas	Finansinės atskaitomybės duomenys nėra komercinė paslaptis (tik kai kurie finansinės apskaitos duomenys vadovybės sprendimu g.b. laikomi konfidencialiais)	Didžioji dalis valdymo apskaitos informacijos yra komercinė paslaptis
Pagal lankstumo pobūdį	Daugiau rutininio pobūdžio	Lankstesnė
Valdymo režimo operatyvumo požiūriu	Sąskaitų uždarymo režimas: ketvirtis, pusmetis, metai	Operatyvinis: valanda, diena, savaitė, mėnuo
Atskaitomybės detalumas	Finansinė atskaitomybė yra apibendrinto pobūdžio ir skirta bendrai įmonės veiklai įvertinti	Labai detali, kartais apima smulkausius, net visiškai nedidelius įmonės veiklos dalykus. Ypač detalai turėtų būti parodytos išlaidos
Analizės aspektas	Įmonės veikla analizuojama kaip vienas ekonominis vienetas, lyginami faktiniai dvejų ir daugiau metų duomenys	Įmonė išskaidoma į atsakomybės centrus, dažniausiai lyginami planiniai ir faktiniai duomenys
Matavimo vienetų sistema	Visi rodikliai apskaitoje apibūdinami piniginiu matu	Piniginis, natūrinis, darbo, sąlyginis, ar kitoks matas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS J., (2003) NAVICKIENĖ M., (2004), JURKŠIENĖ A., 2002

Įmonės veikia rinkoje ir siekia labai skirtingų tikslų. Jos veikia savais metodais, nors iš esmės yra labai panašios. Šiuolaikinei įmonei labai svarbus aspektas yra pažinimas, kadangi sparčiai tobulėja informacijos valdymas ir skverbimasis į verslą. Pažinimui būtina mokėti įvardyti, išmatuoti ir įvertinti svarbiausius verslo elementus:

- savus tikslus, vertės kūrimą bei vidines galimybes;
- aplinką, kurioje veikia įmonė (vartotojų ir konkurentų tikslus, poreikius bei galimybes);
- aplinkos reakciją į įmonės veiklą (kaip vartotojai suvokia gaunamą vertę, įsigiję įmonės paslaugas ir produktus).

Vakarų šalyse jau senokai tapusi nepamainomu vadybos instrumentu, Lietuvos įmonėms palyginus vis dar nauja valdymo apskaita lėtai, bet užtikrintai skinasi kelią pas mus. Vis daugiau įmonių vadovų supranta būtinybę įsidiesti įmonėje valdymo apskaitos sistemą.

Kadangi aplinka, susijusi su apskaita, nuolat kinta ir yra gana sudėtinga, apskaitos duomenų informacijos poreikis yra didelis. Besikeičiant apskaitą formuojančiai aplinkai, neišvengiamai turi keistis ir apskaita. Kaip teigia G. Adomaitienė (2006, p. 4) dauguma valdymo sprendimų yra unikalūs, todėl jų rengimo proceso neturėtų riboti griežtos taisyklės, konkretūs žingsniai ir griežtas nuoseklumas.

1. 3. Vadybos teorijos ir jų pritaikymo galimybės apskaitos valdyme

Valdymo apskaita apima būdus ir procesus, kuriais pateikiama finansinė ir nefinansinė informacija įmonių darbuotojams, kad jie galėtų daryti efektyvesnius sprendimus ir pasiektų organizacinę kontrolę ir efektyvumą.

Pagal Mackevičių J. (2003), valdymo apskaita sprendžia tokius uždavinius:

- nustato numatomas pajamas iš tos ar kitos ekonominės priemonės;
- numato naujų produkcijos rūšių gamybos rentabilumą, pateikdama įvairias jo prognozes ir pasiekimo galimybes;
- numato įmonės finansinės padėties perspektyvą;
- įvertina įvairius finansinės veiklos vertinimo variantus.

Valdymo apskaitos tikslas – teikti informaciją, reikalingą sprendimams priimti, vadovo vietinius veiksmus susieti su įmonės pelningumu. Būtent dėl to ir tradicinė valdymo apskaita, t.y. išlaidų apskaita, remiasi prielaida, kad vietinių optimumų suma veda prie globalinio optimumo.

Pagal I. Zabelavičienę (2005), išlaidos yra piniginė išraiška išteklių, sunaudotų kuriam nors tikslui. Išlaidos – tai pinigų išleidimas, turto bei paslaugų sunaudojimas, susijęs su produkcijos ar paslaugų gamyba. Čia išskiriami trys pagrindiniai momentai: piniginė išraiška, sunaudoti ištekliai, ir tikslas.

Dažniausiai lietuviškoje literatūroje išskiriami du išlaidų kalkuliavimo būdai. Šie išlaidų skaičiavimo būdai remiasi tam tikrais principais. Pagal A. Jurkštienę (2002), bendrų išlaidų paskirstymo principai:

- Išlaidų paskirstymo bazė turi kiek galima geriau išreikšti tiesioginį ryšį tarp paslaugų išlaidų dydžio ir gamybinio skyriaus veiklos apimties.
- Turi būti skirstomos planuojamos, o ne faktinės išlaidos.
- Išlaidos turi būti skirstomos pagal elgesį: pastovios ir kintamos.

Išlaidų apskaita apibrėžiama kaip įmonės veiklos išlaidų fiksavimas, registravimas ir analizavimas. Šiuo metu pasaulinėje literatūroje išskiriami trys pagrindiniai būdai:

- Standartinis (tradicinis);
- ABC analizės;
- Apribojimų taikymo.

Siekiant, kad apskaitos sistema būtų efektyvi, reikia trijų sąlygų (J. Mackevičius, 2003):

- Užtikrinti informacijos slaptumą, atskiriant išorinę – viešą ir vidinę atskaitomybę. Tai aktualu rinkos sąlygomis;

➤ Sumažinti apskaitos išlaidas, užtikrinant minimalų, bet pakankamą informacijos kiekį, tinkamai organizuojant ir mechanizuojant apskaitą;

➤ Operatyviai pateikti kokybišką informaciją vartotojams, organizuojant optimalius informacijos srautus, tinkamai ją apdorojant ir perdirbant.

Toliau pateiktoje 7 lentelėje trumpai apibrėžta jų esmė ir metodai.

7 lentelė

Išlaidų kalkuliavimo būdai

	Esmė	Metodai
<u>Absorbcinis būdas</u>	Į kalkuliuojamo objekto savikainą įskaitomos visos išlaidos.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Produkcijos savikainos apskaita pagal procesus (fazes) atliekama tokia tvarka: išlaidos kaupiamos pagal procesus; proceso išlaidų suma dalijama iš bendro gaminių kiekio užbaigus procesą, gaunant vidutinę gaminio savikainą per ataskaitinį laikotarpį; pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui produkcija ir nebaigta gamyba laikoma gatavais gaminiais. ➤ Standartinių išlaidų metodas bendros faktinės išlaidos, kurios yra lyginamos su bendromis standartinėmis išlaidomis ir tik tada yra koreguojama „Pelno“ arba „Nuostolių“ sąskaita.
<u>Ribinio (dalinio) kalkuliavimo</u>	Įskaitomos tik tiesioginės, kintamos išlaidos. o netiesioginės pastovios išlaidos apskaitomos visai produkcijai bendrai.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tiesioginių išlaidų kalkuliavimo sistema – tai valdymo apskaita, apimanti savarankišką kintamų ir pastovių išlaidų apskaitą, produkcijos savikainos kalkuliavimą, išlaidų ir finansinių rezultatų analizę, taip pat valdymo sprendimų priėmimą. ➤ Tiesioginių išlaidų kalkuliavimo sistemoje galima skirti du išlaidų rezultatų analizės etapus: pirmajame nustatomas tiesioginių kintamų išlaidų ir gatavos produkcijos ryšys; antrajame netiesioginės pastovios išlaidos lyginamos su gautu iš realizacijos kiekvieno gaminio rezultatu.

Šaltinis: A. JURKŠTIENĖ. (2002) Valdymo apskaita p. 48.

Apibendrinant galima teigti, kad išlaidų paskirstymo sėkmę lemia du veiksniai: tikslus bendrų išlaidų bendros sumos nustatymas ir teisingas paskirstymo bazės nustatymas.

Standartinė išlaidų apskaita siekia sumažinti produkcijos savikainą iki minimumo, nes vadovaujasi prielaida, jog kuo mažesnė gaminio savikaina, tuo didesnis įmonės pelnas. Įmonėms įdiegus daug inovacijų, keitėsi ir reikalingos informacijos pobūdis. Sukurta veiklos išlaidų paskirstymo praktika, kuri padėjo atsakyti, koks atskiro gaminio poveikis bendrosioms išlaidoms ir pajamoms. Tai padėjo greičiau priimti vietinius sprendimus, kurie padėtų padidinti visos sistemos veiklos efektyvumą.

Panašus yra ir antrasis ABC būdas, tik čia išlaidos paskirstomos pagal veiklas (išteklių naudojimą). Veikla čia traktuojama kaip reguliarių veiksmų visuma įmonėje. Apskaitininkas 100 procentų kiekvieno darbuotojo darbo laiko paskirsto atitinkamam ištekliui. Susumavęs kiekvieno žmogaus darbo užmokestį kuriai nors veiklai, apskaičiuoja bendras jos išlaidas piniginiiais vienetais. Taip pat apskaitininkas paskirsto veiklas pagal atskirus produktus, taip nustatydamas savikainą. ABC apskaitos informacija naudojama, norint nuspręsti, kur reikalingas veiklos efektyvumas, koks finansavimas padėtų pašalinti proceso trūkumus (Bambooweb dictionary, 2005).

Pagrindinių valdymo apskaitos būdų prielaidos ir charakteristikos

	Išlaidų būdas	ABC būdas	Apribojimų būdas
Netiesioginės darbo išlaidos	Paskirstomos pagal produkcijos darbo jėgos sudėtį.	Paskirstomos pagal produktui naudojamų išteklių kaštus.	Netiesioginę darbo jėgą traktuoja kaip pastovias išlaidas.
Tiesioginės darbo jėgos išlaidos	Paskirstomos produktų savikainai pagal tiesioginės darbo jėgos kaštų turinį.	Paskirstomos produktų savikainai pagal tiesioginės darbo jėgos kaštų turinį.	Tiesioginės darbo jėgos kaštus traktuoja kaip fiksuotas veiklos išlaidas.
Produkto savikaina	Apskaičiuojama susumuojant medžiagų kainą ir visas veiklos išlaidas.	Susumuojama medžiagų kaina, tiesioginės darbo jėgos išlaidos ir pagal išteklius paskirstytos netiesioginės darbo išlaidos.	TOC visai nenaudoja „produkto savikainos“ termino.
Bendras veiklos efektyvumas	Nustatomas, sudėjus visų vietinių skyrių efektyvumo rodiklius.	Nustatomas, sudėjus visų vietinių skyrių efektyvumo rodiklius.	Nustatomas pagal įmonės apribojimo efektyvumo lygį.

Šaltinis: R.H. DRAMAN, A. LOCKAMY III, J. F. COX III (2002) „Constraint-based accounting and its impact on organizational performance assimilation of four common business strategies”

Kaip galima pastebėti 8 lentelėje, iš trejetuko visais aspektais išsiskiria apribojimų teorijos metodas: tiesioginės ir netiesioginės darbo jėgos išlaidų traktavimu, savikaina, bendro įmonės efektyvumo apskaičiavimu. Kitaip nei išlaidų (absorbicijos) ir ABC būdai, pralaidumo apskaitoje visos tiesioginės ir netiesioginės darbo jėgos išlaidos traktuojamos kaip pastovios veiklos išlaidos. Pagal apribojimų teoriją visiškai nereikia apskaičiuoti produkcijos savikainos, o bendras įmonės efektyvumas paremtas sistemos apribojimo pajėgumu. Tuo tarpu tradiciniai išlaidų ir ABC būdai įmonę suskirsto į nepriklausomas sritis, randa kiekvienos jų efektyvumo laipsnius, kuriuos sudėję, gauna bendrą efektyvumą.

Išskiriamos tokios pagrindinės priežastys, kodėl išlaidų metodika netinka šiuolaikinėms įmonėms:

- stipriai pasikeitė išlaidų struktūra,
- neliko išlaidų tiesioginės priklausomybės nuo gamybos apimtys.

Dauguma įmonių tiesiogines išlaidas darbo jėgai vis dar naudoja kaip paskirstymo pagrindą. Iš tikrųjų jų dalis bendrosiose išlaidose sumažėjo, daug didesnę dalį sudaro administracinės išlaidos. Be to, XXI amžiuje išlaidos vis mažiau priklauso nuo gamybos apimtys, tai tinka tik žaliavų išigijimui (S. Mechra, R. A. Inman, G. Tuite, 2004).

Apribojimų teorijos pasiekėjai teigia, kad išlaidų metodas paseno ne dėl to, kad skirstė labiausiai remdamiesi tiesioginės darbo jėgos rodikliu, o dėl to, kad jis išlaidas paskirstė gaminiams. Paskirstytos išlaidos nėra tiesiogiai priklausomos nuo gamybos apimčių, produkcijos asortimento ar pan.

Pralaidumo svarbą akcentuoja ir visuotinės kokybės valdymas bei pateikimo pačiu laiku teorijos. Pirmoji teigia, kad pralaidumą reikia kelti, gerinant kokybę, pristatymo laiką ir pan. Pateikimas pačiu laiku parodo, kad nebaigta gamyba ir nebaigtos produkcijos atsargos daro didelį poveikį įmonės pralaidumui. Kuo daugiau nebaigtos gamybos, tuo ilgesnis užsakymų atlikimo laikas, lėtesnis reagavimas į rinkos elgesį, blogesnė kokybė ir t. t.

Pralaidumas leidžia plėsti rinką, t.y didinti gamybos apimtis. Čia svarbu garantuoti gamybos grandinės optimalų veikimą. 9 lentelėje išskirti pagrindiniai abiejų teorijų bruožai. Kaip matyti, jie visiškai skiriasi. Išlaidų apskaitoje pirmenybė teikiama sąnaudų mažinimui, tik po to didinamas našumas ir mažinamos investicijos. Tuo tarpu pralaidumo teorijoje – atvirkščiai, išlaidos vertinamos paskutinės, antroje vietoje yra investicijos, o svarbiausia – maksimizuoti pralaidumą.

Apribojimų teorijos šalininkai išvelgia išlaidų teorijos ribotumą: kur yra išlaidų ir investicijų mažinimo riba, siekiant tobulumo. Teoriškai tai būtų nulis, bet praktikoje jis niekada nepasiekiamas, nebent įmonę uždarytų. Pralaidumo teorijoje pralaidumo didinimas neturi ribų, vadinasi, įmonė gali plėsti veiklą amžinai. Todėl tai ir turi būti pagrindinis valdymo apskaitos rodiklis.

9 lentelė

Apribojimų teorijos ir išlaidų teorijos palyginimas

Rodiklis	Apribojimų teorija	Išlaidų teorija
Tikslas	Pelno siekimas didinant pralaidumą.	Pelno siekimas minimizuojant išlaidas.
Rodikliai prioriteto tvarka	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pralaidumas. ➤ Investicijos. ➤ Visiškai kintamos išlaidos. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Išlaidos (sąnaudos). ➤ Pralaidumas (našumas). ➤ Investicijos.
Kaina	Grindžiama paklausa.	Savikaina + pelnas.
Ką keisti?	Proceso grandys susijusios, iš jų silpniausią reikia keisti.	Reikia tobulinti visas proceso grandis, nes jos veikia atskirai.
Kaip pakeitimą įgyvendinti?	Vadovautis penkiais nuolatinio proceso tobulinimo etapais.	Mažinti išlaidas.
Laikas	Pasiekiami trumpalaikiai rezultatai.	Nuolatinis sąnaudų minimizavimas ilgame laikotarpyje.

Šaltinis: ZABIELAVIČIENĖ, (2005), Valdymo analizės kryptys įmonės sprendimų priėmimo kontekste

Pralaidumas leidžia plėsti rinką, t.y didinti gamybos apimtis. Čia svarbu garantuoti gamybos grandinės optimalų veikimą. Išlaidų teorijoje, kad operacijų valdymas įmonėje būtų sėkmingas ir padėtų siekti užsibrėžtų tikslų, reikia patenkinti dvi sąlygas: išlaidų kontrolė ir pralaidumo, našumo užtikrinimas.

Pralaidumo svarbą akcentuoja ir visuotinės kokybės valdymas bei pateikimo pačiu laiku teorijos. Pirmoji teigia, kad pralaidumą reikia kelti, gerinant kokybę, pristatymo laiką ir pan. Pateikimas pačiu laiku parodo, kad nebaigta gamyba ir nebaigtos produkcijos atsargos daro didelį poveikį įmonės pralaidumui. Kuo daugiau nebaigtos gamybos, tuo ilgesnis užsakymų atlikimo laikas, lėtesnis reagavimas į rinkos elgesį, blogesnė kokybė ir t. t.

Klasikinė apskaitos sistema remiasi prielaidomis, kad atskiri optimumai užtikrina globalinį optimumą įmonės atžvilgiu, remiantis apribojimų teorija turi būti užtikrinamas pralaidumas įmonės mastu. Kita klasikinės apskaitos prielaida, kad mažinant gaminio savikainą didėja įmonės veiklos efektyvumas, šis apskaitos metodas jau pasenęs, nes išlaidos nėra tiesiogiai priklausomos nuo gamybos apimčių ir neturi galimybės sumažėti iki „0“. Remiantis apribojimų teorija svarbiausia yra pajamų didinimas ir atsargų optimizavimas, siekiant sutrumpinti gamybos laiką, nes priešingai nei išlaidų apskaitoje turi galimybę didėti iki „∞“.

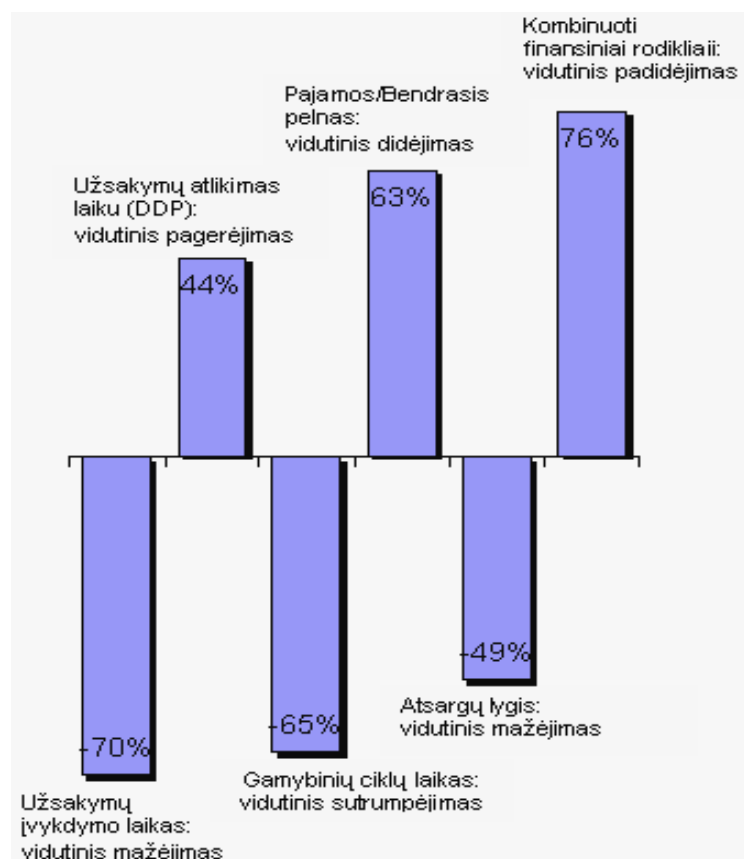
Apibendrinant galima teigti, jog aplinka, susijusi su apskaita, nuolat kinta ir yra gana sudėtinga, apskaitos duomenų informacijos poreikis yra didelis. Besikeičiant apskaitą formuojančiai aplinkai, neišvengiamai turi keistis ir apskaita.

Išlaidų metodas netinka šiuolaikinėms įmonėms todėl, kad stipriai pasikeitė išlaidų struktūra ir neliko išlaidų tiesioginės priklausomybės nuo gamybos apimtys. Dauguma valdymo sprendimų yra unikalūs, todėl jų rengimo proceso neturėtų riboti griežtos taisyklės, konkretūs žingsniai ir griežtas nuoseklumas.

2. KLASIKINĖS APSKAITOS IR APRIBOJIMŲ TEORIJOS PALYGINAMOJI ANALIZĖ

Izraelio fizikas Eliyahu Goldrattas yra apribojimų teorijos pradininkas. Nuo 1980 m. jis nagrinėjo gamybos planavimo metodus bei tobulino valdymo procesus (Mandyam Srinivasan, 2001, p. 3). Apribojimų teorija romano žanru pirmą kartą aprašė E. M. Goldratt ir 1984 metais buvo išleista knyga „Tikslas“. Šios knygos autorius – visame pasaulyje pripažintas lyderis naujų verslo vadybos koncepsijų ir sistemų raidos srityje.

Pagrindinė apribojimų teorijos idėja išmokyti įmones pačioms spręsti savo problemas, nes tik tokiu būdu galima užsitikrinti ateitį. Šias idėjas 1991 metais susistemino autoriaus pasekėjai ir pradėjo dėstyti Goldratto institute (T. Corbett, 2005, p. 38). Pasaulyje praktiniais pasiekimais įrodyta, kad apribojimų teorija yra daug efektyvesnė už kitas valdymo sistemas. Naudodamos apribojimų teoriją, daugelis pasaulinių organizacijų nepriklausomai nuo jų dydžio ir veiklos pobūdžio, labai pagerino savo rezultatus, įsitvirtino naujose rinkose bei išsikopstė iš bankroto.



Šaltinis: MABIN V., BALDERSTONE S.J., nepriklausomas tyrimas, [interaktyvus] Wellington'o Viktorijos Universitetas (Naujoji Zelandija), [žiūrėta 2008 m. lapkričio 12 d.] Prieiga per internetą: <http://www.toc.lt/apribojimu_teorija.htm>.

10 pav. Atrinktos kompanijos, taikančios apribojimų teoriją

2005 metais buvo išversta ir išleista Thomas Corbett knyga „Pajamų apskaita. TOC valdymo apskaitos sistema“. Lietuvoje gerai žinomas docentas G. Kalčinskas apie šią knygą parašė straipsni, kurį pavadino „Skandalais per stereotipus ar stereotipinis skandalas“. Šiame straipsnyje G. Kalčinskas teigia „(...) išigilinus į skelbiamas tiesas, paaiškėja, kad tai naiviai savimi pasitikinčio žmogaus, bent kiek giliau neišmanančio kaštų apskaitos problematikos, pamąstymai. Joje gausu elementarių klaidų, sąlygotų ne vienokio ar kitokio požiūrio, bet paprasčiausių tiesų ignoravimo. Dažniausiai autorius pats prisigalvoja nebūtų verslo sąlygų bei jo apribojimų, o vėliau tuos apribojimus talžo, apsimesdamas, kad nežino (o gal tikrai nežino?), kad vadybos apskaitoje jau seniausiai niekas nebetaiko jo taip įnirtingai kritikuojamų metodų. (...) Tuo šis kurinys ir keistas, o todėl – ištiesai skandalingas, nes garbės nei knygos autoriui, nei jo propaguotojams tikrai nedaro.“ (Vadovo pasaulis, 2005, Nr.7 – 8).

10 lentelė

Pasiekimai, naudojant apribojimų teoriją

KOMPANIJA	PASIEKIMAI
Boeing Inc.	užsakymų vykdymo laikas sumažėjo 75%; atsargų lygis sumažėjo 60%; finansinis pralaidumas išaugo 150%; pristatymo laiku (patikimumo) rodiklis pasiekė 100% lygį.
Motorola Inc.	finansinis pralaidumas išaugo 150%; gamybos laikas sumažėjo 20%, dėl to buvo išlaisvinti papildomi resursai. Projektinės aplinkos valdymas pagal apribojimų teoriją leido kelis kartus greičiau įdiegti naujas technologijas.
Ford Motor Company	Užsakymų vykdymo laikas sumažėjo 60%; gamybinių defektų lygis sumažėjo 50%; užsakymų pristatymo laiku rodiklis pagerėjo 38%. investicijų efektyvumas padidėjo 20%, dėl to buvo sutaupyta apie 100 mln. dolerių;

Saltinis: MABIN V., BALDERSTONE S.J., nepriklausomas tyrimas, [interaktyvus] Wellington'o Viktorijos Universitetas (Naujoji Zelandija), [žiūrėta 2008 m. lapkričio 12 d.] Prieiga per internetą: <[http://www.toc.lt/apribojimu teorija.htm](http://www.toc.lt/apribojimu_teorija.htm)>.

Tokiems drąstiškiems, gerbiamo ir visiems gerai žinomo Lietuvoje docento G. Kalčinsko, teiginiams galima paprieštarauti ir įrodyti, kad mūsų laikų tipinė apskaita skirta tik mokesčiams administruoti. Šie apskaitos metodai yra netinkami verslo sprendimams priimti. Žinoma, galima sutikti, kad apribojimų teorija nėra plačiai taikoma ne tik Lietuvoje, bet ir visame pasaulyje. Tai yra gana nauja teorija ir ji tiesiog prieštaraujanti mums įprastam apskaitos būdui, tačiau įmonėse, kuriose buvo įgyvendintos sisteminio valdymo idėjos, gamybos augimas vidutiniškai pasiekė 76% (E. M. Goldratt, 2000, p. 10). 10 lentelėje pateiktos visame pasaulyje išgarsėjusios įmonės, kurios savo veikloje įgyvendino apribojimų teorijos nuostatas ir tokiu būdu pasiekė puikius rezultatus. Šie akivaizdūs praktiniai pavyzdžiai skatina ieškoti būdų taikyti apribojimų teoriją ir Lietuvoje.

2.1. Apribojimų teorijos tikslai ir pamatinės idėjos

Apribojimų teorijos fundamentali tezė – bet kokios sistemos pajėgumą nusako jos apribojimas, sistema gali turėti tik vieną arba keletą esminių apribojimų. Apribojimą Eliyahu M. Goldratt apibrėžia kaip „Bet ką, kas apriboja sistemos pajėgumą siekiant tikslo“ (L. Pukėnaitė)

Apribojimų teorija - visuotinė teorija, teigianti, kad kiekviena sistema privalo turėti bent vieną apribojimą, o įmonės pagrindinis tikslas - uždirbti pinigus ([http://www.toc.lt/apribojimu teorija.htm](http://www.toc.lt/apribojimu_teorija.htm))

Apribojimų teorijos tikslai:

- uždirbti daugiau pinigų dabar ir ateityje (ne didinti pajėgumus ar mažinti kaštus);
- neribojančių išteklių prastovos yra būtinos - 100% jų aprovimas efektyvumu nepadidins pralaidumo, tai padidins atsargų sandėlis nebaigtos gamybos stadijose (WIP).

Pagrindinis veiklos tikslas visada yra pralaidumo didinimas, todėl pralaidumas nėra ribojamas. Reikia mažinti investicijas ir veiklos išlaidas. Susikoncentravimas į įmonės pralaidumą padeda vadovams išvengti pagundos optimizuoti vietines sistemos dalis, nežiūrint į visos sistemos tikslą.

➤ Tikslų gaminių savikainų žinoti nebūtina. Tai nebėra svarbu, nes būtina įvertinti ne kurio nors gaminio, o būtent verslo sprendimo poveikį įmonės mastu. Priiminėjant verslo sprendimą, pakanka atsakyti į tris klausimus:

- kiek pasikeis pralaidumas ?
- kiek pasikeis investicijos ?
- kiek pasikeis veiklos išlaidos ?

Apribojimų teorija įveda naują matavimo sistemą. Pasak E. M. Goldratt „Pasakyk man, kaip mane vertinsi, ir aš pasakysiu, kaip aš elgsiuosi“ (L. Pukėnaitė).

Pagal apribojimų teoriją, yra trys pagrindiniai rodikliai, kurie rodo, ar įmonė uždirba pinigus: didinant grynąjį pelną, kartu didinant investicijų grąžą (IG) ir pinigų srautus (E. M. Goldratt, 2000, p.65). Šie rodikliai padeda atsakyti į klausimus:

Kiek grynąjo pelno atnešė?	T	Pralaidumas
Kokį poveikį tai turėjo investicijų grąžai?	I	Inventorius
Kaip pagerėjo pinigų srautai?	OE	Gamybos sąnaudos

T (pralaidumas) yra greitis, kurio dėka generuoja pinigus, gaunamus už pardavimus. Pralaidumas yra įplaukiantys pinigai. Pirmiausia, gaminio vertę nustato rinka. Kad įmonė uždirbtų pinigus, gaminio vertė – ir įmonės nustatyta gaminio kaina – turi būti didesnė už investicijų į atsargas ir visų gamybos sąnaudų vienam parduodamam vienetui sumą (E. M. Goldratt, 2000, p. 91).

egzistavimo priežastį. Viskas, tarsi grindžiama Sokrato dialogu, kurie sudaryti lygiai taip pat, pagrįsti ta pačia sąsaja: „JEI, (...) TAI“.

Faktiškai fizikai iš savo hipotezės padaro neišvengiamas išvadas. Jie sako: JEI ši hipotezė teisinga, TAI logiška, kad turi egzistuoti ir kitas faktas. Dėl šių logiškų išvadų jie atveria visą spektrą kitų sąveikų.

Daugiausia pastangų reikalauja patikrinimas, ar iš tikro egzistuoja numanomos sąveikos. Kai pasitvirtina vis daugiau ir daugiau numanomų teiginių, tampa akivaizdžiau, kad pagrindinė hipotezė yra teisinga, tai tarsi iš chaoso kuriama tvarka.

Nuo 20 a. pradžios verslo aplinka smarkiai keitėsi, tačiau apskaitos metodai atsiliko nuo kitimo. Valdymo apskaita tapo nebesvarbi, ji paprasčiausiai stagnavo ir taip tapo neberekšminga, nes netenkina šiandienos poreikių. Įmonėje, kur vyrauja neefektyvi vadybos apskaitos sistema, susikuri.

Kitame skyriuje bus apžvelgiami nacionaliniai apskaitos standartai, kurie tiesiog „įtalpina į rėmus“ ir įpareigoja įmonėse taikyti klasikinius apskaitos būdus.

2.2. Klasikinės apskaitos tobulėjimo galimybės

Panagrinėkime, kaip nurodo pripažinti apskaitoje atsargas 2003 metų gruodžio mėn. 18 dieną (su vėlesniais pakeitimais 2006 m. gruodžio mėn. 22 d.) VŠĮ LR apskaitos instituto paskelbtas verslo apskaitos standartas Nr. 9 „Atsargos“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2007, Nr. 1-48). Šis apskaitos standartas turi būti taikomas, sudarant 2004 m. sausio 1 d. ir vėliau prasidedančių ataskaitinių laikotarpių finansines ataskaitas.

Ketvirtojo skyriaus „Atsargų įsigijimo savikaina“ 5 punkte nurodyta jog „atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, pakoreguota atlikto pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis (...)“. Susidaro įspūdis, kad lyg ir viskas gerai, tačiau jau 6 punkte nurodyta „Nustatant atsargų įsigijimo savikainą, prie pirkimo kainos pridedami visi su pirkimu susiję mokesčiai bei rinkliavos (išskyrus tuos, kurie vėliau bus atgauti), gabenimo, paruošimo naudoti bei kitos tiesiogiai susijusios su atsargų įsigijimu išlaidos (...)”.

Pamąstykime. Ką tai reiškia?

Norėdami atsakyti į šį klausimą, reikia daryti prielaidą ir iškelti klausimą: kaip bus, jei įmonė sudarys sutartį su pervežimo kompanija ir mokės jai tik už žaliavų ir atsargų pervežimą, tačiau abonentinį (mėnesinį) mokestį, o ne konkrečiai už kiekvieną reisą? Remiantis tipine apskaita, atsakymas būtų labai paprastas: transporto išlaidas turi būti proporcingai padalintos į žaliavų sandėlių gautoms žaliavoms ir viskas. O kas toliau? Kokie verslo sprendimai iš to seka? Kaip seksis vadybai su

gaminio pardavimu? Prekybos skyriui bus pateikta minimali gaminio kaina ir šio skyriaus darbuotojai ieškos užsakovų tam gaminiui. Kokios tokio skaičiavimo pasekmės? Vadybininkai, žinoma, nepriima užsakymų, jei paskaičiuota gaminio savikaina yra didesnė arba lygi užsakymo kainai, dėl aiškios priežasties – įmonei nenaudinga. Tuo atveju, kai prekybos skyrius už paskaičiuotą kainą neužtikrina užsakymų tiekimo taip, kad linijos būtų apkrautos 100% pajėgumu, ką daro įmonės? Jos ima analizuoti, kas buvo perkama, ką galėtų nupirkti ir pan. Šitokiu būdu įmonės bando apsikrauti darbu, dar neturėdamos konkretaus pirkėjo. O ką duoda toks darbas? Laikui bėgant paaiškėja, kad sandėliuose yra susikaupusių atsargų ir dar blogiau, kai jų atsiranda gana daug. O tada jau atsiranda grandininė reakcija, įmonė patiria papildomų išlaidų už sandėliavimą. O kai tų atsargų susikaupia per daug, tai vis tiek būna priverstos ieškoti kito verslo sprendimo, nes taip ilgiau tęstis nebegali. Dažniausiai sprendimas taip pat būna tipiškas: prastovos, įmonės reorganizacija ar kitas panašus sprendimas (priklausomai nuo atsargų likučių kiekio sandėliuose ir įmonės finansinės būklės).

Paanalizuokime šį verslo apskaitos standartą toliau. 5 dalies“ atsargų (produkcijos) pasigaminimo savikaina“ 10 punkte nurodoma “Pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų (produkcijos) savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos”. Vadinasi, nustatydami parduodamo gaminio savikainą, įtraukiama dar daugiau patirtų išlaidų, tokių kaip:

13 punktas „Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos apima darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų bei socialinio draudimo įmokų sumas, kurios be žymių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2007, Nr. 1-48).

14 punktas „Netiesioginės gamybos išlaidos – netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos. Tai pagalbinių žaliavų (medžiagų), netiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimo bei kitos gamybos išlaidos, kurių neįmanoma be žymių sąnaudų priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2007, Nr. 1-48).

15 punktas „Pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidos apima produkcijos gamybos metu sunaudotas žaliavas (medžiagas), kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, nors ir yra gaminio sudedamoji dalis, nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti priskirtos prie pagrindinių“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2007, Nr. 1-48).

16 punktas “Netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos apima tiesiogiai su produkcijos gamyba nesusijusių, bet sudarančių sąlygas gamybai vykti darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas (...)“ (Žin., 2004, Nr. 20-616; 2007, Nr. 1-48).

Šiame standarte yra ir daugiau tokių punktų, kurie apskaitoje išpučia gaminio savikainą ir tokiu būdu apskaitos duomenys paverčiami tikru „nesusipratimu“.

Šis standartas tinkamas tik tuomet, kai įmonė dirba idealiai, neturi nė menkiausio nukrypimo. Puikiai žinom, kad tokios įmonės ne tik Lietuvoje, bet ir visame pasaulyje nėra. Įmonės nedirba kaip laikrodžiai, nors ir šie išeina iš rikiuotės.

Aiškumui įvesti gali būti nagrinėjamas pavyzdys. Kokia bus gaminio savikaina, jei įmonė turės prastovų? Tokiu atveju, kaip įprasta tipinei apskaitai, yra išskirstomi darbuotojai. Kai kurie iš jų bus gamybos darbuotojai, ir kadangi šie darbuotojai atlieka tik gamybinės funkcijas, tai jų darbo užmokestis bei socialinio draudimo mokesčio išlaidos patenka į per tą mėnesį pagamintų gaminių savikainą, nors realiai jie nieko ir negamino. Įmonė paprasčiausiai patyrė sąnaudas gamybininkus išlaikyti lygiai taip pat, kaip ir administracines. Juk administracinės išlaidos yra patiriamos nepriklausomai nuo to, koks kiekis produkcijos buvo pagamintas. Tai kodėl įsakomąja tvarka įmonėms privalu gamybininkų darbo užmokesčio ir su tuo susijusias išlaidas apskaitoje priskirti gaminio savikainai? Į šį klausimą neatsakys niekas, nes tai yra paprasčiausias paprotys, nusistovėjęs per daugelį metų. E. M. Goldratt teigia, kad tiesioginės darbo jėgos sąnaudos neturi būti įskaitomos į atsargas, nes iš tikrųjų darbuotojų laikas nėra tai, ką parduodame. Tam tikra prasme „perkame“ laiką iš savo darbuotojų, bet neparduodame klientams – nebent tai būtų paslaugos. Šitokiu būdu nenaudingas laikas pieštuko brūkštelėjimu paverčiamas gamybos laiku ir taip apskaitoje parodomas atsargų likutis „išpūsta“ savikaina (2000, p. 90).

Lietuvoje sąskaitų planas yra rekomenduotino pobūdžio ir įmonės nusistato pačios, pagal savo verslo poreikius. Tačiau taip tik atrodo iš pirmo žvilgsnio, nes kaip matom, šalia yra kiti teisės aktai, kuriuose atsiranda konkretūs nurodymai ir tokiu būdu **įmonės negali turėti apskaitoje tokios informacijos, kuri būtų naudinga ir svarbiausia teisinga priimant verslo sprendimus.**

Sprendžiant mokesčių surinkimo klausimus šis savikainos skaičiavimo būdas neturi jokios įtakos. Mokesčiai bet kokių atveju mokami nuo galutinės apmokestinamosios bazės, kurioje įvertinami absoliučiai visos išlaidos.

Akcininkų požiūriu, ši apskaitos informacija taip pat neįdomi, puikiai žinom, kad pagrindinis rodiklis – tai pelningumas akcijai, turtas ir kiti panašūs rodikliai.

Toliau reikia panagrinėti, kokią informaciją gali gauti, jei įmonė dirba 100% pajėgumu ir gamina perkamus gaminius, jie neužsiguli sandėliuose ir pan. Įdomu, kokių būdu tipinė apskaita parodys, kokius gaminius labiau apsimoka gaminti? Kaip ji parodys, kurių gaminių gaminti reikia daugiau, o kurių – mažiau? Kaip tokioje apskaitoje pamatyti, ar visi darbuotojai apkrauti 100% pajėgumu ar visi įrenginiai dirba 100% našumu? Ir dar galima išskirti daug klausimų, į kuriuos tipinė apskaita tikrai neduos atsakymo. Taip yra todėl, kad apskaitoje atvaizduojamaos operacijos yra surištos

tik su pinigų verte. Niekur apskaitoje neskaičiuojama kiek gali pagaminti įrenginys, ir sulyginti su kiekiu, kurį tikrai pagamino.

E. M. Goldratt teigia, kad gamykla, kurioje visi visą laiką dirba, yra labai neefektyvi, kad tik turint darbo jėgos perteklių galima prisigaminti atsargų perteklių. Įrengimai patys neužsiprogramuoja ir nedirba. Perteklių sukuria žmonės (2000, p. 102, 103).

Tipinėje apskaitoje taip pat nėra atsakymo į klausimą, kokius gaminius naudingiau gaminti? Ar A gaminio 100 mln. vėnetų, o gal B gaminio 150 mln. vėnetų? Apskaitoje taip nerasime, o kiek įmonė apskritai galėtų į rinką išleisti gaminių. Apribojimų teorijoje, atvirkščiai, vienas iš svarbiausių rodiklių yra pinigų gavimas ir tik po to vystoma gaminio seka. Derėtų atkreipti dėmesį, kad reikia stebėti ne per kiek laiko pagaminsi atsargą, bet per kiek laiko išleisi iš gamyklos gaminį, tai yra vienas iš esminių apribojimų teorijos pranašumų.

Tipinėje apskaitoje matom tik užregistruotą ūkinę operciją, kurioje paslėpta vadybos sprendimams, reikalinga informacija. Dabartinėmis didėjančios konkurencijos sąlygomis yra sudėtinga tiksliai įvertinti įmonės galimybes rinkoje, ir tam gali padėti tik valdymo apskaita, iš inertiškos tipinės apskaitos sistemos tampanti lanksčia informacine sistema (Valebnikova, Vasilevič, 2000, p. 53–58).

Apskaita yra labai reglamentuota, o vadyba yra menas (V. Gruigutis, D. Gronskis. 2004, p. 40). Teorijoje nurodoma, kad apskaita yra ekonomikos ir vadybos jungiamoji priemonė (K. Valužis, 2000, p. 581). Kadangi vadyba ir apskaitos darbuotojai naudojami vieni kitų darbo rezultatais, dažnai kyla klausimas, kam turi būti teikiamas prioritetas: pagal verslo sprendimui reikalingos informacijos sisteminimo reikalavimus ar pagal griežtus apskaitos reglamentavimus. V. Gruigutis, D. Gronskis teigia, kad *„kiekvienoje įmonėje vienas iš svarbiausių veiksmų šiame ekonominių bei informacinių laimėjimų lygyje yra galimybė susikalbėti tarp dalyvių bendram tikslui pasiekti“*.

2.3. Klasikinės apskaitos ir TOC palyginimas

Nagrinėjamas atveju yra įmonė, o įmonės pagrindinis tikslas yra tik vienas – uždirbti daugiau pinigų dabar ir ateityje, o visa kita tėra priemonės šiam tikslui pasiekti. Jei tikslas nežinomas, tai tik žaidimas su žodžiais ir skaičiais, veikla, kuri priartina įmonę prie šio tikslo, yra naši, teigia E. M. Goldratt (2000, p. 323).

Išlaidų apskaitos metodas pasidarė nebetinkamas ne dėl to, kad išlaidoms paskirstyti naudojama tik vieną veiklos rodiklį, o dėl to, kad išlaidas paskirstė gaminiams. Šis priskyrimas nėra tinkamas, nes išlaidų paskirstymas bet kurioje gamybos vietoje yra neteisingas. Kaip teigia Corbet (1998), paskirstymas tik supainioja ir verčia priimti iracionalius sprendimus.

Klasikinės apskaitos klaida yra neteisinga prielaida, kad dideli darbo centrų efektyvumai veda prie įmonės efektyvumo. Kitaip sakant, kad jei individualūs darbo centrų efektyvumai bus maksimalūs, tai padidės ir įmonės efektyvumas. Vietinių darbo centrų optimizacijos pasekmės įmonės veiklos efektyvumui yra apibendrintos ir pateikiamos 11 lentelėje.

Dirbdami didėjančios konkurencijos sąlygomis, puikiai suprantame, jog tam kad įmonė uždirbtų pelną, ji turi būti konkurencinga, o kad būtų konkurencinga, ji turi savo klientams pagaminti žemesne savikaina. Ką tokiu atveju teigtų išlaidų apskaita? Atsakymas paprastas – sumažinti išlaidas. Aiškumui įvesti reikia daryti prielaidą, kad įmonė perka galingesnį įrengimą, per pamainą išleis daugiau gaminių ir tokiu būdu sumažins darbo užmokestį vienam gaminiui. Bet ar tai teisingas atsakymas? Panagrinėkime ar teisinga teigti, kad dirbame našiau, jei: įmonės atsargos sandėliuose nesenka, darbo užmokesčio sąnaudos nemažėja, ir dar blogiau jei ir neparduos daugiau produkcijos. Akivaizdu, kad tokiu atveju pelnas nuo to tikrai nepadidės, o tai ir yra įmonės tikslas. Remiantis apribojimų teorija, tai reiškia, kad jei padidinus įrengimų našumą, pinigų srautai ir grynasis pelnas sumažėjo arba išliko tokie patys, vadinasi, šie įrengimai tarnauja tik vidaus sistemos poreikiams tenkinti.

11 lentelė

Vietinės optimizacijos visai sistemai daroma žala

Vietinių efektyvumų maksimalus didinimas	Jei darbininkai stengsis naudoti visus išteklius ir visą laiką, didės nebaigta gamyba (WIP). Tai savo ruožtu didins kompanijos investicijas (kels pavojų grynųjų pinigų srautui), didins kompanijos veiklos išlaidas (OE), didins užsakymų atlikimo laiką (tai pablogins klientų aptarnavimą) ir nedidins pardavimų (kurie priklauso nuo išteklių, ribojančio srauto dydį, pajėgumo).
Ekonomiškas gaminių partijos dydis	Tradicinė kaštų apskaita daro prielaidą, kad kuo mažesnės partijos, tuo daugiau mašinų paruošimo darbui operacijų reikia atlikti ir tuo didesnės kompanijos išlaidos. Tačiau kompanijos išlaidos nepakis, jei išteklius yra neapribojantis pralaidumo. Nereikia priimti į darbą dar vieno žmogaus ar įsigyti dar vieną išteklių papildomiems mašinų paruošimams darbui atlikti. Vienintelė vieta, kur reikėtų, kad partijos būtų didelės, yra ties apribojimu; ties kitais ištekliais geriau, kad tos partijos būtų mažesnės, nes tada ir nebaigta gamyba bus mažesnė.
Išlaidos gaminio vienetui	Tradicinė kaštų apskaita, siūlydama mažinti gaminio išlaidas, nedaro skirtumo tarp apribojančių ir neapribojančių išteklių. Neidentifikavus sistemos apribojimo, negalima žinoti, koks tas sprendimas – geras ar blogas. Galimi atvejai, kai padidinus išlaidas gaminio vienetui, kartu pagerėja kompanijos efektyvumas. Tai rodo, kad išlaidų gaminio vienetui sumažinimas iki minimumo nėra veiksmingas, jei norima optimizuoti visą sistemą. Išlaidos vienai detalei, o kartu ir gaminio savikaina, yra tik vidinis pinigų judėjimas, neduodantis jokios informacijos apie sprendimo poveikį kompanijos pelnui.
Korporacijos	Tradicinė kaštų apskaita, siūlydama mažinti gaminio išlaidas, nedaro skirtumo tarp apribojančių ir neapribojančių išteklių. Neidentifikavus sistemos apribojimo, negalima žinoti, koks tas sprendimas – geras ar blogas. Galimi atvejai, kai padidinus išlaidas gaminio vienetui, kartu pagerėja kompanijos efektyvumas. Tai rodo, kad išlaidų gaminio vienetui sumažinimas iki minimumo nėra veiksmingas, jei norima optimizuoti visą sistemą. Išlaidos vienai detalei, o kartu ir gaminio savikaina, yra tik vidinis pinigų judėjimas, neduodantis jokios informacijos apie sprendimo poveikį kompanijos pelnui.

Šaltinis: Lauryna Pukėnaitė, Apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje modelis, 2006

Kaip teigia, E. M. Goldratt pagrindinė taisyklė, kuri klaidina, yra ta, kad reikia laikyti kiekvieną žmogų ir mechanizmą užimtą visą laiką, visą laiką stumti gaminius pro duris ir jei jokio darbo nėra, tai

susirandame. Paprastai įmonėse būna galybė našumo rodiklių, bet ar jie parodo tikrąjį našumą ar tik tai, kad visi atidirbo tas valandas, už kurias mokama. Tokie rodikliai tik patvirtina „išpūstą“ savikainą.

Bet ar pagal tipinę apskaitą gaminio pridėtinė vertė, atsiradusi dėl tiesioginių darbo sąnaudų, turi būti atsargų dalis? E. M. Goldratt teigia, kad „taip būti gali, bet neturi“. Taip pašalinama painiava, kai reikia išsiaiškinti, ar pinigai investuoti, ar išleisti.

Pasak E. M. Goldratto, apskaitos informacija turi būti atsakymas į iškeltą klausimą. Apskaitos rodiklių matavimo sistema turi:

- labai patrumpinti laiką, reikalingą sumodeliuoti pardavimus;
- valdyti buferius ir netgi padėti tobulinti darbo centrus;
- daug geriau įvertintų gamybos rezultatus.

Subalansuota gamykla – kai kur kiekvieno išteklio pajėgumas subalansuotas taip, kad visiškai atitiktų rinkos paklausą. Taip vyksta todėl, kad yra amžinai kintančios aplinkybės. Yra matematinis įrodymas, iš kurio aiškiai matyti, kad kai pajėgumas paskirstytas taip, kad tiksliai atitiktų rinkos paklausą, ne daugiau ar mažiau, tada paralaidumas mažėja, o atsargų perteklius kelia stogą. O kadangi atsargų daugėja, sandėliavimo sąnaudos, t. y. gamybos išlaidos, didėja.

Matematinis principas teigia, kad dviejų ar daugiau kintamųjų nuokrypiu tiesinėje priklausomybėje svyruos ties maksimaliu bet kurio pirmesnio kintamojo nuokrypiu. Iš to aišku, kas atsitinka subalansuotame modelyje. Maksimalus vienos operacijos nuokrypis bus kitos operacijos pradžia.

Butelio kakliukas yra visi ištekliai, kurių pajėgumas lygus ar mažesnis už paklausą, o ne buteliuko kakliuko ištekliai yra tie, kurių pajėgumas yra didesnis už paklausą. Butelio kakliuko prarasta darbo valanda ar net pusvalandis – tai prarasta amžiams ir negrįžtamai. To neįmanoma kompensuoti jokiam kitame sistemos taške. Visos gamyklos pralaidumas tapo mažesnis tiek, kiek mažiau pagamino butelio kakliukas. Ir todėl skaičiuojant našumą, būtina vertinti ne to įrengimo nepagamavimo kainą (vertę), bet tiek, kiek per tą laiką įmonė būtų išleidusi gaminių. O šie skaičiai palyginus su tipinės apskaitos duodamais skaičiais, tikrai būtų skirtingi. Būtent todėl, pagal E. M. Goldratt, vertinti reikia ne įrengimus, ne padalinį ar cechą, o būtinai visos įmonės mastu.

Egzistuoja kelios taisyklės, išreiškiančios butelio kakliuko ir ne butelio kakliuko santykius ir nusakančios, kaip reikia valdyti gamyklą.

Balansuoti srautą, o ne pajėgumą. E.M. Goldratt teigia, kad nereikia derinti pajėgumo su paklausa. Reikia balansuoti produkto srauto pralaidumą su rinkos paklausa. Ne buteliuko kakliuko pajėgumai nulemia pralaidumo srauto, nors ir dirbtų visas 24 valandas per parą. Butelio kakliuko pajėgumai labiau atitinka paklausą. Ribas nusako galimybė parduoti rinkoje.

Išteklių aktyvavimas ir išteklių panaudojimas nėra sinonimai. Tai reiškia, kad negalima pateikti butelio kakliukui daugiau 100% žaliavų, kurias jis gali apdoroti. Kitų teorijų šalininkai priešinasi tam, kad kitų įrengimų arba darbuotojų užimtumas dalinis. Bet juk tai ir yra darbas vardan šiuolaikinėje apskaitoje „išpūstos“ savikainos. Juk jei šie darbuotojai ir įrengimai dirbs toliau ir pateikins atsargas buteliuko kakliukui, kuris jų nespėja apdoroti arba rinkoje nėra galimybės šiuo metu parduoti, tai atsiras sandėliuose. Taigi nereikėtų siekti kiekvieno sistemos išteklių optimizavimo. Vietinių optimumų sistema visiškai nėra optimali sistema. Tokia sistema yra neefektyvi. Reikia rasti tokį būdą tiekti medžiagas tokiu greičiu, koks reikalingas butelio kakliukams – tiksliai tokiu greičiu (E. M. Goldratt, 2000, p. 236 – 241).

Kiekvienu atveju buteliuko kakliukų dalys diktuoja gaištamo laiko trukmę. O tai reiškia, kad butelio kakliukai diktuoja ir atsargų, ir pralaidumo lygį. Bet kurio išteklius, kuris nėra butelio kakliukas, pelningumas sąlygojamas ne paties išteklius galimybių, o kai kurių kitų sistemos riboklių. Sutaupyta ne buteliuko kakliuko valanda tėra tik mirazas. Jei taupsime ne buteliuko kakliuko laiką, sistema nė per nago juodymą netaps našesnė.

E. M. Goldratt teigimu, atsargos yra pinigai, ir jei bus įvertinta, kad atsargos užsiguli prie įrengimų, belaukdamos savo eilės, kol bus apdorotos, tai iškyla klausimas – gal įmanoma suspėti pateikti šias atsargas dažniau ir mažesnėmis partijomis. Įmonei iš to būtų nauda iš karto pagal investicijų į atsargas rodiklį, bet tada kils klausimas – kaip su įrangos suderinimu? Juk tai laikas, o laikas tai pinigai. Tačiau įmonėje yra buteliuko kakliukas ir ne buteliuko kakliukas, o jam mokama bet koku atveju – ar jis dirba ar jis prastovi, vadinasi, jei jis bus pasitelktas įrengimo derinimo darbams, tai įmonei tas nieko nekainuos. Tokiu atveju įmonės kreditoriniai įsiskolinai už išteklius bus mažesni, bet greičiau gaus įplaukas, kadangi užsakovui bus galima pateikti gaminius taip pat per du etapus, todėl teiginys, kad atliekant daugiau operacijų, sandome daugiau žmonių, yra neteisingas. Tiesiog taikant tipinį apskaitos būdą, gaminio savikaina eilinį kartą būtų „išpūsta“.

Remiantis apribojimų teorija, reikia sistemingai siekti įmonės tikslų ir stengtis išvengti klaidingų verslo sprendimų. Kitaip tariant, įmonėje turi vykti „nenutrūkstamo tobulėjimo procesas“. Išskiriami penki šio proceso etapai:

- RASK sistemos riboklius;
- nuspręsk, kaip EKSPLOATUOTI sistemos riboklius;
- visus veiksmus PAJUNK šiam sprendimui;
- IŠPLĖSK sistemos riboklius;
- jei žengiant ketvirtą žingsnį sistemos riboklis pralaužtas, grįžk prie pirmojo žingsnio, bet neleisk, kad iš INERCIJOS rastųsi naujas sistemos riboklis.

Remiantis išlaidų apskaita, kad jei gamybos sąnaudos didėja, tai pelnas mažėja, E. M. Goldratt teigimu, gamybininkų veiklos vertinimą reikia atlikti pagal paskutinę pelno / nuostolio ataskaitos eilutę. Panagrinėkime abu šiuos atvejus.

Tipinėje apskaitoje visos patirtos išlaidos, susijusios su gaminio pagaminimu, parodytos kaip įmonės turtas. Atsakykite dabar į kitą klausimą. Ar darbo užmokesčio, patalpų nuomos, komunalinių patarnavimų ir įvairių kitokių išlaidų suma yra turtas? Turbūt sutiksite, kad tai tikrai prasilenkia su bet kokia logika. O juk tipinėje apskaitoje taip ir yra. O jei taip yra, tai kaip atrodo įmonės grynas pelnas? Dabar sutiksite, kad jis kaip tik yra padidintas, ta išlaidų dalimi, kurios buvo atvaizduotos kaip gaminio savikaina.

Remiantis E. M. Goldratto teiginiais, atsargos, kurios yra susikaupusios prie įrengimų ar sandėliuose, būtų parodytos, kaip turtas, tik žaliavų įsigijimo savikaina ir ne daugiau. Jis teigia, kad finansiniai rodikliai turi būti reikalingi pirmiausia kontrolei, kaip gamykla įgyvendina savo tikslą – kaip ji uždirba pinigus. Antrasis tikslas, galbūt dar svarbesnis – rodikliai turi skatinti organizacijos dalis daryti tai, kas reikalinga organizacijai kaip visumai.

Valdymo apskaitos paskirtis yra verslo valdymas, kuris pasireiškia kaip ciklinis procesas, apimantis įmonės strategijos kūrimą. Įmonės valdomos atsižvelgiant į veiklos rūšis, o ne į išlaidų apskaitos sistemas. Reikia tinkamai naudotis valdymo apskaitos informacija, atsižvelgiant į jos silpnąsias ir stipriąsias puses. Tik tada apskaitos duomenys teiks naudos ir leis tinkamai plėtoti verslą.

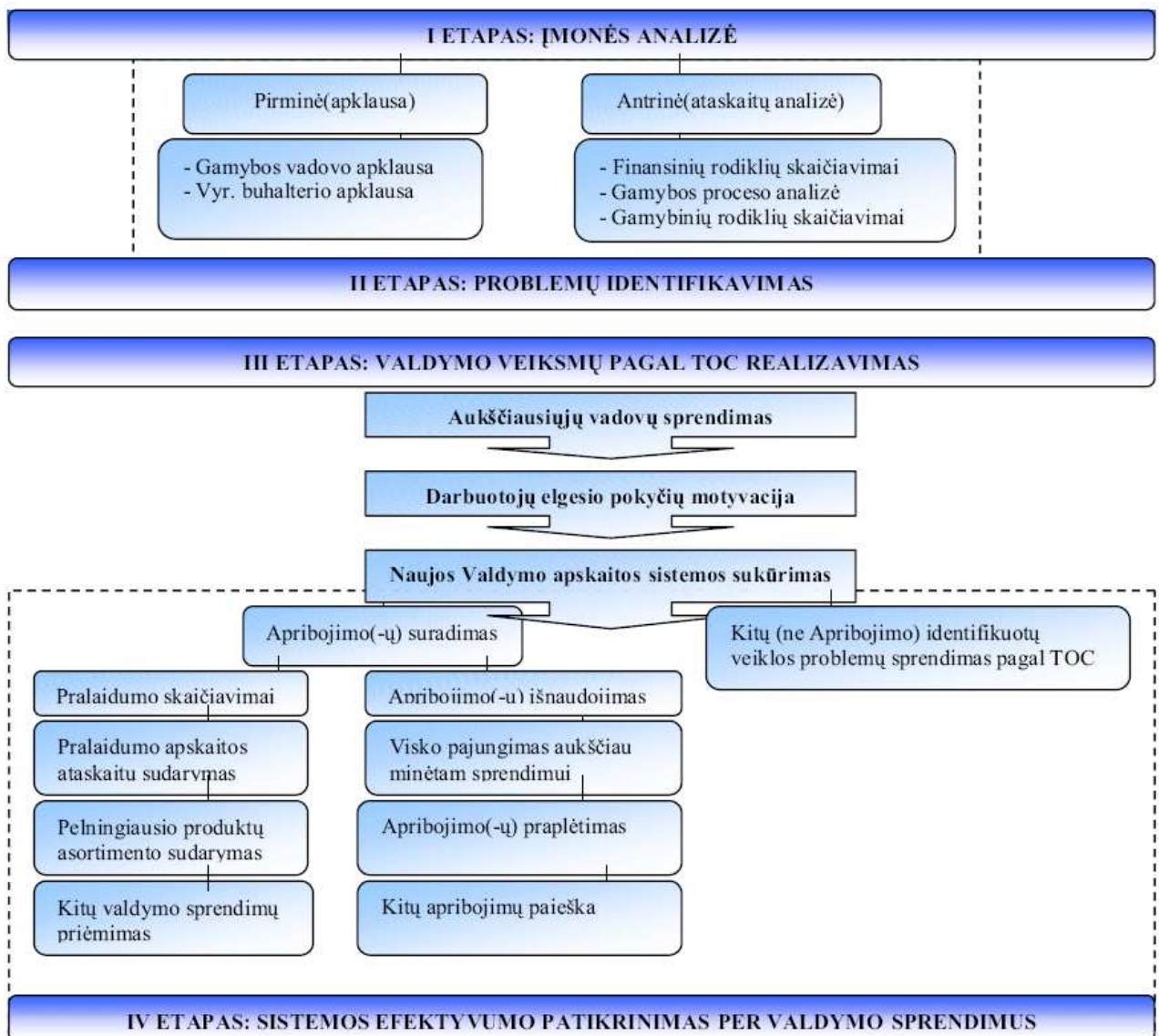
Įvertinus visa tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad tipinė apskaita tikrai netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio, t. y. ***suteikti objektyvią ir, svarbiausiai teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus.*** Šios problemos sprendimo būdas galėtų būti apribojimų teorijos adaptavimas valdymo apskaitoje.

Anot Th. Corbett (2004) verčių skalės pakeitimas, perėjimas iš vieno pasaulio į kitą, be abejo, yra kultūrinis pokytis. Tai būtų perėjimas iš „sąnaudų pasaulio“ į „pralaidumo pasaulį“.

2.4. Apribojimų teorijos taikymo valdymo apskaitoje pranašumų tyrimo modelis

D. Strazdienė ir A. Kustienė (2006) atliko mokslinį tyrimą „medžiagų ir produkcijos apskaita gamybinėse įmonėse“. Tyrimo metu 56 proc. Respondentų išreiškė nuomonę, jog faktinės savikainos skaičiavimo metodas yra gana sudėtingas ir dažnai sunkiai pritaikomas. Jų manymu pagamintos produkcijos įkainojimui pritaikius tikrosios vertės metodą, apskaita taptų paprastesnė, o produkcija apskaitoje būtų atspindima realiomis rinkos kainomis.

Lietuvoje apribojimų teorijos pritaikymo galimybes nagrinėjo L Pukėnaitė (2006), jos sudarytas apribojimų teorijos adaptavimo modelis parodytas 11 paveiksle. Įgyvendinant šį modelį atsirastų nemažai kliūčių, į kurias būtina atsižvelgti dar prieš pradėdant kurti (bei diegti) valdymo apskaitos sistemą, pagrįstą apribojimų teorija. Norint sėkmingai adaptuoti Apribojimų teoriją valdymo apskaitos sistemoje, būtina įvertinti ir surasti būdus joms pašalinti. Šio modelio esmė įmonės veiklos organizavimas, tačiau neatsižvelgta į apskaitos informacijos įtaką verslo sprendimams.

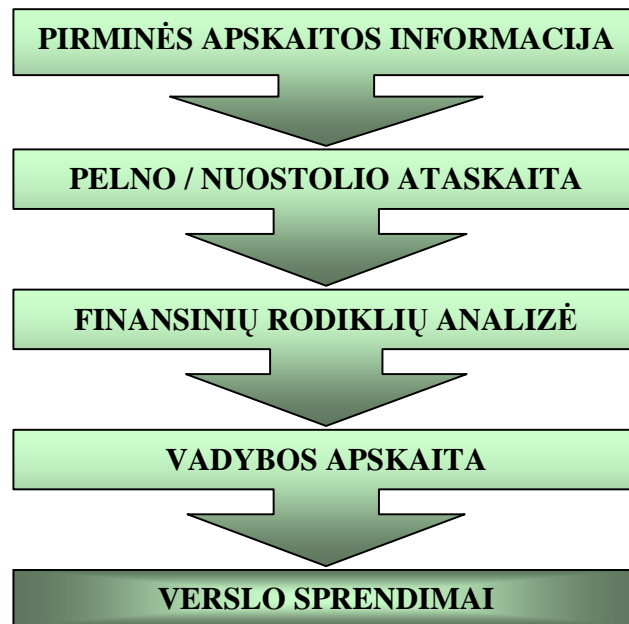


Šaltinis: Lauryna Pukėnaitė, Apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje modelis, 2006

11 pav. Apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje modelis

Apribojimų teorijos adaptavimas valdymo apskaitoje, turi daug galimybių padidinti įmonių veiklos efektyvumą, tik tam reikia tinkamai pasiruošti.

Išanalizavus įvairių Lietuvos ir užsienio autorių mokslinę literatūrą ir atliktus tyrimus, 12 paveiksle pateikiamas Lietuvoje naudojamos verslo sprendimams, apskaitos informacijos srauto judėjimas.



Šaltinis: sudaryta autorės

12 pav. Informacijos srautas verslo sprendimui

Išanalizavus, koks informacijos srautas veikia verslo sprendimus, būtina pabrėžti, kad „DAUG“ informacijos ne visada reiškia „GERIAU“. Disponuoti didesniu informacijos kiekiu reiškia daugiau laiko ją apdoroti. Versle laikas prilyginamas pinigams ir jei verslo sprendimams reikia daugiau laiko, tai reiškia, kad mažėja verslo sprendimų efektyvumas, kokybė bei veiksmingumas.

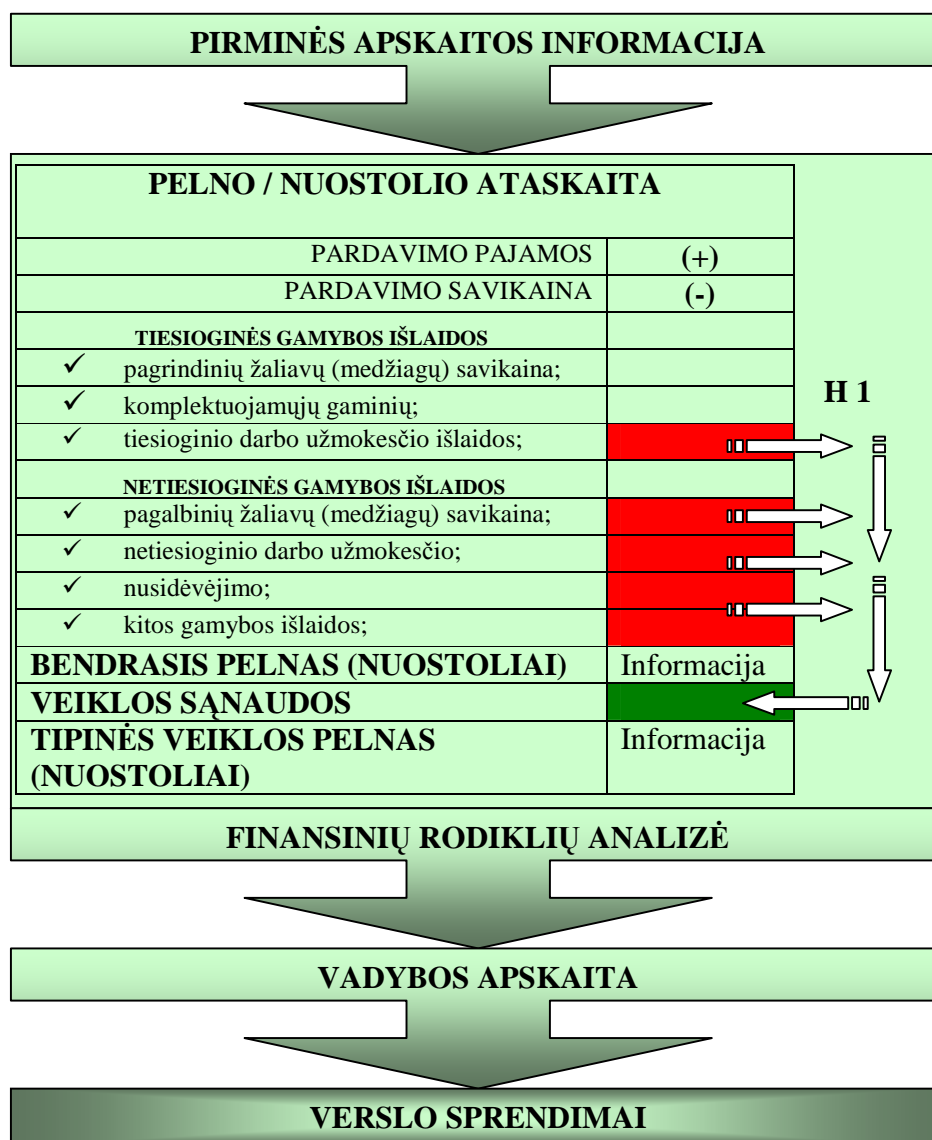
Įvertinus mokslinę literatūrą ir atliktus tyrimus, iškeltos hipotezės:

H1. Šiuolaikinė – tipinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio: t. y. suteikti objektyvią ir svarbiausią teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus

H2. Lietuvos teisinė bazė sąlygoja, kad susiklostė žalinga verslo valdymo apskaitos praktika

H3. Verslo atstovai nėra informuoti apie alternatyvias valdymo apskaitos sistemas

Iškėlus hipotezes, pateikiamas apribojimų teorijos taikymo vadybos apskaitoje pranašumą, priimant verslo sprendimus, aspektu tyrimo modelis (žr. 12 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

13 pav. Apribojimų teorijos taikymo vadybos apskaitoje tyrimo modelis

Trečiojoje darbo dalyje pateikta mokslinio tyrimo „Vadybinių sprendimų praktinis pranašumas taikant apribojimų teoriją“ metodika, duomenų analizė ir rezultatų aptarimas.

3. APRIBOJIMŲ TEORIJOS TAIKYMO VALDYMO APSKAITOJE PRANAŠUMŲ TYRIMAS

Šioje darbo dalyje suformuluojamas tyrimo tikslas, pateikiami uždaviniai, metodika, aptarta tyrimo eiga, suformuluotos hipotezės, atlikta atvejo ir anketinio tyrimo duomenų analizė bei pristatytas tyrimo rezultatų aptarimas ir įvertinimas.

3.1. Tyrimo metodika

Norint, kad tyrimai būtų naudingi moksliniu požiūriu, reikia tinkamai pasirinkti tyrimo metodus. Tyrimo metodas – tai tam tikrų pažintinių arba praktinių rezultatų gavimo būdas, pritaikius įvairias priemones. Kitaip tariant, tyrimo metodas – tai mokslo empirinė prigimtis, pats ryškiausias jo bruožas, kurio veiksmų seka ir tvarka rodo ne tik tai, kaip buvo pasiekti rezultatai, bet ir leidžia kitiems tyrėjams, naudojantis vienomis ar kitomis priemonėmis, pakartoti tyrimą bei dar kartą patikrinti jo rezultatus (K. Kardelis, 2005, p. 91). Mokslo sritys, o tuo labiau kryptys, turi savus tyrimo metodus.

Empirinio tyrimo tikslas – ištirti verslo valdymo apskaitos problemas šiuolaikinės apskaitos kontekste;

Empirinio tyrimo uždaviniai:

1. išnagrinėti apribojimų teorijos įtaką pelno / nuostolio ataskaitoje;
2. išnagrinėti apribojimų teorijos įtaką balanso ataskaitoje;
3. įvertinti apribojimų teorijos įtaką pelningumo rodikliams;
4. išsiaiškinti finansinių rodiklių įtaką verslo sprendimams;
5. atskleisti apskaitos metodikos įtaką verslo sprendimams;
6. atskleisti apskaitos informacijos įtaką verslo sprendimams;
7. įvertinti apribojimų teorijos sąsajas su verslo sprendimais bei atskleisti vadovų požiūrį į verslo valdymo apskaitos naujoves.

Šiame darbe vadybos apskaitos problemoms atskleisti taikomi šie tyrimo metodai:

- loginė analizė;
- palyginamoji analizė;
- atvejo analizė;
- anketinė apklausa;
- aprašomoji statistika;
- projektinis.

Empirinio tyrimo hipotezės ir trumpas komentarai pateikta 12 lentelėje.

Tyrimo hipotezės ir komentarai

HIPOTEZĖ	KOMENTARAS
<p>H1 - Šiuolaikinė – tipinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio, suteikti objektyvią ir svarbiausia teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus</p>	<p>Šiam teiginiui ištirti atlikta atvejo analizė ir respondentams anketinėje apklausoje pateikti šie klausimai:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ar apskaita pateikia duomenis apie užsakymo įvykdymo laiką? 2. Ar didinant gamybos pajėgumus apskaitos duomenys daro įtaką? 3. Ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius? 4. Ar apskaitos duomenys padeda paspartinti gaminių patekimą į rinką?
<p>H2 – Lietuvos teisinė bazė sąlygoja, kad susiklostė žalinga verslo valdymo apskaitos praktika</p>	<p>Šiam teiginiui ištirti atlikta atvejo analizė ir respondentams anketinėje apklausoje pateikti šie klausimai:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ar tikslinga papildomas gamybos išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai? 2. Ar (verslo sprendimų požiūriu) būtų naudinga netiesioginę gaminio savikainą priskirti veiklos sąnaudoms tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos? 3. Kokiams tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas? 4. Ar reikalingas verslo apskaitos standartas „Atsargos“? 5. Kokią įtaką vadybiniais sprendimams daro apskaitos teikiama informacija?
<p>H3 – Verslo atstovai nėra informuoti apie alternatyvias valdymo apskaitos sistemas</p>	<p>Šiam teiginiui ištirti respondentams anketinėje apklausoje pateikti šie klausimai:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ar priimant verslo sprendimus, pakanka apskaitos teikiamos informacijos? 2. Ar manote, kad apskaita turi būti keičiama, tobulinama? 3. Ar esate girdėjęs (-usi) apie apribojimų teoriją? 4. Ar pildydama (-s) šią anketą, pasidomėjote apribojimų teorija?

Šaltinis: sudaryta autorės

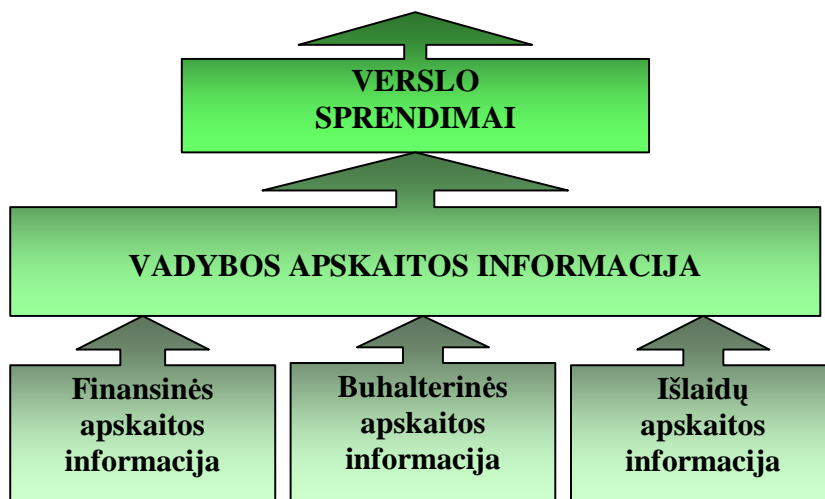
Atvejo analizė yra klasikinis tyrimo metodas. Savo prigimtį šis tyrimo metodas yra „atrandantis“, jo tikslas – remiantis konkrečiu atveju, kelti hipotezes apie sudėtingus mechanizmus ir ryšius. Atvejo analizė taip pat yra ypač tinkama kaip pradinis metodas, kai imamasi nagrinėti sritį, apie kurią labai mažai žinoma. Tada vieno atvejo analizė gali padėti numatyti tolesnes tyrimų sritis ir klausimus. Ji nepakeičiama, kai tyrimo objektu yra retas reiškinys. Šiuo metodu bus įvertinti aspektai, kuriuos eksperimentiškai nagrinėti yra tiesiog neįmanoma.

G. Merkys (1995) teigia, kad apklausa yra vienas iš populiariausių tyrimo metodų socialiniuose moksluose. Atliekant tyrimus anketinės apklausos metodu, galima sulaukti objektyvių atsakymų, nes jis užtikrina respondentų anonimiškumą, be to, sugaištama mažiau laiko, anketavimas yra pigesnis už interviu.

Šiam moksliniam tyrimui atlikti pasirinkta individuali anketinė apklausa. Anketos pateikiamos respondentams elektroniniu variantu – internetu. Anketoje klausimai pateikiami pagal turinį. Anketa sudaryta iš atvirų ir uždarų, tiesioginių ir netiesioginių klausimų. Formuluojuojant klausimus, vadovams buvo palikta galimybė pasirinkti atvirą atsakymą – „kita (komentarai)“. Kai kuriuose anketos

klausimuose buvo naudojamas reitingavimo sistema nuo 1% iki 100%, kur tiriamojo prašoma kiekvienam rodikliui pasirinkti atskirą įvertinimą.

Tyrimo instrumentarijus. Versle konkurencinė kova kasdien tampa vis aštresnė. Besikeičiančioje verslo aplinkoje reikalingi tikslūs ir greiti verslo sprendimai. Tikslūs ir greitus verslo sprendimus lemia turima informacija bei gebėjimas ja operuoti. Nagrinėjant vadybos apskaitos problemas, būtina nustatyti verslo sprendimą veikiančius informacijos šaltinius (žr. 14 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės

14 pav. Verslo sprendimus įtakojantys informacijos šaltiniai

Šiuolaikinių apskaitos sistemų teikiamos informacijos yra labai daug. Verslo sprendimams buhalterinės apskaitos informacija mažai vertinga, nes ji fiksuoja tik faktą. Verslo sprendimams reikalinga informacija, kuri apima tiek prognozes, tiek ir faktinius duomenis, todėl labai svarbu įvertinti pagrindines verslo sprendimų kategorijas ir nustatyti apskaitos informacijos įtaką atskirai kiekvienai kategorijai. Informacijos šaltiniai ir verslo sprendimų kategorijos pateikta 15 pav.

Informacijos šaltinis		→	Verslo sprendimų kategorijos
Buhalterinė apskaita	Vadybos apskaita	Informacijos įtaka	1. Sprendimų prognozės; 2. Sprendimų alternatyvos 3. Sprendimų priėmimas; 4. Sprendimų įgyvendinimo kontrolė ir įvertinimas; 5. Gamybinio našumo įvertinimas 6. Pelningumo analizė; 7. Gamybos išlaidų analizė; 8. Veiklos rezultatų analizė;
Finansinė apskaita			
Išlaidų apskaita		→	

Šaltinis: Sudaryta autorės

15 pav. Informacijos šaltinių įtaka verslo sprendimų kategorijoms

Remiantis šiuo tyrimo instrumentarijumi, sudaryta anketa. Anketa atitinka klausimyno formulavimo bei bendruosius anketos sudarymo reikalavimus. Anketa suskirstyta į keturias pagrindines dalis pagal klausimus:

1 dalis: klausimai, skirti nustatyti vadybos sistemų naudojimo svarbą įmonėse;

2 dalis: klausimai, skirti atskleisti, kokias problemas sukelia šiuolaikinių vadybos apskaitos sistemų naudojimas;

3 dalis: klausimai, skirti išsiaiškinti, kuriems rodikliams įmonių vadovai teikia prioritetą, priimant verslo sprendimus;

4 dalis: klausimai, skirti iširti, kaip įmonių vadovai vertina naujoves valdymo apskaitos sistemose;

Norint gauti tikslesnius duomenis ir siekiant, kad statistinės išvados būtų reikšmingos, planuojant tyrimus, reikalinga nustatyti minimalų tyrimų skaičių.

Tyrimo imtis. Jei atliekami kiekybiniai matavimai, tai tyrimo imtis apskaičiuojama pagal formulę (Kardelis, 2005, p. 317):

$$n = \frac{z^2 \times S^2}{\Delta^2 + \frac{z^2 \times S^2}{N}}; \quad (1)$$

Kur:

z – koeficientas, surandamas iš vadinamųjų Stjudento pasiskirstymo lentelių ir pasirenkamas pagal tai kokį patikimumą norima gauti. Šiame tyrime pasikliaujama 95 procentų patikimumu, tuo atveju reikšmė $z = 1,96$ (Kardelis, 2002, p. 314);

S – imties vidutinis kvadratinis nuokrypis, jeigu visai nieko nežinoma, tai $S = 50$ (Kardelis, 2002, p. 313);

Δ (delta) – leistinas netikslumas, laisvai pasirenkamas, šiuo atveju 5%;

N – visumos dydis. Statistikos departamento pateiktais duomenimis 2009 metų sausio 1 dieną Lietuvoje veikiančių įmonių, kurių veikla „konsultacinė valdymo“ buvo 1287 (Statistikos departamentas, (2009), [interaktyvus], Rodiklių duomenų bazė, [žiūrėta 2009 m. gegužė 13 d.], prieiga per internetą <<http://db1.stat.gov.lt/statbank/SelectVarVal/saveselections.asp>>).

$$n = \frac{1,96^2 \times 0,50^2}{0,05^2 + \frac{1,96^2 \times 0,50^2}{1287}} = 128,66;$$

Skaičiavimas parodė, kad norint rezultatus gauti su 95 proc. tikimybe ir 5 proc. paklaida, duomenys turi būti surinkti mažiausiai iš 129 respondentų.

Tikslinė anketinės apklausos respondentų grupė – verslo konsultavimo ir konsultacinių valdymo įmonių darbuotojai, dirbantys Lietuvoje.

Anketinės apklausos tyrimo organizavimas ir pravedimas. Vadybos apskaitos problemų tyrimas buvo vykdomas Lietuvos įmonėse apklausos būdu. Prieš pradėdant vykdyti anketinę apklausą, buvo atliktas žvalgomasis (pilotažinis) tyrimas, skirtas patikrinti metodiką, įsitikinti anketos klausimų patikimumu, paprastumu, aiškumu ir tuo pačiu dar kartą patikrinti tyrimo uždavinius bei hipotezes.

Žvalgomajam tyrimui atlikti pasirinkti du darbuotojai iš UAB „Nepriklausomas auditas“ (įmonės auditorius / direktorius ir vykdytysis direktorius) ir du darbuotojai iš UAB „PHP group“ – verslo plėtros vadovai, kurie sutiko užpildyti anketą ir pateikti pastabas bei pasiūlymus. Remiantis pilotažinio tyrimo rezultatais, buvo pakeistos kelių klausimų formuluotės išplėstas klausimynas.

Žvalgomajam tyrimui pasibaigus, sudėliotas detalus tyrimo atlikimo planas.

13 lentelė

Detalus tyrimo atlikimo planas

UŽDUOTIS	1 ETAPAS	2 ETAPAS	3 ETAPAS
	2009 vasaris	2009 kovas	2009 balandis
Susidaryti respondentų duomenų bazę	***		
Anketų pateikimas respondentams	***		
Atvejo analizė	***		
Iškeltų hipotezių patvirtinimas arba paneigimas	***		
Anketų surinkimas		***	
Surinktų anketinių duomenų sisteminimas		***	
Surinktų anketinių duomenų rezultatų apdorojimas		***	
Apklausos rezultatų analizė			***
Iškeltų hipotezių patvirtinimas arba paneigimas			***
Išvadų, pasiūlymų ir rekomendacijų pateikimas			***

Šaltinis: sudaryta autorės

Anketos respondentus pasiekė elektroniniu paštu. El. paštas, kaip plačiausiai naudojama interneto paslauga, buvo pasirinkta dėl kelių jos privalumų – tai patogumo ir operatyvumo. Šiuo būdu laiškai perskaitomi ir išsiunčiami bet kokiui respondentui patogiu metu.

Anketinė apklausa buvo pradėta 2009 m. kovo 17 d. ir baigta balandžio 16 dieną. Tyrimo duomenys buvo apdorojami MS Excel programa. Kitame (3.3) darbo skyriuje analizuojami atlikto tyrimo rezultatai.

Tyrimo dalyvavo tik verslo konsultacijas teikiančių įmonių darbuotojai.

Respondentų elektroninio pašto adresai surasti internete, informacijos paieškos portale <http://www.info.lt>, pasinaudojus detalia paieška, gautas rezultatas – 503 elektroninio pašto adresai.

Šiais adresais išsiųsti prašymai užpildyti anketą. Išsiųstų laiškų respondentams ataskaita pateikta 14 lentelėje.

Iš 503 išsiųstų prašymų užpildyti anketą, besidominčių, pagal skaitiklio parodymus, buvo net 248, iš jų į pateiktus klausimus atsakė 162 respondentai.

14 lentelė

Anketų pateikimo respondentams ataskaita

EL.Nr.	Miestas	Skaičius	%	EL.Nr.	Miestas	Skaičius	%
1	Akmėnė	1	0.20%	24	Plungė	1	0.20%
2	Alytus	5	0.99%	25	Prienai	1	0.20%
3	Anykšėiai	1	0.20%	26	Radviliškis	1	0.20%
4	Biržai	1	0.20%	27	Raseiniai	1	0.20%
5	Ignalina	3	0.60%	28	Rietavas	1	0.20%
6	Jonava	3	0.60%	29	Rokiškis	2	0.40%
7	Joniškis	2	0.40%	30	Šakiai	1	0.20%
8	Jurbarkas	2	0.40%	31	Šalėininkai	2	0.40%
9	Kaišiadorys	1	0.20%	32	Šiauliai	15	2.98%
10	Kalvarija	1	0.20%	33	Šilalė	1	0.20%
11	Kaunas	90	17.89%	34	Šilutė	1	0.20%
12	Kėdainiai	5	0.99%	35	Širvintos	1	0.20%
13	Kelmė	1	0.20%	36	Skuodas	1	0.20%
14	Klaipėda	29	5.77%	37	Švenėionys	3	0.60%
15	Kretinga	1	0.20%	38	Tauragė	4	0.80%
16	Kupiškis	1	0.20%	39	Telšiai	4	0.80%
17	Lazdijai	2	0.40%	40	Trakai	1	0.20%
18	Marijampolė	11	2.19%	41	Ukmergė	2	0.40%
19	Mažeikiai	4	0.80%	42	Utena	4	0.80%
20	Molėtai	1	0.20%	43	Varėna	2	0.40%
21	Pakruojis	1	0.20%	44	Vilkaviškis	1	0.20%
22	Panevėžys	10	1.99%	45	Vilnius	275	54.67%
23	Pasvalys	1	0.20%	46	Zarasai	1	0.20%

Šaltinis: Sudaryta autorės, pagal informacijos paieškos portalas [interaktyvus] www.info.lt, [žiūrėta 2009 m. kovo 16 d.]

Prieiga per internetą:

<http://www.info.lt/index.php?miestas%5Bvisi%5D=visi&PastasYra=1&B1=Filtruoti&action=ieskoti&page=imones&filtruoti=1&Kiek=20&q=&Firm=&adresas=&Veikla=&veikla_id=100209678&filialai=&rajono_id=&id=&zemelapis=>>

Kai kurie dalyviai ne tik užpildė anketas, tačiau labai aktyviai domėjosi šia tema. Su jais vyko susirašinėjimas ir detalai paaiškintas tyrimo tikslas, uždaviniai ir kitos tyrimo aplinkybės. Dalyvių nuomone, tyrimas yra naudingas, darbe nagrinėti klausimai yra aktualūs.

3.2. Vadybinių sprendimų praktinis pranašumas, taikant apribojimų teoriją (atvejo analizė)

E. M. Goldrat teigia, kad finansiniai rodikliai pirmiausia turi būti reikalingi kontrolei, kaip gamykla įgyvendina savo tikslą – kaip ji uždirba pinigus. Antrasis tikslas, galbūt dar svarbesnis – rodikliai turi skatinti organizacijos dalis daryti tai, kas reikalinga organizacijai kaip visumai.

3.2.1. Kiek grynojo pelno atnešė?

Remiantis išlaidų apskaita yra teigiama, jei gamybos sąnaudos didėja pelnas mažėja. Šiame skyrelyje tyrinėjami praktiškai šie rodikliai, lygiagrečiai lyginant juos pagal klaiskinę t. y. išlaidų apskaitą ir remiantis apribojimų teorija.

Remiantis E. M. Goldratto teiginiais, atsargos, kurios yra susikaupusios prie įrengimų ar sandėliuose būtų parodytas, kaip turtas tik žaliavų įsigijimo savikaina ir ne daugiau. Tipinėje apskaitoje visos patirtos išlaidos (tiek tiesioginės tiek ir netiesioginės), susijusios su gaminio pagaminimu balanse parodytos, kaip įmonės turtas. Keliamas klausimas: Ar darbo užmokesčio, patalpų nuomos, komunalinių patarnavimų ir įvairių kitokių išlaidų suma yra turtas? Turbūt jau sutiksite, kad tai tikrai prasiskiria su bet kokia logika. O juk Lietuvoje apskaitoma vykdoma, būtent šiuo principu. Iš čia kyla sekantis klausimas: kaip atrodo įmonės grynasis pelnas?

Tam kad įsitikintume, kuris apskaitos būdas teisingiau atspindi įmonės veiklos rezultatus, atlikime paskaičiavimus, remiantis lentelėje Nr. x. Pateiktais skaičiais.

15 lentelė

Analizuojamo atvejo duomenų lentelė

Tiesioginė savikaina	Žaliavų įsigijimas	kiekis	10 000
		kaina	15
		suma	150 000
Pagamintų gaminių kiekis		Pagamintas	8 000
		Neišbaigtas	2 000
Netiesioginė savikaina	Kitos susijusios išlaidos		500
	Darbo užmokestis		8 000
	Socialinis draudimas		2 480
	Patalpų nuoma		2 000
	Komunaliniai patarnavimai		3 000
	Viso netiesioginė savikaina		16 000
Viso 1 vnt pagamintam gaminiui		2	
Produkcija		Kaina	25
		Išleista	5 000
		Į sandėlį	3 000

Šaltinis: Sudaryta autorės

Skaičiai surašomi į pelno / nuostolio ir balansų ataskaitas (žr. 16 ir 17 lenteles)

Pelno/nuostolių ataskaitos palyginimas

STRAIPSNIS	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
Pajamos	25 x 5 000 = 125 000	25 x 5 000 = 125 000
Sąnaudos (tiesioginės + netiesioginės)	[2 +15] x 5 000 = 85 000	
Sąnaudos (tiesioginės)		15 x 5 000 = 75 000
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	40 000	50 000
Veiklos sąnaudos		16 000
Tipinės veiklos pelnas (nuostoliai)	40 000	34000

Šaltinis: Sudaryta autorės

Trumpalaikio turto ir nuosavo kapitalo palyginimai balanse

STRAIPSNIS	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA	PALYGINIMAS
Ilgalaikis turtas			
Trumpalaikis turtas: VISO	81 000	75 000	+ 6 000
Nebaigta gamyba (Žaliavos)	15 x 2 000 = 30 000		
Pagaminta produkcija tiesioginė savikaina netiesioginė savikaina	15 x 3 000 = 45 000 2 x 3 000 = 6 000	15 x 5 000 = 75 000	
Nuosavas kapitalas	40 000	34 000	- 6 000
Isipareigojimai	150 000	150 000	

Šaltinis: Sudaryta autorės

17 Lentelėje akivaizdžiai matoma, kad balanse įmonės turtas kaip tik ir yra padidintas ta išlaidų dalimi, kurios buvo patvaizduotos kaip netiesioginė gaminio savikaina.

Jei pinigai išleisti ir tikrai niekad nebegrįš, yra neteisinga juos balanse atspindėti turto pavidalu, tuo labiau juk šios atsargos guli sandėlyje, jos neparduotos, vadinasi, yra tikimybė daryti kitas prielaidas. Jos gali tiesiog nuvertėti, tapti nepaklausiomis, sugesti ir pan.

Pateikta analizė gerai iliustruoja atsakymą į klausimą: kiek grynojo pelno gauta? Tiek pagal išlaidų teorijos metodiką, tiek ir pritaikius apribojimų teorijos metodiką. Pelnas, apskaičiuotas, remiantis klasikine apskaita, yra tiesiog mirażas. Thomas Corbett (2005, p. 46) tokį didinimą vadina „tariamą pelnu“, kuris atsiranda dėl išlaidų skirstymo proceso.

Naudojant apribojimų teorijos metodiką, neįmanoma didinti trumpalaikių pelnų, didinant WIP (atsargas) ir gatavos produkcijos atsargas (atidėliojant kai kurių išlaidų pripažinimą, kas tikrai sumažins pelnus ateityje). Taip yra todėl, kad apribojimų teorijoje neskirstomos išlaidos į pastovias, kintamas, netiesiogines ar tiesiogines. Tiesiog yra žaliavų (atsargų) pirkimo kaina ir visos kitos patirtos išlaidos.

3.2.2. Kokį poveikį turėjo investicijų grąžai?

Priimant verslo sprendimus, remiantis apribojimų teorija, antrasis iš trijų rodiklių, į kurį būtina atsižvelgti, yra investicijų grąža (pirmas rodiklis yra pelnas). Investicijos pagal apribojimų teoriją turi

kiek kitokią prasmę. Čia kalbama ne kiek investuota, bet kiek išleista pinigų, perkant daiktus, kuriuos yra ketinama parduoti, t. y. išleisti pinigai atsargoms, žaliavoms, kurias galima iškart parduoti arba panaudoti produkcijai pagaminti ir po to parduoti.

Šiais laikais žinoma, kad reikia trumpinti atsargų gyvavimo ciklus. Tačiau jei norima, kad mūsų pastangos gerinti logistiką būtų vaisingos, reikia keisti tiekimo valdymo taisykles.

Kai kurios Japonų kompanijos parodė, jog įmanoma pasiekti net triženkliais skaičiais matuojamų apyvartumus. 1980 metais R. E. Fox rašė, kad „horizonte jau ryškėja naujų tikslų kontūrai – neigiamas atsargų apyvartumas. Gali pasitaikyti ir taip, kad už užkandinėje perkamą mėsainį sumokėsime anksčiau nei užkandinės savininkas sumokės už jam pagaminti sunaudotą mėsą“. Bet juk tai mums šiandien jau nebe naujiena. Šiandien atsargos traktuojamos jau veikiau kaip pinigų šaltinis, o ne jų eikvotojas (M. E. Goldratt, R. E. Fox, 2004, p. 15).

18 lentelė

Atsargų apyvartumas

IKI 1980	2-5 CIKLAI
Po 1980	5-20 ciklų
1985	Kai kur jau 30-80 ciklų
1985 (Japonija)	Kai kur jau net ≥ 100 ciklų
Rytoj(?)	Neigiamas atsargų apyvartumas

Šaltinis: M. E. Goldratt ir R. E. Fox, Lenktynės, 2004, p. 16

Kad būtų galima atlikti TOC analizę, reikia kai kurių duomenų, kurių nenagrinėja klasikinė apskaita. Reikia žinoti kiekvieno gaminio pralaidumą (pardavimų apimtis) ir kiekvienos žaliavos apdorojimo laiką tam tikro proceso eigoje. Turint tokią informaciją, galima matyti, kad kai kurių gaminių indėlis į kompanijos pelningumą yra didesnis ar mažesnis.

Analizė atliekama iškeliant klausimą: kokią įtaką turės įmonės pelnui buteliuko kakliuko įrenginio gedimas ir neapribojančios mašinos gedimas. Tarkime, mažos siuvimo įmonės, kuri turi tik vieną cechą, per dieną pralaidumas (pardavimas) 200 vnt vaikiškų suknelių. Įmonė turi tik vieną kilpų siuvimo mašiną ir ji staiga sugenda. Mašina taisoma ir nedirba 5 valandas. Kokie bus įmonės praradimai? (19 lentelė).

Remiantis klasikine išlaidų apskaita, būtų išskaičiuotas pelningumas vienam gaminiui, padaugintas iš kiekio, kurį buvo galima pasiūti per 5 valandas ir gaunamas 1.125 Lt praradimas. Apribojimų teorija teigia, kad tokia išlaidų apskaita neteisinga. Iš tiesų sumažėjo įmonės pralaidumas, t. y. įmonė gavo mažiau pardavimo pajamų, o ne mažiau pelno. Skaičiuoti vieno gaminio savikainą netikslinga. Toks skaičiavimas yra netikslingas dėl to, kad įmonė jau patyrė išlaidas žaliavoms įsigyti, tarp jų ir tam kiekiui, kurio nespėjo pagaminti laiku.

Pasiuvimo operacijos bus apmokėtos. Kai pataisys įrengimą, gaminys greičiausiai bus užbaigtas, nes tikėsime, kad jį kas nors vėliau nupirks, juk į jį investuoti liko tiek nedaug. Dėl to gaminys greičiausiai bus sandėliuojamas. Tikimybė gauti pelną nuo šio užsilikusio gaminio 9,00 litus tokia pati, kaip ir to gaminio tikimybė tapti nelikvidžia preke.

19 lentelė

Buteliuko kakliuko įrenginio gedimo analizės duomenys

ETAPAS	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
Žaliava	10	10
Pasiuvinimas	5	
Kilpų operacija	1	
Gaminio savikaina	16	10
Produkcijos pardavimo kaina	25	25
Bendrasis pelnas (nuostoliai)	9	
Veiklos išlaidos		
išleidimas per 1 val	25	25
išleidimas per 5 val	125	125
Praradimai	9 Lt x 125 vnt = 1 125 Lt	25 Lt x 125 vnt = 3 250 Lt

Šaltinis: sudaryta autorės

Kitu atveju įmonė galės pavėluotai išleisti gaminį, tačiau teks pritaikyti prekybinę nuolaidą arba mokėti baudas už pavėlavimus, tokiu atveju šio gaminio pelnas ir vėl jau nebus 9,00 litai.

Išlaidų koncepcija remiasi prielaida, kad galima išmatuoti padalinio poveikį pelnui pagal tai, kiek pinigų tas padalinys išekvoja ar uždirba. Pagal Thomas Corbet (2005, p. 125), ši prielaida galioja tik jei priimame teiginį, kad visų daiktų įmonėje svarba yra proporcinga jiems išleistoms veiklos išlaidoms.

Analizė parodė, kad pagal išlaidų teoriją įmonės praradimai beveik tris kartus mažesni nei pagal aprobojimų teoriją, taip yra todėl, kad praradimai yra pajamos, o ne pelnas.

Problemos sprendimo būdas – visų proceso grandžių pralaidumo didinimas, o ne proceso optimizavimas vienos iš grandžių atžvilgiu.

3.2.3. Pelningumo rodiklių analizė

Kompanijos pelningumo rodikliai svarbūs ne tik bendrovės vadovams, savininkams, bet ir bendrovės kreditoriams. Siekdami parodyti bendrovės pelningumą analitikai naudoja keletą rodiklių. Toliau, remiantis (16 lentelė, 17 lentelė) pateiktais duomenimis, pateikiama palyginamoji analizė sekančių pelningumo rodiklių: grynujų pinigų gražos norma, kuri dar vadinama pelno marža atskaičius mokesčius (ang. after-tax profit margin), turto gražos koeficientas (angl. the rate of return on assets), akcijų graža (angl. rate of return on equity), akcijos pelnas (angl. earnings per share).

Pardavimų gražos norma (grynasis pelningumas ROS). Grynųjų pardavimų gražos norma (grynasis pelningumas) parodo grynąjį pelną iš grynųjų pardavimų, tenkantį vienam piniginiam vienetui. Jis skaičiuojamas, dalinant grynąjį metinį pelną iš grynųjų metinių pardavimų.

Kuo aukštesnė pardavimų gražos norma, tuo geriau. Matom, kad pagal išlaidų apskaitą pardavimų gražos norma yra didesnė. Tokiu būdu gaunama klaidinanti informacija. Galima gaminti nepaklausią prekę, ją kuri laiką sandėliuoti, o išlaidų apskaitos pelningumo rodiklis nieko nerodys, nors įmonė tuo momentu jau bus ir patyrusi dideles išlaidas.

20 lentelė

Pardavimų gražos normos palyginimas

FORMULĖ	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
$ROS = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Grynieji pardavimai}}$	$\frac{40\,000}{125\,000} = 32,00\%$	$\frac{34\,000}{125\,000} = 27,20\%$

Šaltinis: sudaryta autorės

Turto gražos koeficientas (ROA). Bendrovės turtas yra finansuojamas akcijomis ir skolomis. Turto gražos koeficientas parodo gražą turto ir paskolų teikėjams. Jis skaičiuojamas, dalinant grynąjį pelną ir palūkanų sumą iš turto vidurkio.

21 lentelė

Turto gražos koeficientų palyginimas

FORMULĖ	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
$ROA = \frac{\text{Grynasis pelnas} + \text{Palukanos}}{\text{Turto vidurkis}}$	$\frac{40\,000 + 15,00\%}{81\,000} = 56,79\%$	$\frac{34\,000 + 15,00\%}{75\,000} = 52,13\%$

Šaltinis: sudaryta autorės

Turto gražos koeficientas taip pat parodo bendrovės turto produktyvumą. Kuo aukštesnis koeficientas, tuo geriau.

Akcijų gražos koeficientas (ROE). Akcijų gražos koeficientas yra pomokestinis paprastosios akcijos pelnas, tenkantis vienam piniginiam vienetui.

22 lentelė

Akcijų gražos palyginimas

FORMULĖ	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
$ROE = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Bendros paj.}} \times \frac{\text{Bendr. paj.}}{\text{Turto vid.}}$	$49,38\% = \frac{40\,000}{125\,000} \times \frac{125\,000}{81\,000}$	$45,33\% = \frac{34\,000}{125\,000} \times \frac{125\,000}{75\,000}$

Šaltinis: sudaryta autorės

Tai yra grynojo pelno ir paprastųjų akcijų vertės metų pradžioje ir metų pabaigoje vidurkio santykis, padaugintas iš bendrųjų pajamų ir turto vidurkio santykio. Šis rodiklis parodobendrojo turto produktyvumą sukuriant pardavimus.

Akcijos pelnas (EPS). Tai yra plačiai naudojamas rodiklis pagal bendrai priimtus apskaitos principus. Akcijos pelnas yra kiekis pomokestinio pelno, tenkančio vienai akcijai. Jis skaičiuojamas, grynąjį pelną dalinant iš akcijų skaičiaus. EPS turėtų būti nurodytas pelno ir nuostolio ataskaitoje.

23 lentelė

Akcijų pelno palyginimas

FORMULĖ	IŠLAIDŲ APSKAITA	APRIBOJIMŲ TEORIJA
$EPS = \frac{\text{Grynasis pelnas}}{\text{Akcijų sk. vienetais}}$	$\frac{40\,000}{100} = 400$	$\frac{34\,000}{100} = 340$

Šaltinis: sudaryta autorės

Auganti konkurencija verčia siekti, kad kiekvienas veiksmas būtų efektyvus. Pelningumo rodikliai ryškiausiai atskleidžia veiklos efektyvumo rezultatus. Remiantis šiais odikliais, yra parenkami verslo sprendimai ir formuojamos įvairios verslo strategijos.

Pagal išlaidų teoriją, visi pelningumo rodikliai geresni, tačiau tai yra tik popieriuje, reali situacija yra kitokia. Pelningumo rodiklių analizė parodė, kad pagal apribojimų teoriją apskaitos rezultatai objektyviau ir teisingiau atspindi bendrovės veiklos rezultatą ir turto vertę balanse.

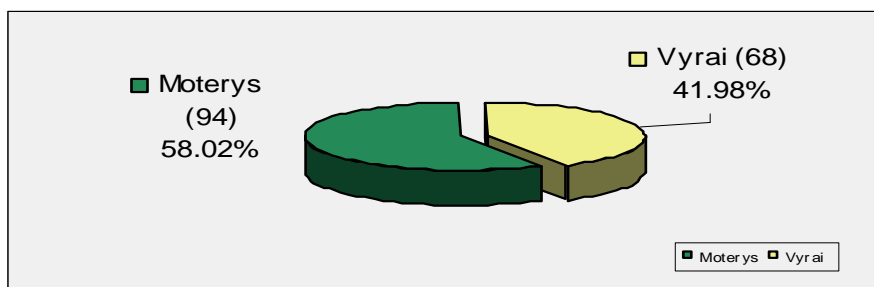
Įvertinus visa tai, kas pateikta atvejo analizėje, galima teigti, kad hipotezė (H1), jog „Šiuolaikinė tipinė apskaita netenkina valdymo apskaita keliamo pagrindinio uždavinio, t. y. suteikti objektyvią ir svarbiausia teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus, pasitvirtino.

Šių problemų sprendimo būdas gali būti apribojimų teorijos adaptavimas valdymo apskaitoje. Verčių skalės pakeitimas, perėjimas iš vieno pasaulio į kitą, be abejo, yra kultūrinis pokytis. Tai būtų perėjimas iš „išlaidų pasaulio“ į „pralaidumo pasaulį“ (Th. Corbett (2004).

3.3. Anketinio tyrimo duomenų analizė ir rezultatų aptarimas

Atlikto anketinio tyrimo duomenys pateikti lyginamosios analizės būdu. Anketinio tyrimo apklausos duomenų analizė pateikta, pagal klausimus, susijusius su tyrimo tikslu, uždaviniais. Anketinio tyrimo rezultatų tikslas – patvirtinti arba paneigti iškeltas hipotezes. Apibendrinti tyrimo rezultatai pateikti 2 priede.

Anketos pirmoji dalis buvo skirta pažinti respondentus socialiniu – demografiniu požiūriu. Iš 503 elektroniniu paštu išsiuntintų prašymų užpildyti anketą, apklausoje susidomėjusių asmenų buvo 248, tai sudaro 49,30%, tačiau sutiko dalyvauti ir užpildė anketos duomenis 162 respondentai, tai sudaro 32,21%. Nemažai išsiuntintų laiškų grįžo, nepasiekę adresato. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį pateiktas 16 paveiksle.

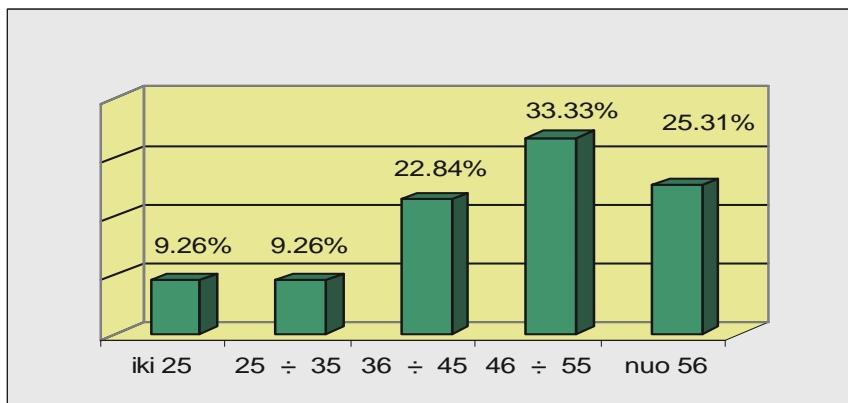


Šaltinis: sudaryta autorės

16 pav. Tiriamųjų charakteristika, pagal lytį

Respondentų pasiskirstymas, pagal amžių pavaizduotas 17 paveiksle.

- Iki 25 metų amžiaus grupėje apklausoje dalyvavo 15 asmenų arba 9,26%;
- Nuo 26 iki 35 metų amžiaus grupėje apklausoje dalyvavo 15 arba 9,26%;
- Nuo 36 iki 45 metų amžiaus grupėje apklausoje dalyvavo 37 arba 22,84%;
- Nuo 46 iki 55 metų amžiaus grupėje apklausoje dalyvavo 54 arba 33,33%;
- Nuo 56 metų amžiaus grupėje apklausoje dalyvavo 41 arba 25,31%.



Šaltinis: sudaryta autorės

17 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal amžių

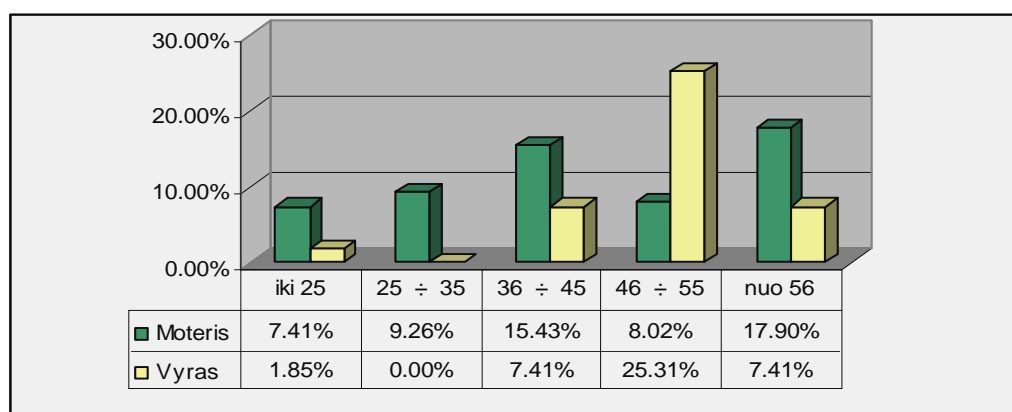
Apibendrintas respondentų pasiskirstymas pagal lytį, amžių, miestą, kuriame dirba, išsilavinimą bei darbo stažą pateiktas 24 lentelėje. Iš pateiktų duomenų matyti, kad daugiausia apklausoje dalyvavusių respondentų yra nuo 36 iki 45 metų ir nuo 46 iki 55 metų amžiaus grupėse, respondentų, kurių stažas daugiau nei 5 metai, taip pat yra daugiausia.

Respondentų pasiskirstymas pagal lytį, amžių ir miestą, kuriame dirba

Nr.	Klausimas	Atsakymas	Respondentų skaičius	%
1	Jūsų lytis	Vyras	68	41,98%
		Moteris	94	58,02%
		Iš viso:	162	100,00%
2	Jūsų amžius	iki 25 m.	15	9,26%
		26 – 35 m.	15	9,26%
		36 – 45 m.	37	22,84%
		46 – 55 m.	54	33,33%
		Iš viso:	162	100,00%
3	Miestas, kuriame dirbate	Kaunas	68	41,98%
		Vilnius	36	22,22%
		Klaipėda	18	11,11%
		Kiti	40	24,69%
		Iš viso:	162	100,00%
6	Jūsų darbo stažas verslo sektoriuje	iki 2 metų	30	18,52%
		nuo 2 iki 5 metų	24	14,81%
		nuo 5 ir daugiau	108	66,67%
		Iš viso:	162	100,00%

Šaltinis: sudaryta autorės

Amžiaus grupėse iki 25 metų ir nuo 26 iki 35 metų respondentai pasiskirstė tolygiai, dalyvių buvo po 15 arba 9,26%. Įvertinus duomenis, galima teigti, kad verslo konsultacijų įmonėse daugiausia dirba vyresnio amžiaus ir solidžią darbo patirtį turintys darbuotojai. Darbo patirtis yra labai svarbi priimant verslo sprendimus.



Šaltinis: sudaryta autorės

18 pav. Respondentų pasiskirstymas pagal lytį ir amžiaus grupes

Analizuojant respondentus demografiniu atžvilgiu, remiantis gautais tyrimo rezultatais galima teigti, jog apklausoje dalyvavo daugiau moterų – 58,02% visų respondentų, vyrų – 41,98% (žr. pav. 18). Todėl galima teigti, jog nepriklausomai nuo to, kad versle pirmauja vyrai, Lietuvos verslo konsultacijų įmonėse vyrauja moterys. Toliau analizuojami respondentų atsakymų pasiskirstymas demografiniu atžvilgiu (25 lentelė).

Respondentų pasiskirstymas pagal išsilavinimą ir užimamas pareigas

Nr.	Klausimas	Atsakymas	Respondentų skaičius	%
4	Jūsų išsilavinimas	Aukštasis universitetinis	149	91.98%
		Aukštasis neuniversitetinis	13	8.02%
		Vidurinis	0	0.00%
		Kitas	0	0.00%
		Iš viso:	162	100.00%
5	Jūsų pareigos šioje įmonėje	Aukščiausio lygio vadovas	93	57.41%
		Padalinio/ filialo vadovas	60	37.04%
		Specialistas	3	1.85%
		Kita	6	3.70%
		Iš viso:	162	100.00%

Šaltinis: sudaryta autorės

Didžiausią tyrime dalyvavusių asmenų skaičių, t. y. 149 arba 91,98%, sudarė respondentai, turintys aukštąjį universitetinį išsilavinimą, su aukštuoju neuniversitetiniu išsilavinimu tyrime dalyvavo 13 arba 8,02%, asmenų su viduriniu arba kitu išsilavinimu nebuvo nei vieno.

Respondentų pareigos pasiskirstė taip: daugiausia apklaustųjų (93 arba 57,41%) – aukščiausio lygio vadovai, padalinio / filialo vadovų – 60 arba 37,04%, kitose pareigose dirbantys respondentai – 3 arba 3,70% ir specialistų – 3 arba 1,85%.

Apklausoje dalyvavę respondentai pagal darbo stažą verslo konsultacijų sektoriuje pasiskirstė taip:

- Turinčių iki 2 metų darbo stažą apklausoje dalyvavo 30 asmenų arba 18,52%;
- Turinčių nuo 2 iki 5 metų darbo stažą apklausoje dalyvavo 24 arba 14,81%;
- Turinčių nuo 5 ir daugiau metų darbo stažą apklausoje dalyvavo 108 arba 66,67%;

Išanalizavus respondentus demografiniu atžvilgiu, galima teigti, kad pasirinktose apklausai verslo konsultacijų įmonėse dirba tik išsilavinę ir solidžią darbo patirtį turintys asmenys. Apibendrinant bendrąją informaciją teigtina, kad iškelta užduotis apklausti verslo ekspertus pasiekta.

Tačiau anketinės apklausos tikslas yra nustatyti informacijos įtaką verslo sprendimams, atrasti apribojimų teorijos sąsajas su verslo sprendimais bei verslininkų požiūrį į galimybę keisti apskaitos sistemą.

Kad būtų atsakyti į pagrindinius tyrimo klausimus, išsiaiškinta verslo ekspertų nuomonė, pirmoji anketos dalis skirta išanalizuoti skaičiavimo rodiklių įtaką verslo sprendimams.

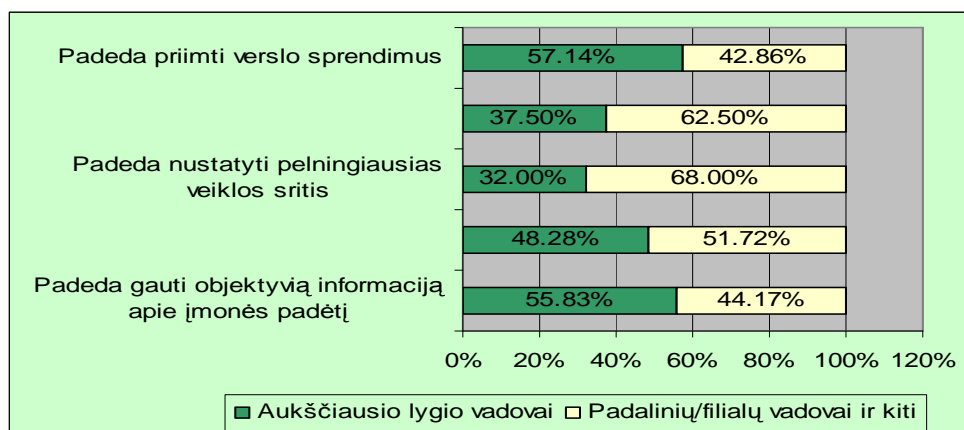
3.3.1. Skaičavimo rodiklių įtaka verslo sprendimams

Šiandien vadovai yra atsakingi ne tik už įmonės vidinių procesų valdymą, bet ir įmonės ekonominės vertės augimą ir naujų verslo galimybių planavimą. Šiais sunkiais laikais, teisingi verslo sprendimai ypač svarbūs. Vadovai tam, kad galėtų priimti teisingus verslo valdymo sprendimus, turi turėti ne tik tikslią, operatyvią informaciją, bet svarbiausia, kad ši informacija būtų teisinga.

Atvejo analizė parodė, kad finansiniai rodikliai, skaičiuojant pagal išlaidų teoriją ir pritaikius apribojimų teoriją, akivaizdžiai skiriasi. Ši darbo dalis skirta išsiaiškinti verslo konsultacinių įmonių darbuotojų nuomonę ir tai, kokią įtaką daro verslo sprendimams finansiniai rodikliai. Tyrimo tikslui pasiekti šioje dalyje bus siekiama patikrinti iškeltą hipotezę H1.

H1. *Šiuolaikinė – tipinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio: t. y. suteikti objektyvią, ir svarbiausia, teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus.*

Į anketoje pateiktą klausimą „Kuo svarbi finansinė analizė?“ buvo gauta iš viso 333 atsakymų, nes galima buvo pasirinkti ne vieną, o keletą rodiklių. Kaip pasiskirtė respondentų nuomonė, matoma 19 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

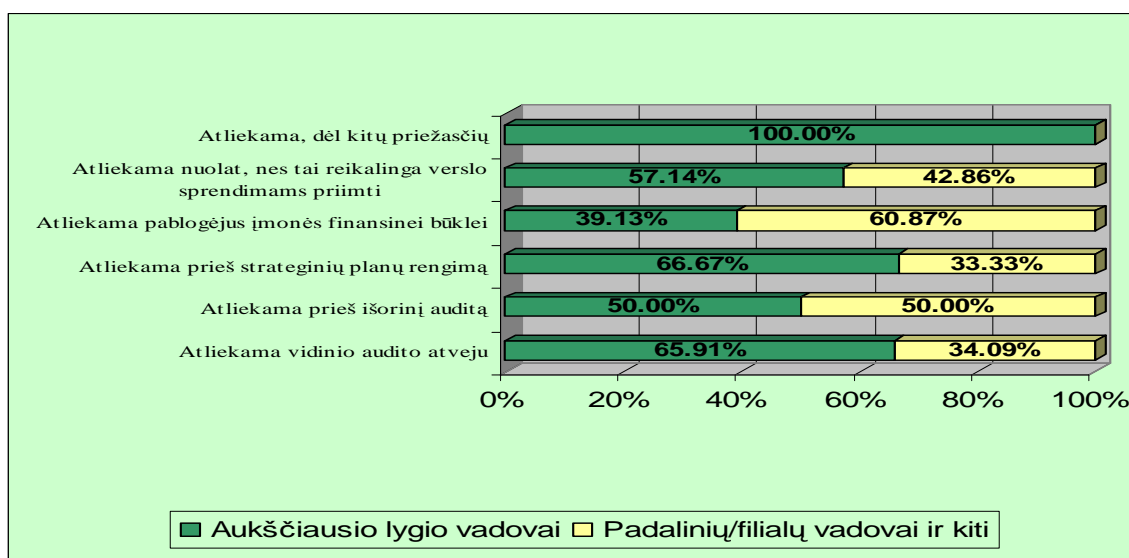
19 pav. Finansinės analizės svarba

Kaip matoma iš 19 paveiksle pateiktų duomenų, daugumos aukščiausio lygio vadovų vyrų tiek ir padalinių / filialų vadovų vyrų, nuomonė yra ta, kad padeda nustatyti pelningiausias veiklos rūšis, tuo tarpu moterys su šiuo teiginiu nesutinka. Moterų nuomone, finansinė analizė tarp aukščiausio lygio vadovių išryškina tendenciją, kad padeda gauti objektyvią informaciją apie įmonės padėtį, o padalinių / filialų vadovių moterų nuomone – padeda apsisaugoti nuo rizikų. Šiuo klausimu siekta išsiaiškinti, kiek verslo sprendimams svarbi finansinė analizė. Gauti tyrimo rezultatai:

- 16,82% arba 56 (iš 333) visų respondentų;

- 57,14% arba 32 (iš 56) respondentų aukščiausio lygio vadovai;
- 62,50% arba 15 (iš 24) respondentų padalinių / filialų vadovai vyrai;
- 59,38% arba 19 (iš 32) respondentų aukščiausio lygio vadovai vyrai;
- 40,63% arba 13 (iš 32) respondentų aukščiausio lygio vadovai moterys;
- 37,50% arba 9 (iš 15) respondentų padalinių / filialų vadovai moterys;

Ištyrinėjus rezultatus matoma, kad finansinė analizė labiau reikalingesnė išryškinti pelningiausias veiklos sritis nei konkrečioms verslo sprendimams priimti. Kitame etape bus siekiama išsiaiškinti, kokios dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys (žr. 20 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės

20 pav. Dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys

Rezultai rodo, kad padalinių / filialų vadovės moterys daug dėmesio skiria finansiniams rodikliams, jos dėl kiekvienos išvardintos priežasties pasiruošusios skaičiuoti finansinius rodiklius. Tai rodo moterų stropumą, tačiau verslo sprendimų požiūriu tai nebūtinai yra reikalinga ir naudinga įmonės efektyvumo atžvilgiu. Šiandienos verslo sąlygomis verslo atstovai pirmiausia turi įvertinti, ar tai būtina atlikti, ar atsipirks laiko atžvilgiu ir pan. Šis klausimas buvo atviras, nes neįmanoma išvardinti visų priežasčių, veikiančių finansinės analizės atlikimo priežastis, tačiau padalinių / filialų vadovai, tiek vyrai, tiek moterys, nenurodė nei vienos kitos priežasties. Galima daryti išvada, kad šie asmenys yra labiau vykduojantys vadovai nei vadovaujantys bei priimančios sprendimus įmonės atžvilgiu.

Aukščiausio lygio vadovai vyrai finansinės analizės atlikimo priežastimi laiko pablogėjusią įmonės finansinę būklę, tuo tarpu moterys – vidinio audito atvejais. Išvada – kad moterys labiau linkusios dirbti nuolat, kaip to reikalauja nusistovėjusi sistema.

Tyrimo metu svarbu išsiaiškinti ar veikia ir kaip verslo sprendimai finansinės analizės atlikimo priežastys (26 lentelė).

26 lentelė

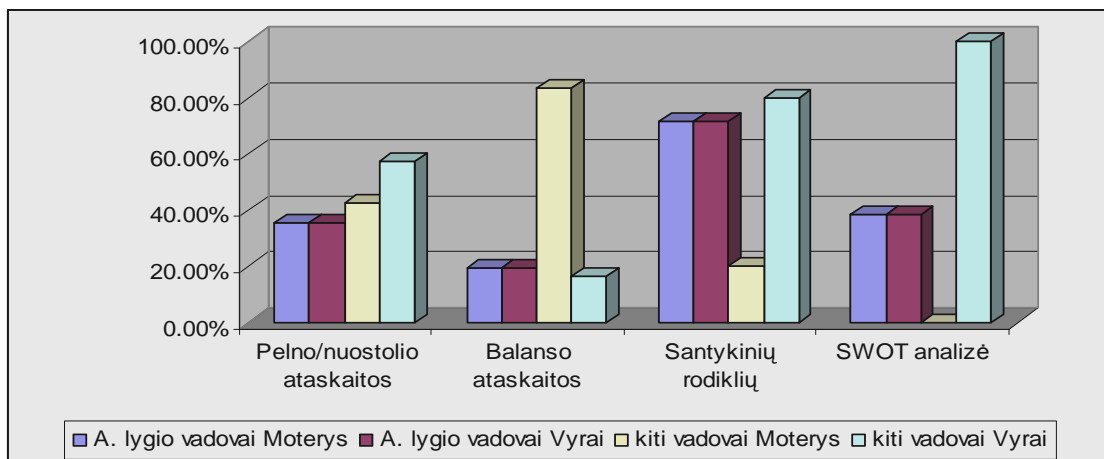
Verslo sprendimų įtaka finansinės analizės atlikimui

Teiginys	Aukščiausio lygio vadovai					
	Iš viso (sk)	Iš viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Atliekama vidinio audito atveju	29	20.00%	19	25.00%	10	14.49%
Atliekama prieš išorinį auditą	30	20.69%	17	22.37%	13	18.84%
Atliekama prieš strateginių planų rengimą	12	8.28%	6	7.89%	6	8.70%
Atliekama pablogėjus įmonės fin. būklei	27	18.62%	11	14.47%	16	23.19%
Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	40	27.59%	19	25.00%	21	30.43%
Atliekama, dėl kitų priežasčių	7	4.83%	4	5.26%	3	4.35%
Iš viso:	145	100.00%	76	100.00%	69	100.00%
	Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
Atliekama vidinio audito atveju	15	12.20%	12	18.18%	3	5.26%
Atliekama prieš išorinį auditą	30	24.39%	15	22.73%	15	26.32%
Atliekama prieš strateginių planų rengimą	6	4.88%	6	9.09%	0	0.00%
Atliekama pablogėjus įmonės fin. būklei	42	34.15%	18	27.27%	24	42.11%
Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	30	24.39%	15	22.73%	15	26.32%
Atliekama dėl kitų priežasčių	0	0.00%	0	0.00%	0	0.00%
Iš viso	123	100.00%	66	100.00%	57	100.00%
	Iš viso					
Atliekama vidinio audito atveju	44	16.42%	31	21.83%	13	10.32%
Atliekama prieš išorinį auditą	60	22.39%	32	22.54%	28	22.22%
Atliekama prieš strateginių planų rengimą	18	6.72%	12	8.45%	6	4.76%
Atliekama pablogėjus įmonės fin. būklei	69	25.75%	29	20.42%	40	31.75%
Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	70	26.12%	34	23.94%	36	28.57%
Atliekama dėl kitų priežasčių	7	2.61%	4	2.82%	3	2.38%
Iš viso	268	100.00%	142	100.00%	126	100.00%

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis tyrimo rezultatais pateiktais 26 lentelėje, galima teigti, kad didžiausią įtaką finansinės analizės atlikimo priežastims daro verslo sprendimai ir pablogėjusi verslo situacija. Iš to kyla išvada, kad finansinės analizės duomenys yra svarbūs verslo sprendimams. Nors ir vadovai linkę sakyti, kad finansinė analizė nėra svarbiausia versle, tačiau finansinės analizės rodikliai veikia verslo sprendimus, todėl šie rodikliai turi būti vadovams pateikiami laiku ir, svarbiausia, teisingi.

Išsiaiškinus, kad verslo sprendimams finansinės analizės duomenys yra svarbūs, kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, kokie finansinės analizės rodikliai yra svarbūs, priimant verslo sprendimus. Respondentų, dalyvavusių tyrime, atsakymų suvestinė pateikta 21 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

21 pav. Kokie svarbiausi finansinės analizės rodikliai naudojami gamybinėse įmonėse

Rezultatai pasisikirtė panašiai, paklausus apie pelno / nuostolio ataskaitos duomenis. Šių atsakymų buvo didžioji dalis ir sudarė 47,25% arba 146 (iš 309) iš visų atsakymų. Galima teigti, kad yra pasikliaujama šios ataskaitos duomenimis. Padalinių / filialų vadovų moterų nuomonė išsiskyrė, tuo, kad joms reikalingiausia balanso ataskaitos duomenys, o vyramas verslo sprendimams priimti reikalingi duomenys gaunami, apskaičiavus santykinus rodiklius bei atlikus SSGG analizę.

Įvertinus, kad moterų, dalyvavusių tyrime, santykis su vyrais yra $94/68 \approx 1,4$, galima teigti, kad aukščiausio lygio vadovų moterų ir vyrų nuomonės šiuo klausimu sąlyginai sutampa. Jie pažymi, kad priimant verslo sprendimus, svaresni yra santykiniai rodikliai (moters 60,60% arba 109 ir vyrų 39,40% arba 71, santykis $109/71 \approx 1,5$). Pelno / nuostolio ataskaitos ir SSGG analizių duomenys reikalingi, tačiau ne tokie svarbūs. Mažiausiai svarbūs duomenys verslo sprendimams priimti yra iš balanso ataskaitos.

Ištyrinėjus rezultatus (3 priedas) galima teigti, kad verslo sprendimus labiausiai įtakoja pelno/nuostolio ataskaitos ir santykinių rodiklių duomenys, kadangi šie duomenys išplaukia iš apskaitos, tai sekančiame skyriuje analizuosime apskaitos metodikos įtaką verslo sprendimams.

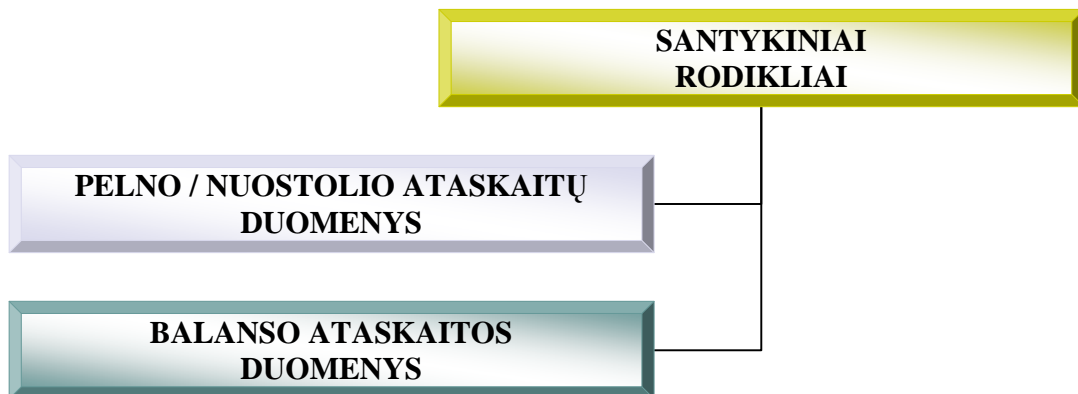
3.3.2. Apskaitos metodikos įtaka verslo sprendimams

Tyrimo duomenys parodė, kad verslo sprendimams didžiausią įtaką daro pelno / nuostolio ataskaitos duomenys ir finansinės analizės santykiniai rodikliai. Toliau siekiama nustatyti, kiek patikimi yra šie duomenys.

Pelno / nuostolio ataskaita sudarymo metodika reglamentuojama verslo apskaitos standartais, kuriuos leidžia VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba. Įstaigos veiklos tikslas yra tenkinti „(...) ūkio subjektams sudarant galimybę parengti finansines ataskaitas, kuriose parodoma tikra ir teisinga jų

finans. būklė, o finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus“. Susidaro nuomonė, kad šios įstaigos tikslas yra tik padėti gauti teisingą informaciją verslo sprendimams. Šioje dalyje tyrimo tikslas yra įsitikinti, ar tikrai taip yra.

Santykiniams rodikliams apskaičiuoti pirminė informacija gaunama iš pelno / nuostolio ir balanso ataskaitų, tokiu atveju daroma išvada, kad pelno / nuostolio ir balanso ataskaitų duomenys veikia ir santykinius rodiklius (žr. 22 pav.) arba kad įmonės santykiniai rodikliai yra priklausomi nuo pelno / nuostolio ir balanso ataskaitų teikiamos informacijos.



Šaltinis: sudaryta autorės

22 pav. Pelno / nuostolio ir balanso ataskaitų įtaka santykiniams rodikliams

Kadangi tyrimas labiau orientuotas į gamybinių įmonių verslo sprendimus, o remiantis VŠĮ Audito ir apskaitos tarnybos patvirtintu 2-uoju verslo apskaitos standartu, „atsargos“, gamybos išlaidos turi būti klasifikuojamos, respondentams užduodamas klausimas „Kokiems tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas?“. Šio klausimo atsakymai susideda iš dviejų blokų, kurių pirmasis lemia vadybinius sprendimus. Kitame atsakymų bloke atsispindi reikalavimai verslo apskaitai teisiniais aspektais (žr. 27 lentelė).

27 lentelė

Gamybos išlaidų klasifikavimo schema

VADYBINIAI SPRENDIMAI	TEISINIŲ ASPEKTŲ ĮTAKA	RESPONDENTŲ	
		Skaičius	%
	Finansinei atskaitomybei sudaryti	120	45,28%
Savikainai kalkuluoti		42	15,85%
Kontrolėi, reguliavimui ir pan.		6	2,26%
Įmonės veiklos analizei		6	2,26%
Verslo sprendimams priimti		9	3,40%
Įmonės prognozėms sudaryti		34	12,83%
Nereikalinga		3	1,13%
	Nereikalinga, tačiau to reikalauja teisinė bazė	45	16,98%
97	165	Viso (skaičius)	
41,21%	58,79%	Viso (%)	

Šaltinis: sudaryta autorės

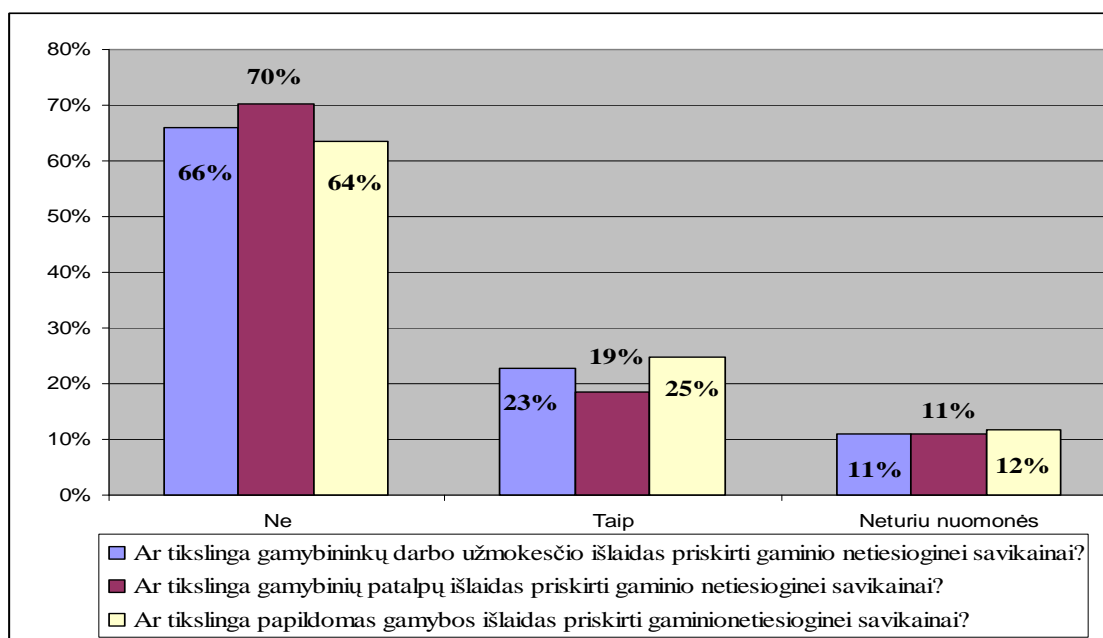
Suklasifikavus atsakymus matoma, kad net 58,79% įmonių skirsto gamybinės išlaidas, tačiau šie duomenys, verslo sprendimų požiūriu, nereikšmingi. Šiems duomenims apdoroti reikalingas laikas, o juk darbo laikas – tai pinigai. Pinigai, išleisti apmokėti darbo sąnaudas, kurie neduoda įmonei (pelno atžvilgiu) jokios teigiamos įtakos. Peršasi išvada, kad teisės aktai sąlygoja verslui netinkamą apskaitos metodiką.

Siekiant patvirtinti arba paneigti šią idėją kiti klausimai respondentams taip pat susiję su Lietuvoje taikoma apskaitos metodika. Siekiant išsiaiškinti, kiek verslo apskaitos standartai padeda finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus, respondentams buvo pateikta sekančius klausimai:

- ar tikslinga gamybininkų darbo užmokesčio išlaidas priskirti gaminio savikainai?
- ar tikslinga gamybininkų patalpų nuomos išlaidas priskirti gaminio savikainai?
- ar tikslinga papildomas gamybos išlaidas priskirti gaminio savikainai?

Šio bloko klausimus sieja vienas reikšmingas veiksnys, t. y. *gaminio savikaina*. Gamybinėse įmonėse tai labai svarbus veiksnys ir nuo to, kokius duomenis apskaita pateiks, priklauso verslo sprendimai.

Respondentų atsakymai į ankstesnį klausimo rodo, kad visi šie klausimai nereikšmingi verslo sprendimams. Derėtų išnagrinėti kiekvieną klausimą atskirai. Į šį klausimą galima buvo atsakyti, „Taip“, „Ne“ ir „Neturiu nuomonės“ (žr. 23 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

23 pav. Gamybos išlaidų priskyrimas savikainai

Tyrimas parodė, kad respondentų atsakymai pasiskirstė labai panašiai (žr. 23 pav.).

- atsakymai „Taip“ pasiskirstė nuo 18,52% iki 24,69% arba nuo 30 iki 40;
- atsakymai „Neturiu nuomonės“ pasiskirstė nuo 11,11% iki 11,73% arba nuo 18 iki 19;
- atsakymai „Ne“ pasiskirstė nuo 63,58% iki 70,37% arba nuo 103 iki 114.

Taigi atsakymai į šiuos klausimus pasiskirstė panašiai, kaip ir į klausimą „Kam reikalinga gamybos išlaidų klasifikacija?“. Tai tik patvirtina, kad teisės aktais sudaryta apskaitos metodika verslui nėra naudinga.

Šios dalies susisteminti respondentų atsakymai parodė, kad teisės aktai sąlygoja, kad gamybos išlaidos būtų skirstomos ir apskaitomos balanse turto pusėje. Tokiu būdu yra išleisti pinigai, kurie niekad nepriš į įmonės sąskaitą, tačiau į pelno / nuostolio ataskaitą šios sumos nepatenka. Iš to seka išvada, kad įmonės pelnas išleistai pinigų sumai yra didesnis, o kadangi santykiniai rodikliai skaičiuojami, remiantis pelno / nuostolio ir balanso ataskaitomis, tai ir santykiniai rodikliai pateikiami kitokie. Atvejo analizėje lyginamuoju būdu pateikti pavyzdžiai santykinių rodiklių, skaičiuojant pagal išlaidų ir apribojimų teorijas. Ar verslo sprendimų požiūriu, būtų naudinga netiesioginę gaminių savikainą priskirti veiklos sąnaudoms tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos? Respondentų atsakymų pasiskirstymas parodytas 28 lentelėje.

28 lentelė

Tiriamųjų požiūris į sąnaudų pripažinimą tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos

Teiginys	Aukščiausio lygio vadovai					
	Iš viso (sk)	Iš viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Taip	69	57,76%	40	57,97%	29	42,03%
Ne	12	66,67%	12	100,00%	0	0,00%
Neturiu nuomonė	12	66,67%	9	75,00%	3	25,00%
Iš viso:	93	57,41%	61	65,59%	32	34,41%
	Padalinių/filialų vadovai ir kt. darbuotojai					
Taip	57	45,24%	27	47,37%	30	25,00%
Ne	6	33,33%	3	50,00%	3	50,00%
Neturiu nuomonė	6	33,33%	3	50,00%	3	50,00%
Iš viso	69	42,59%	33	47,83%	36	52,17%
	Respondentai					
Taip	126	77,78%	67	41,36%	59	36,42%
Ne	18	11,11%	15	9,26%	3	1,85%
Neturiu nuomonė	18	11,73%	12	7,41%	6	3,70%
Iš viso:	162	100,00%	94	58,02%	68	41,98%

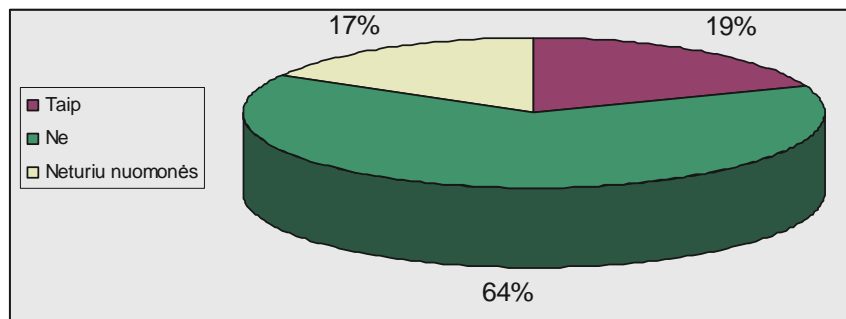
Šaltinis: Sudaryta autorės

Kaip matoma iš 28 lentelės, 74,19% arba 69 iš 93 aukščiausio lygio vadovų pritarė patiriamų išlaidų, skirtų netiesioginei savikainai, pripažinimu sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos. Visų

respondentų mastu matome, kad verslo ekspertai mano, jog patirtos išlaidos, gaminių papildomai savikainai įsigyti turi būti pripažintos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos.

Visi šioje dalyje pateikti klausimai susiję su VŠĮ Audito ir apskaitos tarnybos patvirtintu 2003 12 18 (su vėlesniais pakeitimais 2006 12 22) 2-uoju verslo apskaitos standartu „Atsargos“. Šiuo būdu apskaitomos atsargos veikia pelno / nuostolio ataskaitos rodiklius, kuriais remiasi vadovai priimdami verslo sprendimus.

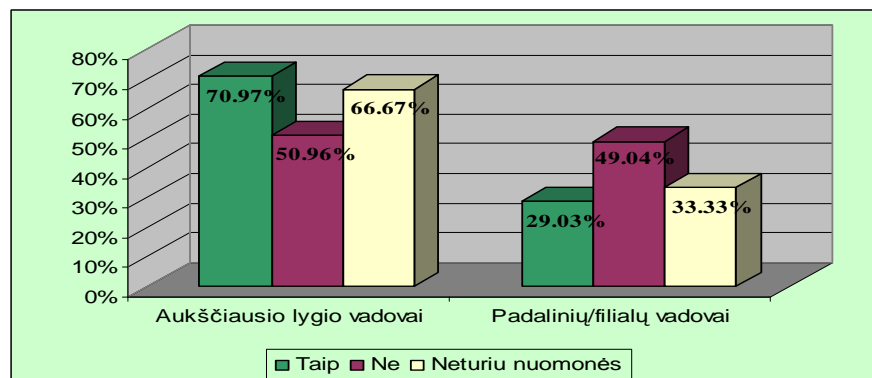
Siekiant išsiaiškinti, ar 9 verslo apskaitos standartas „Atsargos“ *užtikrina parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir finansinių ataskaitų informacijos vartotojams priimti teisingus sprendimus*, respondentams pateikiamas klausimas „Ar reikalingas (verslo sprendimų požiūriu) verslo apskaitos standartas „atsargos?““. Kaip pasiskirstė respondentų atsakymai, pateikta 24 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės

24 pav. Respondentų nuomonė dėl verslo apskaitos apskaitos standarto „Atsargos“

Pateiktame 24 paveiksle matoma, kad respondentų nuomonės pasiskirstė kategoriškai 104 (iš 162) respondentai pasisakė, kad 9-as VAS „atsargos“ nereikalingas, 27 neturėjo nuomonės ir 31 pasisakė, kad reikalingas. Paanalizuosime dabar išsamiau atsakymus įvertindami demografinius požymius pagal lytį ir pareigas (žr. 25 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

25 pav. Respondentų nuomonės pasiskirstymas dėl verslo apskaitos apskaitos standarto „Atsargos“

Respondentų nuomonė, kad verslo apskaitos standartas „atsargos“ nereikalingas, pasiskirstė:

- aukščiausio lygio vadovų 50,96% arba 53;
- padalinių / filialų vadovų ir kiti 49,04% arba 51.

19,14% arba 31 respondentas pareiškė, kad šis standartas reikalingas. Tarp atsakiusiųjų „Taip“ aukščiausio lygio vadovų moterų 81,82% arba 18. Tokią situaciją galėjo nulemti šios priežastys:

- moterys paprastai labiau pasižymi kruopštumu;
- įprotis (šiais laikais jau esame įpratę, kad apskaitos tvarka nusistovėjusi);
- orientacija į pokyčius (vyrai paprastai pasižymi didesniu ryžtingumu pasikeitimams);

Neišreiškusių nuomonės į šį klausimą – 16,67% arba 27 respondentas, tarp kurių – 66,67% arba 12 respondentų yra aukščiausio lygio moterų.

Ypač ryžtingi yra padalinių / filialų vadovai, iš jų tik 3 pasisakė, kad neturi nuomonės, o visi kiti 33 pasisakė, kad verslo apskaitos standartas „atsargos“ nereikalingas.

Apibendrinant šios dalies rezultatus ir įvertinus ekspertų nuomonę apie atsargų apskaitą, galima teigti, kad *vadovaujantis verslo apskaitos standarto „atsargos“ apskaitos metodika, informacijos vartotojai gauna daug nenaudingos informacijos, o atsargos apskaitomos, pagal šio standarto metodiką, nepateikia vadovams reikalingų duomenų, kuriais remiantis, būtų priimami teisingi verslo sprendimai.*

Šie apskaitos rezultatai panaudojami ir kitiems rodikliams apskaičiuoti, todėl įvertinus Lietuvoje susidariusią situaciją, reikia inicijuoti VŠĮ Audito ir apskaitos tarnybai verslo apskaitos standarto „Atsargos“ pataisas.

Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams

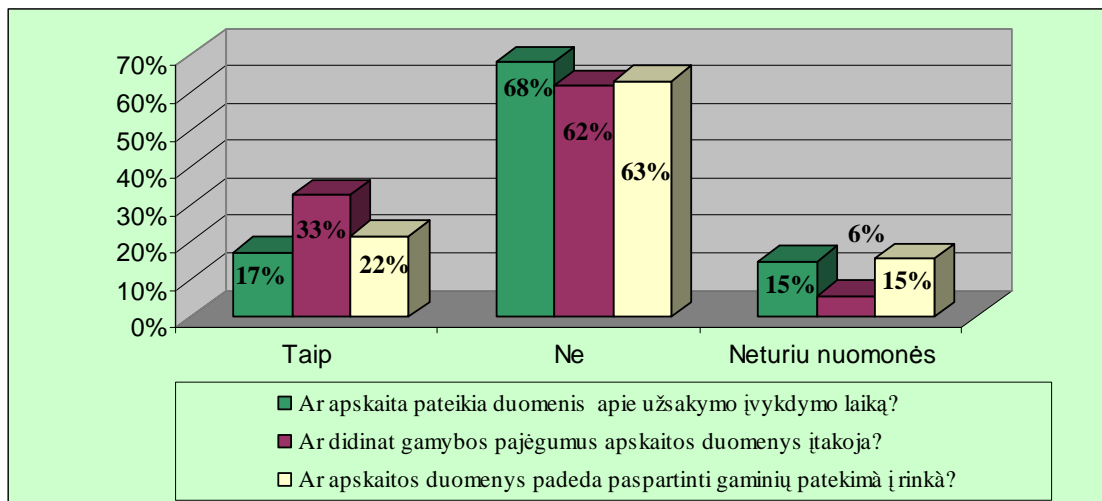
Kiekvienos įmonės tikslas – siekti padidinti savo pelną, kiek tai yra įmanoma. Šio tikslo vedami, vadovai kasdien priima įvairius verslo valdymo sprendimus. Pokyčių greitis ir greitų sprendimų svarba tik didėja, kompanijoms yra kaip niekada svarbu užsitikrinti, kad sprendimai būtų paremti patikima informacija ir priimami laiku.

Šioje tyrimo dalyje bus siekiama išsiaiškinti apskaitos informacijos įtaką verslo sprendimams. Tuo tikslu respondentams užduodami tokie klausimai:

1) Respondentų atsakymai „Ar apskaita pateikia duomenis apie įvykdymo laiką?“ atsakymai pasiskirstė taip (žr. 26 pav.):

- „Taip“ 17,28% arba 28 (iš 162) respondentai, iš kurių 78,57% arba 22 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 21,43% arba 6 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;

- „Ne“ 67,90% arba 110 (iš 162) respondentų, iš kurių 56,36% arba 62 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 43,64% arba 48 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Neturiu nuomonės“ 14,81% arba 24 (iš 162) respondentai.



Šaltinis: sudaryta autorės

26 pav. Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams

2) Respondentų atsakymai, ar apskaitos duomenys veikia gamybos pajėgumų didinimą? atsakymai pasiskirstė taip (žr. 26 pav.):

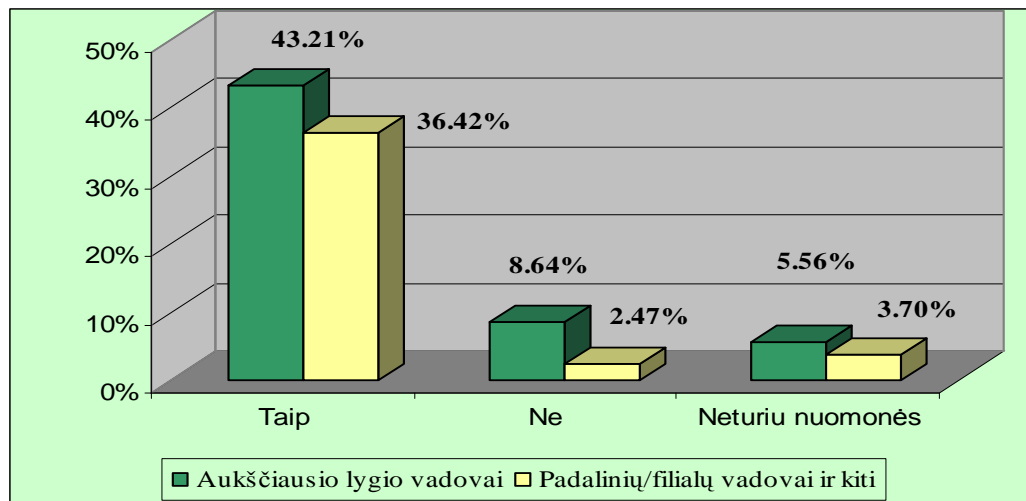
- „Taip“ 32,72% arba 53 (iš 162) respondentai, iš kurių 77,36% arba 41 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 22,643% arba 12 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Ne“ 61,73% arba 100 (iš 162) respondentų, iš kurių 46,00% arba 46 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 54,00% arba 54 (iš 69) padalinių/filialų vadovai ir kiti;
- „Neturiu nuomonės“ 5,56% arba 9 (iš 162) respondentai.

3) Respondentų atsakymai, ar apskaitos duomenys padeda paspartinti gaminių patekimą į rinką, atsakymai pasiskirstė taip (žr. 26 pav.):

- „Taip“ 21,60% arba 35 (iš 162) respondentai, iš kurių 85,71% arba 30 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 25,71% arba 9 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Ne“ 62,96% arba 102 (iš 162) respondentų, iš kurių 50,00% arba 51 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 50,00% arba 51 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Neturiu nuomonės“ 15,43% arba 25 (iš 162) respondentai.

Ištyrinėjus šios grupės atsakymus, galima daryti išvadą, kad veiklos pajamų didinimui apskaitos duomenys tikrai nepasitarnauja. Šiais klausimais respondentų nuomonės labai panašios. Šie požymiai rodo, kad respondentų nuomonės yra objektyvios ir apklausinėjami tikrai aukšto lygio specialistai.

Vadovų pagrindinė užduotis yra ne tik valdyti gamybos procesus, bet ir užtikrinti atsargų optimumą, todėl kitu klausimu siekiama sužinoti, ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius (žr. 27 pav.):.



Šaltinis: sudaryta autorės

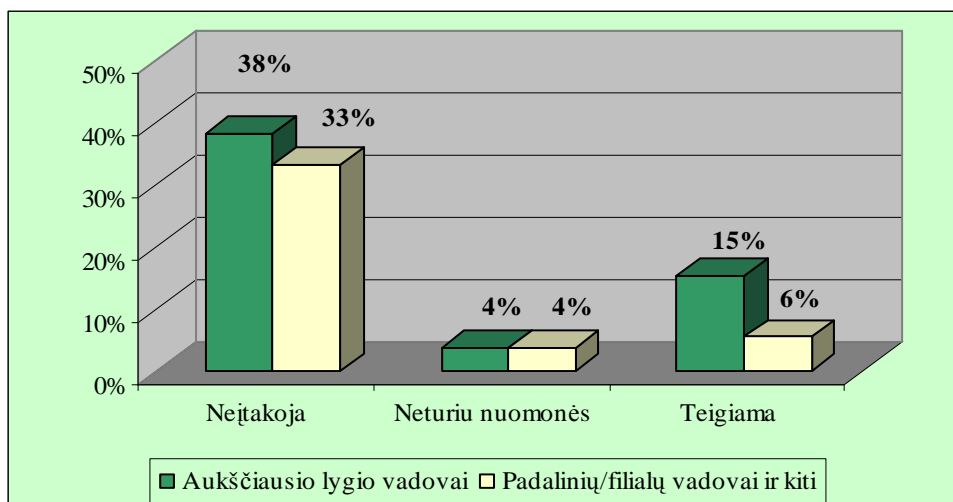
27 pav. Apskaitos duomenų įtaką atsargų optimizavimui

Šioje klausimų grupėje tai pirmasis klausimas, į kurį respondentai atsakė visiškai priešingai, nei ankščiau užduotuose klausimuose. Jei prieš tai dominavo neigiama nuomonė apskaitos atžvilgiu, tai šiuo klausimu didžioji dalis respondentų teigia, kad apskaita padeda optimizuoti atsargų likučius. Respondentų atsakymai pasiskirstė taip:

- „Taip“ 79,63% arba 126 (iš 162) respondentai, iš kurių 54,26% arba 37 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 45,74% arba 59 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Ne“ 11,11% arba 18 (iš 162) respondentų, iš kurių 77,78% arba 14 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai, 22,22% arba 4 (iš 69) padalinių / filialų vadovai ir kiti;
- „Neturiu nuomonės“ 9,26% arba 15 (iš 162) respondentai.

Remiantis gautais atsakymais galima teigti, kad apskaitos duomenys padeda valdyti atsargų judėjimą sandėliuose. Šis klausimas darbe labai svarbus, nes pagal apribojimų teoriją, vienas iš trijų pagrindinių rodiklių, įvertinančių įmonės augimą, yra būtent atsargoms išleisti pinigai.

Išanalizavus duomenis susidarė nuomonė, kad apskaitos informacija tik iš dalies pasitarnauja verslo sprendimams. Kaip matoma, šioje grupėje buvo keturi klausimai, susiję su vadybiniais sprendimais. Gauti atsakymai rodo, kad tik santykiu $\frac{1}{4}$ apskaitos duomenys verslo sprendimams reikalingi. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, kiek apskaitos informacija veikia verslo sprendimus (žr. 28 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės

28 pav. Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams

Išanalizavus respondentų atsakymus, matoma, kad nors ir buvo teigiama, kad apskaitos duomenys reikalingi (ypač atsargoms optimizuoti), teigiamai atsiliepia vos 20,99% arba 34 (iš 162) respondentų, tarp jų 73,53% arba 25 (iš 93) aukščiausio lygio vadovai ir 26,47% arba 9 (iš 69) padalinių / filialų vadovai. Šie rezultatai patvirtina, kad vadovai linkę tik iš dalies pasikliauti apskaitos teikiama informacija.

Apibendinant respondentų atsakymus dėl apskaitos įtakos verslo sprendimams, galima teigti, kad apskaita teikia tik iš dalies naudingą informaciją ir dėl šios priežasties dalis vadovų linkę nesinaudoti apskaitos teikiamais duomenimis. Šioms problemoms išspręsti paprastai įmonėse būna lygiagrečiai vedama vadybos apskaita, vadinasi, tai papildomi darbo etatai, papildomos išlaidos ir veiklos efektyvumo mažinimas. Tačiau kol atsargų apskaita Lietuvoje nebus liberalizuojama, įmonės bus priverstos patirti sąnaudas, tuo mažindamos savo veiklos efektyvumą.

3.3.3. Apribojimų teorijos sąsajos su verslo sprendimais

Lietuvos rinka tapo laisva ir labai priartėjo prie Vakarų pasaulio rinkos modelio. Vadovėliuose rašoma, kad į tokią rinką patekti nesunku ir kad galimybė kontroliuoti kainą labai nedidelė (D. Ratkevičius, 2002). Iškilė natūralus galvosūkis – kaip konkuruoti rinkoje, kurioje kritusios kainos, pasirinkimas didelis, o kokybė ir pristatymo terminai panašūs? Beveik kiekvienas sutiks, kad taikyti išlaidų apskaitą mažų mažiausiai nelengva, tačiau kritikuojančių šią sistemą yra nedaug.

Šioje tyrimo dalyje siekiama peržiūrėti verslo sprendimų prielaidas ir atrasti sąsajas su apribojimų teorijos teiginiais. Šios dalyje pateikiami respondentams uždari klausimai, tačiau atsakymai pateikti su teiginiais pagal apribojimų ir išlaidų teorijas (žr. 29 lentelė).

29 lentelė

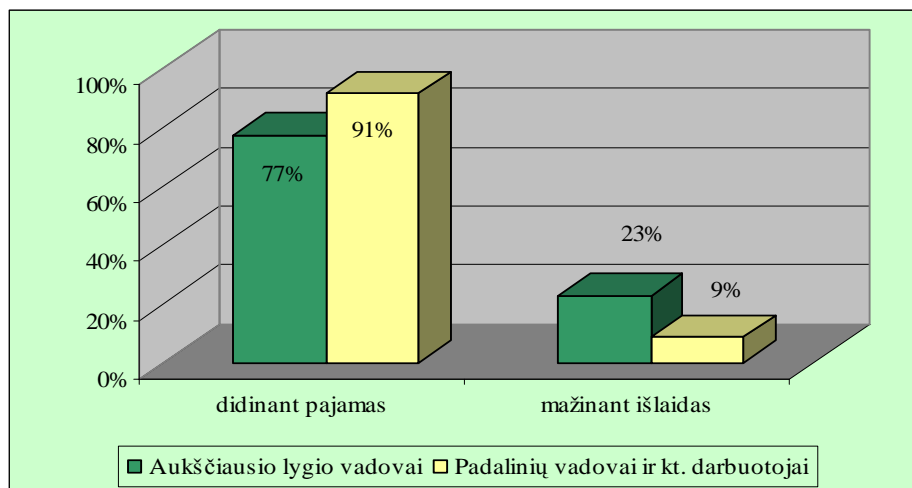
Verslo sprendimų sąsajos su apribojimų teorija

KLAUSIMAS	TEIGINYS	
	Apribojimų teorija	Išlaidų teorija
Jūsų nuomone, įmonės tikslas, siekiant pelno, turi būti:	✓ Didinant pajamas	✓ Mažinanat išlaidas
Sužymėkite rodiklius pagal jų svarbą nuo 1% iki 100% (galimi keli variantai)	✓ Pardavimų apimtys ✓ Išlaidos atsargoms ✓ Visos išlaidos, išskyrus atsargas	✓ Veiklos sąnaudos ✓ Gamybinis našumas ✓ Gaminių savikaina
Kuo remiantis, nustatoma kaina?	✓ Paklausa	✓ Savikaina + pelnas
Nustačius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote:	✓ Tobulinti silpniausią grandį	✓ Tobulinti visas grandis
Igyvendinant pokyčius, Jūs rekomenduojate:	✓ Vadovautis nuolatinio proceso tobulinimu	✓ Mažinti išlaidas

Šaltinis: sudaryta autorės

Remiantis apribojimų teorija, pagrindinis įmonės tikslas yra pelno siekimas, o siekiant išsiaiškinti, koku būdu jis pasiekiamas, respondentams užduodamas klausimas „Jei įmonės tikslas siekti pelno, kurį iš sprendimų priimtumėte? (žr. 29 pav.).

- didinti pajamas;
- mažinti išlaidas;



Šaltinis: sudaryta autorės

29 pav. Respondentų nuomonių paskirstymas pelno siekimo atžvilgiu

Remiantis apribojimų teorijos teiginiais, įmonėje svarbiausias rodiklis yra *pralaidumas*, vadinasi, pagrindinis įmonės tikslas yra didinti pajamas, išlaidų teorijos teiginys yra mažinti išlaidas.

Taigi, remiantis respondentų nuomone, galima daryti išvadą, kad praktiškai verslo sprendimai labiau sąlygoti apribojimų teorijos nei išlaidų teorijos teiginiu.

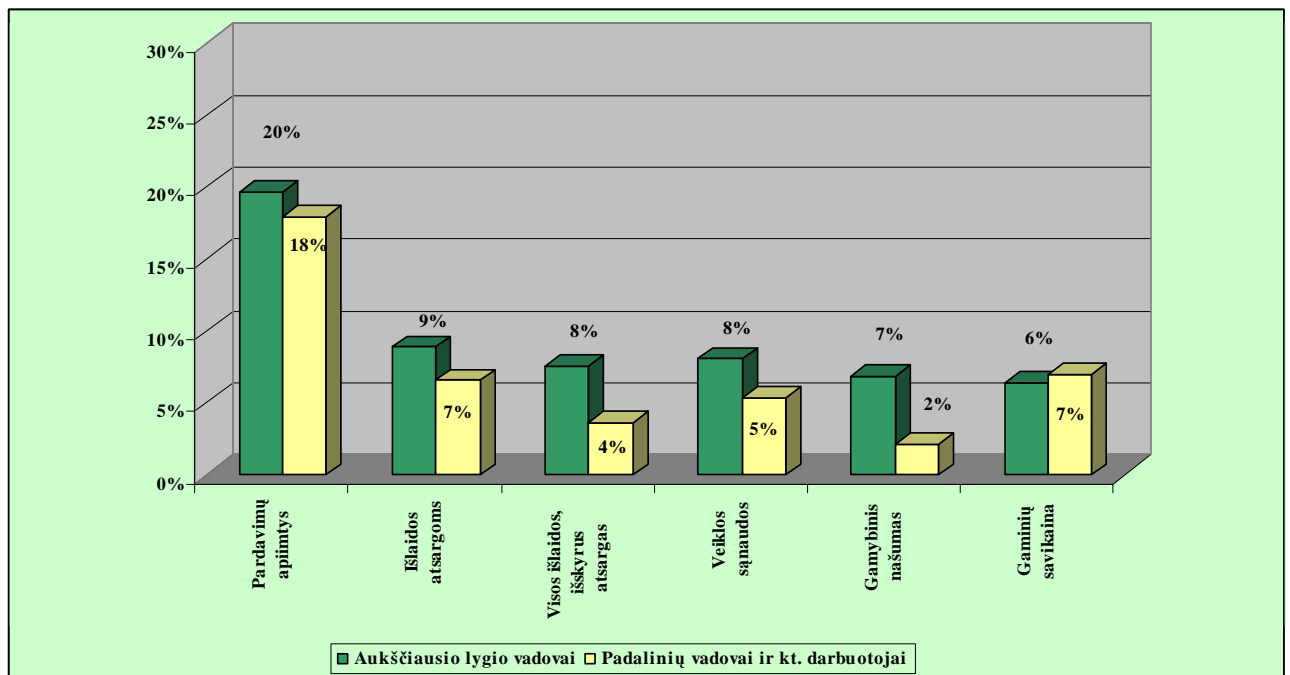
Kitu klausimu siekta išsiaiškinti rodiklių prioritetus, priimant verslo sprendimus (žr. 30 pav.). Šiuos atsakymus respondentų paprašyta sureitinguoti procentais nuo 1% iki 100%, visų rodiklių suma 100%. Galima žymėti visus, galima tik vieną. Atsakymai į šį klausimą sugrupuojami į dvi grupes:

1) apribojimų teorijos rodikliai:

- pardavimų apimtys;
- išlaidos atsargoms;
- visos išlaidos išskyrus atsargas.

2) išlaidų teorijos rodikliai:

- gaminių savikaina;
- gamybinis našumas;
- veiklos sąnaudos.



Šaltinis: sudaryta autorės

30 pav. Rodiklių prioritetai priimant verslo sprendimus

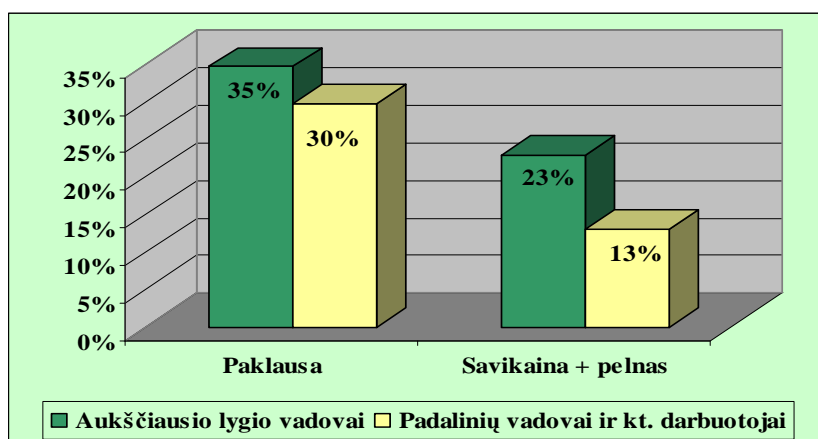
30 paveiksle parodytas respondentų nuomonės paskirstymas šiuo klausimu. Susumavus atsakymų rezultatus, pagal apribojimų ir pagal išlaidų teorijas, rezultatai pasiskirsto taip:

- aukščiausio lygio vadovai nurodė TOC rodiklius 36,05% arba 5840;
- padalinių / filialų vadovai ir kiti nurodė TOC rodiklius 28,15% arba 4560;
- aukščiausio lygio vadovai nurodė išlaidų teorijos rodiklius 21,36% arba 3460;

➤ padalinių / filialų vadovai ir kiti nurodė išlaidų teorijos rodiklius 14,44% arba 2340.

Pagal atliktą analizę matoma, kad tiek aukščiausio lygio vadovams, tiek ir padalinių / filialų vadovams yra svarbūs visi rodikliai, tačiau vienas rodiklis išryškėja labiausiai, t. y. pardavimų apimtys. Pagal apribojimų teoriją tai būtų vadinama *pralaidumu*.

Vakaruose XX a. septintąjį dešimtmetį vyravo į produktą orientuotas pardavimas. Tačiau aštuntąjį dešimtmetį klientai pasikeitė – tapo išrankesni ir prasidėjo į klientą orientuotas pardavimo būdas. Siekdamas sudaryti produkto kainodarą, kompanijos turi labai gerai organizuoti visą kainodaros procesą. Pagrindinis kainos uždavinys – užtikrinti kuo didesnę pelną, gaunamą iš produkto. Dažniausias klausimas būna ne kokia turi būti kaina, bet kaip ją nustatyti. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, kuo remiantis, nustatoma kaina? (žr. 31 pav). Respondentų pasirinkimui pateikiami du atsakymai: paklausa (apribojimų teorijos teiginys) ir savikaina + pelnas (išlaidų teorijos teiginys).



Šaltinis: Sudaryta autorės

31 pav. Respondentų nuomonės paskirstymas dėl kainos nustatymo

Kad kainos nustatymas priklauso nuo paklausos, daugiausiai atsakė aukščiausio lygio vadovai 34,57% arba 56 respondentai, padalinių / filialų vadovai šiam teiginiui pritarė 29,63% arba 48 repondentai. Gauti rezultatai rodo, kad dalis verslo konsultantų grindžia kainodaros sprendimus išlaidomis, t. y. savikaina + pelnas, tačiau daugiau respondentų atsakė, kad *kaina reguliuojama paklausos*.

Gamybos proceso metu žaliavos yra paverčiamos produktu, bet kurios gamybinės įmonės tikslas – priimti, „įeinant“ įsisavinti gamybos išlaidas, jas perdirbti ir išduoti gautą produkciją „išeinant“, t. y. rezultata. Gamybinio proceso galutinis tikslas – pagerinti, patobulinti jau turimą įmonės pajėgumą. Gamybos aprūpinimo optimizavimas yra sudėtingas procesas, kurio metu neišvengiamai kyla daug problemų. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, kokiais metodais ir būdais galima spręsti šias

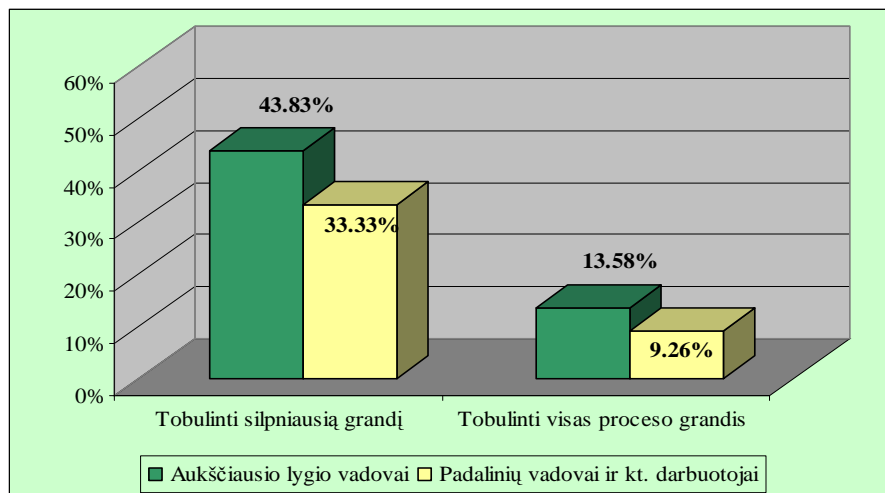
problemas. Tuo tikslu respondentams užduodamas klausimas „nustačius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote:

- tobulinti silpniausią grandį;
- tobulinti visas procese dalyvaujančias grandis.

Apribojimų teorijoje pasakyta, kad svarbiausias rodiklis yra pralaidumas, tai gi svarbiausia, būtų tobulinti silpniausią grandį įmonės mastu, tačiau išlaidų teorija teigia, kad tobulinti reikia visas grandis.

Respondentų nuomonės pasiskirstė taip (žr. 32 pav.).

- aukščiausio lygio vadovai 43,83% arba 71 pasisakė, kad tobulintų silpniausią grandį;
- padalinių / filialų vadovai 33,33% arba 54 pasisakė, kad tobulintų silpniausią grandį;
- aukščiausio lygio vadovai 13,58% arba 22 pasisakė, kad tobulintų visas grandis;
- padalinių / filialų vadovų 9,26% arba 15 pasisakė, kad tobulintų visas grandis.



Šaltinis: sudaryta autorės

32 pav. Nuomonės pasiskirstymas dėl gamybinių procesų tobulinimo

Remiantis gautais rezultatais, galima teigti, kad didžioji dalis verslo konsultantų pirmiausia tobulintų silpniausią grandį. Taigi respondentų nuomone, praktiškai sprendžiant gamybinio proceso tobulinimo klausimus, sprendimų pobūdis labiau siejasi su apribojimų teorijos teiginiu.

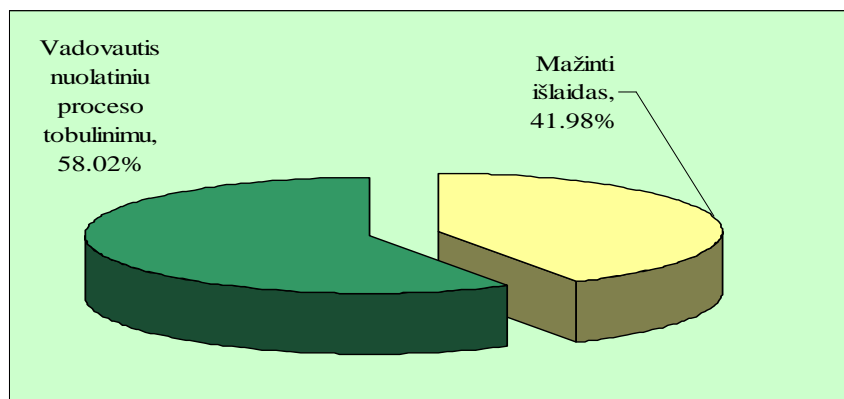
Pasikeitimai vyksta visose srityse tiek politikoje, tiek ekonomikoje, tiek ir technologijose. Anksčiau, kai pasikeitimai vyko lėtai, jų įtaka buvo nedidelė. Dabar pasikeitimai vyksta ganėtinai greitai, veiklos efektyvumo parametrai kinta intensyviai ir iš esmės, todėl pokyčių numatymas, galimų neigiamų pasekmių eliminavimas ir teigiamų privalumų naudojimas tampa svarbiu valdymo komponentu. Patys pokyčiai yra rizikingi, kadangi visada galima pakeisti ne taip, kaip reikėjo, ne tada,

kai reikėjo. Tačiau įmonių patirtis rodo, kad šiuo metu daug blogiau yra nieko nedaryti nei įgyvendinti gerai suplanuotus pokyčius. Vykdyti pokyčius visada sudėtingiau nei nieko nedaryti.

Apribojimų teorija teigia, kad įmonėje turi vykti nenutrūkstamo tobulėjimo procesas ir išskiriami penki šio proceso etapai:

- 1) surasti butelio kakliuką;
- 2) nuspręsti, kaip eksploatuoti butelio kakliuką;
- 3) visus veiksmus pajunkti šiam sprendimui;
- 4) išplėsti sistemos „butelio kakliuką“;
- 5) Jei žengiant ketvirtuoju etapu, atsirado naujas ar net keli nauji butelio kakliukai, grįžti prie pirmojo etapo.

Technologijos procesų pokyčiai taip pat veikia ir visos organizacijos veiklą, reikia įsigyti naujų prietaisų, įrengimų, aparatūros, reikia atrasti tam lėšų ir kt. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti respondentų nuomonę, siekiant įgyvendinti gamybinių procesų pokyčius, ką jie rekomenduoja įmonėms (žr. 33 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

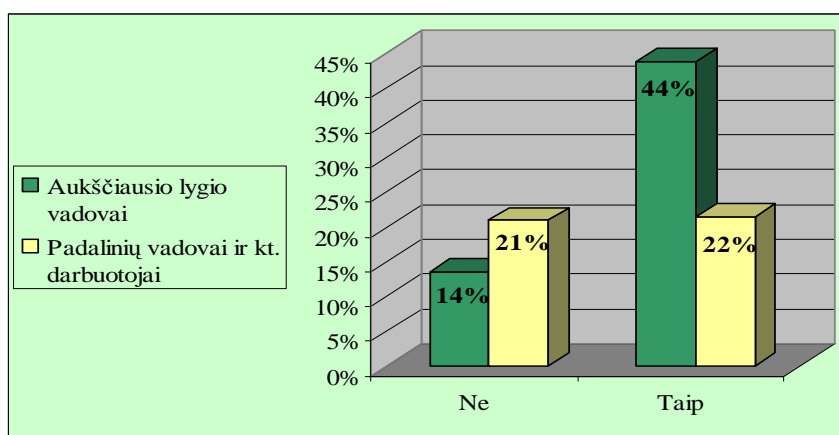
33 pav. Respondentų nuomonė dėl gamybinių procesų pokyčių įgyvendinimo

Respondentų atsakymai pasiskirstė taip (žr.33 pav.).

- auščiausio lygio vadovai 29,01% arba 47 pasisakė už išlaidų mažinimą;
- padalinių / filialų vadovai 12,96% arba 21 pasisakė už išlaidų mažinimą;
- aukščiausio lygio vadovai 28,40% arba 46 pasisakė vadovautis nuolatinio tobulinimo etapais;
- padalinių/filialų vadovai 12,96% arba 21 pasisakė vadovautis nuolatinio tobulinimo etapais.

Apibendrinant galima teigti, kad nuolatinis įmonių veiklos tobulinimas yra būtina sąlyga, siekiant išlikti konkurencingais rinkos dalyviais.

Goldratas, fizikas pagal išsilavinimą, savotiškai pažvelgė į valdymo problemų sprendimą. Išnagrinėjęs vieną gamyklą ir gamybą kaip sistemą, išanalizavęs ją pagal logikos dėsnius, jis nustatė, kas trukdo padidinti jos našumą, t. y. ją apriboja. Vėliau E. M. Goldratas apibendrina šį požiūrį ir sukūrė apribojimų teoriją, kuri gali būti taikoma bet kurioje srityje: prekyboje, paslaugų sferoje, gamyboje ir t. t. Pagrindinė šios teorijos idėja – išmokyti įmonese patiems spręsti savo verslo problemas. Taip galima nuolat tobulėti ir užsitikrinti įmonės ateitį. Anketos pradžioje, kartu su prašymu užpildyti anketą, buvo nusiųstos ir interneto nuorodos pasiskaityti apie apribojimų teoriją, jei respondentai mano, kad jiems tai reikalinga. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, kiek respondentai buvo susipažinę su šia teorija, prieš užpildydami anketą (žr. 34 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės

34 pav. Respondentai, anksčiau girdėję apie apribojimų teoriją

Respondentų atsakymai pasiskirstė taip: 63,58% arba 103 (iš 162) respondentai apie šią teoriją anksčiau buvo girdėję, iš jų 68,93% arba 71 (iš 103) aukščiausio lygio vadovai. Girdėjusių apie apribojimų teoriją padalinių / filialų vadovų buvo 33,98% arba 35 (iš 103). Anksčiau negirdėjusių apie apribojimų teoriją buvo 36,42% arba 59 (iš 162), tarp jų:

- 13,58% arba 22 (iš 59) buvo aukščiausio lygio vadovai;
- 22,84% arba 37 (iš 59) buvo padalinių / filialų vadovų.

Taigi matoma, kad aukščiausio lygio vadovai apie apribojimų teoriją yra girdėję ir anksčiau. Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar respondentai, pildydami šią anketą, pasidomėjo apribojimų teorija. Pagal nuorodas papildomai pasidomėjo apribojimų teorija 71,60% arba 101 (iš 162):

- aukščiausio lygio vadovai 64,36% arba 65 (iš 101);
- padalinių / filialų vadovai 35,64% arba 36 (iš 101).

Papildomai nesidomėjusių apribojimų teorija 28,40% arba 61 (iš 162):

- aukščiausio lygio vadovai 45,90% arba 28 (iš 61);

- padalinių / filialų vadovai 54,10% arba 33 (iš 61).

Išanalizavus pastarųjų dviejų klausimų rezultatus, galima teigti, kad verslo konsultacinių įmonių darbuotojus domina apribojimų teorija ir jos pritaikymo galimybės.

Apibendrinant šį poskyrį galima teigti, kad apribojimų teorija veržiasi į Lietuvos verslo aplinką. Respondentų išsakytos nuomonės, kad svarbiausia yra maksimizuoti pralaidumą „didinant pajamas“, svarbiausias rodiklis yra „pardavimų apimtys“, „kainą nustato rinka“ tik patvirtina, kad vis daugiau verslo sprendimų priimama apribojimų teorijos pagrindu. Apribojimų teorija skatina keisti mąstymo būdą, mąstyti paprastai, tiesiog logiškai.

3.3.4. Vadovų požiūris į verslo valdymo apskaitos naujoves

Mintis kalkuluoti žaliavų ir gatavos produkcijos savikainą priklauso garsiam astronomui ir matematikui Čarlzui Bebidžui. Šis mokslininkas 1832 m. parašė knygą apie gamybinės įmonės ekonomiką. Joje pasiūlė skaičiuoti išlaidas;

- kiekvienam gamybos procesui;
- nustatyti ilgalaikio turto amortizacines sumas;
- išlaidos susijusios su sugedusios įrangos remontu.

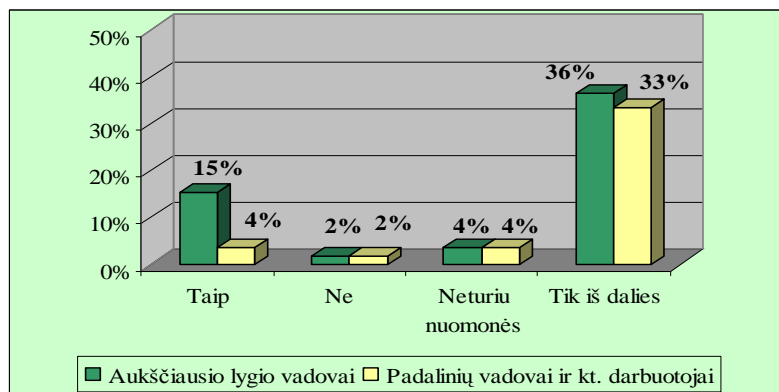
Pagal Č. Bebidžą, esą gerokai svarbiau, nei remtis savikainos skaičiavimo metodais ar nustatinėti prekių pardavimo kainas. XX a. šeštąjį dešimtmetį Vakaruose paplito idėja apskaitą skirti į dvi dalis: valdymo ir finansinę. Įrodinėta, kad tai – visiškai skirtingos, viena nuo kitos nepriklausomos apskaitos rūšys. Dabar jau daugelis mokslininkų sutaria, kad finansinė ir valdymo apskaita yra glaudžiai susijusios savo naudojimo duomenimis, tikslais, apdorojimo būdais ir daugeliu kt. dalykų, tačiau kai kurie autoriai valdymo apskaitos išskyrimą į atskirą apskaitos rūšį vertina labai kritiškai.

Šiame poskyryje siekiama išsiaiškinti respondentų požiūrį į apskaitos metodų keitimą. Pirmiausia siekiama išsiaiškinti, ar priimant verslo sprendimus, pakanka teikiamos apskaitos informacijos (žr. 34 pav.).

Iš pateiktų tyrimo rezultatų 35 paveiksle matoma, kad:

- apskaitos duomenys tik iš dalies tenkina informacijos poreikį verslo sprendimams 73,46% arba 113 (iš 162), tarp jų aukščiausio lygio vadovai 52,21% arba 59 (iš 113) ir padalinių / filialų vadovai 47,79% arba 54 (iš 113);
- apskaitos duomenų pakanka priimti verslo sprendimus 19,14% arba 31 (iš 162), tarp jų aukščiausio lygio vadovai 80,65% arba 25 (iš 31) ir padalinių / filialų vadovai 19,35% arba 6 (iš 31);
- apskaitos duomenų nepakanka priimti verslo sprendimus 1,85% arba 6 (iš 162), tarp jų aukščiausio lygio vadovai 50,00% arba 3 (iš 6) ir padalinių/filialų vadovai 50,00% arba 3 (iš 3);

➤ Nepareiškusių nuomonės šiuo klausimu buvo 5,56% arba 12 (iš 162), tarp jų aukščiausio lygio vadovai 50,00% arba 6 (iš 12) ir padalinių/filialų vadovai 50,00% arba 6 (iš 12).

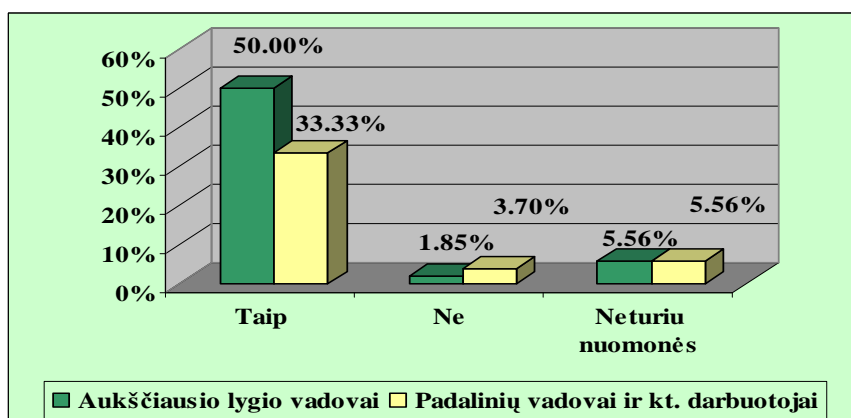


Šaltinis: sudaryta autorės

35 pav. Apskaitos duomenų pakankamumas verslo sprendimams priimti

Taigi galima teigti, kad apskaitos duomenys verslininkus tenkina tik iš dalies, vadinasi, siekiant gauti visą ir išsamią informaciją, reikia sukurti tokią sistemą, kuri tiktų tiek mokesčiams skaičiuoti tiek ir verslui valdyti.

Respondentų atsakymai į klausimą „Ar manote, kad apskaita turi būti keičiama, tobulinama?“ didžioji dalis respondentų 87,04% arba 135 (iš 162) pasisakė, kad apskaita turi būti tobulinama ar iš dalies keičiama, tarp jų aukščiausio lygio vadovai 60,00% arba 81 (iš 135) ir padalinių / filialų vadovų 40,00% arba 54 (iš 135).



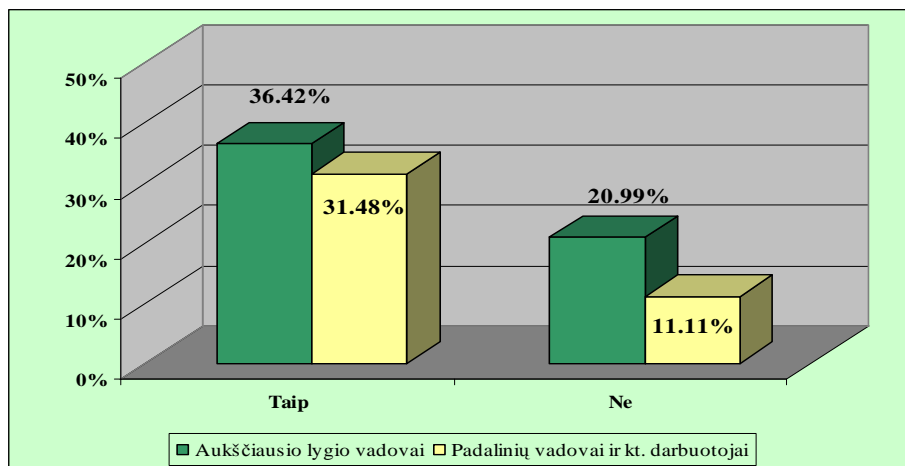
Šaltinis: sudaryta autorės

36 pav. Respondentų nuomonė dėl apskaitos tobulinimo

Respondentai, kurie mano, kad nėra prasmės keisti apskaitą buvo 5,56% arba 9 (iš 192), tarp jų aukščiausio lygio vadovų trys ir padalinių / filialų vadovų buvo 66,67% arba 6 (iš 9). Neišsakiusių savo nuomonės buvo 7,41% arba 18 (iš 162).

Taigi galima teigti, kad verslo sprendimų požiūriu apskaita turi būti tobulinama ar keičiama.

Kitu klausimu siekiama išsiaiškinti, ar verslo konsultantai rekomenduoja įsidiesti atskirą duomenų sistemą verslui valdyti (žr. 37 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės

37 pav. Respondentų nuomonė dėl atskirų verslo sistemų diegimo

Respondentų nuomonės pasiskirstė taip: papildomai įsidiesti duomenų sistemą verslui valdyti rekomenduoja 67,90% arba 110 (iš 162):

- aukščiausio lygio vadovai 53,64% arba 59 (iš 110);
- padalinių/filialų vadovai 46,36% arba 51 (iš 110).

Respondentų, manančių, kad apskaita užtikrina verslo aprūpinimą duomenimis ir papildomai diegti nereikia 32,10% arba 52 (iš 162):

- aukščiausio lygio vadovai 65,38% arba 34 (iš 52);
- padalinių / filialų vadovai 34,62% arba 18 (iš 52).

Taigi matoma, kad tiek aukščiausio lygio vadovai, tiek ir kiti vadovai rekomenduoja įsidiesti įmonėse atskirą duomenų sistemą verslo sprendimams priimti.

Išanalizavus ir apibendrinant šio skyrelio respondentų atsakymus, galima teigti, kad apskaitos teikiamos informacijos verslo sprendimams priimti nepakanka, todėl būtina ją tobulinti arba keisti (labiau pritraukiant prie verslo).

Šie rezultatai parodė, kad įmonėse apskaitos darbai yra dubliuojami, kadangi viena įmonės apskaitos darbuotojų grupė dirba tik tam, kad skaičiuotų mokesčius, kita įmonės apskaitos darbuotojų grupė apdoroja duomenis, skirtus verslo sprendimams priimti.

Reikia išsiginčyti į tendencijas pasaulyje, pažvelgti į kaimyninių šalių patirtį, numatyti pagrindinius žingsnius, darytinus verslo ir politikos lygmenyse bei sukurti tokią apskaitos metodiką, kuri atitiktų tiek verslo, tiek ir mokesčių apskaičiavimo poreikius.

3.4. Tyrimo rezultatų įvertinimas

Verslo sėkmę lemia verslo sprendimai, o verslo sprendimus lemia ne kas kitas, bet turima informacija, kurią teikia vadybos apskaita. Darbo tikslas – išsiaiškinti vadybos apskaitos problemas ir pateikti pasiūlymus ją tobulinti. Tyrimo tikslas – rasti atsakymus į iškeltus tyrimo klausimus ir iškeltų hipotezių patvirtinimas ar paneigimas.

Tyrimo metu nustatyta, kad tyrimo respondentų nuomonei didžiausią įtaką turėjo užimamos pareigos. Tokie kriterijai kaip išsilavinimas, darbo stažas, amžius apklaustųjų nuomonei didelės reikšmės neturėjo.

Pirmieji tyrimo uždaviniai – išnagrinėti apribojimų teorijos įtaką pelno / nuostolio ataskaitoje, balanso ataskaitoje, pelningumo rodikliams bei šių duomenų įtaką verslo sprendimams. Remiantis atvejo analizės tyrimo rezultatais, galima teigti, kad apskaitos skaičiavimo metodika tiesiogiai sąlygoja pelno / nuostolio rezultatus. Skaičiuojant klasikinės apskaitos metodu aiškiai pastebima, kad įmonės pelnas yra tariamai didesnis. Taip atsitinka dėl išlaidų skirstymo proceso, kuris Lietuvoje įteisintas verslo apskaitos standartais.

Anketinėje apklausoje siekta patvirtinti arba paneigti atvejo analizėje gautus duomenis. Tyrimo rezultatai parodė, kad net 47,25% respondentų remiasi pelno / nuostolio ataskaitos rezultatais, balanso ataskaitos duomenimis remiasi 17,48% ir santykiniais rodikliais 16,50% apklaustųjų. Natūroje visi šie rodikliai turi skaičiavimo nuoseklumą ir tarpusavyje turi glaudų ryšį:

Pelno / nuostolio duomenys → Balanso duomenys → Santykiniai rodikliai;

Respondentų teigimu, finansinė analizė svarbi tuo, kad padeda nustatyti pelningiausias veiklos sritis 22,52%, padeda kontroliuoti ūkinę veiklą 17,42% ir verslo sprendimams priimti tik 16,82%. Respondentai, kaip dažniausiai pasitaikančias priežastis, finansinei analizei atlikti nurodė: verslo sprendimus 26,12% ir pablogėjusią verslo situaciją 25,75%. **Tai rodo, kad įmonėse priimant verslo sprendimus ir remiantis duomenimis, išplaukiančiais iš pelno / nuostolio ataskaitos, problemos gali kilti dėsningai.**

Įmonėje svarbu skaičiuoti ne tik pelno rodiklius, tačiau ir praradimus. Atvejo analizėje pateikiamas pralaidumo skaičiavimas praradimų atveju. Remiantis šios analizės duomenimis, galima teigti, kad išlaidų teorija pateikia mažesnius praradimų skaičius nei remiantis apribojimų teorijos paskaičiavimais, taigi remiantis gautais tyrimo rezultatais, galima teigti, kad iškelta **HI** hipotezė, **jog šiuolaikinė – tipinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio, t. y. suteikti objektyvią ir, svarbiausia teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus**, pasitvirtino.

Tyrimas parodė, kad verslo sprendimams nustatyta atsargų apskaitos metodika nepadedą ir net 66,05% respondentų pareiškė, kad netikslinga prie atsargų apskaityti gamybininkų darbo užmokestį, prie atsargų neturi būti apskaitomos ir gamybinių patalpų išlaidos (70,37%), panašiai respondentai mano ir apie kitas įvairias gamybines išlaidas (63,58%).

Didžioji dalis respondentų (77,78%) pasisakė, kad papildomos išlaidos, susijusios su gamyba, turėtų būti priskirtos prie veiklos sąnaudų tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos, tokiu atveju apskaita teisingiau atspindėtų įmonės veiklos rezultata (26,87%), o pati apskaita taptų paprastesne (38,81%).

Tyrimas parodė (50,00%), kad verslo apskaitos standartas, kuris reglamentuoja atsargų apskaitymą, iškraipo balanso ataskaitoje įmonės turto vertę, o įmonės pelnas tai pačiai sumai yra didesnis. Iš visų apklaustųjų net 64,20% pasisakė, kad verslo apskaitos standartas „Atsargos“ įmonei verslo sprendimų požiūriu yra nenaudingas ir nereikalingas. Gamybos išlaidas įmonėse yra klasifikuojamos, tačiau tokio klasifikavimo priežastis yra finansinės atskaitomybės sudarymas (45,28%) , dalis respondentų pareiškė, kad klasifikuoja, nes to reikalauja teisės aktai (16,98%), verslo valdymo sprendimams priimti – pasisakė tik 3,40% respondentų.

Tyrimo duomenys patvirtina iškeltą **H2** hipotezę, kad *Lietuvos teisinė bazė sąlygojo, kad susiklostė žalinga verslo valdymo apskaitos praktika.*

Kadangi greitų sprendimų svarba šiais laikais tik didėja, įmonėms labai svarbu užsitikrinti, kad sprendimai būtų priimami laiku. Daugelis respondentų mano, kad apskaitos duomenys tik iš dalies patenkina informacijos poreikį (73,46%).

Respondentų nuomone apskaita negali pateikti duomenų apie užsakymo įvykdymo laiką (67,90%), apskaita neveikia įmonės pajėgumų (61,73%) ir apskaitos duomenimis neįtakojamas gaminių pateikimas į rinką (62,96%), tačiau, kaip teigia respondentai, apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius sandėliuose (79,63%). Apribojimų teorijoje atsargų valdymas (pinigų srautai atsargoms) užima labai svarbią vietą, tai vienas iš trijų pagrindinių veiklos efektyvumo vertinimo rodiklių.

Tyrimai rodo, kad daugelis respondentų mano, kad įmonės tikslas siekti pelno turi būti siekiamas *pajamų didinimu* (83,33%), pagrindinis veiklos efektyvumo matavimo rodiklis – *pardavimų apimtys* (37,59%), *kaina nustatoma paklausa* (64,20%).

Kiekvienos gamybinės įmonės užduotis yra procesų efektyvumo didinimas. Siekiant tobulinti gamybinius procesus, respondentai rekomenduoja tobulinti visos įmonės mastu pačią silpniausią grandį (77,16%), o įgyvendinant procesinius veiksmus, vadovautis penkiais nuolatinio tobulinimosi etapais (58,02%) tai:

1. surasti butelio kakliuką;

2. nuspręsti, kaip eksploatuoti butelio kakliuką;
3. visus veiksmus pajunkyti šiam sprendimui;
4. išplėsti sistemos „butelio kakliuką“;
5. jei žengiant ketvirtuoju etapu, atsirado naujas ar net keli nauji butelio kakliukai, grįžti prie pirmojo etapo.

Visi šie požymiai rodo, kad verslo sprendimai priimami apribojimų teorijos pagrindu. Tyrimo metu nustatyta, kad anksčiau girdėję apie apribojimų teoriją 63,58%, prieš užpildydami anketą respondentai papildomai pasiskaitė apie šią teoriją 71,60%. Šie rezultatai rodo, kad respondentai domisi šia teorija.

Tyrimo duomenys nepatvirtina iškeltos **H3** hipotezės, kad *verslo atstovai nėra informuoti apie alternatyvias valdymo apskaitos sistemas*.

Sėkmingai adaptuota apribojimų teorija valdymo apskaitos modelyje gali atitikti tiek verslo sprendimams reikalingo informacijos kiekio poreikius, tiek ir mokesčių skaičiavimo poreikius.

IŠVADOS

Visos apskaitos sistemos tarpusavyje yra glaudžiai susijusios, o valdymo sprendimus priimančios administracijos vadovai ir / arba vadybininkai gauna labai daug ir įvairios apskaitos informacijos. Tačiau valdymo sprendimams priimti nepakanka apskaitos duomenų, nes jiems reikia kitokios informacijos. Nuo to priklauso bendrovės veiklos rezultatai, ir svarbiausia sprendimų priėmimo teisingumas;

Išlaidų apskaita yra sudedamoji verslo valdymo apskaitos dalis, tačiau išlaidų metodas netinka šiuolaikinėms įmonėms todėl, kad stipriai pasikeitė išlaidų struktūra ir neliko išlaidų tiesioginės priklausomybės nuo gamybos apimtys;

Klasikinės apskaitos sistemos remiasi prielaidomis, kad atskiri optimumai užtikrina globalinį optimumą įmonės atžvilgiu, remiantis apribojimų teorija turi būti užtikrinamas pralaidumas įmonės mastu. Kita klasikinės apskaitos prielaida, kad mažinant gaminio savikainą didėja įmonės veiklos efektyvumas, šis apskaitos metodas jau pasenęs, nes išlaidos nėra tiesiogiai priklausomos nuo gamybos apimčių ir neturi galimybės sumažėti iki „0“. Remiantis apribojimų teorija svarbiausia yra pajamų didinimas ir atsargų optimizavimas, siekiant sutrumpinti gamybos laiką, nes priešingai nei išlaidų apskaitoje turi galimybę didėti iki „∞“.

Apribojimų teorijoje įmonės veiklos efektyvumas matuojamas 3 pagrindiniais rodikliais: t. y. išlaidos atsargoms, išlaidos veiklos sąnaudoms ir grynasis pelnas, tačiau veiklos sąnaudose turi būti apskaitoma pagalbinių žaliavų savikaina, darbo užmokesčio išlaidos, įrengimų nusidėvėjimo ir kitos gamybos išlaidos.

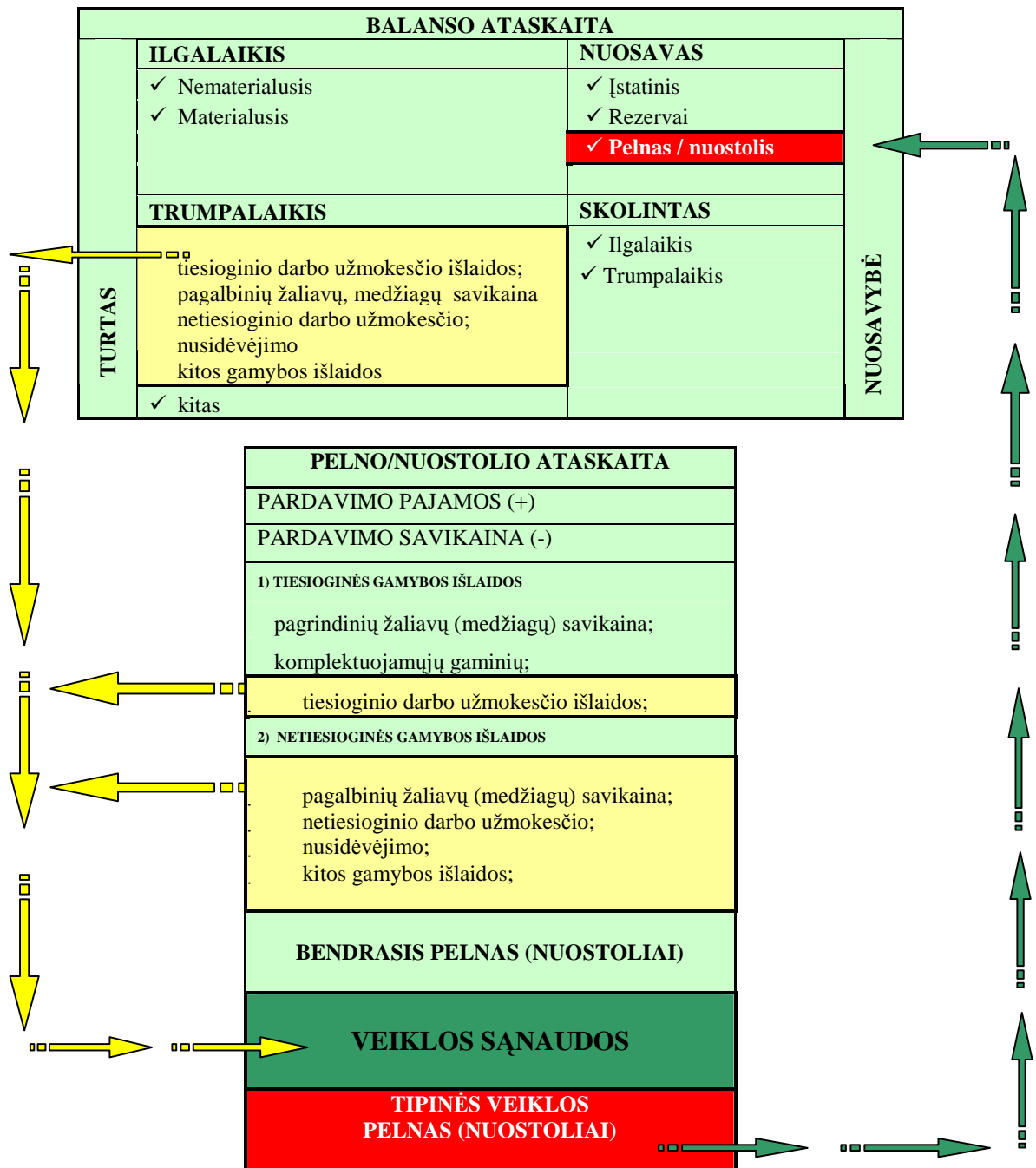
Atlikus klasikinės apskaitos ir apribojimų teorijos palyginamąją analizę teigtina, kad skaičiuojant pagal klasikinės apskaitos metodiką, visi veiklos efektyvumo rodikliai yra didesni nei skaičiuojant pagal apribojimų teoriją. Lietuvoje tokia situacija susidarė dėl išlaidų skirstymo proceso, kuris įteisintas verslo apskaitos standartais, tai rodo, kad įmonės priimančios verslo sprendimus ir remiantis duomenimis, išplaukiančiais iš pelno / nuostolio ataskaitos, ***problemos gali kilti dėsningai.***

Atlikus dokumentų ir tyrimo rezultatų analizę teigtina, kad ***Lietuvos gamybinių įmonių apskaitoje šiuo metu negali būti adaptuojama apribojimų teorija***, nes tai prieštarautų atsargų apskaitos metodikai, kuri Lietuvoje patvirtinta verslo apskaitos standartu „Atsargos“ ir yra privaloma visoms gamybinėms įmonėms. Lietuvos teisinė bazė sąlygoja, kad Lietuvoje susiklostė verslui žalinga valdybos apskaitos praktika

Šiuolaikinė – klasikinė apskaita netenkina valdymo apskaitai keliamo pagrindinio uždavinio, t.y. suteikti objektyvią ir svarbiausia teisingą informaciją įmonės vadovams, kad jie galėtų priimti tinkamus verslo sprendimus.

PASIŪLYMAI

Verslo sprendimams reikalinga informacija, tačiau patikima ir teisinga bei gebėjimas ja operuoti. Tyrimo tikslas – pastebėtoms verslo valdymo problemoms spręsti, adaptavus apribojimų teoriją valdymo apskaitoje, sukurti teorinį modelį vadybos apskaitos sistemai tobulinti (žr. 38 pav.).



Šaltinis: Sudaryta autorės

38 pav. Patobulintas vadybos apskaitos modelis

Tyrimas parodė, kad priimdami verslo sprendimus, vadovai dažniausiai remiasi pelno / nuostolio ataskaita (47,25%), balanso ataskaita (17,48%) ir santykiniais rodikliais (16,50%). Kita respondentų išreikšta nuomonė – visas gamybines išlaidas, išskyrus tiesioginę atsargų įsigijimo savikainą, reikia pripažinti veiklos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos (77,78%).

Santykiniai rodikliai apskaičiuojami remiantis pelno / nuostolio ir balansų ataskaitų pateiktais duomenimis, todėl siūloma tobulinti pelno / nuostolio ir balansų ataskaitų sudarymo metodiką. Šiame modelyje geltona spalva pažymėtas gamybinių išlaidų blokas, kurį, pagal siūlomą modelį, siūloma pripažinti sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos. Geltonos rodyklės rodo duomenų judėjimo kryptį, pripažinus šias patirtas išlaidas veiklos sąnaudomis tuo periodu, kai jos patiriamos. Pelno / nuostolių ataskaitos „veiklos sąnaudos“ straipsnyje duomenys transformuojasi t.y įgauna kitą – teisingesnę (verslo sprendimų požiūriu) reikšmę. Tokiu būdu pelno / nuostolio ataskaitoje „tipinės veiklos pelnas / nuostolis“ atspindi teisingesnis įmonės veiklos rezultatas.

Žalios rodyklės rodo pelno / nuostolio ataskaitos duomenų įtaką balanso ataskaitoje. Apdorojus įmonės veiklos rezultatų duomenis pagal šią metodiką, pasiekiamas kitas tikslas – balanse atspindėti tikrąjį įmonės turtą. Tokiu būdu balanse „turto“ straipsnyje jau nematomos sukauptos išlaidų sumos, skirtos gaminiam.

Apribojimų teorijai adaptuoti vadybos apskaitoje ir šiam modeliui (žr. 35 pav.) įgyvendinti reikia inicijuoti pataisas VŠĮ Audito ir apskaitos tarnybos leidžiamiems šiems verslo apskaitos standartams:

- „Atsargos“;
- „Sąnaudos“;
- „Pelno (nuostolių) ataskaita“;
- „Balansas“.

ALASEVIČIENĖ, Eglė. (2009) Business Accounting Problems. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 97 p.

SUMMARY

The theme relevance and necessity of its decision. Different organisational management systems in Lithuania are becoming more and more popular. Unfortunately, most of them do not succeed in providing the expected result. This usually happens due to new business management systems using the same or very similar processes. This is a result of a lack of attention towards improvement and analysis of the internal management accounting procedures.

Research subject – internal management accounting problems.

Research objective – analyse the problems of the internal management accounting systems and develop system problem improvement methodology based on theory of constraints (TOC).

Research tasks:

- Execute theoretical analysis of accounting systems;
- Familiarize with management theories and possibilities of their appliance in accounting;
- Define processes related to the management accounting problems;
- Provide analysis of classical and constraint accounting theories;
- Define the influence of information and accounting methodology to business solutions;
- Deliver profit/loss and balance statements, analysis of profitability rates and analyse the importance of the theory of constraints used in management accounting to these figures;
- Evaluate the relationship between the theory of constraints and business solutions and reveal the viewpoint of the managers towards the innovations of business management accounting.

Research results. Business success is determined by business solutions which are based on no other than the information, provided by management accounting. Based on the results of the research, a conclusion can be made that accounting methodology directly influences profit/loss and balance statements. If classical accounting methods are used, the statements indicate a supposed higher value of the company's capital. This occurs due to the way of distribution of company's expenditure which is validated in Lithuania by standards of business accounting.

Research structure and scope. The search work consists of introduction, 3 parts and conclusions. The main part is described in 97 pages, including 29 charts and 38 pictures. The list of used literature consists of 81 sources.

LITERATŪRA

1. ADOMAITIENĖ Genovaitė (2006) Valdymo apskaitos raida. [interaktyvus]. ISSN 1392-3137. Tiltai. 2. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006~ISSN_1392-3137.N_2_35.PG_42-53/DS.002.0.01.ARTIC ;
2. AGRWAL S. P.; MEHRA S.; SIEGEL P. H. (2003). *Cost Management System: An Operational Overview*. Managerial Finance, vol. 24, no. 1, p. 60–78.
3. AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Accounting Principles Board // Statement*. [interaktyvus]. No 4. October 1970, Trusted archives for scholarship. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.fasb.org/st/index.shtml> >;
4. ARNOLD J., HOPE T. (1990) *Accounting for Management Decisions*. [interaktyvus]. Second edition. Prentice Hall International (UK) Ltd. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: < <http://eprints.ecs.soton.ac.uk/3339/2/turingreport.html#arnold90> >;
5. ATKINSON A.; KAPLAN R.; YANG S.; BANKER R. (2001) *Advanced management accounting*. Prentice-Hall series in accounting. 807 p. ISBN 0-13-011636-X;
6. Accounting by Small and Medium Entities and in Emerging Economies [interaktyvus]. Active research. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: < <http://www.iasb.org.uk> >;
7. BAGDŽIŪNIENĖ V. (2007) *Apskaitos dokumentai ir jų valdymas*. Vilnius: UAB “Pozicija”. 137 p. ISBN978-9986-836-23-0;
8. BAGDŽIŪNIENĖ V. (2004) *Finansinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Rosma, 187 p. ISBN 9986-00-388-1;
9. BAGUCKYTĖ E. (2002) *Išlaidų apskaitos sistemos ir jų taikymas Lietuvoje*. Pranešimo medžiaga: Lietuvos žemės ūkio universitetas: tarptautinė mokslinė konferencija – *Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą*;
10. BAKANAUSKIENĖ I. (2004) *Vadybiniai sprendimai: mokomoji knyga*. Vytauto Didžiojo universitetas. 82 p. 9955-12-028-2;
11. BAILEY D. (1997) *Accounting in the competitive market economy*, Journal of Economic Literature. Vol. XXXV (March 1997). 6085 p. London: Thames Valley university;
12. BERTAŠIŪTĖ E.; VALUŽIS K. (2005) *Balanso atitikimo 1-ojo tarptautinio apskaitos standarto ir ketvirtosios ES Direktyvos reikalavimams lyginamoji analizė*. [interaktyvus] Studentų

mokslinė konferencija Jaunasis mokslininkas 2005. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2005/Apskaita/Bertasiute%20Eugenija.htm;

13. BARTON A. (2000), *“The Anatomy of Accounting”*, University of Queensland Press Publisher MCB UP Ltd. Third Edition. Volume 13. 219-236 p. ISSN 0951-3474;

14. BEIGA D. (2006) *Verslo apskaitos standartai – įsigaliojimo priežastys, esminės naujovės ir tolesnė plėtra*. [interaktyvus] *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2006. 1 (6), 18–27. ISSN 1648-9098. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: [http://www.smf.su.lt/documents/konferencijos/Galvanauskas/2006/Leidinys%201\(6\)/Beiga.pdf](http://www.smf.su.lt/documents/konferencijos/Galvanauskas/2006/Leidinys%201(6)/Beiga.pdf) ;

15. BERMAN A.;KNIGHT J. (2006) *Finansinė išmintis. Knyga vadovams apie tai, ką iš tikrųjų reiškia skaičiai*. Vilnius: Verslo Žinios. 260 p.. 9955-460-39-3;

16. BRUŽAUSKAS V. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai: vadovėlis*. Lietuvos žemės ūkio universiteto leidybos centras, 248 p, ISBN 9955-448-11-3;

17. BUTKUS S. F. *Darbas. Vadyba. Gyvenimas. Vilnius: Eugrimas*. 248 p. 9955-682-39-6;

18. CORBET Th. (2005) *Pajamų (pralaidumo) apskaita. TOC valdymo apskaitos sistema*. Vilnius: Rgrupė UAB. 224 p. ISBN : 9955-9682-4-9;

19. DAUDERIS H. (1993) *Finansų apskaita: kaip pasirinkti sprendimą*, Kaunas : Pasaulio liet. kultūros, mokslo ir švietimo centras, 1 t., 344 p.,

20. DAUDERIS H. (1993 – 1994) *Finansų apskaita: kaip pasirinkti sprendimą*, Kaunas: Pasaulio lietuvių kultūros, mokslo ir švietimo centras, 2 t., 345-814 p., ISBN 9986-418-02-X;

21. DAUNORAVIČIŪTĖ L. (2005) Lietuvos įmonių pelno (nuostolių) ataskaitos tobulinimas. [interaktyvus] konferencija Jaunasis mokslininkas. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2005/Apskaita/Daunoraviciute%20Lina.htm ;

22. DUBLINAS V. (2001) *Vadybos sprendimų realizavimas šiuolaikinėmis sąlygomis*. Šiaulių universitetas. 138 p. 9986-38-276-9;

23. DRURY C. (1992) *Management and Cost Accounting*. [interaktyvus]. ISBN 978-181180566-2. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://books.google.com/books?hl=lt&lr=&id=8SaARYOfIPIC&oi=fnd&pg=PT14&dq=Management+and+Cost+Accounting&ots=-hZNVi7JE6&sig=OPsdD0rOzktQclfNddWJCXmVAe4#PPT194,M1>>;

24. DRUCKER P. F. (2004) *Valdymo iššūkiai XXI amžiuje*. Vilnius: Rgrupė UAB. 232 p. ISBN : 9949-10-533-1;

25. Друри, К. (2002). *Управленческий и производственный учет*. Издательство: Юнити, 735 стр. ISBN 5-235-00899-6;

26. DUPRED D.; MARDER M. (1984) *Principles of Accounting*. Mass: Addison-Wesley. [interaktyvus]. Published Online: 7 Jun 2007. Volume 18 Issue 3. Pages 468 – 486. ISSN 1540-5915. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www3.interscience.wiley.com/journal/120018864/abstract?CRETRY=1&SRETRY=0>>;
27. EDWARD J. VANDERBECK (2008) *Principles of Cost Accounting*. Published: Casebound. 504 p. ISBN-10: 0324374178. ISBN-13: 9780324374179;
28. FRANCIS D. (1990), Accounting Concepts and Methods. Journal Accounting, Auditing & Accountability Journal. Volume 3. ISSN 0951-3574;
29. GOLDRATT E. M. (2000) *Tikslas*. Goldratt Baltic Network. 368 p. ISBN 985-78-030-2;
30. GOLDRATT E. M. (2000) *Tikslas II. Sėkmė priklauso ne nuo laimės*. Vilnius: Goldratt Baltic Network. 262 p. ISBN 998578751-X;
31. GOLDRATT E. M.; FOX R. (2004) *Lenktynės*. Vilnius: Rgrupė UAB. 192 p. ISBN: 9949-10-693-1;
32. GIMŽAUSKAITĖ E. (2007) *Organizacijų veiklos vertinimo sistemos*: monografija. Kauno technologijos universiteto leidykla „Technologija“. 168 p. 978-9955-25-282-5;
33. GRONSKAS V. (2006) *Ekonominė analizė*. Kauno technologijos universiteto leidykla „Technologija“. 196 p. ISBN : 9955-09-870-8;
34. GARBUTL D. (1980), Accounting Foundations, London: Pitman;
35. GEKAS V. (2003) straipsnis „*Diagnozė: neefektyvumas. Vaistas – vadybos apskaita*“. [interaktyvus]. Vadovo pasaulis – 2003 Nr. 2-12 [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.printer/3f1b872652c2b>>;
36. GRIGUTIS I.V.; GRONSKIS D. (2004) straipsnis „*Apskaita vadybos vaidmeniui stiprinti*“. Verslas: Teorija ir praktika – Business: Theory and practice, V tomas, Nr. 1, ISSN 1648-0627;
37. GLOORAS P. ; COOPERIS S. (2008) *Naujausių tendencijų paieška*. Vilnius: Verslo Žinios. 224 p. ISBN : 978-9955-460-71-8;
38. JURKŠIENĖ A. (2002) *Valdymo apskaita: mokomoji knyga*. p. 162 ISBN 9955-09-137-1, Technologija, 2002 (Kaunas : KTU sp.) p. 161;
39. HERMAN S.; BILSTEIN F. F.; LUBY F. (2007) *Didinkite pelną, ne rinkos dalį*. Vilnius: Verslo Žinios. 232 p. ISBN : 978-9955-460-50-3;
40. KALČINSKAS G. (2001) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 649 p. ISBN 9986 - 487-99-4;
41. KALČINSKAS G. (2007) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 863 p. ISBN 9955-04-166-8;

42. KANAPICKIENĖ R., JEFIMOVAS B., RUDŽIONIENĖ K., (2006), *Įmonių apskaita: mokomoji knyga*. 167 p. ISBN 9986-19-971-9;
43. KOCH R. (2003) *80/20 principas. Kaip mažesnėmis pastangomis daugiau pasiekti*. Kaunas: Smaltija. 272 p. 9955-551-23-2;
44. KUPPER H., OLFFERRT K., M. SCHWEITZER (1995).
45. KARDELIS, Kęstutis. (2002) *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Kaunas: Judex. p. 398. ISBN 9986-948-65-7;
46. КОЛИН Д. (2007) *Управленческий и производственный учет*. Издательство: Юнити-Дана, 1424 стр. ISBN 5-238-01060-5;
47. KLAPHOLZ R.; KLARMAN A. (2005) *Pinigų mašina. Apribojimų teorijos panaudojimas pardavimų valdymui*. Vilnius: Rgrupė UAB. 216 p. ISBN : 9955-9682-5-7;
48. LIETUVOS FINANSŲ MINISTERIJA (2000) Veiklos kryptys *Apskaita ir atskaitomybė*. [interaktyvus]. Tarptautiniai Viešojo Sektoriaus Apskaitos Standartai (TVSAS) 1-asis TVSAS „Finansinės atskaitomybės pateikimas“. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/apskaitos_reforma/TVSAS/1_TV_SAS_FA_pateikimas.pdf>;
49. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS (2001) *LR buhalterinės apskaitos įstatymas* Nr. IX-574 [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2007.11.15, [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=308926&p_query=&p_tr2=>;
50. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS (2001) *LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* Nr. IX-575 [interaktyvus]. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=300253&p_query=&p_tr2=>;
51. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS (2001) *LR Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas* Nr. IX-576 [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2007 m. birželio mėn. 21 d., [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=300218&p_query=&p_tr2=>;
52. LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMAS. [interaktyvus] *LR Pelnų mokesčio įstatymas* Nr. IX – 675 su vėlesniais pakeitimais. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc l?p_id=318880&p_query=&p_tr2=>;
53. MACKEVIČIUS J., (2003), *Valdymo apskaita: Konceptija, metodika, politika*, Vilnius: Leidykla TEV, p. 410, ISBN 9955-491-47-7
54. MACKEVIČIUS J., (1994), *Apskaita*, Vilnius: Mintis, 559 p. ISBN 5-417-00668 - 8;

55. MACKEVIČIUS J., (2004), straipsnis “Valdymo sistemos funkcijos ir valdymo apskaitos informacija”, Tarptautinės mokslinės konferencijos “Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos” straipsnių rinkinys Nr. (1)4, Kaunas: Akademija, LŽŪU leidybos centras;
56. MARTINKUS B.(2003) *Darbo procesų valdymas*. Šiaulių universitetas. 140 p. 9986-38-449-4;
57. MARTINKUS B.; ŽILINSKAS V. (1997) *Ekonomikos pagrindai*. Kaunas: Technologija, p. 790, ISBN 9986-13-575-3;
58. MICHAEL R.; KINNEY; JENICE P. K.; CECILY A. (2006) *Cost Accounting: Foundations & Evolutions*. Published: Casebound. 880 p. ISBN-10: 0324235011;
59. NAVICKIENĖ M. (2006) straipsnis “Apskaitos rūšys: jų skirtumai ir panašumai”. Tarptautinės mokslinės konferencijos “Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos” straipsnių rinkinys Nr. (1)4, Kaunas: Akademija, LŽŪU leidybos centras;
60. Николаева, О., Шишкова, Т. (2000). *Управленческий учет*. Москва: изд-во УРСС.
61. PEKARSKIENĖ I. (2009) *Gamybos veiksmių rinka: mokomoji knyga*. Kauno technologijos universiteto leidykla „Technologija“. 116 p. 978-9955-25-350-1;
62. PUKĖNAITĖ L. (2007) Apribojimų teorijos adaptavimo valdymo apskaitoje modelis. [interaktyvus] mokslinė elektroninė biblioteka. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: < http://www.elibrary.lt/inf_res4.phtml?id=17261 >;
63. ПАЛИЙ В., СОКОЛОВ Я. (1988), „Теория бухгалтерского учета“, Финанси и статистика
64. REICHELDT F. (2006) *Esminis klausimas: kaip užtikrinti gerą pelną ir tikrą augimą*. **Vilnius:** Verslo Žinios. 212 p. ISBN : 9955-460-35-0;
65. Roger H. Hermanson, James Don Edwards, L. Gayle Rayburn (2000) *Financial accountin*. Publisher Homewood IL : BPI-Irwin. 938 p. ISBN 0256067627;
66. STAČIOKAS R.; JEFIMOVAS B. (2002) *Apskaitos organizavimo ir sąskaitybos pagrindai*. Kaunas: KTU spaustuvė, 168 p. ISBN 9955-09-256-4;
67. *Statement of Basic Accounting Theory* (1966) American Accounting Asociacion (1966) Sarasota. Florida;
68. STARZDAITĖ D.; KUSTIENĖ A. (2005) *Medžiagų ir produkcijos apskaita bei auditas*. [interaktyvus]. Studentų mokslinė konferencija: Jaunasis mokslininkas 2005. [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: < http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2005/Apskaita/Strazdiene%20Daiva.htm >;
69. Statement of financial Accounting Concepts, Nr.1 *Objektives of Financial Reporting by business Enterprises*, Stamford: Financial Accounting Standarts Board;

70. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. (2005) *Valdymo analizės kryptys įmonės sprendimų priėmimo kontekste*. Verslas: teorija ir praktika. Vilniaus Gedimino technikos universiteto mokslo žurnalas 2005. VI tomas. Nr. 4. Vilnius: Technika. ISSN 1648-0627 p.250-254;
71. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. (2005) *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje: mokomoji knyga*. Vilniaus Gedimino technikos universitetas. Vilnius: Technika. 150 p. ISBN 9986-05-864-3;
72. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. (1998) *Gamybos efektyvumo valdymas*. Verslas, vadyba ir studijos 98. IV respublikinės konferencijos, įvykusios Vilniuje 1998 m. lapkričio mėn. 11-13 d.d., medžiaga. II tomas.psl. 346 – 355. Vilnius;
73. VANGUNDY A. B. (2008) *Naujovių link. Kaip užduodant tinkamus klausimus kyta puikių, jūsų bendrovei reikalingų idėjų*. Vilnius: Verslo Žinios. 262 p. ISBN : 978-9955-460-65-7;
74. VŠĮ Apskaitos institutas. Verslo apskaitos standartas „Finansinė atskaitomybė“ [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio mėn. 20 d., [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/index.php?id=14>>. V.Ž., 2004, Nr. 20-616; 2006, Nr. 143-5448 ;
75. VŠĮ Apskaitos institutas. Verslo apskaitos standartas „Atsargos“ [interaktyvus]. Aktuali redakcija nuo 2006 m. gruodžio mėn. 22 d., [žiūrėta 2008 m. birželio mėn. 22 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt/index.php?id=14>>;
76. ВАХРУШИНА М. (1999) *Бухгалтерский управленческий учет*. М Финстатинформ
77. VALUŽIS K. (2000) *Apskaitos sistema: Metinės finansinės atskaitomybės sudarymas* Vilnius.
78. WILLIAM J.; NOHRIA N.; BRUCE R. (2004) *Kas [iš tikrųjų] veiksminga versle*. Kaunas: Smaltija. 278 p. ISBN : 9955-551-41-0;
79. WILSON R.; CHUA W. (1988) *Managerial Accounting. Method and Meaning*. VNR International;
80. WOPER M. J. (2007) *Gamybininko vadovas*. Vilnius: Rgrupė UAB. 256 p. ISBN : 978-9955-689-14-0;
81. WNUK-PEL T. (2003). *Selected problems in identification of activities, their cost and drivers*. Economics and management, p. 78–80.

PRIEDAI

1. Tyrimo anketa	105
2. Anketinės apklausos rezultatų suvestinė	112
3. Skaičiavimo rodiklių įtaka verslo sprendimams	117
4. Apskaitos metodikos įtaka verslo sprendimams	120
5. Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams	122
6. Apribojimų teorijos sąsajos su verslo sprendimais	124
7. Vadovų požiūris į verslo valdymo apskaitos naujoves	126

Tyrimo anketa

GERBIAMI RESPONDENTAI,

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto magistrantė Eglė Alasevičienė, remiantis apribojimų teorija (TOC), atlieka tyrimą tema „Verslo apaskaitos problemos“. Tyrimo tikslas gamybinių įmonių apskaitos informacijos įtaką verslo sprendimams.

Apribojimų teorija - visuotinė teorija, teigianti, kad kiekviena sistema privalo turėti bent vieną apribojimą, o *įmonės pagrindinis tikslas - uždirbti pinigus*.

Nuoširdūs Jūsų atsakymai padės atlikti išsamų tyrimą ir pasiekti gerų rezultatų. Šio tyrimo anonimiškumas yra garantuojamas. Pateikta anketa yra baigiamojo magistrinio darbo dalis.

Informacijos apie apribojimų teoriją galima rasti internete adresu: http://www.toc.lt/lit/Metodikos_/100/2/12, <http://www.toc.lt/index.php?-75919485>;

Iš anksto dėkoju už bendradarbiavimą! Linkiu sėkmingo darbo!

1 dalis. Bendroji dalis

1. Jūsų lytis?

- moteris
 vyras

2. Jūsų amžius?

- iki 25
 25 – 35
 36 – 45
 46 – 55
 daugiau nei 55

3. Jūsų išsilavinimas?

- aukštasis universitetinis
 aukštasis nebaigtas
 aukštesnysis
 vidurinis
 kita _____

4. Jūsų pareigos šioje įmonėje?

- aukščiausio lygio vadovas
 padalinio vadovas
 specialistas
 kitas įmonės darbuotojas

5. Jūsų darbo stažas verslo konsultaciniame sektoriuje?

- iki 2 metų
 nuo 2 iki 5 metų
 daugiau nei 5 metai

6. Kokiuose sektoriuose teikiate verslo konsultacijas?

- paslaugų sektoriuje
 žemės ūkio sektoriuje

- gamybos sektoriuje
- medicinos sektoriuje
- prekybos sektoriuje
- maitinimo sektoriuje
- inžinerijos sektoriuje
- finansų sektoriuje

2. dalis „Apskaitos sistemų naudojimo svarbą įmonėse“

7. Ar svarbi gamybinėse įmonėse vadybos apskaita?

- taip
- ne
- nežinau
- komentaras _____

8. Kuo svarbi finansinė analizė?

- padeda gauti objektyvią informaciją apie įmonės padėtį
- padeda kontroliuoti ūkinę veiklą
- padeda nustatyti pelningiausias veiklos sritis
- padeda išvengti bankroto, apsisaugoti nuo rizikų
- padeda priimti verslo sprendimus
- kita _____

9. Kaip dažnai turėtų būti atliekama finansinė analizė?

- esant būtinybei
- 1 kartą metuose
- 1 kartą per mėnesį
- nuolat

10. Kokios dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys?

- atliekama vidinio audito atveju
- atliekama prieš išorinį auditą
- atliekama prieš strateginių planų parengimą
- atliekama pablogėjus įmonės finansinei būklei
- atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti
- kita _____

11. Kokie santykiniai koeficientai svarbiausi įvertinant gamybinės įmonės veiklą?

- pelningumo
- veiklos efektyvumo
- mokumo įsiskolinimo
- įsiskolinimo
- išlaidos tenkančios gaminamai produkcijai
- visos išlaidos
- kiti _____

1 PRIEDAS (TĖSINYS)

12. Kas atlieka finansinę analizę?

- vadovai
- finansininkas/buhalteris
- audito skyrius
- vidaus kontrolės skyrius
- kiti _____

13. Kokia (tipas) finansinė analizė reikalinga gamybinėse įmonėse?

- pelno/nuostolio ataskaitos
- balanso ataskaitos
- santykinų rodiklių
- SWOT analizė
- kita _____

14. Koks gamybinių atsargų apskaitos metodas priimtinausias?

- išlaidų
- savikainos
- ABS
- kiti _____

15. Kokiems tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas?

- finansinei atskaitomybei sudaryti
- savikainai kalkuluoti
- kontrolei, reguliavimui ir pan.
- įmonės veiklos analizei atlikti
- verslo valdymo sprendimams priimti
- įmonės veiklos prognozėms sudaryti
- kita neįvardinta priežastis
- nereikalinga, tačiau to reikalauja teisinė bazė
- kita _____

16. Ar Lietuvos gamybinėse įmonėse finansinė apskaita yra aiški ir suprantama?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras _____

17. Ar Lietuvoje gamybinės įmonės sutapatina buhalterinę apskaitą su verslo valdymo apskaita?

- taip
- ne
- nežinau
- komentaras _____

2 dalis „Valdymo apskaitos problemos“

18. Kokią įtaką vadybiniams sprendimams daro apskaitos teikiama informacija?

- teigiamą
- neigiamą
- jokios įtakos neturi
- neturiu nuomonės
- kita (komentaras) _____

19. Ar apskaita pateikia duomenis apie užsakymo vykdymo laiką?

- taip
- ne

20. Ar didinant gamybos pajėgumus apskaitos duomenys įtakoja?

- taip
- ne
- komentaras

21. Ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius?

- taip
- ne

22. Ar apskaitos duomenys padeda sutrumpinti produktų patekimą į rinką?

- taip
- ne

23. Ar reikalingas verslo apskaitos standartas „atsargos“?

- taip
- reikalingas tik iš dalies
- ne
- komentaras _____

24. Ar teisinga (verslo sprendimų požiūriu) prie savikainos priskirti netiesiogines gaminio išlaidas?

- taip
- ne
- komentaras _____

25. Ar tikslinga gamybininkų darbo užmokestį priskirti gaminio netiesioginei savikainai?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras _____

26. Ar tikslinga gamybininių patalpų išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras _____

1 PRIEDAS (TĖSINYS)

27. Jei netiesioginė gaminių savikainos išlaidų suma būtų priskiriama veiklos sąnaudoms, tai:

(pažymėti galima ne vieną atsakymą)

- neturi tas jokios įtakos
- apskaita būtų paprastesnė ir suprantamesnė
- apskaita teisingiau atspindėtų verslo situaciją
- palengvintų vadybinių sprendimų priėmimą
- kita _____

3. dalis. Prioritetai, priimant verslo valdymo sprendimus

28. Jūsų nuomone, įmonės tikslas turi būti?

- pelno siekimas didinant pralaidumą
- pelno siekimas minimizuojant išlaidas
- kita (komentarai) _____

29. Sužymėkite rodiklius, pagal jų svarbą (8 svarbiausias rodiklis, 1 mažiausiai svarbus rodiklis):

- pralaidumas (pardavimų apimtys)
- investicijos (išlaidos atsargoms)
- visiškai kintamos išlaidos (visos išlaidos, išskyrus atsargas)
- išlaidos (veiklos sąnaudos).
- pralaidumas (našumas).
- investicijos (gaminių tiesioginės ir netiesioginės išlaidos)
- kitas neįvardintas rodiklis (1) _____
- kitas neįvardintas rodiklis (2) _____

30. Kuo remiantis turi būti nustatoma kaina?

- paklausa
- savikaina + pelnas
- kita (komentarai) _____

31. Nustačius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote?

- reikia tobulinti silpniausią proceso grandį
- reikia tobulinti visas proceso grandis, nes jos veikia atskirai
- kita (komentarai) _____

32. Įgyvendinant pokyčius, Jūs rekomenduojate?

- mažinti išlaidas
- vadovautis nuolatinio tobulinimo procesu
- kita (komentarai) _____

3 dalis „Pokyčiai Verslo valdymo apskaitos sistemose“

33. Ar priimant, verslo sprendimus pakanka apskaitos teikiamos informacijos?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras_____

34. Ar manote, kad apskaita turi būti keičiama, tobulinama?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras_____

35. Ar rekomenduojate įmonėms įsidięgti atskirą verslo valdymo sistemą?

- taip
- ne, nes buhalterinė apskaita teikia pakankamai duomenų

36. Ar Lietuvos gamybinėse įmonėse diegiamos vadybos apskaitos sistemos?

- taip
- ne
- nežinau
- komentaras_____

37. Ar žinote, kad patirtos išlaidos, tokios kaip darbo užmokestis, patalpų nuoma, komunaliniai patarnavimai, remiantis 9-uju VAS „atsargos“ priskiriami prie netiesioginės gaminio savikainos ir balanse atsispindi, kaip turtas bei tai pačiai sumai yra padidinami įmonės pelnai?

- taip
- ne
- komentaras_____

38. Ar (verslo sprendimų požiūriu) būtų naudinga netiesioginę gaminio savikainą priskirti veiklos sąnaudoms tuo laikotarpiu kai jos patiriamos?

- taip
- ne
- neturiu nuomonės
- komentaras_____

39. Ar esate girdėjęs (-usi) apie Gapribojimų teoriją anksčiau?

- taip
- ne

40. Ar pildydamas (-ama) šią anketą pasidomėjote apie apribojimų teoriją?

- taip
- ne

Anketinės apklausos rezultatų suvestinė

Nr.	Klausimas	Atsakymas	Respondentų skaičius	%
1	Jūsų lytis	Vyras	68	41.98%
		Moteris	94	58.02%
		Iš viso:	162	100.00%
2	Jūsų amžius	iki 25 m.	15	9.26%
		26 – 35 m.	15	9.26%
		36 – 45 m.	37	22.84%
		46 – 55 m.	54	33.33%
		> 56 m.	41	25.31%
		Iš viso:	162	100.00%
3	Miestas, kuriame dirbate	Akmenė	1	0.62%
		Alytus	5	3.09%
		Anykščiai	1	0.62%
		Biržai	1	0.62%
		Ignalina	3	1.85%
		Jonava	2	1.23%
		Kaunas	68	41.98%
		Kėdainiai	3	1.85%
		Klaipėda	18	11.11%
		Kretinga	1	0.62%
		Kupiškis	1	0.62%
		Lazdijai	1	0.62%
		Marijampolė	9	5.56%
		Panevėžys	6	3.70%
		Rokiškis	1	0.62%
		Šiauliai	2	1.23%
		Švenčionys	1	0.62%
		Tauragė	1	0.62%
		Vilkaviškis	1	0.62%
		Vinius	36	22.22%
Iš viso:	162	100.00%		
4	Jūsų išsilavinimas	Aukštasis universitetinis	149	91.98%
		Aukštasis neuniversitetinis	13	8.02%
		Vidurinis	0	0.00%
		Kitas	0	0.00%
		Iš viso:	162	100.00%
5	Jūsų pareigos šioje įmonėje	Aukščiausio lygio vadovas	93	57.41%
		Padalinio/ filialo vadovas	60	37.04%
		Specialistas	3	1.85%
		Kita	6	3.70%
		Iš viso:	162	100.00%
6	Jūsų darbo stažas verslo sektoriuje	Iki 2 metų	30	18.52%
		Nuo 2 iki 5 metų	24	14.81%
		Nuo 5 ir daugiau	108	66.67%
		Iš viso:	162	100.00%

2 PRIEDAS (TĘSINYS)

7	Kuriuos verslo sektorius konsultuojate	Paslaugų sektorius	111	23.42%
		Gamybos sektorius	100	21.10%
		Finansų sektorius	27	5.70%
		Prekybos sektorius	30	6.33%
		Inžinerijos sektorius	43	9.07%
		Medicinos sektorius	40	8.44%
		Maitinimo sektorius	86	18.14%
		Žemės ūkio sektorius	30	6.33%
		Kitas sektorius	7	1.48%
		Iš viso:	474	100.00%
8	Ar svarbi gamybinėse įmonėse vadybos apskaita?	Taip	125	77.16%
		Ne	19	11.73%
		Nežinau	18	11.11%
		Iš viso:	162	100.00%
9	Kuo svarbi finansinė analizė?	Padedą gauti objektyvią informaciją apie įmonės padėtį	120	36.04%
		Padedą kontroliuoti ūkinę veiklą	58	17.42%
		Padedą nustatyti pelningiausias veiklos sritis	75	22.52%
		Padedą apsisaugoti bankroto, apsisaugoti nuo rizikų	24	7.21%
		Padedą priimti verslo sprendimus	56	16.82%
		Iš viso:	333	100.00%
10	Kaip dažnai turėtų būti atliekama finansinių duomenų analizė	1 kartą metuose	30	18.52%
		1 kartą per mėnesį	12	7.41%
		Esant būtinybei	38	23.46%
		Nuolat	82	50.62%
		Iš viso:	162	100.00%
11	Kokios dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys?	Atliekama vidinio audito atveju	44	16.42%
		Atliekama prieš išorinį auditą	60	22.39%
		Atliekama prieš strateginių planų rengimą	18	6.72%
		Atliekama pablogėjus įmonės finansinei būklei	69	25.75%
		Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	70	26.12%
		Kitos priežastys	7	2.61%
		Iš viso:	268	100.00%
12	Kokie santykiniai koeficientai svarbiausi įvertinant gamybinės įmonės veiklą?	Pelningumo	128	29.29%
		Veiklos efektyvumo	68	15.56%
		Apyvartumo	18	4.12%
		Įsiskolinimo	37	8.47%
		Mokumo	40	9.15%
		Įsiskolinimo	18	4.12%
		Išlaidos tenkančios gaminamai produkcijai	61	13.96%
		Visos išlaidos	67	15.33%
		Iš viso:	437	100.00%

2 PRIEDAS (TĘSINYS)

13	Kas atlieka finansinių duomenų analizę?	Finansininkai	84	51.85%
		Padalinių (filialų) vadovai	10	6.17%
		Vadovai	46	28.40%
		Auditoriai	13	8.02%
		Buhalteriai	9	5.56%
		Iš viso:	162	100.00%
14	Kokia (tipas) finansinė analizė reikalinga gamybinėse įmonėse?	Pelno/nuostolio ataskaitos	146	47.25%
		Balanso ataskaitos	54	17.48%
		Santykinių rodiklių	51	16.50%
		SWOT analizė	47	15.21%
		Kiti	11	3.56%
		Iš viso:	309	100.00%
15	Koks gamybinių atsargų apskaitos metodas priimtinausias?	Išlaidų	94	58.02%
		Savikainos	27	16.67%
		ABC	41	25.31%
		Kitas metodas	0	0.00%
		Iš viso:	162	100.00%
16	Kokiems tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas?	Finansinei atskaitomybei sudaryti	120	45.28%
		Savikainai kalkuluoti	42	15.85%
		Kontrolei, reguliavimui ir pan.	6	2.26%
		įmonės veiklos analizei atlikti	6	2.26%
		Verslo valdymo sprendimams priimti	9	3.40%
		įmonės veiklos prognozėms sudaryti	34	12.83%
		Nereikalinga	3	1.13%
		Nereikalinga, tačiau to reikalauja teisinė bazė	45	16.98%
		Iš viso:	265	100.00%
17	Ar Lietuvoje finansinė apskaita yra aiški ir suprantama?	Taip	41	25.31%
		Ne	99	61.11%
		Nežinau	22	13.58%
		Iš viso:	162	100.00%
18	Ar pastebėjote, kad Lietuvoje verslo valdymo apskaita sutapatinama su buhalterine apskaita?	Ne	19	11.73%
		Nežinau	27	16.67%
		Taip	116	71.60%
		Iš viso:	162	100.00%
19	Kokią įtaką vadybiniam sprendimams daro apskaitos teikiama informacija?	Neigiamą	43	26.54%
		Neįtakoją	73	45.06%
		Neturiu nuomonės	12	7.41%
		Teigiamą	34	20.99%
		Iš viso:	162	100.00%
20	Ar apskaita pateikia duomenis apie užsakymo vykdymo laiką?	Ne	110	67.90%
		Neturiu nuomonės	24	14.81%
		Taip	28	17.28%
		Iš viso:	162	100.00%

2 PRIEDAS (TĘSINYS)

21	Ar didinat gamybos pajėgumus apskaitos duomenys įtakoja?	Ne	100	61.73%
		Nežinau	9	5.56%
		Taip	53	32.72%
		Iš viso:	162	100.00%
22	Ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likuèius?	Ne	18	11.11%
		Nežinau	15	9.26%
		Taip	129	79.63%
		Iš viso:	162	100.00%
23	Ar apskaitos duomenys padeda paspartinti gaminių patekimą į rinką?	Ne	102	62.96%
		Neturiu nuomonės	25	15.43%
		Taip	35	21.60%
		Iš viso:	162	100.00%
24	Ar tikslinga gamybininkų darbo užmokestį priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Ne	107	66.05%
		Neturiu nuomonės	18	11.11%
		Taip	37	22.84%
		Iš viso:	162	100.00%
25	Ar tikslinga gamybinių patalpų išlaikymo išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Ne	114	70.37%
		Neturiu nuomonės	18	11.11%
		Taip	30	18.52%
		Iš viso:	162	100.00%
26	Ar tikslinga kitas gamybos (visos išskyrus DU ir patalpų išl.) išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Ne	103	63.58%
		Neturiu nuomonės	19	11.73%
		Taip	40	24.69%
		Iš viso:	162	100.00%
27	Ar (verslo sprendimų požiūriu) būtų naudinga netiesioginæ gaminio savikainą priskirti veiklos sąnaudoms tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos?	Kita	3	1.85%
		Ne	18	11.11%
		Neturiu nuomonės	15	9.26%
		Taip	126	77.78%
		Iš viso:	162	100.00%
28	Jei netiesioginė gaminių savikainos išlaidų suma būtų priskiriama veiklos sąnaudoms, tai:	Neturi jokios įtakos	43	16.04%
		Apskaita būtų paprastesnė ir suprantamesnė	104	38.81%
		Apskaita teisingiau atspindėtų verslo situaciją	72	26.87%
		Palengvintų vadybinių sprendimų priėmimą	36	13.43%
		Kitos priežastys	13	4.85%
		Iš viso:	268	100.00%
	Ar žinote, kad patirtos išlaidos, tokios kaip darbo užmokestis, patalpų nuoma, komunaliniai patarnavimai ir kitos panašios išlaidos, remiantis 9-uju Verslo apskaitos standartu „Atsargos“; priskiriami prie netiesioginės gaminio savikainos. Balanso ataskaitose šios sumos atsispindi, kaip įmonės turtas bei tai paèiai sumai pelno/nuostolio ataskaitose yra padidinti įmonių pelnai?	Ne	66	40.74%
		Neturiu nuomonės	15	9.26%
		Taip	81	50.00%
		Iš viso:	162	100.00%

2 PRIEDAS (TĘSINYS)

30	Ar reikalingas 9-asis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“	Ne	104	64.20%
		Neturiu nuomonės	27	16.67%
		Taip	31	19.14%
		Iš viso:	162	100.00%
31	Jūsų nuomone, įmonės tikslas turi būti?	Pelno siekimas didinant pajamas	135	83.33%
		Pelno siekimas mažinant išlaidas	27	16.67%
		Pardavimų apimtys	6090	37.59%
		Išlaidos atsargoms	2505	15.46%
		Visos išlaidos, išskyrus atsargas	1805	11.14%
		Veiklos sąnaudos	2180	13.46%
		Gamybinis našumas	1460	9.01%
		Gaminių savikaina	2160	13.33%
		Iš viso:	16200	100.00%
33	Kuo remiantis nustatoma kaina?	Paklausa	104	64.20%
		Savikaina + Pelnas	58	35.80%
		Iš viso:	162	100.00%
34	Nustačius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote:	Tobulinti silpniausių grandį, visos įmonės mastu	125	77.16%
		Tobulinti visas grandis	37	22.84%
		Iš viso:	162	100.00%
35	Agyvendinant pokyčius, Jūs rekomenduojate:	Mažinti išlaidas	68	41.98%
		Vadovautis nuolatiniu proceso tobulinimu	94	58.02%
		Iš viso:	162	100.00%
36	Ar priimant verslo sprendimus pakanka apskaitos teikiamos informacijos?	Ne	3	1.85%
		Neturiu nuomonės	9	5.56%
		Taip	31	19.14%
		Tik iš dalies	119	73.46%
		Iš viso:	162	100.00%
37	Ar manote, kad verslo apskaita turi būti keičiama, tobulinama?	Ne	9	5.56%
		Neturiu nuomonės	12	7.41%
		Taip	141	87.04%
		Iš viso:	162	100.00%
38	Ar rekomenduojate įmonėms įsdiegti atskirą verslo valdymo sistemą?	Ne, nes buhalterinė apskaita teikia pakankamai duomenų	52	32.10%
		Taip	110	67.90%
		Iš viso:	162	100.00%
40	Ar Lietuvos gamybinėse įmonėse diegiamos vadybos apskaitos sistemos?	Kita	15	9.26%
		Ne	32	19.75%
		Nežinau	28	17.28%
		Taip	87	53.70%
		Iš viso:	162	100.00%
41	Ar esate anksčiau girdėjęs (-usi) apie apribojimų teoriją?	Ne	103	63.58%
		Taip	59	36.42%
		Iš viso:	162	100.00%
42	Ar pildydamas (-ama) šią anketą pasidomėjote apie apribojimų teoriją?	Ne	46	28.40%
		Taip	116	71.60%
		Iš viso:	162	100.00%

Skaičiavimo rodiklių įtaka verslo sprendimams

Klausimas?	Teiginys	Viso		Aukščiausio lygio vadovai					
				Viso		Moterys		Vyrai	
		(sk)	(%)	(sk)	(%)	(sk)	(%)	(sk)	(%)
Kuo svarbi finansinė analizė?	Padedą gauti objektyvią informaciją apie įmonės padėtį	120	36.04%	67	55.83%	45	67.16%	22	32.84%
	Padedą kontroliuoti ūkinę veiklą	58	17.42%	28	48.28%	15	53.57%	13	46.43%
	Padedą nustatyti pelningiausias veiklos sritis	75	22.52%	24	32.00%	6	25.00%	18	75.00%
	Padedą apsaugoti nuo rizikų ir/ar bankroto	24	7.21%	9	37.50%	3	33.33%	6	66.67%
	Padedą priimti verslo sprendimus	56	16.82%	32	57.14%	13	40.63%	19	59.38%
	Iš viso:	333	100.0%	160	48.05%	82	51.25%	78	48.75%
Kokios dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys?	Atliekama vidinio audito atveju	44	16.42%	29	65.91%	19	65.52%	10	34.48%
	Atliekama prieš išorinį auditą	60	22.39%	30	50.00%	17	56.67%	13	43.33%
	Atliekama prieš strateginių planų rengimą	18	6.72%	12	66.67%	6	50.00%	6	50.00%
	Atliekama pablogėjus įmonės finansinei būklei	69	25.75%	27	39.13%	11	40.74%	16	59.26%
	Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	70	26.12%	40	57.14%	19	47.50%	21	52.50%
	Atliekama, dėl kitų priežasčių	7	2.61%	7	100.00%	4	57.14%	3	42.86%
	Iš viso:	268	100.0%	145	54.10%	76	52.4%	69	47.6%
Kokie santykiniai rodikliai svarbiausi įvertinant gamybinės įmonės veiklą?	Pelningumo	128	29.29%	74	57.81%	45	60.81%	29	39.19%
	Veiklos efektyvumo	68	15.56%	50	73.53%	37	74.00%	13	26.00%
	Apyvartumo	18	4.12%	6	33.33%	3	50.00%	3	50.00%
	Įsiskolinimo	55	12.59%	22	40.00%	16	72.73%	6	27.27%
	Mokumo	40	9.15%	13	32.50%	10	76.92%	3	23.08%
	Išlaidos tenkančios gaminamajai produkcijai	61	13.96%	28	45.90%	3	10.71%	25	89.29%
	Visos išlaidos	67	15.33%	28	41.79%	6	21.43%	22	78.57%
	Iš viso:	437	100.0%	221	50.57%	120	54.30%	101	45.70%
Kokių rodiklių finansinė analizė reikalinga gamybinėms įmonėms?	Pelno/nuostolio ataskaitos	146	47.25%	90	61.64%	58	64.44%	32	35.56%
	Balanso ataskaitos	54	17.48%	36	66.67%	29	80.56%	7	19.44%
	Santykinių rodiklių	51	16.50%	21	41.18%	6	28.57%	15	71.43%
	SWOT analizė	47	15.21%	26	55.32%	16	61.54%	10	38.46%
	Kiti	11	3.56%	7	63.64%	0	0.00%	7	100.00%
	Iš viso:	309	100.0%	180	58.3%	109	60.6%	71	39.4%

3 PRIEDAS (TĘSINYS)

Kokiems tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas?	Finansinei atskaitomybei sudaryti	120	45.28%	72	60.00%	46	63.89%	26	36.11%
	Savikainai kalkuluoti	42	15.85%	27	64.29%	20	74.07%	7	25.93%
	Kontrolei, reguliavimui ir pan.	6	2.26%	6	100.00%	6	100.00%	0	0.00%
	Įmonės veiklos analizeo	6	2.26%	3	50.00%	3	100.00%	0	0.00%
	Verslo sprendimams priimti	9	3.40%	3	33.33%	3	100.00%	0	0.00%
	Įmonės prognozėms sudaryti	34	12.83%	25	73.53%	19	76.00%	6	24.00%
	Nereikalinga	3	1.13%	0	0.00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
	Nereikalinga, tačiau to reikalauja teisinė bazė	45	16.98%	19	42.22%	0	0.00%	19	100.00%
	Iš viso:	265	100.0%	155	58.49%	97	62.58%	58	37.42%

Klausimas?	Teiginys	Viso		Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
		(sk)	(%)	Viso		Moterys		Vyrai	
				(sk)	(%)	(sk)	(%)	(sk)	(%)
Kuo svarbi finansinė analizė?	Padedą gauti objektyvią informaciją apie įmonės padėtį	120	36.04%	53	44.17%	27	50.94%	26	49.06%
	Padedą kontroliuoti ūkinę veiklą	58	17.42%	30	51.72%	21	70.00%	9	30.00%
	Padedą nustatyti pelningiausias veiklos sritis	75	22.52%	51	68.00%	24	47.06%	27	52.94%
	Padedą apsisaugoti nuo rizikų ir/ar bankroto	24	7.21%	15	62.50%	12	80.00%	3	20.00%
	Padedą priimti verslo sprendimus	56	16.82%	24	42.86%	15	62.50%	9	37.50%
	Iš viso:	333	100.0%	173	51.95%	99	57.23%	74	42.77%
Kokios dažniausios finansinės analizės atlikimo priežastys?	Atliekama vidinio audito atveju	44	16.42%	15	34.09%	12	80.00%	3	20.00%
	Atliekama prieš išorinį auditą	60	22.39%	30	50.00%	15	50.00%	15	50.00%
	Atliekama prieš strateginių planų rengimą	18	6.72%	6		6	100.00%	0	0.00%
	Atliekama pablogėjus įmonės finansinei būklei	69	25.75%	42		18	42.86%	24	57.14%
	Atliekama nuolat, nes tai reikalinga verslo sprendimams priimti	70	26.12%	30	42.86%	15	50.00%	15	50.00%
	Atliekama, dėl kitų priežasčių	7	2.61%	0		0	0.00%	0	#DIV/0!
	Iš viso:	268	100.0%	123	45.90%	66	53.7%	57	46.3%
Kokie santykiniai rodikliai svarbiausi vertinant gamybinės įmonės veiklą?	Pelningumo	128	29.29%	54	42.19%	21	38.89%	33	61.11%
	Veiklos efektyvumo	68	15.56%	18	26.47%	9	50.00%	9	50.00%
	Apyvartumo	18	4.12%	12	66.67%	12	100.00%	0	0.00%
	Įsiskolinimo	55	12.59%	33	60.00%	15	45.45%	18	54.55%
	Mokumo	40	9.15%	27	67.50%	9	33.33%	18	66.67%
	Išlaidos tenkančios gaminamai produkcijai	61	13.96%	33	54.10%	9	27.27%	24	72.73%
	Visos išlaidos	67	15.33%	39	58.21%	12	30.77%	27	69.23%
	Iš viso:	437	100.0%	216	49.43%	87	40.28%	129	59.72%

3 PRIEDAS (TĘSINYS)

Kokių rodiklių finansinė analizė reikalinga gamybinėms įmonėms?	Pelno/nuostolio ataskaitos	146	47.25%	56	38.36%	24	42.86%	32	57.14%
	Balanso ataskaitos	54	17.48%	18	33.33%	15	83.33%	3	16.67%
	Santykinių rodiklių	51	16.50%	30	58.82%	6	20.00%	24	80.00%
	SWOT analizė	47	15.21%	21	44.68%	0	0.00%	21	100.00%
	Kiti	11	3.56%	4	36.36%	0	0.00%	4	100.00%
	Iš viso:	309	100.0%	129	41.7%	45	34.9%	84	65.12%
Kokiems tikslams reikalingas gamybos išlaidų klasifikavimas?	Finansinei atskaitomybei sudaryti	120	45.28%	48	40.00%	18	37.50%	30	62.50%
	Savikainai kalkuluoti	42	15.85%	15	35.71%	12	80.00%	3	20.00%
	Kontrolėi, reguliavimui ir pan.	6	2.26%	0	0.00%	0	#DIV/0!	0	#DIV/0!
	Įmonės veiklos analizei	6	2.26%	3	50.00%	3	100.00%	0	0.00%
	Verslo sprendimams priimti	9	3.40%	6	66.67%	6	100.00%	0	0.00%
	Įmonės prognozėms sudaryti	34	12.83%	9	26.47%	9	100.00%	0	0.00%
	Nereikalinga	3	1.13%	3	100.00%	0	0.00%	3	100.00%
	Nereikalinga, tačiau to reikalauja teisinė bazė	45	16.98%	27	60.00%	9	33.33%	18	66.67%
	Iš viso:	265	100.0%	111	41.89%	57	51.35%	54	48.65%

Apskaitos metodikos įtaka verslo sprendimams

Klausimas?	Teiginys	Viso		Aukščiausio lygio vadovai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Ar tikslinga gamybininkų darbo užmokesčio išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	37	22.84%	25	67.57%	25	100.00%	0	0.00%
	Ne	107	66.05%	59	55.14%	27	45.76%	32	54.24%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	9	50.00%	9	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar tikslinga gamybinių patalpų išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	30	18.52%	21	70.00%	21	100.00%	0	0.00%
	Ne	114	70.37%	60	52.63%	31	51.67%	29	48.33%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	12	66.67%	9	75.00%	3	25.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar tikslinga papildomas gamybos išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	40	24.69%	25	62.50%	21	84.00%	4	16.00%
	Ne	103	63.58%	55	53.40%	27	49.09%	28	50.91%
	Neturiu nuomonės	19	11.73%	13	68.42%	13	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar (verslo sprendimų požiūriu) būtų naudinga netiesioginę gaminio savikainą priskirti veiklos sąnaudoms, tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos?	Taip	126	77.78%	69	54.76%	40	57.97%	29	42.03%
	Ne	18	11.11%	12	66.67%	12	100.00%	0	0.00%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	12	66.67%	9	75.00%	3	25.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar reikalingas 9-asis Verslo apskaitos standartas "Atsargos"	Taip	31	19.14%	22	70.97%	18	81.82%	4	18.18%
	Ne	104	64.20%	53	50.96%	31	58.49%	22	41.51%
	Neturiu nuomonės	27	16.67%	18	66.67%	12	66.67%	6	33.33%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%

4 PRIEDAS (TĘSINYS)

Klausimas?	Teiginys	Viso		Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Ar tikslinga gamybininkų darbo užmokesčio išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	37	22.84%	12	32.43%	12	100.00%	0	0.00%
	Ne	107	66.05%	48	44.86%	15	31.25%	33	68.75%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	9	50.00%	6	66.67%	3	33.33%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar tikslinga gamybinių patalpų išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	30	18.52%	9	30.00%	9	100.00%	0	0.00%
	Ne	114	70.37%	54	47.37%	21	38.89%	33	61.11%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	6	33.33%	3	50.00%	3	50.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar tikslinga papildomas gamybos išlaidas priskirti gaminio netiesioginei savikainai?	Taip	40	24.69%	15	37.50%	12	80.00%	3	25.00%
	Ne	103	63.58%	48	46.60%	18	37.50%	30	62.50%
	Neturiu nuomonės	19	11.73%	6	31.58%	3	50.00%	3	50.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar (verslo sprendimų požiūriu) būtų naudinga netiesioginę gaminio savikainą priskirti veiklos sąnaudoms, tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos?	Taip	126	77.78%	57	45.24%	27	47.37%	30	52.63%
	Ne	18	11.11%	6	33.33%	3	50.00%	3	50.00%
	Neturiu nuomonės	18	11.11%	6	33.33%	3	50.00%	3	50.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar reikalingas 9-asis Verslo apskaitos standartas "Atsargos"	Taip	31	19.14%	9	29.03%	9	100.00%	0	0.00%
	Ne	104	64.20%	51	49.04%	18	35.29%	33	64.71%
	Neturiu nuomonės	27	16.67%	9	33.33%	6	66.67%	3	33.33%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%

Apskaitos informacijos įtaka verslo sprendimams

Klausimas?	Teiginys	Viso		Aukščiausio lygio vadovai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Ar apskaita pateikia duomenis apie užsakymo įvykdymo laiką?	Taip	28	17.28%	22	78.57%	22	100.00%	0	0.00%
	Ne	110	67.90%	62	56.36%	30	48.39%	32	51.61%
	Neturiu nuomonės	24	14.81%	9	37.50%	9	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar didinat gamybos pajėgumus apskaitos duomenys įtakoja?	Taip	53	32.72%	41	77.36%	37	90.24%	4	9.76%
	Ne	100	61.73%	46	46.00%	18	39.13%	28	60.87%
	Neturiu nuomonės	9	5.56%	6	66.67%	6	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius?	Taip	129	79.63%	70	54.26%	38	54.29%	32	45.71%
	Ne	18	11.11%	14	77.78%	14	100.00%		0.00%
	Neturiu nuomonės	15	9.26%	9	60.00%	9	100.00%		0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar apskaitos duomenys padeda paspartinti gaminių patekimą į rinką?	Taip	35	21.60%	30	85.71%	26	86.67%	4	13.33%
	Ne	102	62.96%	51	50.00%	23	45.10%	28	54.90%
	Neturiu nuomonės	25	15.43%	12	48.00%	12	100.00%		0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Kokia apskaitos informacijos įtaka vadybinams sprendimams ?	Neigiama	43	26.54%	34	79.07%	27	79.41%	7	20.59%
	Neįtakoja	73	45.06%	28	38.36%	3	10.71%	25	89.29%
	Neturiu nuomonės	12	7.41%	6	50.00%	6	100.00%	0	0.00%
	Teigiama	34	20.99%	25	73.53%	25	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%

5 PRIEDAS (TĘSINYS)

Klausimas?	Teiginys	Viso		Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Ar apskaita pateikia duomenis apie užsakymo įvykdymo laiką?	Taip	28	17.28%	6	21.43%	6	100.00%		0.00%
	Ne	110	67.90%	48	43.64%	15	31.25%	33	68.75%
	Neturiu nuomonės	24	14.81%	15	62.50%	12	80.00%	3	20.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar didinat gamybos pajėgumus apskaitos duomenys įtakoja?	Taip	53	32.72%	12	22.64%	9	75.00%	3	25.00%
	Ne	100	61.73%	54	54.00%	21	38.89%	33	61.11%
	Neturiu nuomonės	9	5.56%	3	33.33%	3	100.00%		0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar apskaitos duomenys padeda optimizuoti atsargų likučius?	Taip	129	79.63%	59	45.74%	27	45.76%	32	54.24%
	Ne	18	11.11%	4	22.22%		0.00%	4	100.00%
	Neturiu nuomonės	15	9.26%	6	40.00%	6	100.00%		0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar apskaitos duomenys padeda paspartinti gaminių patekimą į rinką?	Taip	35	21.60%	9	25.71%	9	100.00%		0.00%
	Ne	102	62.96%	51	50.00%	18	35.29%	33	64.71%
	Neturiu nuomonės	25	15.43%	9	36.00%	6	66.67%	3	33.33%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Kokia apskaitos informacijos įtaka vadybinams sprendimams ?	Neigiama	43	26.54%	9	20.93%	6	66.67%	3	33.33%
	Neįtakoja	73	45.06%	45	61.64%	15	33.33%	30	66.67%
	Neturiu nuomonės	12	7.41%	6	50.00%	3	50.00%	3	50.00%
	Teigiama	34	20.99%	9	26.47%	9	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%

Apribojimų teorijos sąsajos su verslo sprendimais

Klausimas?	Teiginys	Viso		Aukščiausio lygio vadovai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Jūsų nuomone, įmonės tikslas, siekiant pelno turi būti:	didinant pajamas	135	83.33%	72	53.33%	40	55.56%	32	44.44%
	mažinant išlaidas	27	16.67%	21	77.78%	21	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Sužymėkite rodikliu pagal jų svarbą verslo sprendimams	Pardavimų apimtys	6090	37.59%	3180	52.22%	1740	54.72%	1440	45.28%
	Išlaidos atsargoms	2505	15.46%	1440	57.49%	980	68.06%	460	31.94%
	Visos išlaidos, išskyrus atsargas	1805	11.14%	1220	67.59%	920	75.41%	300	24.59%
	Veiklos sąnaudos	2180	13.46%	1310	60.09%	1070	81.68%	240	18.32%
	Gamybinis našumas	1460	9.01%	1115	76.37%	785	70.40%	330	29.60%
	Gaminių savikaina	2160	13.33%	1035	47.92%	605	58.45%	430	41.55%
	Iš viso:	16200	100.0%	9300	57.41%	6100	65.59%	3200	34.41%
Kuo remiantis nustatoma kaina	Paklausa	104	64.20%	56	53.85%	27	48.21%	29	51.79%
	Savikaina + pelnas	58	35.80%	37	63.79%	34	91.89%	3	8.11%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Nustaćius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote:	Tobulinti silpniausią grandį	125	77.16%	71	56.80%	46	64.79%	25	35.21%
	Tobulinti visas proceso grandis	37	22.84%	22	59.46%	15	68.18%	7	31.82%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Įgyvendinanat pokyčius, Jūs rekomenduojate	Mažinti išlaidas	68	41.98%	47	69.12%	34	72.34%	13	27.66%
	Vadovautis nuolatiniu proceso tobulinimu	94	58.02%	46	48.94%	27	58.70%	19	41.30%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar esate anksčiau girdėję apie apribojimų teoriją?	Ne	59	36.42%	22	37.29%	16	72.73%	6	27.27%
	Taip	103	63.58%	71	68.93%	45	63.38%	26	36.62%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Ar pildydami šią anketą pasidomėjote apie apribojimų teoriją?	Taip	116	71.60%	65	56.03%	36	55.38%	29	44.62%
	Ne	46	28.40%	28	60.87%	25	89.29%	3	10.71%
	Iš viso:	162	100.0%	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%

6 PRIEDAS (TĘSINYS)

Klausimas?	Teiginys	Viso		Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
		(sk)	(%)	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Jūsų nuomone, įmonės tikslas, siekiant pelno turi būti:	didinant pajamas	135	83.33%	63	46.67%	27	42.86%	36	133.33%
	mažinant išlaidas	27	16.67%	6	22.22%	6	100.00%	0	0.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Sužymėkite rodikliu pagal jų svarbą verslo sprendimams	Pardavimų apimtys	6090	37.59%	2910	47.78%	1230	42.27%	1680	57.73%
	Išlaidos atsargoms	2505	15.46%	1065	42.51%	495	46.48%	570	53.52%
	Visos išlaidos, išskyrus atsargas	1805	11.14%	585	32.41%	375	64.10%	210	35.90%
	Veiklos sąnaudos	2180	13.46%	870	39.91%	255	29.31%	615	70.69%
	Gamybinis našumas	1460	9.01%	345	23.63%	165	47.83%	180	52.17%
	Gaminių savikaina	2160	13.33%	1125	52.08%	780	69.33%	345	30.67%
	Iš viso:	16200	100.0%	6900	42.59%	3300	47.83%	3600	52.17%
Kuo remiantis nustatoma kaina	Paklausa	104	64.20%	48	46.15%	18	37.50%	30	62.50%
	Savikaina + pelnas	58	35.80%	21	36.21%	15	71.43%	6	28.57%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Nustačius, kad įmonėje reikalingas gamybinių procesų tobulinimas, Jūs siūlote:	Tobulinti silpniausią grandį	125	77.16%	54	43.20%	24	44.44%	30	55.56%
	Tobulinti visas proceso grandis	37	22.84%	15	40.54%	9	60.00%	6	40.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Įgyvendinanat pokyčius, Jūs rekomenduojate	Mažinti išlaidas	68	41.98%	21	30.88%	9	42.86%	12	57.14%
	Vadovautis nuolatinio proceso tobulinimu	94	58.02%	48	51.06%	24	50.00%	24	50.00%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar esate anksčiau girdėję apie apribojimų teoriją?	Ne	59	36.42%	34	57.63%	15	44.12%	19	55.88%
	Taip	103	63.58%	35	33.98%	18	51.43%	17	48.57%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%
Ar pildydami šią anketą pasidomėjote apie apribojimų teoriją?	Taip	116	71.60%	36	31.03%	9	25.00%	27	75.00%
	Ne	46	28.40%	33	71.74%	24	72.73%	9	27.27%
	Iš viso:	162	100.0%	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%

Ar rekomenduojate įmonėms įsidięgti atskirą verslui valdyti sistemą?

Teiginys	Aukščiausio lygio vadovai					
	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Taip	59	53.64%	31	52.54%	28	47.46%
Ne	34	65.38%	30	88.24%	4	11.76%
Iš viso:	93	57.41%	61	65.59%	32	34.41%
Teiginys	Padalinių vadovai ir kt. darbuotojai					
	Viso (sk)	Viso (%)	Moterys (sk)	Moterys (%)	Vyrai (sk)	Vyrai (%)
Taip	51	46.36%	18	35.29%	33	64.71%
Ne	18	34.62%	15	83.33%	3	16.67%
Iš viso:	69	42.59%	33	47.83%	36	52.17%