

Valdymo apskaitos sritys ir ryšiai

Jonas Mackevičius

Profesorius socialinių mokslų
habilituotas daktaras
Vilniaus universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra
Saulėtekio al. 9, 2040 Vilnius
Tel. (370 2) 36 61 53, faks. (370 2) 36 61 53

Straipsnio tikslas – apibrėžti valdymo apskaitos vietą buhalterinės apskaitos sistemoje. Siekiant šio tikslo nagrinėjami valdymo apskaitos įvardijimai ir apibrėžimai, jos ryšiai su finansine, gamybine ir išlaidų apskaita. Išskirtinis dėmesys skiriamas valdymo apskaitos laukui, t. y. toms sritims, kurias turi nagrinėti valdymo apskaita.

Prasminiai žodžiai: valdymo apskaita, finansinė apskaita, gamybinė apskaita, išlaidų apskaita.

Įvadas

Laisvosios rinkos ekonomikos sąlygomis kiekviena įmonė savarankiškai pasirenka savo raidos ir plėtros kryptis, gaminamos produkcijos rūšis, gamybos apimtis, produkcijos pardavimo kanalus, socialinę ir investicinę politiką, kt. Šioms problemoms spręsti reikalinga tam tikra informacija. Valdymo apskaita kaip tik ir tampa ta sistema, kuri renka, apdoroja ir sistemina informaciją, reikalingą teisingiems valdymo sprendimams priimti.

Pažymėtina ir ta aplinkybė, kad šiuolaikinėms labai konkurencingos rinkos sąlygomis reikia operatyviai parengti alternatyvius sprendimus, kurie objektyviai įvertintų numatomą konjunkūrą, pasikeitusias ekonomines sąlygas. Iš šių alternatyvių variantų reikia išrinkti optimalius, kurie labiausiai atitiktų numatytus įmonės tikslus. Įmonių vadovai, siekdami įvykdyti numatytus tikslus, susiduria su daugybe klausimų,

tačiau dažniausiai pasikartojantys yra: ką gaminti? kur parduoti? už kokią kainą parduoti? Konkrečius atsakymus į šiuos klausimus ir priimti teisingus operatyvinius ir perspektyvinius sprendimus taip pat padeda valdymo apskaitos teikiama informacija.

Valdymo apskaita registruoja, apdoroja, kaupia ir apibendrina konkrečių laikotarpių duomenis, teikia informaciją apie valdymo objektų būklę ir judėjimą, apie visas ūkines finansines operacijas, vykstančias įvairiuose įmonės padalinuose. Ji teikia informaciją apie daugelio ekonominių rodiklių, svarbių įmonės veiklos planavimui, valdymui ir kontrolei, formavimąsi. Rinkos ekonomikos sąlygomis vesti valdymo apskaitą tampa objektyvia būtinybe. Tačiau buhalterinės apskaitos teorijoje ir praktikoje reiškia labai skirtingų nuomonių apie valdymo apskaitos reikšmę, savarankiškumą, turinį, struktūrą, kt.

Valdymo apskaitos įvardijimas ir apibrėžimas

Lietuviškoje ekonominėje literatūroje valdymo apskaita įvardijama įvairiai. Neretai ji vadinama menedžmento, vidaus ar vidine įmonės apskaita, rečiau vadybos apskaita. Randama taip pat kitokių pavadinimų: eksploatacinė, gamybinė, kalkuliacinė, išlaidų apskaita. Taip greičiausiai yra dėl dviejų priežasčių: 1) pažodinio vertimo iš užsienio kalbų (dažniausiai iš anglų ir rusų); 2) nepakankamo šios apskaitos rūšies esmės supratimo. Manytume, nereikėtų mėgdžioti angli-amerikiečių „management accounting“ ir valdymo apskaitą vadinti „menedžmento apskaita“, tuo labiau „eksploatacinė apskaita“ tarsi jos tikslas būtų kažką eksploatuoti. Kadangi pagrindinis valdymo apskaitos tikslas yra teikti informaciją valdymo sprendimams priimti, teisingiausia ją ir būtų vadinti „valdymo apskaita“. Neteisinga valdymo apskaitą vadinti gamybine, nes ji apimta ne tik gamybinių, bet ir daugelio kitų įmonės veiklos operacijų apskaitą. Visiškai netikslu valdymo apskaitą tapatinti su išlaidų apskaita, nes išlaidų apskaita yra valdymo apskaitos sistemos sudedamasis elementas (tiesa, vienas iš svarbiausių). Apie valdymo ir išlaidų apskaitos ryšius bus rašoma toliau.

Gerokai svarbesnis negu valdymo apskaitos įvardijimas yra jos apibrėžimas. Beveik ištisą dvidešimtmetį (nuo 1960 m. iki 1980 m.) šiuo klausimu labai daug diskutuota. Pavyzdžiui, 1958 m. Amerikos apskaitos asociacija valdymo apskaitą apibrėžė kaip tam tikrų koncepcijų ir būdų panaudojimą gauti istorinius ir numatomus perspektyvinius įmonės duomenis, siekiant padėti vadybininkams parengti planus tinkamiems ekonominiams tikslams ir daryti racionalius sprendimus, kad šie tikslai būtų pasiekti [31, p. 7]. 1981 m. Amerikos nacionalinė buhalterijų asociacija valdymo apskaitą apibrėžė kaip finansi-

nės informacijos identifikavimą, matavimą, kaupimą, analizę, apdorojimą, interpretavimą ir perdavimą įmonės vadovybei, kad ši galėtų planuoti, įvertinti ir kontroliuoti įmonės veiklą [31, p. 8].

Panašų valdymo apskaitos apibrėžimą 1986 metais pateikė Tarptautinė buhalterijų federacija: valdymo apskaita – tai informacijos (finansinės ir veiklos) identifikavimo, išmatavimo, analizės, parengimo ir perdavimo vadovybei procesas, siekiant planuoti, įvertinti ir kontroliuoti, taip pat užtikrinti efektyvią įmonės veiklą [8, p. 17]. Vienas iš žymiausių pasaulio apskaitos specialistų R. Kaplanas valdymo apskaitą apibūdina kaip sistemą, kuri renka, klasifikuoja, sumuoja, analizuoja ir pateikia informaciją, kad padėtų vadybininkams priimti sprendimus ir kontroliuoti veiklą [11, p. 1].

Gana tikslų valdymo apskaitos apibrėžimą pateikė F. Ripol-Saragosi ir R. Morgunovas. Jie valdymo apskaitą apibūdina kaip išlaidų ir pajamų, normavimo, planavimo, kontrolės ir analizės integruotą sistemą, kuri apibendrina informaciją operatyviems valdymo sprendimams ir įmonės ateities problemoms numatyti [24, p. 159]. Šiame apibrėžime akcentuojami keli dalykai: 1) koks yra valdymo apskaitos „laukas“, t. y. kas įeina į jos turinį, būtent išlaidų ir pajamų apskaita, normavimas, planavimas, kontrolė ir analizė; 2) informacijos panaudojimas operatyviems valdymo sprendimams; 3) informacijos panaudojimas ateities problemoms numatyti; 4) integracinis informacijos pobūdis.

Kiti autoriai valdymo apskaitą traktuoja kaip procesą, į kurį įeina informacijos suradimas, išmatavimas, surinkimas, parengimas, interpretavimas, perdavimas ir priėmimas [28, p. 19]. Šiame apibrėžime akcentuojamas valdymo apskaitos informacijos gavimo ir pateikimo sudėtingumas, tačiau nenurodoma, kokiems tikslams ši informacija reikalinga.

Pateiksime ir kitų originalesnių valdymo apskaitos apibrėžimų, randamų ekonominėje literatūroje:

1. Valdymo apskaita – tai informacijos parengimas gamybai valdyti.

2. Valdymo apskaita – svarbiausias valdymo sistemos funkcijų realizavimo etapas.

3. Valdymo apskaita – tai sistema, kuri renka, apdoroja ir pateikia informaciją, kad vadovai galėtų priimti sprendimus ir valdyti įmonę.

4. Valdymo apskaita – tai išlaidų apskaičiavimas bei įmonės ir jos padalinių veiklos efektyvumo įvertinimas.

5. Valdymo apskaita – tai įmonės išteklių naudojimo kontrolė, racionalizavimas ir veiklos prognozavimas.

Šiuose ir panašiuose apibrėžimuose akcentuojami kai kurie valdymo apskaitos uždaviniai, o ne valdymo apskaitos esmė ir turinys.

Naujame Lietuvos buhalterinės apskaitos įstatymo projekte (2001 m.) pateiktas toks apibrėžimas: „Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, klasifikavimas, įvertinimas ir pateikimas“. Šiuo apibrėžimu akcentuojami du esminiai dalykai:

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

Šis apibrėžimas būtų išsamesnis, nurodžius ne vieną pernelyg bendrą tikslą – valdyti, bet ir tokius svarbius tikslus kaip planavimas, kontrolė ir veiklos perspektyvų numatymas.

Valdymo apskaitos sritys

Ką turi nagrinėti valdymo apskaita? Į šį klausimą sunkiau atsakyti negu į klausimą, ką nagrinėja finansinė apskaita. Žinoma, kad finansinė apskaitos struktūrą nusako lygybė: Turtas = Įsipareigojimai + Savininkų nuosavybė. Tai rei-

kia, kad finansinėje apskaitoje turi būti nagrinėjami visi šie trys elementai. Valdymo apskaitoje nėra tokios lygybės, nors joje taip pat yra operuojama turto, įsipareigojimų ir nuosavybės sąvokomis.

Apskaitos teorijos ir praktikos specialistai dar ir dabar nesutaria, kas turi priklausyti valdymo apskaitos sričiai, t. y. koks turi būti jos tyrimo laukas. Neretai valdymo apskaitai priskiriamos kai kurios finansinės apskaitos, finansinės analizės, finansų valdymo funkcijos. Svarbų valdymo apskaitos objekto tyrimą atliko R. Scapensas [25, p. 9–11]. Jis išanalizavo 24 valdymo apskaitos vadovėlius ir mokomąsias priemones (nuo 1982 m. iki 1991 m.) ir nustatė, kad jie gerokai skiriasi savo turiniu ir dėstymo nuoseklumu. Autorius atskleidė du svarbius dėsningumus. Pirma, daugelis knygų autorių išlaidų apskaitą ir valdymo apskaitą vartoja kaip sinonimus. Antra, daugelis autorių valdymo apskaitai priskiria kai kurias finansų valdymo ir finansinės apskaitos elementus. R. Scapensas, atlikęs minėtus tyrimus, rekomendavo valdymo apskaitos lauką, apimančią šias sritis: planavimą, išlaidų klasifikavimą, kontrolę, kalkuliavimą ir padalinių veiklą (žr. 1 lentelę).

Tačiau pateikta R. Scapenso schema nėra ideali. Įmonių praktika rodo, kad į valdymo apskaitos lauką įtraukiama vis naujų elementų: technologinių procesų naudojimas ir projektavimas, produktų ir paslaugų kokybės tyrimas, kai kurie rinkodaros elementai ir kt.

Per paskutinįjį XX amžiaus dešimtmetį buvo parašyta daug valdymo apskaitos knygų, pateikta pasiūlymų valdymo apskaitos objektui ir struktūrai apibūdinti. Tačiau kol kas nėra bendro valdymo apskaitos modelio, nenumatytos konkrečios ribos, kur turi prasidėti ir baigtis valdymo apskaita, neaiškios sritys ir veikla, kurios turi būti nagrinėjamos valdymo apskaitoje. Tokia išvada padaryta, kai šio straipsnio autorius

1 lentelė. Valdymo apskaitos sritys

<i>Pagrindinės sritys</i>	<i>Detalizavimas</i>
1. Planavimas	1. Valdymo sprendimų parengimo išlaidų nustatymas 2. Išlaidų – apimties – pelno analizė 3. Sprendimų priėmimas mišrios gamybos atveju 4. Produkcijos apimties ekonominis pagrindimas
2. Išlaidų klasifikavimas	1. Pastovios ir kintamos išlaidos 2. Išlaidų įvertinimo technika 3. Prognozinės kreivės 4. Mokymo (patirties) kreivės
3. Kontrolė	1. Atsakomybės centrai 2. Sąmatos ir išlaidų standartai 3. Nukrypimų analizė
4. Kalkuliavimas	1. Užsakyminis ir procesinis kalkuliavimas 2. Visiškas ir dalinis kalkuliavimas 3. Išlaidų paskirstymas
5. Padalinių veikla	1. Veiklos įvertinimas 2. Vidinis įkainojimas

pratęsė R. Scapenso tyrimus ir išnagrinėjo nemažai naujesnių anglų-amerikiečių ir rusų autorių valdymo apskaitos knygų. Paaikškėjo, kad valdymo apskaitos knygų turinys gerokai skiriasi (šie skirtumai ypač ryškūs anglų-amerikiečių autorių knygose). Tačiau beveik visi autoriai sutaria, kad valdymo apskaita – tai pirmiausia išlaidų apskaita ir savikainos kalkuliavimas. Todėl nagrinėjami įvairūs išlaidų apskaitos klausimai, išlaidų klasifikavimas pagal įvairius požymius, išlaidų susidarymo vietų nustatymas ir kontrolė, išlaidų atsakomybės centrų sudarymas, nukrypimų nuo normų, sąmatų ir kitų parametru priežasčių ir kaltininkų išaiškinimas, įvairių objektų savikainos apskaičiavimas ir kt.

Tačiau valdymo apskaitoje, be išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo, nagrinėjami ir kiti klausimai. Čia autorių nuomonės smarkiai skiriasi: vieni autoriai tam tikrų klausimų visiškai nenagrinėja, kiti jiems skiria daugiau ar mažiau dėmesio. Pavyzdžiui, Ch. Horngrenas ir G. Fosteris [7] daug dėmesio skiria įmonių veiklos valdymui ir tiesiniam programavimui, išlaidų elgesiui ir regresinei anali-

zei, įvairioms pasirinkimų sistemoms, strateginei kontrolei ir kt. C. Drury [4] nuosekliai nagrinėja veiklos išlaidų kalkuliavimo (ABC) metodą, sprendimų modelius rizikos ir neužtikrintumo sąlygomis, kapitalo investicijų sprendimus. R. Wilsonas ir W. Chua [31] daug dėmesio skiria trumpalaikių ir ilgalaikių sprendimų priėmimui, sąmatų (biudžetų) sudarymo techniniams ir socialiniams aspektams, vidaus kontrolei ir atsakomybei. R. Kaplanas ir A. Atkinsonas [12] į valdymo apskaitos objektą įtraukia pardavimų, pelningumo ir darbo našumo nukrypimus, kokybės, naujų gamybos operacijų technologijų tyrimus. R. Garrisonas [5] valdymo apskaitos knygoje nagrinėja decentralizuotų operacijų kontrolę, produktų ir paslaugų įkainojimą, finansinių ataskaitų analizės klausimus.

Labiau apibrėžtos valdymo apskaitos ribos yra rusų autorių M. Vachrušinos [29], T. Karpovos [13], O. Nikolajevos ir T. Šiškovos [19] knygose. Jose daugiausia dėmesio skiriama išlaidų apskaitai, planavimui, normavimui, kontrolei, savikainos kalkuliavimo metodams ir valdymo sprendimams priimti. Tačiau kai kurie rusų au-

toriai apskritai abejoja, ar reikėtų valdymo apskaitą išskirti kaip savarankišką apskaitos rūšį.

Ypač neigiamą nuomonę dėl valdymo apskaitos išreiškė prof. J. Sokolovas [26, p. 50–52]. Pirmiausia jis teigia, kad terminą „management accounting“ neteislinga versti valdymo apskaita, kad esmės požiūriu būtų teisingiau vartoti operatyvinės, arba analitinės, apskaitos terminą. Tačiau svarbiausia, jo nuomone, negalima vieningos, nedalijamos buhalterinės apskaitos sistemos dalyti į dvi dalis – finansinę ir valdymo bei dirbtinai padidinti buhalterijų darbą. O jei jau valdymo apskaita išskiriama į savarankišką apskaitos rūšį, tai, J. Sokolovo nuomone, ji yra teisingesnė už finansinę apskaitą, nes „finansinė apskaita yra valdymo apskaitos iškreiptas variantas“ [26, p. 51]. Pagal J. Sokolovą, visą buhalterinės apskaitos sistemą galima traktuoti kaip valdymo apskaitą ir kad apskritai nėra teisingų konkrečių kriterijų, kaip išskirti finansinę ir valdymo apskaitą, nes sintetinė ir analitinė apskaita yra neatskiriamos (čia J. Sokolovas sintetinę apskaitą tapatina su finansine, o analitinę – su valdymo apskaita – J. M.). Galiausiai J. Sokolovas suformuluoja teiginį, kad „valdymo apskaita yra mitas, kuriuo tikima kaip tiesa, nors iš tikrųjų tiesos nėra“ [26, p. 52]. Vis dėlto jis daro ir kitą išvadą, kad valdymo apskaita yra realybė, jos problema egzistuoja, o apskaitos specialistai šią problemą įvairiai sprendė, sprendžia ir spręs.

Priešingą J. Sokolovui nuomonę pareiškė N. Valebnikova ir I. Vasilevič. Jie teigia, kad valdymo apskaita yra įmonės valdymo informacinės sistemos dalis ir tik ji gali teikti būtina informaciją visiems valdymo lygiams. Dabartinėmis ir didėjančios konkurencijos sąlygomis labai sunku teisingai įvertinti įmonės galimybes rinkoje ir tam gali padėti valdymo apskaita, iš inertinės buhalterinės apskaitos sistemos tampa lanksčia informacine sistema [30, p. 58].

Į valdymo apskaitą, autorių nuomone, jau nebegalima žiūrėti kaip į produkcijos savikainos kalkuliavimo sistemą. Valdymo apskaita turi teikti tikslią informaciją apie išlaidų struktūrą, kad būtų galima kalkuliuoti produkto pardavimo kainą siekiant įsitvirtinti rinkoje ir tapti joje lydere.

M. Pizengolcas [22, p. 60], apibendrinamas įvairių autorių nuomones, skiria keturis specialų požiūrius į valdymo apskaitą:

1. Buhalterinės apskaitos sistemoje nėra valdymo apskaitos, o buvo ir lieka gamybinė apskaita (gamybos išlaidų apskaita). (Čia jis neteisingai gamybinę apskaitą tapatina su išlaidų apskaita – J. M.)

2. Valdymo apskaita – tai ta pati gamybinė apskaita, bet tik įvardyta pagal šiuolaikinę terminiją, ir todėl nėra jokio pagrindo ją išskirti iš savarankišką apskaitos rūšį.

3. Šiuolaikinė buhalterinė apskaita – tai sistema, jungianti tris posistemas: finansinę apskaitą, valdymo apskaitą ir buhalterinę atskaitomybę.

4. Valdymo apskaita yra visiškai savarankiška, kadangi ji, be buhalterinės apskaitos klausimų, apima ekonominės analizės, planavimo, prognozavimo ir kitus klausimus.

M. Pizengolcas laikosi trečiojo požiūrio ir teigia, kad valdymo apskaitos negalima tapatinti su gamybine apskaita, nes valdymo apskaitos tyrimo objektas yra gerokai platesnis, jis apima ne tik buhalterinę gamybos išlaidų apskaitą, bet ir operatyvinę apskaitą, taip pat ekonominės analizės, planavimo, prognozavimo ir kitus elementus. Kadangi valdymo apskaita padeda spręsti įvairias gamybos valdymo problemas, ji, M. Pizengolco nuomone, gali būti tvarkoma įvairiai.

Valdymo apskaitos esmė, tikslus ir tiriamas sritis galima apibrėžti tik ištyrus valdymo apskaitos ryšius su finansine, gamybine ir išlaidų apskaita, nustačius jų skirtynes ir bendrybes.

Valdymo ir finansinės apskaitos skirtybės ir bendrybės

Buhalterinės apskaitos skirstymą į dvi rūšis lemia du įmonėse egzistuojantys ekonominės informacijos lygiai. Pirmu (aukštesniu) lygiu formuojama pagrindinė informacija apie įmonėje vykstančias operacijas ir jų rezultatus, kurie gali

būti apibendrinti ir viešai paskelbti įvairiems informacijos vartotojams. Antru (žemesniu) lygiu formuojama informacija, reikalinga įmonės darbuotojams ir kuri viešai neskelbiama.

Valdymo ir finansinė apskaita yra glaudžiai susietos, viena kitą sąlygoja ir papildo. Tačiau yra nemažai finansinės ir valdymo apskaitos skirtybių (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Valdymo ir finansinės apskaitos skirtybės

Skirtybės	Finansinė apskaita	Valdymo apskaita
1. Teisiniai apskaitos reikalavimai	Istatymu reglamentuotas finansinės atskaitomybės teikimas	Valdymo apskaita tvarkoma esant reikalui, nereglamentuota
2. Informacijos tikslumas	Tiksli, nes antraip išorės informacijos vartotojai nepasitikėdami vertins finansines atskaitas	Nebūtinai tiksli, svarbiau jos operatyvumas
3. Apskaitos apimtis	Apima visos įmonės veiklą	Apima tam tikras veiklos sritis, padalinius, produktus
4. Apskaitos principai	Numatyti konkretūs bendrieji apskaitos tvarkymo principai apskaitos įstatyme ir norminiuose aktuose	Įmonės vadovybės numatytos taisyklės
5. Laiko požūris	Finansinė apskaita pateikia informaciją apie įvykusias ūkines operacijas (orientacija į praeitį, istorinis požūris)	Valdymo apskaita pateikia daugiau faktinių duomenų, palyginti su planiniais, ir svarbiausia – prognozinę informaciją (orientacija į ateitį)
6. Informacijos pateikimo periodiškumas	Finansinės atskaitos pateikiamos pasibaigus atskaitiniams metams, pusmečiui ar ketvirčiui	Valdymo apskaitos informacija pateikiama įmonės vadovybės poreikiamumui
7. Informacijos vartotojai	Vidaus ir išorės	Vidaus
8. Pagrindinis tikslas	Teikti informaciją išorės ir vidaus vartotojams apie įmonės turta, nuosavybę ir įsipareigojimus	Teikti informaciją įmonės vadovybei valdymo sprendimams priimti
9. Rodiklių skaičius ir pobūdis	Tiksliai apibrėžtas finansinės atskaitomybės rodiklių skaičius	Neapibrėžtas rodiklių skaičius, jis priklauso nuo įmonės pobūdžio, nuolatinių veiklos pokyčių
10. Pirminiai informacijos šaltiniai	Apskaitos dokumentai ir registrai	Apskaitos dokumentai ir registrai, taip pat kiti šaltiniai (stebėjimų, pasitarimų, konferencijų) kitų nesisteminių šaltinių medžiaga
11. Ataskaitų reglamentavimas ir struktūra	Reglamentuotos, galioja apskaitinės lygybės formulė: Turtas = Įsipareigojimai + Savininkų nuosavybė	Nereglamentuotos, rengiamos pagal vadovybės poreikius ir tikslus. Ataskaitų struktūra įvairi
12. Ataskaitų skelbimas	Skelbiamos viešai	Neskelbiamos viešai
13. Ataskaitų objektai	Apima visos įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus	Apima visos įmonės, taip pat padalinių veiklą, atsakomybės centrų veiklą

<i>Skirtybės</i>	<i>Finansinė apskaita</i>	<i>Valdymo apskaita</i>
14. Informacijos konfidencialumo laipsnis	Finansinės atskaitomybės duomenys nėra komercinė paslaptis (tik kai kurie finansinės apskaitos duomenys vadovybės nutarimu gali būti laikomi konfidencialiais)	Dauguma valdymo apskaitos informacijos yra komercinė paslaptis
15. Apskaitos darbuotojų atsakomybė	Nustatyta šalyje galiojančiuose įstatymuose	Nustato įmonės vadovybė
16. Pagal lankstumo pobūdį	Labiau rutininė	Lankstesnė
17. Metodinių priemonių ir būdų informacijai gauti pasirinkimo laisvė	Ribojama bendraisiais apskaitos principais, standartais ir taisyklėmis	Praktiškai nėra jokių apribojimų, išskyrus tuos, kurie numato būtinumą užtikrinti, kad padarytos išlaidos ir gautos pajamos atitiktų vykdam tam tikrą valdymo sprendimą
18. Valdymo režimo operatyvumo požiūriu	Sąskaitų uždarymo režimas: ketvirtis – pusmetis – metai	Operatyvinis: valanda – diena – savaitė – mėnuo
19. Atskaitomybės detalumas	Finansinė atskaitomybė yra apibendrinamoji ir skirta bendriausiam įmonės veiklos įvertinimui	Labai detali, kartais apima smulkiausias, net visiškai nežymius, įmonės veiklos dalykus. Ypač detalai gali būti parodytos išlaidos
20. Analizės aspektas	Įmonės veikla analizuojama kaip vientisas ekonominis vienetas, lyginami faktiniai dvejų ir daugiau metų duomenys	Įmonė išskaidoma į atsakomybės centrus, dažniausiai lyginami planiniai ir faktiniai duomenys
21. Informacijos rūšis	Agreguota (suminė) informacija, pvz., pelno ir nuostolio ataskaita	Labai detalizuota ir specifinė informacija
22. Matavimo vienetų sistema	Visi rodikliai apskaitoje apibūdinami piniginiu matu	Kiekvienas piniginis, natūrinis, darbo, sąlyginis ar kitoks matas

Iš 2 lentelėje pateiktų finansinės ir valdymo apskaitos skirtubių galima spręsti apie šių buhalterinės apskaitos sistemos dalių esmę ir paskirtį.

Pirmiausia finansinė ir valdymo apskaita skiriasi savo informacijos vartotojais. Finansinė apskaita teikia informaciją išorės vartotojams: akcininkams, indėlininkams, įmonėms, vyriausybiniams organizacijoms, visuomenei. Žinoma, šia informacija gali naudotis ir vidaus vartotojai – įmonės darbuotojai. Valdymo apskaita teikia informaciją tik vidaus vartotojams – visų valdymo lygių darbuotojams. Dalį jos teikiamos informacijos gali sudaryti komercinė paslaptis.

Finansinė apskaita yra reglamentuojama, ji tvarkoma vadovaujantis tarptautiniais ir nacionaliniais apskaitos standartais, apskaitos ir kitais įstatymais bei norminiais aktais. Valdymo apskaita yra nereglamentuojama, nėra jokių normų ir apribojimų, įmonė pati parengia savo veiklos operacijų apskaitos metodiką.

Finansinės apskaitos galutinis produktas yra finansinės ataskaitos: balansas, pelno (nuostolio), pinigų srautų, nuosavybės pokyčių ataskaitos ir aiškinamasis raštas. Jų forma ir turinys yra reglamentuojami pagal bendruosius apskaitos principus. Šios ataskaitos pateikiamos periodiškai. Valdymo apskaitos pateikiamos ataskaitos

yra įvairios, jų turinys ir forma nereglamentuojami; jos pateikiamos tokios, kokių pageidauja tam tikri vidaus informacijos vartotojai. Taip pat nereguliuojamas šių ataskaitų sudarymo dažnumas ir laikotarpis; jos pateikiamos pagal vartotojų poreikį.

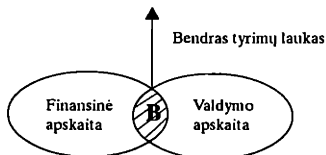
Finansinės apskaitos būklė labiausiai priklauso nuo reglamentavimo svertų, t. y. nuo apskaitos standartų, įstatymų ir kitų norminių aktų kokybės. Valdymo apskaitos kokybei didžiausią įtaką turi įmonės dydis, veiklos ypatybės, valdymo struktūra, apskaitos darbuotojų profesionalumas ir kt.

Kaip matyti iš 2 lentelės, yra ir daugiau finansinės ir valdymo apskaitos skirtumų, tačiau būtina suprasti, kad tiek finansinės, tiek valdymo apskaitos informacija formuojama iš tos pačios apskaitos sistemos. Valdymo apskaitos informacija dažnai naudojama tvarkant finansinę apskaitą, o finansinės apskaitos duomenys – įvairiems valdymo apskaitos tikslams.

Nors tarp valdymo ir finansinės apskaitos yra daug skirtumų, tačiau esama ir daug bendrų bruožų. Ypač pažymėtinos trys valdymo ir finansinės apskaitos bendrybės:

1. Ir valdymo, ir finansinė apskaita yra informacinės sistemos. Jos teikia vartotojams reikalingą informaciją įvairiems tikslams.

2. Ir valdymo, ir finansinė apskaita grindžiamos atsakomybės principu. Jų teikiama informacija panaudojama didinti įmonės kolektyvo narių atsakomybę siekiant numatytų tikslų.



1 pav. Finansinės ir valdymo apskaitos ryšiai

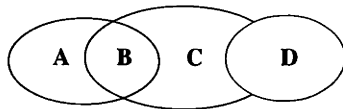
3. Ir valdymo, ir finansinė apskaita turi svarbią visuomeninę reikšmę. Jos abi naudojamos ne kam kitam, o tik žmonėms, jų poreikiams ir interesams tenkinti.

Valdymo ir finansinės apskaitos ryšiai daugiausia atsiskleidžia jų bendrame tyrimų lauke (žr. 1 pav.).

Iš 1 paveikslu matyti, kad tiek finansinė, tiek valdymo apskaita yra savarankiškos, turi savo tyrimo sritis (taigi ir savo būdus bei priemones jiems nagrinėti). Tačiau jos yra ir glaudžiai susietos, turi ir bendrą tyrimų lauką, kurio dydis priklauso nuo įmonės tikslų, veiklos sričių ir ypatybių. Tai klasikinė valdymo ir finansinės apskaitos ryšių schema. Rusų autoriai [28, p. 19] pateikia tikslesnę valdymo ir finansinės apskaitos ryšių schemą (žr. 2 pav.).

Šiame paveiksle A yra valdymo apskaita. Ji tiesiogiai susijusi su finansinės apskaitos B dalimi, t. y. su ta finansinės apskaitos dalimi, kuri skirta įmonės vidaus poreikiams. C finansinės apskaitos dalis skirta išorės vartotojams ir ji neturi tiesioginio ryšio su valdymo apskaita. Dar mažesnis ryšys su D finansinės apskaitos dalimi, kuri yra skirta mokesčiams apskaičiuoti.

Grandis, jungianti finansinę ir valdymo apskaitą, yra išlaidų apskaita. Taigi finansinės ir



2 pav. Valdymo apskaitos ryšiai su kitomis apskaitos rūšimis



3 pav. Išlaidų apskaita kaip finansinės ir valdymo apskaitos jungiamoji grandis

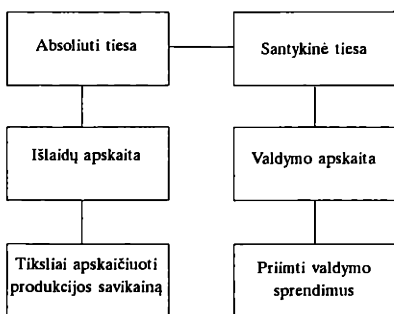
valdymo apskaitos ryšius galima pavaizduoti tokiu paveikslu (žr. 3 pav.).

Iš 3 paveikslu matyti, kad išlaidų apskaitos informacija yra svarbi tiek finansinei, tiek valdymo apskaitai

Valdymo ir išlaidų apskaitos ryšiai

Valdymo ir išlaidų apskaitos ryšiams apibūdinti tinka absoliučios ir santykinės tiesos teorija. Absoliuti tiesa labiau tinkama išlaidų apskaitos, o santykinė tiesa – valdymo apskaitos esmei apibūdinti. Išlaidų apskaitos pagrindinis tikslas – tiksliai apskaičiuoti produkcijos savikainą, o valdymo apskaitos – padėti vadovams priimti teisingus valdymo sprendimus. Tai rodo 4 paveikslas.

Daugelis planinės ekonomikos mokslininkų (buvusios TSRS ir liaudies demokratijos šalių) siūlė įvairius išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, siekiant tiksliau apskaičiuoti produkcijos vieneto savikainą. Buvo daug diskutuojama, kaip tiksliau paskirstyti netiesiogines išlaidas, kokias naudoti paskirstymo bazes ir pan. Tikslios produkcijos savikainos apskaičiavimas buvo siejamas su produkcijos kainų nustatymu, taip pat su konkrečių išlai-



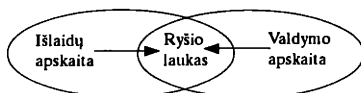
4 pav. Absoliučios ir santykinės tiesos teorija apskaitoje

dų mažinimo galimybių paieška. Tačiau rinkos ekonomikos sąlygomis yra ne tik svarbu, kiek išlaidų reikia padaryti produktui pagaminti, o kaip jį parduoti. Tam reikia nebūtinai tikslios išlaidų apskaitos, o tokios apskaitos sistemos, kuri teiktų informaciją teisingiems valdymo sprendimams priimti. Valdymo apskaita sprendžia gerokai platesnį spektrą negu išlaidų apskaita klausimų, reikalingų įmonės valdymo procesams užtikrinti.

Tačiau absoliučios ir santykinės tiesos teorijos, apibūdinančios išlaidų ir valdymo apskaitos ryšius, negalima suabsoliutinti ir laikyti visiškai teisinga. Negalima teigti, kad nebūtina skaičiuoti tiksliai produkcijos savikainos ir kad valdymo sprendimų priėmimas yra tik „santykinė tiesa“. Dabartinėmis labai sudėtingo, lankstaus ir konkurencingo verslo sąlygomis svarbu sugebėti priimti operatyvius ir tikslus sprendimus. Tam reikalinga gerai sutvarkyta išlaidų apskaitos sistema, teikianti laiku, tiksliai ir objektyviai informaciją apie išlaidų formavimąsi. Taigi yra glaudus valdymo ir išlaidų apskaitos ryšys, be kurio negalėtų savarankiškai egzistuoti nei viena, nei kita (žr. 5 pav.).

Iš 5 paveikslu matyti, kad išlaidų ir valdymo apskaitą jungia vadinamasis ryšio laukas, per kurį abi apskaitos rūšys teikia ir grąžina tam tikrą informaciją (tiesioginis ir grįžtamasis informacijos ryšys).

Tarybinu laikotarpiu valdymo apskaita, kaip savarankiška apskaitos rūšis, nebuvo išskirta. Tačiau labai daug dėmesio buvo skiriama gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos



5 pav. Išlaidų ir valdymo apskaitos ryšys

kalkuliavimui. Galima teigti, kad gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas buvo sutapatinamas su valdymo apskaita. Pirmą kartą šį tapatinimą pastebėjo žymus užsienio apskaitos žinovas rusų mokslininkas S. Stukovas [27, p. 22]. Jis teigė, kad rusų autoriai nevartoja termino „valdymo apskaita“, o jį pakeičia terminu „gamybinė apskaita“ („производственный учет“ arba „учет производства“), o „gamybinę apskaitą“ supranta kaip gamybos išlaidų apskaitą ir produkcijos savikainos apibūdinimą. Pirmą kartą valdymo apskaitos apibūdinimą, turinį ir reikšmę aprašė N. Čiumačenko. Jis nurodė, kad, skirtingai nuo gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo, valdymo apskaitoje daugiausia dėmesio skiriama sąmatoms sudaryti, operatyviai išsiaiškinti nukrypimus nuo sąmatų, nuolatinei išlaidų analizei ir valdymo sprendimams, remiantis išlaidų duomenimis, priimti [3, p. 4].

Valdymo apskaita, kaip mokslas ir praktinis dalykas, susiformavo iš išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo, pamažu išplėtęs ir plečiantis savo ribas. Kalbant apie valdymo apskaitą dabar jau nepakanka pasakyti, kad ji teikia informaciją apie išlaidas valdymo sprendimams priimti [6, p. 3]. Valdymo apskaitos reikšmė labai padidėjo. Ji, kaip teigia amerikiečių autoriai, „yra atsakinga“ už būsimų ūkinių operacijų būklę, už teisingą jų efektyvumo įvertinimą [18, p. 8]. Todėl kai kurie specialistai valdymo apskaitą vadina atsakomybės apskaita. Vienas iš svarbiausių valdymo apskaitos bruožų yra jos analitiškumas, t. y. jos teikiamų duomenų suskaidymas į tam tikras grupes pagal tam tikrus požymius vietos ir laiko atžvilgiu. Tokie duomenys ypač vertingi įmonės vadovybei priimant sprendimus, o to negali visiškai užtikrinti išlaidų apskaita.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad išlaidų apskaita yra sudedamoji valdymo apskaitos

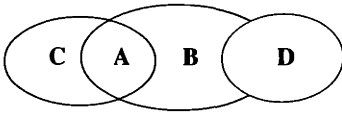
dalis. Kai kuriose įmonėse išlaidų apskaita (tiek pagal atliekamų apskaitos darbų apimtį, darbo imlumą, tiek pagal sukauptos informacijos svarbumą) sudaro valdymo apskaitos pagrindą. Vadinasi, išlaidų apskaita yra tam tikra valdymo apskaitos lauko dalis, kurioje renkama, apdorojama, sisteminama ir kaupiama informacija apie įmonės produkcijos ir paslaugų išlaidas.

Valdymo ir gamybinės apskaitos ryšiai

Ekonominėje literatūroje (ypač pokomunistinių šalių) dažnai operuojama valdymo ir gamybinės apskaitos sąvokomis, bandoma ieškoti jų skirtumų ir bendrų bruožų. Tai labiau teorinė, o ne praktinė problema. Siekiant geriau suprasti šią problemą – valdymo ir gamybinės apskaitos ryšį – reikėtų remtis kai kurių autorių nuomonėmis ir siūlymais, nors ne visiems reikėtų pritariti. Štai, pavyzdžiui, P. Papkovskaja [21, p. 24] teigia, kad buhalterinės apskaitos sistema sudaro trys dalys: 1) finansinė atskaitomybė; 2) gamybinė apskaita ir 3) valdymo apskaita.

Prie gamybinės apskaitos ji priskiria išlaidų apskaitą, gatavos produkcijos apskaitą ir produkcijos savikainos kalkuliavimą. Valdymo apskaitą autorė traktuoja kaip išlaidų kontrolės ir produkcijos savikainos formavimo sistemą, kurios sudedamieji elementai yra operatyvinė apskaita, planavimas, analizė, sprendimų priėmimas, kontrolė ir skatinimas.

Kita rusų autorė M. Vachrušina [29, p. 4] skiria keturias buhalterinės apskaitos sistemos dalis: finansinę, valdymo, gamybinę ir mokesstinę. M. Vachrušina valdymo apskaitą kildina iš gamybinės apskaitos. Ji teigia, kad valdymo apskaita apima gamybinę apskaitą ir nedidelę dalį finansinės apskaitos (tą dalį, kuri liečia finansinių atskaitų apie išlaidas sudarymą). Autorė pateikia tokią apskaitos rūšių schemą (žr. 6 pav.).



A – Gamybinė apskaita C – Valdymo apskaita
 B – Finansinė apskaita D – Mokestinė apskaita

6 pav. *Buhalterinės apskaitos sistemų dalys ir jų ryšiai*

Kai kurie autoriai [13, p. 47; 23, p. 15], pažindami valdymo apskaitą esant savarankiška apskaitos rūšimi, pagrindinį jos elementą nurodo būtent gamybinę apskaitą. Tačiau būtina pažymėti, kad valdymo ir gamybinės apskaitos vaidmuo formuojant ir panaudojant ekonominę informaciją įmonėje yra visiškai skirtingas. Gamybinės apskaitos sistemoje nustatoma produkcijos savikaina finansinėms ataskaitoms sudaryti, o valdymo apskaita teikia įmonės vidaus vartotojams informaciją valdymo sprendimams priimti, planavimo ir kontrolės tikslams.

Daugelis autorių, nagrinėdami gamybinės apskaitos turinį, pažymi, kad svarbiausias jos uždavinys yra rinkti informaciją apie gamybos išlaidas [14, p. 259; 29, p. 75]. Vokiečių autoriai R. Miulendorfas ir M. Karrenbaueris [17, p. 11] teigia, kad gamybinė apskaita turi ne tik apskaityti, įvertinti ir kontroliuoti išlaidas, bet ir įplaukas. Tačiau sutikti su tokia nuomone nėra pagrindo, nes įplaukų apskaita yra ne gamybos, o cirkuliacijos sritis.

Daugelio literatūros šaltinių apžvalga leidžia daryti išvadą, kad kol kas nėra bendro valdymo ir gamybinės apskaitos supratimo, vartojami įvairūs terminai jų esmei ir turiniui išreikšti. Tačiau negalima ir teigti, kad valdymo ir gamybinės apskaitos klausimai yra visiškai nauji ir nebuvo nagrinėti. Tarybinu laikotarpiu išleista gana daug darbų, kuriuose buvo nagrinėjamos ne tik

buhalterinės apskaitos teorijos, finansinės atskaitomybės sudarymo, bet ir gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo problemos [1; 9; 15; 16; 17; 20 ir kt.]. Išlaidos įmonių visada buvo kontroliuojamos nepriklausomai nuo jų dydžio ir veiklos ypatybių. Todėl mokslininkai siūlė įvairius metodus, kaip teisingiau apskaičiuoti, planuoti, analizuoti, prognozuoti išlaidas. Tokių skaičiavimų tikslas buvo siekti išlaidų mažinimo. Tuo tikslu buvo sukurta vidinės ūkiskaitos sistema, normatyvinis išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas, produkcijos savikainos operatyvinės analizės metodika ir kt.

Diskutuojama ir apie gamybinės apskaitos teisinį reglamentavimą. Vakarų šalių autoriai visiškai vieningi, kad valdymo apskaitos sistemą įmonės pasirenka savarankiškai, o daugelis buvusios tarybinės apskaitos sistemos specialistų įrodinėja, kad gamybinės apskaitos svarbiausius elementus būtina reglamentuoti. Pavyzdžiui, P. Papkovskaja teigia, kad jeigu vyriausybė nereglamentuos išlaidų, įeinančių į produkcijos savikainą, sudėties, išorės vartotojai negalės palyginti finansinių ataskaitų duomenų apie produkcijos savikainą, o vidaus vartotojai turės problemų kontroliuodami atitinkamas išlaidas ir veiklos rezultatus [21, p. 25]. Kiti išlaidų informacinės bazės dalykai, pavyzdžiui, kada ir kam turi būti pateikta informacija apie išlaidas, kaip jos klasifikuojamos ir analizuojamos, jos nuomone, neturi būti reglamentuojamos [21, p.26].

Tačiau rinkos ekonomikos sąlygomis reglamentuoti valdymo apskaitą netikslinga dėl daugelio priežasčių. Pirma, valdymo apskaitos sistemą pasirenka pati įmonė konkreitiems savo tikslams pasiekti. Įmonės vadovai patys sprendžia, kiek ir kokios informacijos jiems reikia, kad galėtų laimėti konkurencinėje rinkoje. Taigi valdymo apskaitos reglamentavimas smarkiai varžytų vadovų veiksmus ir iniciatyvas. Antra, reg-

lamentuoti valdymo apskaitą būtų labai sudėtinga, nes ji yra labai specifinė, t. y. jos metodikai daro įtaką įmonės veiklos ypatybės (organizacinė struktūra, gamybos tipas, valdymo organizavimo formos ir kt.), daugelis vidaus ir išorės veiksmų. Todėl reikėtų sutikti su nesikišimo į valdymo apskaitą politika. Tačiau įmonių vadovams ir buhalteriams ypač praverstų rekomendacijų, kurias parengtų profesinės apskaitos organizacijos, paketas valdymo apskaitai tvarkyti.

Išvados

1. Nustatyta, kad lietuviškoje ekonominėje literatūroje valdymo apskaita įvardijama įvairiai: menedžmento, vidaus, eksploatacinė, gamybinė, kalkuliacinė apskaita ir kt. Kadangi valdymo apskaitos pagrindinis tikslas yra teikti informaciją valdymo sprendimams priimti, teisingiausia ją ir būtų vadinti valdymo apskaita.

2. Pateikiami taip pat labai skirtingi valdymo apskaitos apibrėžimai ir sritys, kurias ji turi nagrinėti. Neretai valdymo apskaitai priskiriamos kai kurios finansinės apskaitos, finansinės analizės, finansų valdymo funkcijos. Atlikus daugelio Vakarų šalių ir rusų autorių valdymo apskaitos knygų analizę nustatyta, kad valdymo apskaitos esmę, tikslus ir tiriamas sritis galima apibrėžti tik ištyrus valdymo apskaitos ir finansinės, gamybinės ir išlaidų apskaitos ryšius, nustatčius jų skirtybes ir bendrybes.

3. Atliktas tyrimas parodė, kad valdymo apskaitos negalima tapatinti su išlaidų apskaita ir kalkuliavimu. Valdymo apskaitos laukas gerokai didesnis. Valdymo procese ypač svarbios planavimo, kontrolės ir prognozavimo funkcijos. Todėl į valdymo apskaitą reikia žiūrėti ir kaip į įmonės perspektyvų reguliavimo ir veiklos vertinimo

priemonę, optimalių valdymo sprendimų priėmimo sistemą. Finansinė apskaita fiksuoja tai, „kas buvo“, o valdymo apskaitos tikslas – orientuoti į sprendimą „kada ir kaip turi būti“. Todėl valdymo apskaitoje turi būti nagrinėjama biudžetų (sąmatų) sudarymas ir vykdymo kontrolė, atsakomybės centrų veikla, vidaus kainodara ir atskaitomybė, įmonės ir jos padalinių veiklos rezultatų apskaita ir įvertinimas, išteklių naudojimo optimizavimas, produktų kokybės, kontrolės ir kiti klausimai. Ūkinės operacijos, turinčios finansinį pobūdį (pavyzdžiui, operacijos su vertybiniais popieriais, turto pirkimas ir pardavimas, nuoma, investicijos ir kt.), neturi įeiti į valdymo apskaitos sritį. Valdymo apskaita turi apimti sritis, labiausiai susijusias su valdymo procesu.

4. Nagrinėjant finansinės ir valdymo apskaitos ryšius nustatyta, kad finansinės apskaitos būklė labiausiai priklauso nuo reglamentavimo svertų (apskaitos įstatymų, standartų, kitų norminių aktų) kokybės, o valdymo apskaitos kokybei didžiausią įtaką turi įmonės dydis, veiklos ypatybės, valdymo struktūra ir apskaitos darbuotojų profesionalumas.

5. Valdymo apskaitos ir finansinės, gamybinės bei išlaidų apskaitos ryšiai daugiausia atskleidžia bendrame jų tyrimų lauke, kurio dydis labai priklauso nuo įmonės tikslų, jos veiklos sričių ir ypatybių.

6. Reglamentuoti valdymo apskaitos tvarkymą, kaip įrodinėja kai kurie autoriai, yra netikslinga. Valdymo apskaitos sistemą turi pasirinkti pati įmonė savo konkrečioms tikslams pasiekti. Įmonės vadovai turi patys nuspręsti, kiek ir kokios informacijos jiems reikia. Tačiau profesinės apskaitos organizacijos turėtų rengti įvairių ūkio šakų įmonėms valdymo apskaitos tvarkymo rekomendacijas.

LITERATŪRA

1. Basmanov I. A. Teoretičeskije osnovy učeta i kalkulirovanija sebestoimosti promyšlennoj produkcii. Moskva: Finansy, 1970.
2. Buhalterinés apskaitos įstatymas (projektas). Vilnius: DAAŪI, 2001.
3. Čumačenko N. G. Yčiot i analiz v promyšlenom proizvodstve SŠA. Moskva: Finansy, 1971.
4. Drury C. Management and Cost Accounting. Third Edition. Chapman Hall, 1992.
5. Garrison R. Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making. Fourth Edition. Business Publications, Texas, 1985.
6. Gray J., Ricketts D. Cost and Management Accounting. Horngren Ch., Foster G. Cost Accounting. A managerial Emphasis. Seventh Edition. Prentice-Hall International. 1981.
7. Horngren Ch., Foster G. Cost accounting. A managerial Emphasis. Seventh Edition. Prentice Hall International, 1981.
8. IFAC. Statement of International Management Accounting. 1986.
9. Ivaškevič V. B. Problemy učiota i kalkulirovanija sebestoimosti produkcii. Moskva: Finansy, 1974.
10. Jarugova A. Upravlénčeskij učiot (management accounting). Opyt ekonomičeskij razvitych stran: Moskva: i statistika, 1991.
11. Kaplan R. Advanced Management Accounting. Prentice Hall International, 1982.
12. Kaplan R., Atkinson A. Advanced Management Accounting. Second Edition. Prentice-Hall International, 1989.
13. Karpova T. Upravlénčeskij učiot. Moskva: JUNITI, 2000.
14. Kerimov V. E. Proizvodstvennyj učiot na kondičerskich predpriyatijach. Moskva: INFRA, 1999.
15. Kostjuk P. A. Kalkuliacija sebestoimosti produkcii sel'skogo choziaistva. Minsk: Vyšeišaja škola, 1976.
16. Margulis J., Narinskij A. S. Metody učiota i kalkulirovanija sebestoimosti v stroitel'stve. Moskva: Finansy, 1970.
17. Miulendorf R., Karrenbauer M. Proizvodstvennyj učiot: sniženie i kontrol izderžek. Per. s nem. M. I. Korsanova. Moskva: FBK-PRESS, 1996.
18. Moriarty Sh., Allen C. P. Cost Accounting Cambridge, Harper and Row, 1984.
19. Nikolajeva O., Šiškova T. Upravlénčeskij učiot. Moskva: UPSS, 2000.
20. Palij V. F. Osnovy kalkulirovanija. Moskva: Finansy i statistika, 1987.
21. Papkovskaja P. J. Proizvodstvennyj učiot v APK: teorija i metodologija. Minsk: Informpress, 2000.
22. Pizengolc M. Z. O sodержanii upravlénčeskogo učiota // Buchalter'skij učiot. 2000, Nr. 19.
23. Rachman Z., Šeremet A. Buchgalterskij učiot v rynočnoj ekonomike. Moskva: INFRA, 1996.
24. Ripol-Saragosi F. B., Morgunov R. V. Kommentarij k sostavu zatrat. Moskva, 2000.
25. Scapens R. Management Accounting. A Review of Contemporary Developments. Second Edition. Mac Millan Education LTB, 1991.
26. Sokolov J. V. Upravlénčeskij učiot: mif ili realnost? // Buchgalterskij učiot. 2000, Nr. 18.
27. Stukov S. A. Sistema proizvodstvennogo yčiota i kontrolia. Moskva: Finansy i statistika, 1988.
28. Upravlénčeskij učiot / Pod red. A. D. Šeremeta. Moskva: ID FBK Press, 2000.
29. Vachrušina M. Buchgalterskij upravlénčeskij učiot. Moskva: Finstatinform, 1999.
30. Valebnikova N. V., Vasilevič I. P. Sovremennyye tendencii upravlénčeskogo yčiota // Buchgalterskij učiot, 2000, Nr. 18.
31. Wilson R, Chua W. Managerial Accounting. Method and meaning / Ed. by R. Wilson. VNR International, 1988.

FIELDS AND REGISTERS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Jonas Mackevičius

Summary

Terms and definitions of management accounting are critically estimated in the article. Especially great importance is attached to differences and common traits between financial and management accounting. Schemes of connection of management accounting

with cost and production accounting are presented. It is proved that there is not yet determined the accounting field of management accounting, i. e. that fields which must investigate management accounting.

Įteikta 2001 m. rugšėjo mėn.