

VALDYMO APSKAITOS ELEMENTŲ TAIKYMAS MAŽOSE IR VIDUTINĖSE ĮMONĖSE

Rūta Kalčinskaitė

Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Lietuva, kalcinskaite@vukhf.lt

Anotacija

Labai svarbi kiekvienos valstybės ekonomikos dalis yra mažos ir vidutinės įmonės. Šių įmonių dėka ne tik sukuriama daug darbo vietų, bet jos dar ir labai skatina verslo konkurencingumą. Tačiau iš daugybės būtent šiuo metu bankrutuojančių įmonių didžioji dalis yra būtent maži ir vidutiniai verslai. Iš dalies, taip atsitinka dėl menko šių įmonių valdymo apskaitos, išsivystymo, kuris ir sąlygoja klaidingų savo veiklos rezultatų vertinimą. Valdžia negali reglamentuoti valdymo apskaitos tvarkymo metodikos šiose, kaip ir visose kitose įmonėse, vien dėl šios apskaitos unikalumo. Tuo tarpu šios įmonės nėra tokios turtingos, kad galėtų pačios sukurti valdymo apskaitos metodikas. Neturėdamos savo valdymo apskaitos modelio, smulkesnės įmonės, dažnai bando padrikai taikyti stambių įmonių valdymo apskaitos elementus. Todėl būtina nustatyti kokie valdymo apskaitos elementai privalo būti taikomi mažose ir vidutinėse įmonėse bei kokie uždaviniai turi būti išspręsti norint įdiegti šiose įmonėse valdymo apskaitą.

Raktažodžiai: valdymo apskaita, elementai, mažos įmonės, vidutinės įmonės.

Įvadas

Kuo labiau tobulėja valdymo apskaita, tuo aiškiau tampa, kad stambių įmonių valdymo apskaitos modeliai negali būti tiesiogiai panaudoti mažoms ir vidutinėms įmonėms. Valdymo apskaitos modeliai šioms įmonėms netinka jau vien dėl to, kad jos neišgalėtų kurti atskirų padalinių ar netgi samdyti atskirų darbuotojų, kurie vestų valdymo apskaitą. Mažose ir vidutinėse įmonėse paprastai vienas buhalteris veda ne tik mokesčių ir finansinę apskaitą, bet ir rūpinasi detaliu gamybos išlaidų ir produktų savikainos apskaičiavimu. Sudėtingas apskaitos aparatas, susidedantis iš mokesčių, finansinės ir valdymo apskaitos, turi būti suderintas tarp visų buhalterijoje atliekamų darbų, įvertinant ir nustatant ryšius tarp kiekvieno jo elemento, taip, kad leistų racionalizuoti darbą nedidelės įmonės buhalterijoje. Todėl mažoms ir vidutinėms įmonėms reikalingas specifinis jų valdymo apskaitos modelis, kurio pagrindu kiekviena maža ir vidutinė įmonė galėtų susikurti racionalią savo valdymo apskaitos sistemą. Tačiau iki šiol nesukurta smulkiojo verslo valdymo apskaitos metodologija, kurios pagrindu būtų galima kurti kiekvienai įmonei tinkančias šios apskaitos metodikas.

Tyrimo tikslas – nustatyti kokie pagrindiniai valdymo apskaitos elementai privalo būti taikomi mažose ir vidutinėse įmonėse bei kokie uždaviniai turi būti išspręsti norint įdiegti šiose įmonėse valdymo apskaitą.

Tyrimo objektas – valdymo apskaitos elementai.

Tyrimo metodas. Nagrinėjant teorinius valdymo apskaitos sistemos ypatumus naudoti šie bendramoksliniai tyrimo metodai – mokslinės literatūros šaltinių analizė, sintezė, indukcija, dedukcija, abstrahavimas, analogija.

Tyrimo rezultatai pateikiami išvadosė.

Valdymo apskaitos taikymo sritys

Valdymo apskaita galėtų būti taikoma visur, nes kiekvienai organizacijai reikia vadovauti ir, suprantama, turėti tam reikalingos informacijos, pirmiausia – apie vykdant veiklą daromas išlaidas. Vis dėlto galima išskirti tam tikras ypatybes, kurios yra būdingos valdymo apskaitą taikančioms įmonėms. Įmonių grupavimo kriterijų gali būti labai daug, nes kiekvieną įmonę galima apibūdinti ne pagal vieną ypatybę. Šiuo atveju mūsų tikslas tik apibrėžti valdymo apskaitos taikymo sritį įmonių aspektu.

Pagrindinis verslo teisėje priimtas įmonių skirstymo požymis – jų savininkų santykis su įmonės nuosavybe. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse visi ūkio subjektai skirstomi į fizinius ir juridinius asmenis. O pastarieji asmenys pagal savo prievoles skirstomi į ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės asmenis. Tačiau svarbu tai, kad atsakomybės (ribotos ar neribotos), kaip ir apskritai nuosavybės, požymis valdymo apskaitos požiūriu visiškai nesvarbus. Kiekviena nuosavybė (tiek didelės įmonės, tiek mažos ar vidutinės) – jos savininkui yra brangi, todėl kiekviena įmonė turi veikti apskaitydama savo išlaidas. Antra vertus, kiekvienoje didesnėje įmonėje labai reikšmingas vaidmuo tenka jos ir jos padalinių vadybai. Dėl šios

priežasties valdymo apskaitoje nuosavybės aspektai apskritai ignoruojami. Tai finansinės apskaitos ir finansinių ataskaitų rinkinio atspindėjimo objektai, nes ši apskaitos rūšis, pirmiausia privalo suteikti reikiamus duomenis esamiems ir potencialiems savininkams bei kreditoriams, o valdžia, vienareikšmiškai nurodo, kaip turi būti rengiamas finansinių ataskaitų rinkinys. Dėl standartizavimo finansinė apskaita ir yra gerokai pigesnė už kiekvienoje įmonėje kitokią valdymo apskaitą.

Taigi valdymo apskaitos metodika, nepriklauso nuo to, kokios nuosavybės formos įmonėse ji vedama. Nes vadybos sprendimai priimami neatsižvelgiant į tai, kam priklauso įmonė, nes visur reikia gaminti kuo daugiau produktų ir parduoti kuo daugiau prekių darant kuo mažiau išlaidų. Tiesiog ribotos civilinės atsakomybės įmonės dažniausiai būna turtingesnės, nes jas įkuria daug daugiau savininkų nei į neribotos civilinės atsakomybės įmones. Todėl dauguma ribotos civilinės atsakomybės įmonių būna pajėgios įsidiesti brangias šiuolaikiškas valdymo apskaitos sistemas.

Ši apskaita taikoma įvairaus veiklos pobūdžio įmonėse - paslaugas teikiančiose, prekybos, gamybos ir besiverčiančiose mišria veikla. Vis dėlto labiausiai ji paplitusi gamybos, paslaugas teikiančiose ir mišriose įmonėse, nes prekybos įmonių veiklos principas įgyvendinamas palyginti paprastai, tam dažnai užtenka operatyvios apskaitos sistemos. Tačiau stambiose prekybos įmonėse be valdymo apskaitos neišsiverčiama: čia ir vadyba sudėtinga, ir pačios pardavimų išlaidos didelės. Šiose įmonėse atliekama daugybė įvairiausių procedūrų: rinkos tyrimai, reklama, prekių pirkimas ir jų pardavimas, kartais – nupirktų prekių parengimas parduoti, kitaip sakant, ir tam tikra gamyba. Ši veikla turi būti planuojama, organizuojama, motyvuojama ir koordinuojama, o nustatytų planų vykdymo eiga turi būti kontroliuojama, o tam būtina reikalinga valdymo apskaitos informacija (Drury, 1996).

Be abejo, apibūdinant tokį sudėtingą rinkos subjektą kaip įmonė, galima būtų išskirti ir daugiau jų klasifikavimo požymių. Daugeliu atveju valdymo apskaitos taikymą skatina arba riboja įmonių dydis. Kurį įmonę laikyti labai maža įmone, kurią – maža, o kurią – vidutine ar didele, Europos Sąjungos bei nacionaliniai norminiai aktai (Lietuvoje – LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas) apibrėžia nevienodai, kaip tai pateikta 1 lentelėje. Įstatymuose įvardijami trys baziniai kriterijai, pagal kuriuos nustatoma įmonių stambumo grupė: metinis pajamų dydis, įmonės turto balansinė vertė ir darbuotojų skaičius.

1 lentelė. Įmonių skirstymas į kategorijas pagal pagrindinius rodiklius

Eil. Nr.	Teisės aktas	Kategorija	Rodikliai			Pastabos
			Darbuotojų skaičius	Įmonės metinės pajamos	Įmonės turto balansinė vertė	
1.	LR smulkią ir vidutinio verslo plėtros įstatymas Žin., 2007, Nr. 132-5354	Labai maža įmonė	mažiau negu 10	neviršija 7 mln. Lt	ne didesnė negu 5 mln. Lt	savarankiška
		Maža įmonė	mažiau negu 50	neviršija 24 mln. Lt	ne didesnė negu 17 mln. Lt	savarankiška
		Vidutinė įmonė	mažiau negu 250	neviršija 138 mln. Lt	ne didesnė negu 93 mln. Lt	savarankiška
2.	Europos Komisijos rekomendacijos 2003/361/EC	Labai maža įmonė	mažiau negu 10	neviršija 6,9 mln. Lt	ne didesnė negu 6,9 mln. Lt	savarankiška
		Maža įmonė	mažiau negu 50	neviršija 34,5 mln. Lt	ne didesnė negu 34,5 mln. Lt	savarankiška
		Vidutinė įmonė	mažiau negu 250	neviršija 172,5 mln. Lt	ne didesnė negu 148,35 mln. Lt	savarankiška

Šios apskaitos netikslinga taikyti labai mažose įmonėse ir ji būtina bent kiek stambesnėse. Svarbiausias rodiklis į kurį reikėtų atsižvelgti ar reikalinga įmonei valdymo apskaita yra ne įmonės pardavimo pajamos ar turto vertė, bet darbuotojų ryšių skaičius įmonėje. Todėl negalima nusakyti, kuriai įmonei reikalingos valdymo apskaitos sistemos, remiantis iš anksto struktūrizuota informacija, pagal kurią įmonės skirstomos į labai mažas, mažas bei vidutines įmones.

Valdymo apskaitos sąvoka

Valdymo apskaitos klausimai nagrinėjami daugelyje mokslinių darbų, kurių svarbiausi autoriai Roger A., Samuels J. M., Wilkers F. M., Brayshaw R. E., Lucey T., Arnold J., Turley S., Aidour B., Robin J., Sunder S., Drury C. Iš Lietuvos autorių reikėtų paminėti V. Jagminą, A. Jurkštienę, G. Kalčinską, J. Mackevičių, I.

Zabielavičiene. Mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad visų šalių autorių mokslo ir metodiniuose darbuose daugiausiai koncentruojamasi ties visų įmonių valdymo apskaitos taikymo problemomis, neišskiriant jų į mažas, vidutines bei stambias. Todėl, neturint kito pasirinkimo, visos šios įmonės, tyrimų rezultatus bando taikyti ir savo veikloje. Tačiau toks problemos sprendimas yra netinkamas, nes ignoruojami specifiniai smulkaus ir vidutinio verslo ypatumai.

Šiuolaikinė valdymo apskaita, kurios svarbiausia sudedamoji dalis išlaidų apskaita, pradėjo formotis mažiau nei prieš šešiasdešimt metų. Ši apskaitos rūšis laisvosios rinkos šalių atsirado stambiose įmonėse, nes jos galėjo tam skirti pakankamai lėšų. Laipsniškai pradėta sisteminti stambių įmonių patirtis ir aprašomos jų valdymo apskaitos sistemų kūrimo, diegimo, taikymo bei įvertinimo metodikos. Todėl mūsų šalies specialistams ypač svarbu stebėti, kaip patirtį sukaupusios užsienio įmonės tobulina valdymo apskaitos sistemas.

Tobulinami ne tik praktinės srities valdymo apskaitos objektai, bet ir teoriniai aspektai, pavyzdžiui, nuo 1981 metų iki 2008 m. gruodžio mėnesio Amerikos nacionalinė buhalterių asociacija valdymo apskaitą apibrėžė, kaip finansinės informacijos nustatymo, matavimo, kaupimo, analizės, apdorojimo, interpretavimo ir perdavimo procesą, skirtą planuoti, įvertinti ir kontroliuoti įmonės veiklą. 2008 m. gruodžio mėnesį, įsigaliojo naujasis šios asociacijos patvirtintas valdymo apskaitos apibrėžimas, kuris nurodė, kad valdymo apskaita yra profesija, kuri apima bendradarbiavimą priimant valdymo sprendimus, veiklos planavimą, realizavimą ir kontrolę bei padeda vadybai formuluoti ir įgyvendinti įmonės strateginius tikslus.

Valdymo apskaitos elementų taikymas

Išnagrinėjus valdymo apskaitos knygas, galime pamatyti, kad valdymo apskaitos sritis yra labai plati. Bet kol kas nėra bendro valdymo apskaitos modelio, nenustatytos konkrečios ribos, kur turi prasidėti ir baigtis valdymo apskaita, neišskiriamos sritys ir veiklos, kurios turi būti nagrinėjamos valdymo apskaitoje (Mackevičius, 2003). Tačiau galime išskirti esminius valdymo apskaitos elementus, kuriuos aptaria beveik visi autoriai. Visų pirma, profesorius J. Mackevičius išanalizavęs anglų, amerikiečių bei rusų autorių valdymo apskaitos knygų turinius nustatė, kad knygų turiniai gerokai skiriasi. Tačiau esminius valdymo apskaitos elementus aptaria beveik visi knygų autoriai. Be to, išanalizavus dar ir tokių autorių kaip J. Mackevičius, J. M. Samuels, F. M. Wilkers, R. E. Brayshaw, Ronald W. Hilton, T. Lucey, J. Arnold, T. Hope, A. Berry, R. Jarvis ir knygas nustatyta, kad jų turiniai taip pat skiriasi, tačiau pagrindiniai valdymo apskaitos elementai, tokie kaip produktų savikainos kalkuliavimas, biudžetai bei vidinė atskaitomybė, išlieka. Be to, reiktų paminėti, kad Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacijos patvirtintoje buhalterių – profesionalų egzamino programoje, numatyta, kad būsimieji specialistai turi išmanyti valdymo apskaitą ir į egzamino programą įtraukti pagrindiniai valdymo apskaitos elementai: produktų savikainos kalkuliavimas ir biudžetai, bei kiti šios apskaitos elementai.

Tačiau visi išvardinti literatūros šaltiniai neišskiria, į kokius svarbiausius aspektus turi atsižvelgti mažos ir vidutinės įmonės kalkuliuojant produktų savikainą, rengiant biudžetus bei vidinę atskaitomybę.

Produktų savikainos kalkuliavimas

Dauguma Lietuvos smulkių ir vidutinių įmonių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje apskaičiuoja gamybinę produktų savikainą. Šią savikainą įpareigoja skaičiuoti Verslo apskaitos standartai ir mokesčių reglamentai. Tačiau ji išvedama tik ataskaitinio laikotarpio (dažniausiai metų) pabaigoje, kai koreguoti įmonės veiklą dažniausiai būna per vėlu. Be to, finansinių ataskaitų rinkinyje gamybinei produkto savikainai priskiriama tik dalis visų įmonės išlaidų, todėl tiksliai ir teisingai neįvertinamos visos įmonės sąnaudos. Pavyzdžiui, jeigu kainos, mažinamos tik disponuojant informacija apie produktų gamybinę savikainą, kuri skaičiuojama, remiantis finansinės apskaitos duomenimis, tai nebus įvertintos bendrosios ir administravimo išlaidos ir palyginus šią savikainą su pardavimo kaina galima visiškai nepagrįstai pagražinti veiklos rezultatus. Todėl gamybinės produktų savikainos kalkuliavimas neleidžia įmonėms pasirinkti optimalios gaminamų produktų pardavimo kainų politikos ir dirbti pelningai, minimizuojant verslo riziką.

Tiesioginis pelningumo rodiklius ir sugebėjimą konkuruoti įtakojantis veiksnys yra kaina. Nežiūrint į tai, kad kainų lygi nulemia paklausos ar pasiūlos santykis, pirmiausiai reikia žinoti, kiek įmonei iš tikrųjų kainuoja pagaminti bei parduoti vieną ar kitą produktą. Visos įmonės padarytos išlaidos (gamybinės, bendrosios ir administracinės) yra sudėtinės pilnosios produktų savikainos dalys. Prie pilnosios savikainos pridėjus pardavimų išlaidas apskaičiuojama produktų komercinė savikaina, kuri parodo, ar produktas

pelningas ar nuostolingas (Drury, 1996). Todėl į šį savikainos rodiklį būtina atsižvelgti mažinant produkto kainą, nes gali būti taip, kad įmonės bendrosios, administravimo ir pardavimo išlaidos yra tokios, kad sumažinta pardavimo kaina jų nepadengs ir įmonė galiausiai patirs nuostolį. Šalia komercinės savikainos apskaičiavimo įmonėms labai svarbi yra maržų sistema (Hilton, 1991).

Stambiosios įmonės dažniausiai naudoja dalinį savikainos kalkuliavimo būdą, kai bendrosios ir administracinės bei kitos pastoviosios išlaidos yra nepaskirstomos produktams ir nagrinėjamos atskirai (Hilton, 1991). Dėl to, šioms įmonėms lengviau įvertinti atskirų padalinių bei darbuotojų veiklą ir jų daromas išlaidas. Smulkesnės įmonės dažnai dėl paprastesnės vadybos organizacinės struktūros neturi poreikio atskirai išskirti šių išlaidų, tačiau joms būtina žinoti, kiek kiekvienas gaminamas produktas uždirba pelno, todėl jos turi skaičiuoti komercinę produktų savikainą, o tam pirmiausia reikia teisingai paskirstyti visas netiesiogines išlaidas, jas vėliau priskiriant atitinkamiems produktams.

Pagrindiniai išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tikslai yra apskaičiuoti įmonės pelną, produkcijos vieneto, teikiamos paslaugos, ūkinio proceso ar veiklos savikainą; įvertinti padalinių efektyvumą; padėti geriau planuoti ir kontroliuoti įmonės veiklą bei priimti ekonominius sprendimus. (Mackevičius, 2004). Mažose įmonėse, skirtingai nei stambiose, netiesioginių išlaidų gali būti mažiau, tačiau jų lyginamasis svoris dažnai būna didesnis. Todėl ir šių išlaidų skirstymas turi būti pakankamai tikslus. Dabar beveik visose mažose ir vidutinėse įmonėse produktams priskiriama neracionaliai daug netiesioginių išlaidų, kurios iš tikrųjų turėtų būti paskirstytos kitaip. Taip iškraipoma tam tikrų prekių savikaina ir jų pelningumas. Priskiriant netiesiogines gamybinės išlaidas produktams, reikia pasirinkti tinkamą skirstymo kriterijų, - tokį, kuris kuo teisingiau parodytų skirstomų išlaidų ryšį su objektu, kuriam jos priskiriamos. Tačiau tokie objektai visiškai nebūtinai turi būti produktai. Geriausia tai daryti per veiklas (Nair, 2000).

Paskutinįjį dešimtmetį nemažai Vakarų Europos ir JAV įmonių pradėjo taikyti alternatyvius kaštų apskaičiavimo metodus, kurie suteikia tikslesnius duomenis apie įmonės patiriamas netiesiogines išlaidas. Šie metodai, skirtingai nei tradiciniai kaštų apskaičiavimo būdai, susieja išlaidas su galutiniu produktu per tam tikras įmonėje vykdomas veiklas. Be to, Amerikoje 2007 metų pabaigoje, atliktame tyrime išaiškėjo, kad 75 % įmonių naudoja veikla pagrįstą išlaidų kalkuliavimo sistemą ir ją integruoja į įmonės biudžetų modelį (Shastri ir Stout, 2008). Taip įmonės gali suformuoti tikslią informaciją, kokie produktai uždirba pelną, o kurie yra nuostolingi. Tačiau skirtingai nei stambiosiose, smulkesnėse įmonėse dažnai neprasminga taikyti sudėtingų kaštų skirstymo pagal veiklas būdų. O tradiciniai kaštų apskaičiavimo metodai gali būti neracionalūs. Be to, ir pačių netiesioginių išlaidų skirstymo kriterijų naudojama gana daug: susiję su darbo apmokėjimu (pvz., aptarnaujančių gamybos procesą padalinių išlaidos gali būti paskirstytos gaminamiems produktams pagal gamybinių padalinių darbuotojų darbo užmokestį); susiję su darbuotojų skaičiumi; susiję su žaliavų ir medžiagų sunaudojimu; susiję su gamybinių ir kitų patalpų naudojimu; susiję su technologinėmis operacijomis.

Tai reiškia, kad smulkiam verslui reikia numatyti racionalius ir teisingus netiesioginių kaštų paskirstymo ir priskyrimo numatomiems objektams būdus bei išspręsti šiuos uždavinius:

1. Produktų savikainos kalkuliavimo metodų parinkimas.
2. Produktų savikainos kalkuliavimo apimties (pilnumo) nustatymas.
3. Įmonės daromų išlaidų apskaitos tvarkos nustatymas.
4. Išlaidų paskirstymo ir jų priskyrimo tvarkos produktams nustatymas.
5. Netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į savikainą procedūrų nustatymas.

Biudžetų sistema ir jos naudojimas

Racionaliai sukurta išlaidų biudžetų sistema smulkioms ir vidutinėms įmonėms leistų kryptingai planuoti veiklą ir efektyviai naudoti materialinius bei kitus išteklius, padėtų optimizuoti įmonės kaštus ir maksimizuoti iš jų gaunamą naudą. Biudžetų naudojimas leistų greitai reaguoti į rinkoje įvykusius pasikeitimus, o tai ypač aktualu smulkiąjam ir vidutiniam verslui. Nes tik taip gali būti įgytas akivaizdus pranašumas prieš konkurentus, kurie nenaudoja biudžetų sistemos, o veiklą planuoja ir koordinuoja tik pagal finansinės apskaitos teikiamą informaciją. Tiek stambioje, tiek smulkioje ar vidutinėje įmonėje biudžetas turi būti vieningas, nes vieninga yra ir įmonės veikla. Šiame biudžete turi atsispindėti visi įmonės tikslai bei užduotys. Biudžete turi būti numatytos tam tikro laikotarpio prognozinės prekių gamybos (ar pirkimo, siekiant parduoti) apimtys (Hilton, 1991). Įmonėms reikia parengti tokią biudžetų sistemą, kuomet atsiradę nukrypimai nuo jų būtų fiksuojami jau pradinėje produktų kūrimo fazėje, o tai leistų laiku išsiaiškinti nukrypimų priežastis ir pakoreguoti planus ar netgi įmonės veiklos kryptis. Be to, pastaruoju metu, labai

daug kritikos sulaukia tradicinės biudžetų sistemos ir netgi teigiama, kad šios sistemos yra pasenusios, nefunkcionalios ir turėtų būti nebenaudojamos. Todėl pastaruoju metu atliekama daug tyrimų, kurie leistų atskleisti ar tikrai tradicinės biudžetų sistemos yra labiau kenksmingos nei naudingos. (Libby ir Lindsay 2007; Shastri ir Stout 2008).

Stambiose įmonėse dažniausiai laikomasi nuostatos, kad biudžetų sistema veikia efektyviai tada, kai tuo suinteresuoti patys įmonės darbuotojai, kurie atsakingi už atitinkamų biudžetų parengimą ir jų vykdymą. Tačiau smulkiose ir vidutinėse įmonėse biudžetus rengia dažniausiai patys įmonės vadovai. Jie nuodugnai išmano visus įmonės procesus, todėl ir sugeba numatyti visą įmonės biudžetą (Jagminas, 2002). Kiekvienam žemesnės grandies darbuotojui nustatomos užduotys, kurioms įvykdyti išskiriami reikalingi ištekliai. Dėl to, smulkiose ir vidutinėse įmonėse dingsta viena iš pagrindinių biudžetų funkcijų - darbuotojų motyvavimas. Stambios įmonės motyvuoja darbuotojus ne tik leisdamas jiems siūlyti įmonės padalinių biudžetus, bet dažniau nustato ir pinigines premijas už pasiektus rezultatus. Kai kurie užsienio šalių autoriai analizuoja, ar įmonėms, kurios taip motyvuoja darbuotojus, nereikėtų apskritai atsisakyti biudžetų sistemos, nes iš anksto numatytos piniginės premijos ar koeficientai už biudžetų įvykdymą dažnai skatina įmonės darbuotojus meluoti ir veikti tik padalinio, bet ne visos įmonės labui (Hope ir Fraser 2003). Tai mažiau gresia smulkioms įmonėms. Tačiau būtina įvertinti ir tą aplinkybę, kad esant ypač ryškiam individualių įmonių savininkų pradui, samdomi darbuotojai gali būti ne itin suinteresuoti biudžetų vykdymu. Todėl šių įmonių vadybininkams turi būti nustatyti specifiniai biudžetų įvykdymo motyvai. Smulkioms ir vidutinėms įmonėms biudžetų sistemos parengimą reikėtų suskirstyti į šiuos etapus:

1. Įmonės biudžeto apimties nustatymas (sričių ar veiklos rūšių, kurioms rengiami biudžetai ir biudžetų detalizavimo laipsnio parinkimas).
2. Normuojamų išlaidų numatymas, normų nustatymo metodikos parengimas, nukrypimų nuo normų pirminio registravimo būdo parinkimas, normų koregavimo tvarkos sukūrimas.
3. Biudžetų sudarymo periodizavimo nustatymas.
4. Biudžetų rengimo tvarkos reglamentavimas įmonėje (biudžetų rengimo procedūrų nustatymas, atsakomybės už biudžetų rengimą ir vykdymą numatymas).

Vidinė atskaitomybės sistema

Dažniausiai pasitaikanti visų įmonių klaida yra ta, kad jose taikomi išlaidų apskaitos duomenų formavimo modeliai būna per daug išsamūs ir dėl to užgožia valdymui naudingą informaciją (Jagminas, 2005). Ypač smulkioms ir vidutinėms įmonėms, negalintioms skirti daug lėšų valdymui, reikia parengti tokį vidinės išlaidų atskaitomybės modelį, kuris būtų pakankamai išsamus, bet kartu ir ne per daug detalus. Galima išskirti ir tam tikrus bendrus reikalavimus, keliamus visų įmonių vidinei atskaitomybei. (Kalčinskas, 2007).

Įvairių lygių darbuotojai gauna skirtingas lygio užduotis ir turi nevienodą atsakomybę, todėl jiems reikia ir skirtingos informacijos apie įmonės veiklą. Kuriant vidinės atskaitomybės sistemą įmonėje, pirmiausia reikėtų laikytis svarbiausio principo, kurio turi laikytis ir stambiosios įmonės: kuo aukštesnio rango vadovai, tuo mažiau duomenų jie turi gauti apie įmonės veiklą, bet ta informacija turi būti tinkamai agreguota, kad leistų išskirti svarbiausius verslo aspektus. Be to, sudarant vidaus ataskaitas, nereikėtų dažnai keisti jos formos, perkrauti skaičiais, formulėmis, skaičiavimais. (Mackevičius, 2003).

Vidinės išlaidų atskaitomybės sistemos kūrimas, be kita ko, turi būti orientuotas į komercinių paslapčių išsaugojimą, kitaip tariant, ji turi ne tik teikti informaciją įmonės darbuotojams, bet ir apsaugoti ją nuo konkurentų. Per daug informacijos negalima teikti siekiant ne tik išvengti komercinių paslapčių paskleidimo, bet ir galimos nesantaikos tarp įmonės darbuotojų.

Tam, kad visos vidinės atskaitomybės ataskaitos būtų tarpusavyje palyginamos, turi būti nustatyti bendri reikalavimai kiekvienai ataskaitai. Šie bendri reikalavimai gali būti tokie: vienodas trukmės laikotarpis, vienodi piniginiai ir/ar natūriniai matai, tie patys atsakingi už veiklą asmenys. Smulkiose ir vidutinėse įmonėse vidinės išlaidų atskaitomybės sistemos sukūrimą reikia suskirstyti į šiuos etapus:

1. Vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų formų sukūrimas.
2. Vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų tarpusavio ryšio nustatymas.
3. Vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų judėjimo (duomenų perdavimo) tvarkos nustatymas bei jų duomenų įslaptinimo užtikrinimas.

Išvados

1. Svarbiausias rodiklis, kuris nurodo ar reikalinga įmonėje valdymo apskaita, yra ne pardavimo pajamos ar įmonės turto vertė, bet darbuotojų ryšių skaičius įmonėje.
2. Mokslinės literatūros analizė leidžia teigti, kad visų šalių autorių mokslo ir metodiniuose darbuose daugiausiai koncentruojamasi ties visų įmonių valdymo apskaitos taikymo problemomis, neišskiriant jų į mažas, vidutines bei stambias.
3. Mažoms ir vidutinėms įmonėms būtina numatyti racionalius ir teisingus netiesioginių kaštų paskirstymo ir priskyrimo numatomiems objektams būdus bei išspręsti šiuos uždavinius: produktų savikainos kalkuliavimo metodų parinkimas, produktų savikainos kalkuliavimo apimties nustatymas, įmonės daromų išlaidų apskaitos tvarkos nustatymas, išlaidų paskirstymo ir jų priskyrimo tvarkos produktams nustatymas bei netiesioginių išlaidų įskaičiavimo į savikainą procedūrų nustatymas.
4. Mažoms ir vidutinėms įmonėms biudžetų sistemos parengimą reikėtų suskirstyti į šiuos etapus: įmonės biudžeto apimties nustatymas, normuojamų išlaidų numatymas, biudžetų sudarymo periodizavimo nustatymas bei biudžetų rengimo tvarkos reglamentavimas įmonėje.
5. Mažose ir vidutinėse įmonėse vidinės išlaidų atskaitomybės sistemos sukūrimą reikia suskirstyti į šiuos etapus: vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų formų sukūrimas; vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų tarpusavio ryšio nustatymas bei vidinės išlaidų atskaitomybės ataskaitų judėjimo tvarkos nustatymas.

Literatūra

1. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. UK: Prentice Hall International.
2. Bagdzevičiūtė A. (2005). Kaip paskirstyti netiesiogines išlaidas. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005, Nr. 7 - 8, pp. 101 -106.
3. Better budgeting. A report on the better budgeting forum from CIMA and ICAEW. (2004). London: Chartered Accountants' Hall.
4. Berry A., Jarvis R. (1991). Accounting in a business context. London: Chapman & Hall.
5. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises (Text with EEA relevance) (notified under document number C (2003) 1422). [interaktyvus] Prieiga per internetą :<<http://www3.lrs.lt>>.
6. Definition of management accounting (2008). New York: Institute of management accountants. [interaktyvus] Prieiga per internetą: < <http://www.imanet.org/>>
7. Drury C. Management and cost accounting (4th edition). UK: International Thomson business press.
8. Finansinės apskaitos programa buhalterių - profesionalų egzaminui (2006). Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija. [interaktyvus] Prieiga per internetą: < <http://www.lbaa.net/>>
9. Hilton R. W. (1991). Managerial accounting (international edition). McGraw, INC.
10. Hope J., Fraser R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Boston: HBS Press.
11. Jagminas V. (2004). Biudžetas = Krepšelis. Vadovo pasaulis, 2002, Nr. 11, pp. 27 - 31.
12. Jagminas V. (2003). Menedžmento (įmonės vidinė) atskaitomybė - atskaitomybė vadovui. Vadovo pasaulis, 2003, Nr. 3, pp. 26 - 29.
13. Jagminas V. (2005). Ką gali parodyti menedžmento (vidinė) atskaitomybė. Vadovo pasaulis, 2005, Nr. 5, pp. 12 - 17.
14. Kalčinskas G. (2007). Buhalterinės apskaitos pagrindai (šeštoji laida). Vilnius: Pačiolis.
15. Libby T., Lindsay R. M. (2007). Beyond budgeting or better budgeting. Strategic Finance, pp. 46- 51.
16. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. (2000 m. liepos 18 d. Nr. VIII - 1864). interaktyvus] Prieiga per internetą :<<http://www3.lrs.lt>>.
17. Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatymo pakeitimo įstatymas (2007 m. gruodžio 4 d. Nr. X-1346). [interaktyvus] Prieiga per internetą :<<http://www3.lrs.lt>>.
18. Lucey T. Management accounting (3rd edition). London: DP Publications Ltd.
19. Mackevičius J. (2003). Valdymo apskaita. Vilnius: TEV.

20. Mackevičius J. (2004). Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas: tyrimų kryptys ir tobulinimo galimybės. *Ekonomika*, pp. 1-14. ISSN 1392-1258.
21. Nair M. (2000). Activity - based costing: who's using it and why? *Management accounting quarterly*, Spring, (pp. 29 - 33). Institute of Management accountants.
22. Samuels J. M., Wilkes F. M., Brayshaw R. E. (1995). *Management of company finance*. London: Chapman & Hall.
23. Shastri K., Stout E. D. (2008). Budgeting: perspectives from the real world. *Management accounting quarterly*, Fall, (pp. 18 - 25). Institute of Management accountants.

MANAGEMENT ACCOUNTING ELEMENTS IN SMALL AND MEDIUM - SIZED ENTERPRISES

Ruta Kalcinskaite

Summary

Small and medium-sized enterprises are very important for each state of the economy. In addition, these companies create many workplaces, they also promote business competitiveness. However, the vast majority of bankrupt companies are now the small and medium - sized enterprises. In part, this occurs on the low level of management accounting development, when companies are not able to evaluate the results of their activity. The government can not regulate the management accounting techniques for its uniqueness. In the meantime, these companies are not so rich, to be able to create their own management accounting techniques. Without the management accounting model, smaller firms, often ramble trying to apply the management accounting tools of large companies. So it is necessary to determine what elements of management accounting should be applied, and which elements are not necessary for small and medium-sized enterprises and what challenges must be resolved in order to install the management accounting in these enterprises.

Keywords: management accounting, elements, small enterprises, medium enterprises.