



**Jono Bukevičiaus, Daivos Burkšaitienės, Narimanto Kazimiero Paliulio,
Jono Žaptoriaus vadovėlio**

„APSKAITA VADYBININKAMS“

R E C E N Z I J A

VGTU leidykla „Technika“ išleido vadovėlį „Apskaita vadybininkams“ (Vilnius: Technika, 2009. 318 p.), kurį parašė šio universiteto dėstytojai – doc. J. Bukevičius, doc. D. Burkšaitienė, prof. N. K. Paliulis ir doc. J. Žaptorius. Tai pirmasis apskaitos vadovėlis vadybininkams Lietuvoje. Anksčiau išleisti apskaitos vadovėliai ar mokomosios knygos¹ buvo skirti buhalterinės apskaitos specialistams. Šio vadovėlio tikslas – pateikti vadybos studentams žinių apie apskaitą, jos informacijos rūšis, duomenų kaupimą ir naudojimą. Vadovėlyje atskleidžiamos pagrindinės apskaitos pagrindų, finansinės ir valdymo apskaitos sąvokos, nagrinėjami apskaitos informacijos ypatumai ir jos pateikimo būdai.

Vadovėlį sudaro 11 skyrių. Jo sandara parengta taip, kad, tik susipažinus su prieš tai einančių skyrių medžiaga, galima suprasti kituose skyriuose nagrinėjamų klausimų esmę. Pirmiausia nagrinėjami apskaitos teorijos klausimai: apskaitos samprata, principai, procesas ir finansinė atskaitomybė. Toliau dėstomi ilgalaikio ir trumpalaikio turto, savininkų nuosavybės ir išpareigojimų apskaitos tvarkymas. Trys skyriai skirti valdymo apskaitai, kurios teikiama informacija yra labai svarbi įmonių vadybininkams.

Vadovėlyje taip pat nagrinėjamos informacinės technologijos vadybinėje veikloje ir kompiuterizuotos apskaitos sistemos, pateikta daug naujų ir originalių minčių, idėjų bei nuostatų, kurios svarbios kvalifikaciniam vadybininkų pasirengimui.

Vadovėlio pirmuosius keturis skyrius, kuriuose nagrinėjami apskaitos teorijos klausimai, parašė doc. J. Žaptorius. Vadovėlis pradedamas nuo apskaitos informacijos apibūdinimo ir jos reikšmės išaiškinimo kiekvienam žmogui bei verslo plėtrai. Informaciją įmonių darbuotojai naudoja vertindami konkrečias situacijas, procesus, priimdami valdymo sprendimus. Daugiausia informacijos apie įmonės veiklą teikia apskaita (finansinė ir valdymo). Doc. J. Žaptorius pateikė originalias apskaitos vietas įmonės informacinėje valdymo sistemoje ir apskaitinės informacijos ryšių schemas (p. 13, 17). Įdomiai išdėstyti apskaitos informacijos vartotojai: autorius tiksliai nurodo, kokie vartotojai labiausiai domisi tam tikra informacija ir kokiam tikslui ją naudoja.

Daug vietos paskirta bendriesiems apskaitos principams išdėstyti (žr. p. 23–30 ir 114–116). Autoriui pavyko labai vaizdžiai ir įtikinamai atskleisti kiekvieno apskaitos principo esmę ir svarbą. Kitose lietuviškose apskaitos knygose bendrieji apskaitos principai dėstomi nuobodžiai, pernelg laikantis LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo raidės. Doc. J. Žaptorius kai kurių principų esmę puikiai atskleidė pateikdamas konkrečius pavyzdžius.

Gerai išnagrinėtas apskaitos sistemos klausimas. Išsamiai išaiškinta fundamentinės apskaitos lygybės (turtas = nuosavybė) esmė, nurodant, kad ši lygybė niekada negali būti pažeista. Dvejetainio įrašo esmei įsisavinti autorius pateikia konkrečias ūkines operacijas, kurios parodo, kaip keičiasi fundamentinė apskaitos lygybė, t. y. kaip kiekviena ūkinė operacija pakeičia įmonės turto bei nuosavybės apimtį bei struktūrą.

¹ Bružauskas, V. 2001. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Kaunas: LŽŪU leidybos centras

Ivanauskienė, A. 2006. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: TEV.

Jefimovas, B. 2008. *Apskaitos pagrindai*. Kaunas: Technologija.

Kalčinskas, G. 2007. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.

Kanapickienė, R.; Rudžionienė, K.; Jefimovas, B. 2008. *Finansinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Finansinės apskaitos teorija ir praktika. 2008. Ats. redaktorius prof. V. Lakis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Mackevičius, J. 1994. *Apskaita*. Vilnius: Mintis.

Mackevičius, J. 2003. *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV.

Vienas sudėtingiausių klausimų – apskaitos procesas ir jo organizavimas. Kaip žinoma, už buhalterinės apskaitos organizavimą atsakingas įmonės vadovas. Todėl jis, taip pat ir vyresnieji vadybininkai turėtų suprasti apskaitos procesą, kokiu nuoseklumu jis vyksta. Doc. J. Žaptorius teisingai išnagrinėjo svarbiausius apskaitos proceso elementus: sąskaitas, dvejybinių įrašų, pirminius dokumentus, apskaitos registrus, inventorizavimą, įkainojimą, kalkuliavimą ir finansinę atskaitomybę. Pateikiami metodiniu požiūriu gerai parengti sąskaitų koregavimo, darbinės atskaitomybės sudarymo ir sąskaitų uždarymo praktiniai pavyzdžiai.

Įmonių vadybininkams labai svarbu įgyti reikiamą supratimą apie finansinę atskaitomybę ir jos teikiamą informaciją. Doc. J. Žaptorius tinkamai atskleidė finansinės atskaitomybės reikšmę, įrodė jos kaip finansinės analizės šaltinio svarbą nagrinėjant finansinę įmonės būklę ir veiklos rezultatus. Vadovėlyje nagrinėjamos visos finansinės atskaitomybės formos – balansas, pelno (nuostolių) ataskaita, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita, pinigų srautų ataskaita ir aiškinamasis raštas.

Vadovėlio penktasis skyrius skirtas turto apskaitai (autorė doc. D. Burkšaitienė). Jame pagrindinis dėmesys skiriamas ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo, nurašymo, pardavimo ir keitimo operacijoms bei jų atvaizdavimui apskaitoje. Nagrinėdama šiuos klausimus autorė pateikė paprastų pavyzdžių, kurie turėtų būti suprantami eiliniam vadybininkui. Deja, nagrinėjant ne mažiau svarbius atsargų ir pinigų apskaitos klausimus jokių praktinių pavyzdžių nepateikiama. Dera pridurti, kad nėra nė vienos įmonės, įstaigos ir organizacijos, kuri neturėtų tam tikrų atsargų ir pinigų. Vadybininkams neretai tenka atlikti ar stebėti ūkines operacijas, susijusias su tam tikromis atsargomis ir pinigais, taigi praktiniai jų apskaitos pavyzdžiai būtų labai pageidautini.

Daug dėmesio ir vietos vadovėlyje skiriama savininkų nuosavybės bei įsipareigojimų apskaitai (šeštasis skyrius, autorius doc. J. Bukevičius). Čia išdėstyti visi nuosavą įmonės kapitalą sudarantys elementai: įstatinis (apmokėtas) kapitalas, akcijų priedai, rezervai, nepaskirstytas rezultatas – pelnas (nuostoliai). Supažindinama su dotacijų ir subsidijų, dovanotosios nuosavybės ir atidėjinių, ilgalaikių ir trumpalaikių įsipareigojimų apskaita. Nagrinėjant šiuos ir kitus savininkų nuosavybės ir įsipareigojimų apskaitos klausimus pagrindinis dėmesys skiriamas sąskaitų korespondencijai. Teisingas sąskaitų korespondencijos užrašymas yra labai svarbus buhalteriams. Siekiant išaiškinti savininkų nuosavybės ir įsipareigojimų apskaitos informacijos svarbą ir naudojimą, tikslingiau buvo pateikti ne tiek sąskaitų korespondenciją, bet praktinių pavyzdžių (situacijų).

Įmonių vadybininkams ypač naudinga įgyti kuo daugiau žinių apie įmonių valdymą. Vadovėlyje tam skirtas septintasis skyrius (autorius prof. N. K. Paliulis). Jame nuosekliai aprašoma valdymo procesas, vidaus ir išorės

veiksniai, lemiantys jo efektyvumą. Autorius teisingai teigia, kad įmonių vadovai vis daugiau dėmesio turi skirti išorės veiksmų tyrimui, nes supantis pasaulis tampa vis dinamiškesnis. Pateikiamos aiškios valdymo proceso, įmonės vidaus elementų tarpusavio ryšio, išorės aplinkos veiksmų ir vadybinės veiklos esmės schemos (p. 216–218), kurios padės studentams geriau suprasti sudėtingą valdymo sistemos mechanizmą. Šiame vadovėlio skyriuje gerai išryškinta vadybinių sprendimų rengimo ir priėmimo svarba, pateikiamas originalus sprendimų priėmimo algoritmas. Autorius visiškai teisingai teigdamas, kad racionalus sprendimas turi būti pagrįstas objektyvia apskaitos informacija ir analize (p. 224).

Remiantis šia nuostata toliau nagrinėjama valdymo apskaitos reikšmė, tikslai, struktūra ir organizavimas bei svarbiausio valdymo apskaitos aspekto – išlaidų apskaitos tvarkymo – klausimai (aštuntasis ir devintasis skyrius, autorė doc. D. Burkšaitienė). Valdymo apskaitoje vienas svarbiausių akcentų yra valdymo sprendimų priėmimas. Knygoje pateikiamas bendrasis valdymo sprendimų priėmimo modelis (p. 229), kuriame valdymo apskaitai skirtas informacijos, reikalingos sprendimų pasirinkimui iš kelių alternatyvų, rengimo vaidmuo. Autorė teisingai pažymi, kad valdymo apskaitos informacija naudojama dviem pagrindiniams tikslams: 1) kontrolei ir 2) prognozavimui. Vienas svarbiausių valdymo apskaitos objektų – informacijos apie išlaidas formavimas. Kiekvienas vadybininkas privalo turėti reikiamą supratimą apie išlaidas ir jų poveikį galutiniams įmonės veiklos rezultatams. Vadovėlyje supažindinama su išlaidų rūšimis, t. y. jų klasifikavimu pagal tam tikrus požymius, taip pat su tradicinėmis ir moderniomis išlaidų apskaitos sistemomis.

Vadovėlio dešimtajame skyriuje (autorius doc. J. Bukevičius) dėstomi finansinės atskaitomybės informacijos naudojimo, valdant įmonę, klausimai. Autorius daugiausia dėmesio skiria finansinių ataskaitų analizei: pateikiamos įvairių finansinių santykių rodiklių skaičiavimo formulės ir praktiniai pavyzdžiai. Gerai išnagrinėtas pinigų srautų ataskaitos informacijos naudojimo klausimas (tik neaišku, kodėl autorius pavyzdyje naudoja 2005–2006 metų duomenis).

Vadovėlis baigiamas apskaitos kompiuterizavimo klausimų nagrinėjimu (vienuoliktasis skyrius, autorius prof. N. K. Paliulis). Ypač išsamiai išnagrinėtos informacinės sistemos: 1) duomenų apdorojimo, 2) valdymo informacinės, 3) sprendimų palaikymo, 4) vykdomosios informacinės, atskleistas šių sistemų tarpusavio ryšys. Siekiant padėti įmonėms efektyviai išspręsti apskaitos ir valdymo problemas, kuriamos kompiuterizuotos apskaitos sistemos. Vadovėlyje aprašomos dvi plačiai paplitusios kompiuterizuotos apskaitos sistemos *Scala* ir *Navision*, išdėstomi jų pranašumai ir trūkumai.

Vadovėlyje pastebėta kai kurių netikslumų. Pirmiausia tai pasakytina apie terminiją. Vadovėlyje vartojamas *apskaitininko* terminas. Tačiau Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (nauja redakcija 2010 m.) nurodyta, kad už apskaitos tvarkymą ir buhalterinių įrašų teisingumą atsakingas buhalteris (apskaitininkas yra žemesnio lygmens apskaitos darbuotojas). Be to, vienodame kontekste vartojami du terminai – *informacijos vartotojai* ir *informacijos naudotojai*. Tai gali sukelti tam tikrą painiavą (ypač studentams). Lietuviškojoje apskaitos literatūroje dažniau pasitaiko *informacijos vartotojų* terminas.

Kadangi vadovėlį rašė keturi autoriai, suprantama, kad buvo labai sudėtinga suvienodinti terminus ir išvengti pasikartojimų. Manychiau, kad bendrųjų apskaitos principų nagrinėjimą netikslinga dėstyti dviejuose skyriuose (pirmame ir ketvirtame). Nagrinėjant *turto sąvoką* apskaitoje pateikiami vienodi ilgalaikio ir trumpalaikio turto apibrėžimai (p. 35–36), o penktajame skyriuje, kuriame aptariami konkretūs šio turto apskaitos klausimai – kitokie apibrėžimai (p. 143).

Vadovėlyje buvo tikslinga plačiau panagrinėti buhalterinės apskaitos reglamentavimo klausimą, t. y. supažindinti su Europos Tarybos Ketvirtosios direktyvos dėl finansinių ataskaitų sudarymo, Lietuvos Respublikos buhalterinės aps-

kaitos įstatymo ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo svarbiausiomis nuostatomis, kiek plačiau aptarti verslo apskaitos standartus. Derėtų pateikti naujausios literatūros ir apskaitos tvarkymą reglamentuojančių teisės aktų sąrašą.

Atskirai verta pažymėti gerai parašytą pratarinę ir baigiamąjį žodį (autorius doc. J. Žaptorius). Pratarinėje paaikškinta, kokia kiekviename vadovėlio skyriuje nagrinėjama apskaitos informacija yra svarbi vadybininkams ir kokiems tikslams ji gali būti panaudota. Baigiamasis žodis yra tarsi įkvėpimo šaltinis stropiai studijuoti apskaitos dalyką. Autorius rašo, kad norint tapti profesionaliu vadybininku reikėtų atsakyti sau į 10 klausimų, kurių paskutinis orientuoja ne tik į gerą apskaitos žinių įsisavinimą, bet ir į apskaitos sistemos tobulinimą: „Ar būsiu pajėgus dalyvauti gerinant apskaitos informacijos rengimą, modernizuojant jos procesą įmonėje, išvelgiant ateityje tobulinimo galimybes?“

Vadovėlis „Apskaita vadybininkams“ yra originalus leidinys, praturtinantis apskaitos mokslą turiningomis idėjomis, naujais teiginiais ir originaliais samprotavimais. Neabejotina, kad artimiausiu metu būtų tikslinga išleisti antrąją papildytą vadovėlio laidą, kurioje būtų dar labiau pabrėžta apskaitos informacijos svarba vadybininkams priimant operatyvinius ir perspektyvinius valdymo sprendimus.

Jonas Mackevičius,
Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros profesorius