

BUHALTERINĖS APSKAITOS TEORIJOS KLAUSIMŲ NAGRINĖJIMAS LIETUVIŲ AUTORIŲ DARBUOSE

Jonas Mackevičius¹, Rasa Subačienė², Daiva Tamulevičienė³

^{1, 2, 3} Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9, Lt-10222, Lietuva

E-mails: ¹jonas.mackevicius@ef.vu.lt; ²rasa.subaciene@ef.vu.lt;

³daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt

Anotacija. Buhalterinės apskaitos teorija yra tam tikrų teiginių, liečiančių ūkinių operacijų apskaitą, sistema ir jų abstraktus mokslinis aiškinimas. Straipsnio tikslas – ištirti lietuvių autorių nuomones ir jų suformuluotus teiginius svarbiausiais buhalterinės apskaitos teorijos klausimais. Straipsnyje tiriama, kaip lietuvių autoriai savo darbuose nagrinėja svarbiausius buhalterinės apskaitos teorijos klausimus. Atlikta lietuvių autorių vadovėlių ir mokomųjų knygų, kuriose nagrinėjami buhalterinės apskaitos teorijos temos ir klausimai, analizė parodė, kad šių temų ir klausimų įvardijimai, apimtis, dėstymo nuoseklumas ir kita skiriasi. Dažniausiai nagrinėjami buhalterinės apskaitos reikšmės, rūšių, principų, politikos klausimai. Šiais klausimais lietuvių autoriai yra pareiškę nemažai naujų ir originalių minčių ir idėjų, praturtinančių buhalterinės apskaitos teoriją. Iš jų pažymėtinas naujų buhalterinės apskaitos principų įtraukimas, finansinės ir valdymo apskaitos išsamesnis apibrėžimas, buhalterinės apskaitos reikšmės ne tik įmonės, bet ir visos visuomenės reikmėms platesnis įvardijimas ir kt. Šie skirtumai paaiškintini ne tiek autorių skirtingais požiūriais į buhalterinės apskaitos teoriją, o daugiau to laikmečio, kurio metu buvo rašomos knygos, aktualijomis ir turima informacija. Buhalterinės apskaitos klausimų nagrinėjimas lietuvių autorių darbuose yra svarbus, nes metodiškai pagrįstas jų esmės atskleidimas vadovėliuose ir mokomosiose knygose turi svarbią reikšmę rengiant aukštos kvalifikacijos buhalterinės apskaitos specialistus. Tyrimo metodai – mokslinės ir mokomosios literatūros analizė, turinio analizė, loginė analizė, informacijos rinkimo, lyginimo, sisteminimo ir apibendrinimo būdai.

Raktiniai žodžiai: buhalterinės apskaitos teorija; apskaitos politika; bendrieji apskaitos principai; apskaitos rūšys.

JEL klasifikacija: M410

1. Įvadas

Buhalterinės apskaitos teorijos pagrindai buvo aprašyti 1494 metais išleistame Luca Pacioli matematikos veikalą „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“ (Aritmetikos, geometrijos, mokymo apie proporcijas ir santykius suma) vienuoliktame skyriuje „Trattato dei Computi e delle Scritture (Traktatas apie sąskaitas ir įrašus). Daugelio pasaulio šalių mokslininkai per daugiau nei 500 metų nagrinėjo, analizavo, vertino buhalterinės apskaitos teorijos pagrindus, teikė įvairiausių pasiūlymus jiems tobulinti, kūrė operatyvines dvejetainio ir trejybinio įrašo sistemas, propagavo mainų, balansines, teisines, matematinės ir kitokias apskaitos teorijas. Kai kuriuos buhalterinės apskaitos teorijos klausimus nagrinėjo ir lietuvių autoriai. Tačiau tenka

pastebėti, kad mūsų šalies autoriai originalesnių buhalterinės apskaitos teorijos tyrimų neatliko, išskyrus K.Rudžionienės monografiją (2012), kurioje ji aprašė finansinės apskaitos teorijas. Jie pagrindinai apsiribojo kai kurių buhalterinės apskaitos teorijos klausimų platesniu aiškinimu ir savo nuomonės išsakymu. Iki šiol šios nuomonės, išsakytos buhalterinės apskaitos vadovėliuose ir mokomosiose knygos, nebuvo susistemintos ar kitaip apibendrintos. Tačiau reikia pažymėti, kad lietuvių autoriai pateikė gana daug pasiūlymų įvairių ūkinių operacijų (trumpalaikio ir ilgalaikio turto, nuosavo kapitalo, ilgalaikių ir trumpalaikių išpareigojimų, pajamų ir sąnaudų ir kt.) apskaitai tobulinti. Tai galėtų būti kito straipsnio tyrimo objektu. Būtina pažymėti, kad nuoseklus ir išsamus buhalterinės apskaitos teorijos klausimų nagrinėjimas, metodiškai pagrįstas jų esmės atskleidimas vadovėliuose ir mokomosiose knygos turi svarbią reikšmę rengiant aukštos kvalifikacijos buhalterinės apskaitos specialistus.

Tyrimo tikslas – išnagrinėti ir įvertinti lietuvių autorių nuomones ir pasiūlymus svarbiausiais buhalterinės apskaitos teorijos klausimais.

Tyrimo metodai – mokslinės ir mokomosios literatūros analizė, turinio analizė, loginė analizė, informacijos rinkimo, lyginimo, sisteminimo ir apibendrinimo būdai.

2. Buhalterinės apskaitos turinio klausimu

Bendriausia prasme buhalterinės apskaitos teorija apibūdinama kaip tam tikrų teiginių, liečiančių ūkinių operacijų apskaitą, sistema ir jų abstraktus mokslinis aiškinimas. Bene tiksliausias yra K.Rudžionienės perfrazuotas ir į lietuvių kalbą išverstas E.S.Hedrikseno (1970) apskaitos teorijos apibrėžimas: apskaitos teorija – tai logiška visuma principų, kurie pateikia apibendrintą sistemą, pagal kurią gali būti įvertinta apskaitos praktika ir numato prielaidas naujoms apskaitos metodikoms ir procedūroms sukurti bei praktikai plėtoti (Rudžionienė, 2012, p. 215). Buhalterinės apskaitos teorija ypač svarbi buhalterinės apskaitos praktikai, kuri įvairiose šalyse yra skirtinga, tobulinti ir jai suvienodinti. Iš kitos pusės buhalterinės apskaitos praktika parodo, kiek tam tikri buhalterinės apskaitos teoriniai teiginiai yra vertingi, įgyvendinami ir aktualūs įvairiose verslo gyvenimo situacijose. Pabrėždama buhalterinės apskaitos teorijos ir praktikos reikšmę bei tarpusavio ryšį, K.Rudžionienė teigia, jog jos kartu su kitais veiksniais lemia apskaitos politikos formavimą tiek valstybėje, tiek įmonėje (Rudžionienė, 2012, p. 16). Atsižvelgiant į buhalterinės apskaitos teorijos reikšmę, ji kai kuriose šalyse buvo vertinama kaip atskiras mokslas ir ekonominė disciplina. Tačiau vėliau buhalterinės apskaitos teorijos klausimai pradėti įtraukti į buhalterinės arba finansinės apskaitos vadovėlius ir mokomąsias knygas. Čia iškyla klausimai: kokie dalykai priskirtini buhalterinės apskaitos teorijai; kokias teorijos temas ar klausimus įtraukti į bendrąją buhalterinės apskaitos ar jos pradmenų kursą; kiek tam tikri teoriniai teiginiai yra svarbūs buhalterinės apskaitos mokslui; ar jie turi įtakos buhalterinės apskaitos praktikai, jos pokyčiams ir tobulinimui; ar neįsisaavinus tam tikrų teiginių įmanoma gerai tvarkyti buhalterinę apskaitą praktikoje; kokios

buhalterinės apskaitos teorijos temos ar klausimai įtraukiami į mokymo programas ir nagrinėjami studijų procese (universitetuose, kolegijose, specialiuose kursuose) ir kiti.

Siekiant bent iš dalies atsakyti į šiuos klausimus buvo atlikta lietuvių autorių buhalterinės apskaitos knygų turinio analizė, t.y. ištirta, kokios buhalterinės apskaitos teorijos temos yra nagrinėjamos ir kokia jų apimtis (žr. 1 lentelę). Temų pavadinimas dar nepilnai parodo tikrąją būklę, nes į tos pačios temos pavadinimą kai kurie autoriai įtraukia skirtingus klausimus ir skiria jų aiškinimui daugiau ar mažiau dėmesio.

1 LENTELĖ. Buhalterinės apskaitos teorijos temų ir klausimų nagrinėjimas lietuvių autorių darbuose

Autoriai, knygų pavadinimai, išleidimo metai, vieta ir apimtis	Temų ir klausimų pavadinimas
<p>J.Mackevičius. Apskaita. 1994. Vilnius: Mintis, 540 p.</p>	<p><i>I. Apskaita ir ekonominė informacija</i> 1) apskaita – informacijos apibendrinimo sistema; 2) apskaitos informacijos perdavimas ir saugojimas; 3) apskaitos informacijos vartotojai; 4) apskaitos apibrėžimas ir kt.</p> <p><i>II. Apskaitos svarbiausi elementai</i> 1) svarbiausių elementų klasifikavimas; 2) dokumentavimas, inventorizacija, sąskaitos, dvejybinis įrašas, įkainojimas, kalkuliavimas, balansas, atskaitomybė</p> <p><i>III. Bendrieji apskaitos principai</i> 1) bendrųjų apskaitos principų esmė; 2) svarbiausi apskaitos metodikos bruožai; 3) apskaitos metodologijos kūrėjai; 4) apskaitoje naudojami matai; 5) apskaitinis laikotarpis</p> <p><i>IV. Apskaitos organizavimo įmonėje pradmenys</i> 1) racionalus apskaitos organizavimas įmonėje; 2) apskaitos tarnyba; 3) buhalterio vaidmuo; 4) apskaitos registrų tvarkymas; 5) klaidų taisymas; 6) dokumentų, apskaitos registrų ir atskaitomybės saugojimas</p>
<p>V.Bružauskas. Buhalterinės apskaitos pagrindai. 2001. Akademija: LŽŪU leidybos centras, 248 p.</p>	<p><i>I. Bendrieji buhalterinės apskaitos bruožai</i> 1) buhalterinės apskaitos esmė, paskirtis ir informacijos vartotojai; 2) apskaitos darbuotojai, reglamentavimas, rūšys, bendrieji apskaitos principai</p> <p><i>II. Pagrindinė apskaitos lygybė ir jos turinys</i> (pagrindinės apskaitos lygybės esmė ir paskirtis; įmonės turto ir turto šaltinių klasifikavimas ir kt.)</p> <p><i>III. Buhalterinis balansas</i></p> <p><i>IV. Sąskaitų sistema</i> (sąskaitų esmė, sandara, debeto ir kredito turinys, dvejybinis įrašas, sąskaitų korespondencija, sąskaitų planai ir kt.)</p> <p><i>V. Apskaitos dokumentai ir registrai</i></p> <p><i>VI. Finansinės atskaitomybės sudarymo principai</i> (atskaitomybės esmė, rūšys, reglamentavimas, rengimas ir teikimas)</p> <p><i>VII. Apskaitos tarnybos ir jos darbo organizavimo principai</i> (apskaitos tarnybos formavimas, darbuotojų funkcijos, racionalaus tarnybos darbo organizavimas)</p>
<p>G.Kalčinskas. Buhalterinės apskaitos pagrindai. 2007. 6-oji laida. Vilnius: Pačiolis, 869 p.</p>	<p><i>I. Esminiai buhalterinės apskaitos bruožai</i> 1) buhalterinės apskaitos mokslo ir praktinės veiklos struktūra; 2) apskaitos informacijos esmė, vartotojai, reglamentavimas; 3) finansinės apskaitos modeliai; 4) buhalterinės apskaitos vystymosi apžvalga; 5) buhalterinės apskaitos bendrieji principai ir kt.</p>

<p>Autoriai, knygų pavadinimai, išleidimo metai, vieta ir apimtis</p>	<p>Temų ir klausimų pavadinimas</p>
<p>G.Kalčinskas. Buhalterinės apskaitos pagrindai. 2007. 6-oji laida. Vilnius: Pačiolis, 869 p.</p>	<p><i>II. Finansinės atskaitomybės esmė</i> 1) įmonių atskaitomybės samprata ir svarbiausios kategorijos; 2) fundamentinė apskaitos lygybė; 3) finansinės atskaitomybės turinys; 4) ribotos civilinės atsakomybės įmonių metinės finansinės atskaitomybės sudėtis; 5) metinės finansinės atskaitomybės rodiklių analizės samprata ir kt.</p> <p><i>III. Apskaitos procesas ir jo organizavimas</i> 1) buhalterinės apskaitos sąskaitos, dvejybinis įrašas, sąskaitų planas; 2) apskaitos proceso nuoseklumas; 3) buhalterinės apskaitos procedūros; 4) atsakomybė už buhalterinės apskaitos vedimą ir kt.</p>
<p>R. Kanapickienė, K. Rudžionienė, B. Jefimovas. Finansinė apskaita. 2008. Vilnius: VUL, 314 p.</p>	<p>1. Buhalterinės apskaitos esmė 2. Buhalterinės apskaitos funkcijos ir tikslai 3. Apskaitos informacijos vartotojai 4. Apskaitos rūšys 5. Apskaitos proceso organizavimas įmonėje 6. Kompiuterinių programų vaidmuo organizuojant apskaitą 7. Buhalterinės apskaitos reglamentavimas (bendrieji apskaitos principai; pagrindiniai teisės aktai reglamentuojantys apskaitą; apskaitos politika ir kt.)</p>
<p>J.Bukevičius, D.Burkšaitienė, N.Paliulis, J.Žapatorius. Apskaita vadybininkams. 2009. Vilnius: Technika, 318 p.</p>	<p><i>I. Apskaitos samprata ir principai</i> 1) apskaitinė informacija, jos valdymas ir naudotojai; 2) apskaitos reglamentavimas ir modeliai; 3) bendrieji apskaitos principai ir jos politika</p> <p><i>II. Apskaitos sistema</i> 1) fundamentinė apskaitos lygybė; 2) dvejybinė apskaitos sistema; 3) finansinės atskaitomybės esmė ir kt.</p> <p><i>III. Apskaitos procesas ir jo organizavimas</i> 1) buhalterinės apskaitos sąskaitos ir dvejybinis įrašas; 2) sąskaitų planas; 3) apskaitos proceso nuoseklumas; 4) sąskaitų koregavimas; 5) svarbiausi apskaitos pagrindų elementai</p> <p><i>IV. Finansinė atskaitomybė</i> 1) metinės finansinės atskaitomybės reikšmė; 2) finansinės ataskaitos – svarbiausias finansinės analizės šaltinis; 3) įmonių atskaitomybės klasifikavimas; 4) duomenų pateikimas finansinėje atskaitomybėje ir kt.</p>
<p>Autorių kolektyvas. Ats. redaktorius V.Lakis. Finansinės apskaitos teorija ir praktika. 2009. Vilnius: VUL, 378 p.</p>	<p><i>I. Apskaitos esmė, rūšys ir jos teikiama informacija</i> 1) apskaitos apibūdinimas ir reikšmė; 2) apskaitos informacijos vartotojai; 3) apskaitos sistemos elementai; 4) apskaitos rūšys ir kt.</p> <p><i>II. Apskaitos politika ir buhalterijos darbo organizavimas</i> 1) apskaitos politika; 2) apskaitos tvarkymas, buhalterijos darbo organizavimas; 3) įmonės vadovo ir vyriausiojo buhalterio atsakomybė; 4) apskaitos principai</p> <p><i>III. Apskaitos lygybė</i> 1) pagrindinės apskaitos lygybės esmė ir paskirtis; 2) turto esmė ir sudėtis; 3) nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų esmė ir sudėtis ir kt.</p> <p><i>IV. Apskaitos dokumentai ir registrai. Jų saugojimas. Klaidų taisyimas</i></p> <p><i>V. Buhalterinės sąskaitos. Sąskaitų planas</i> 1) buhalterinių sąskaitų esmė ir sandara; 2) buhalterinių sąskaitų klasifikavimas; 3) sąskaitų korespondencija, dvejybinis įrašas; 4) sąskaitų planas</p>

Autoriai, knygų pavadinimai, išleidimo metai, vieta ir apimtis	Temų ir klausimų pavadinimas
	<p><i>VI. Finansinės apskaitos reglamentavimas</i></p> <p>1) finansinės apskaitos reglamentavimo reikšmė ir būtinumas; 2) finansinės apskaitos nacionalinis reglamentavimas; 3) finansinės apskaitos tarptautinis reglamentavimas; 4) tarptautinės apskaitos organizacijos</p>
	<p><i>VII. Finansinės ataskaitos</i></p> <p>1) finansinių ataskaitų paskirtis ir informacijos vartotojai; 2) reikalavimai keliami finansinėse ataskaitose pateikiamai informacijai; 3) finansinių ataskaitų elementų vertinimas; 4) finansinių ataskaitų struktūra</p>
<p>J.Žaptorius. Finansinė apskaita. 2015. Vilnius: Technika, 426 p.</p>	<p><i>I. Finansinės apskaitos reikšmė</i></p> <p>1) apskaitos istorija; 2) apskaitos raida Lietuvoje; 3) buhalterinės apskaitos esmė; 4) apskaitos rūšys; 5) apskaitos proceso organizavimas; 6) sąskaitų planas; 7) apskaitos reglamentavimas ir bendrieji apskaitos principai; 8) apskaitos informacijos naudotojai; 9) apskaitos informacijos valdymas</p>
<p>A. Ivanauskienė. Buhalterinė apskaita. 2015. Vilnius: Tyto Alba, 526 p.</p>	<p><i>I. Bendra buhalterinės apskaitos charakteristika</i></p> <p>1) buhalterinės apskaitos raida; 2) informacinių sistemų esmė; 3) buhalterinės apskaitos esmė ir uždaviniai; 4) buhalterinės apskaitos principai ir reikalavimai; 5) buhalterinės apskaitos rūšys; 6) buhalterinėje apskaitoje taikomi metodai; 7) buhalterio profesijos samprata; 8) profesionalių apskaitos darbuotojų etikos kodeksas; 9) buhalterinės apskaitos reglamentavimas Lietuvoje, tarptautiniai apskaitos standartai ir ES direktyvos; 10) įmonės apskaitos politika; 11) įmonės vadovo ir buhalterio teisinė atsakomybė</p>

Iš 1 lentelėje pateiktų knygų galima daryti šias išvadas:

- 1) išsamiausiai ir plačiausiai buhalterinės apskaitos teorijos klausimai išdėstyti V. Bružauskos vadovėlyje „Buhalterinės apskaitos pagrindai“ (2001). Tai paaiškintina pirmiausiai tuo, kad buhalterinės apskaitos teorijai skirta visa knyga, kai tuo tarpu kitose knygose buhalterinės apskaitos teorijai skiriama tik kelios temos, nes šių knygų paskirtis kita, t.y. nagrinėti įvairių ūkinių operacijų apskaitos tvarkymą;
- 2) skiriasi nagrinėjamų temų skaičius. J. Mackevičiaus (1994), G. Kalčinsko (2007), J. Bukevičiaus ir kt. (2009), autorių kolektyvo „Finansinės apskaitos teorija ir praktika“ (2009) knygose buhalterinės apskaitos teorijai skirta nuo keturių iki septynių temų, o R. Kanapickienės, K. Rudžionienės, B. Jefimovo (2008), A. Ivanauskienės (2015) ir J. Žaptoriaus (2015) vadovėliuose tik po vieną temą, tačiau į jas įtraukta nemažai klausimų, kurie aukščiau išvardintų autorių nagrinėjami atskiromis temomis;
- 3) visų autorių išskirtose temose skiriasi į jas įtraukiamų klausimų skaičius;
- 4) skiriasi kai kurių temų ir klausimų įvardijimai, nors nagrinėjami tie patys objektai;
- 5) skiriasi buhalterinės apskaitos teorijos nagrinėjimo pradžia. Vieni autoriai supažindinimą su buhalterinės apskaitos teorija pradeda nagrinėdami apskaitą, kaip

- informacijos sistemą (Mackevičius, 1994; Bukevičius ir kt., 2009), kiti nuo apskaitos istorijos (Ivanauskienė, 2015; Žaptorius, 2015), dar kiti – nuo esminių (bendrujų) buhalterinės apskaitos bruožų (Bružauskas, 2001; Kalčinskas, 2007);
- 6) skiriasi buhalterinės apskaitos teorijos nagrinėjimo pabaiga. Vieni autoriai teorijos nagrinėjimą baigia apskaitos organizavimo įmonėje klausimų dėstymu (Mackevičius, 1994; Bružauskas, 2001; Ivanauskienė, 2015), kiti – supažindindami su finansine atskaitomybe (Bukevičius ir kt., 2009; autorių kolektyvo „Finansinės apskaitos teorija ir praktika“, 2009);
 - 7) buhalterinės apskaitos teorijos temų ir klausimų įvardijimai, apimtis, dėstymo nuoseklumas, į temas įtraukiamų klausimų įvairovė ir kiti skirtumai paaiškintini ne tiek autorių skirtingais požiūriais į buhalterinės apskaitos teoriją, o daugiau to laikmečio, kurio metu buvo rašomos knygos, aktualijomis ir turima informacija.

Taigi čia iškyla problema: kokia apimtimi turi būti nagrinėjamas ir dėstomas konkretus buhalterinės apskaitos teorijos klausimas. Tačiau kita problema daug svarbesnė: kokios temos ir klausimai turi būti įtraukti į buhalterinės apskaitos teoriją. Išnagrinėjus 1 lentelėje pateiktų knygų buhalterinės apskaitos teorijos temų turinį galima padaryti dar vieną išvadą, kad didžiausias dėmesys skiriamas šiems buhalterinės apskaitos teorijos klausimams ir jų aiškinimui:

- 1) buhalterinės apskaitos reikšmei ir jos teikiamai informacijai;
- 2) bendriesiems apskaitos principams;
- 3) buhalterinės apskaitos politikai;
- 4) buhalterinės apskaitos rūšims.

Nagrinėjant šiuos klausimus lietuvių autoriai pareiškė nemažai įdomių ir originalių minčių ir idėjų. Trumpai aptarsime kai kurias iš jų.

3. Buhalterinės apskaitos reikšmės klausimu

LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001) pateikiamas toks buhalterinės apskaitos apibrėžimas – tai ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir/arba finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti. Lietuvių autoriai, nagrinėjantys buhalterinės apskaitos teorijos problemas nurodo ne tik šiame apibrėžime pažymėtus, bet ir kitus labai svarbius aspektus. Kai kurie autoriai ypač akcentuoja buhalterinės apskaitos vadybinį aspektą. Jie teigia, kad apskaita, kaip ir vadyba, yra ne vien tiksliai apibrėžtas mokslas, bet ir sugebėjimas kūrybiškai ieškoti kuo racionalesnių sprendimų, kuo geriau išnaudoti visas galimybes (Bukevičius ir kt., 2009, p. 7). Svarbiausia buhalterinės apskaitos priedermė – padėti pažinti realų mus supantį pasaulį ir

atspindėti jį universalia verslo kalba (Kalčinskas, 2007, p. 2). Norint suprasti buhalterinę apskaitą ir jos teikiamą informaciją, labai svarbu suvokti ūkinių operacijų esmę ir jų fiksavimo apskaitoje dėsningumus, jų registravimo, klasifikavimo ir kaupimo procesą (Bukevičius ir kt., 2009, p. 7).

Buhalterinė apskaita yra vienas iš svarbiausių ir patikimiausių šaltinių įmonės veiklos prognozėms. Naudojant apskaitos duomenis įmonės veiklos prognozėms, galima lengviau atsakyti į tokius svarbius klausimus kaip: kokie numatomi įmonės tikslai, kas turi būti padaryta, norint pasiekti šiuos tikslus, kas bus atsakingas už šių tikslų pasiekimą ir kas konkrečiai vykdys tam tikrus veiksmus, kiek laiko reikės užduotims įvykdyti ir tikslui pasiekti (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 23).

Buhalterinėje apskaitoje taikomos įvairios taisyklės, ženklai ir simboliai ūkinėms operacijoms ir įvykiams pavaizduoti, todėl ji traktuojama ne tik kaip informacijos sistema, bet ir kaip tam tikra kalba, išskiriant tris jos dalis: sintaksinę, semantinę ir pragmatinę (Kalčinskas, 2007, p. 12-13; Mackevičius, 2003, p.23). Pabrėžiama, kad tik sintaksinį, semantinį ir pragmatinį aspektus atitinkantys duomenys gali būti laikomi buhalterinės apskaitos informacija (Kalčinskas, 2007, p. 13). Kai kurie autoriai ypač akcentuoja buhalterinės apskaitos informacijos perdavimo ir saugojimo svarbą. Kadangi apskaitos informacija naudojama viso ūkio veiklai valdyti, ją būtina perduoti valdymo organams, kad ateityje būtų galima ją panaudoti, t.y. reikia kurti tam tikrą jos perdavimo ir saugojimo sistemą (Bukevičius, Žaptorius, 2008, p. 14). Svarbu, kad informacijos vartotojai gautų tik jiems reikalingą, atitinkamai susistemintą ir apdorotą apskaitos informaciją.

Kai kurie autoriai pabrėžia buhalterinės apskaitos analitinę funkciją. V.Bružauskas teigia, kad svarbiausias ir sudėtingiausias buhalterinės apskaitos tikslas yra ekonominės informacijos analizė ir naudojimas valdymo sprendimams priimti. Tuo šiuolaikinė buhalterinė apskaita skiriasi nuo sąskaitybos, kuri yra tikrai techninis duomenų doravimo procesas, apimantis nuolat besikartojančius informacijos doravimo veiksmus (Bružauskas, 2001, p. 8). D.Mačernienės nuomone, tinkamai organizuota buhalterinė apskaita ir jos teikiama informacija padeda įmonės vadovybei surasti optimalų pelno gavimo kelią, formuoti įmonės veiklos strategiją. Apskaitos informacija gali būti orientyras, investuojant kapitalą bei apskaičiuojant jau investuoto kapitalo pelningumą (Mačernienė, 1996, p. 7). Šiuolaikinėmis labai sudėtingos ir konkurencingos rinkos ekonomikos sąlygomis į buhalterinę apskaitą reikia žiūrėti kaip į skaidriausią veidrodį, kaip į jautriausias svarstykles, padedančias versle surasti tikslus atsakymus ir tiesą. Be tikslios ir teisingos buhalterinės apskaitos neįmanomas joks darbas, jokia veikla. Net žmogaus gimimas ir mirtis atsispindi apskaitoje (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 22).

Buhalterinės apskaitos reikšmę ne tik įmonių veiklos problemoms spręsti, geresniems finansiniams rezultatams pasiekti, bet ir apskritai žmonių visuomenės naudai, ypač pabrėžė J.Mackevičius monografijoje „Apskaita“ (1994). Jis rašė, kad dabartiniame informacijos amžiuje buhalterinė apskaita tampa svarbiu kultūros elementu. Įrodyta, kad žemos kultūros šalys negali sukurti aukšto lygio apskaitos sistemų, kad šalys, turinčios

silpną ekonomiką neturi poreikio turėti tikslią ir teisingą buhalterinę apskaitą. Buhalterinė apskaita yra ir svarbus visuomenės gerovės kėlimo šaltinis. Nė viena įmonė negali sėkmingai dirbti be teisingos buhalterinės apskaitos. Jeigu buhalterinėje apskaitoje yra klaidos ir apgaulės, tai tokia apskaita nuslėps nuo visuomenės išteklius ir neprisidės prie jos gerovės kėlimo. Į buhalterinę apskaitą reikia žiūrėti ir kaip į svarbią žmonių auklėjimo priemonę. Buhalterinė apskaita, teikdama žmonėms teisingą ar neteisingą informaciją, kartu formuoja ir jų motyvus, argumentus ir elgesį, priimant sprendimus. Todėl buhalteriai turi jausti ypač didelę atsakomybę rengiant informaciją siekdami, kad ji būtų naudinga ją vartojantiems asmenims. Savo ruožtu, žmonės, naudojantys apskaitos informaciją, neturi ja manipuliuoti ir siekti egoistinių tikslų (Mackevičius, 1994, p. 492-494).

K.Rudžionienė (2012) monografijoje „Finansinės apskaitos teorijos“ be įvairių buhalterinės apskaitos teorijų esmės, jų kūrimo metodologijos ir raidos išnagrinėjimo iškėlė ir tokį klausimą: ar apskaita mokslas ar menas? Ji, remdamasi užsienio autorių darbais, įrodė, kad buhalterinėje apskaitoje slypi ne tik mokslas, bet ir meno grūdai.

4. Buhalterinės apskaitos principų klausimu

Vienas iš dažniausiai lietuvių autorių nagrinėjamų buhalterinės apskaitos teorijos klausimų yra bendrieji apskaitos principai (įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo ir turinio viršenybės prieš formą). Bene išsamiausiai šie principai, pabrėžiant jų teorinę ir praktinę reikšmę, aprašyti G.Kalčinsko knygoje „Buhalterinės apskaitos pagrindai“ (2007, p. 47-63). Pažymėtina, kad kai kurių autorių darbuose pateikiami papildomi ar kitaip įvardyti bendrieji apskaitos principai. Pavyzdžiui atsargumo principas vadinamas „atsargumo, apdairumo (savikainos)“ principu, o kaupimo principas – „pajamų ir sąnaudų kaupimo“ principu (Bukevičius ir kt., 2009, p. 27-28). Galbūt dėl aiškumo įmonės principas vadinamas „įmonės (ekonominio vieneto)“, atsargumo – „atsargumo (apdairumo)“, neutralumo – „neutralumo (objektyvumo, nešališkumo)“ principais. Be to, pateikiamas ir „optimalumo (racionalumo)“ principas, kurio esmė yra ta, kad apskaitos tvarkymo sąnaudos turi būti ne didesnės už naudą, kuri gaunama, panaudojus apskaitos informaciją (Bružauskas, 2001, p. 23).

K.Rudžionienė ir A.Morkevičienė teigia, kad užsienio literatūroje atsargumo principas dažnai suprantamas kaip konservatyvumo principas. Apskaitoje konservatyvumas pasižymi išskirtiniais reikalavimais, pripažįstant pajamas ir įvertinant turtą, o tradicinė konservatyvumo nuostata yra tikėtis mažo pelno, bet „užbėgti už akių“ visiems nuostoliams (Rudžionienė, Morkevičienė, 2010, p. 50). Šių autorių nuomone, Lietuvos įmonės turi gana daug apskaitos politikos pasirinkimų konservatyviai apskaitai įgyvendinti, ypač tvarkant ilgalaikio turto apskaitą. Nors konservatyvi apskaita mažina įmonės pelną, tačiau dauguma konservatyvių apskaitos politikos pasirinkimų pelną sumažina tik ataskaitiniais tam tikro įvykio metais, o kitais metais įmonės veiklos rezultatas gali labai pasikeisti, o pelnas būti gerokai didesnis (Rudžionienė, Morkevičienė, 2010, p. 57).

LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2001) ir 1-ajame verslo apskaitos standarte „Finansinė atskaitomybė“ pateiktą bendrųjų apskaitos principų sąrašą tikslinga papildyti dar dviem svarbiais principais – patikimumo ir reikšmingumo. Patikimumo principas reiškia, kad informacija yra patikima, kai joje nėra klaidų ir ji yra nešališka, t.y. ji atspindi objektyvius duomenis. Kad apskaitos informacija būtų patikima, reikia, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai būtų apskaityti ir pateikti finansinėse ar įmonės vidaus ataskaitose pagal jų turinį ir ekonominę prasmę ir kad visa informacija būtų neutrali, t.y. nešališka. Reikšmingumo principas reiškia, kad informacija yra reikšminga, jei jos nepateikimas arba klaidingas pateikimas gali turėti įtakos jos vartotojų priimamiems sprendimams. Tai reiškia, kad reikšmingumas nebūtinai turi priklausyti nuo tam tikro atitinkamo ataskaitos straipsnio dydžio, kuris labiau priklauso nuo informacijos vartotojų vertinimų ir įmonės veiklos apimties bei ypatybių.

Bendrųjų apskaitos principų laikymasis praktikoje labai svarbus taikant konkrečius buhalterinės apskaitos metodus. Šią nuostatą labai tiksliai apibūdino B.Jefimovas: „Jeigu kuri nors įmonė ir pateiktų apskaitos informaciją apie savo veiklą nesilaikydama bendrųjų apskaitos principų, jos niekas nesuprastų arba klaidingai interpretuotų, pavyzdžiui, būtų visiškai neįmanoma palyginti parduotų gaminių kiekio, jeigu vienos įmonės ataskaitose jis būtų išreikštas kilogramais, o kitos – litrais.“ (Jefimovas, 2008, p. 29). Bendrieji apskaitos principai panašūs į „nepajudinamus gamtos dėsnius“ chemijoje ar fizikoje, jie turi būti tiek teisingi, kad niekam nekiltų abejonų ir neprieštarutų nei verslininkų, nei valstybės interesams (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008, p. 34). Labai svarbu suvokti bendrųjų apskaitos principų reikšmę ir jų vietą apskaitos reglamentavimo sistemoje. Šie principai sudaro apskaitos sistemos pagrindą, jos bazę, ant kurios, „tarsi ant pamatų kuriama visa finansinės apskaitos sistema“ (Kalčinskas, 2007, p. 48). Bendrųjų apskaitos principų nagrinėjimą daugelis autorių sieja su buhalterinės apskaitos politika.

5. Buhalterinės apskaitos politikos klausimu

Buhalterinės apskaitos politikos esminiai klausimai gerai išnagrinėti vadovėliuose ir mokomosiose knygoje. Kaip vieną iš originalių apskaitos politikos tyrimų galima pažymėti jos vertinimą siaurąja ir plačiąja prasme. Siaurąja prasme apskaitos politika siejama su finansinių ataskaitų, kurios turi atspindėti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus, sudarymu. Plačiąja prasme apskaitos politika siejama su visu apskaitos procesu, t.y. ji turi tenkinti apskaitos informacijos vartotojų poreikius. Vertindamos apskaitos politiką plačiąja prasme, K.Rudžionienė ir R.Kanapickienė pateikė tokį apskaitos politikos apibrėžimą: apskaitos politika – tai įmonėje taikomos apskaitos taisyklės, būdai, metodai, neprieštaraujantys apskaitą reglamentuojantiems norminiams aktams ir atitinkantys strateginius įmonės tikslus bei informacijos poreikius, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti taip, kad ši atspindėtų tikrą ir

teisingą įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus (Rudžionienė, Kanapickienė, 2006, p. 17). Apskaitos politika vertinama ir kaip sudedamoji apskaitos teisinio reguliavimo dalis (Bagdžiūnienė, 2005, p. 3).

Lietuvių autorių darbuose daug dėmesio skiriama apskaitos politikos įgyvendinimo problemai. Išskiriami trys šios problemos aspektai: 1) techninis – tai priemonių, naudojamų tvarkant apskaitą, visuma; 2) organizacinis – tai apskaitos tarnybos darbo organizavimas ir įmonės vadovo veikla rengiant apskaitos politiką; 3) metodinis – tai apskaitoje taikomų metodų, būdų ir priemonių visuma. Visi šie įmonės apskaitos politikos įgyvendinimo aspektai išsamiai aprašyti kai kuriose apskaitos knygose (Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008, p. 46-53; Ivanauskienė, 2006, p. 31-32 ir kt.).

Nemažai dėmesio autorių publikacijose skiriama ir buhalterinės apskaitos politikos keitimo problemai. Nurodoma, kad dažniausiai apskaitos politika keičiama dėl tokių priežasčių: dėl įstatymų ir kitų teisės aktų pasikeitimo, dėl verslo apskaitos standartų reikalavimo, dėl įmonės veiklos pobūdžio pasikeitimo ir dėl to, kad atlikus pakeitimą bus teisingai parodyta įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai. Gana išsamiai išdėstyta ir retrospektyvinio bei perspektyvinio buhalterinės apskaitos politikos keitimo būdų esmė. Kadangi buhalterinės apskaitos politika kasmet turi būti peržiūrima, tai, J.Mackevičiaus ir R.Subačienės nuomone, ją nagrinėjant būtina iširti du svarbiausius klausimus: 1) įmonės apskaitos politikos sukūrimo teisingumą; 2) įmonės apskaitos politikos vykdymą ir jos atskleidimą aiškinamajame rašte (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 35). Šie autoriai pabrėžia dar vieną svarbią nuostatą, kuriai nepakankamai dėmesio skiriama tarptautiniuose apskaitos reglamentuose ir užsienio autorių publikacijose, būtent kad buhalterinės apskaitos politika apima ne tik finansinę, bet ir valdymo apskaitą. Todėl galima atskirai parengti finansinės ir valdymo apskaitos politiką, nurodant šių apskaitos rūšių svarbiausius apskaitos objektus. Suprantama, kad kai kurie apskaitos politikos objektai gali būti tie patys abejoms apskaitos rūšims (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 35).

Ypač originalų tyrimą atliko L.Martirosianienė, N.Stončiuvienė ir D.Zinkevičienė, nagrinėjusios žemės ūkio verslo subjektų apskaitos politikos formavimą siekiant finansinio patrauklumo. Jos išanalizavo skirtingų apskaitos politikos formavimo scenarijų įtaką verslo subjekto finansiniams rodikliams ir finansiniam patrauklumui. Jų sukurtas modelis numato galimybę suformuoti net 36 žemės ūkio bendrovės ir 18 ūkininko ūkio apskaitos politikos scenarijų (Martirosianienė, Stončiuvienė, Zinkevičienė, 2016, p.147-205).

6. Buhalterinės apskaitos rūšių klausimu

Kitas svarbus klausimas, kuriam lietuvių autoriai skyrė ir skiria daug dėmesio yra buhalterinės apskaitos rūšys. Lietuvių autoriai (Ivanauskienė, 2015; Kalčinskas, 2007; Kanapickienė, Rudžionienė, Jefimovas, 2008; Mackevičius, 1994, 2003; Tamulevičienė, Subačienė, 2013 ir kt.), remdamiesi užsienio autorių publikacijomis ne tik išskyrė dvi buhalterinės apskaitos rūšis – valdymo ir finansinę apskaitą, bet ir įrodė jų išskyrimo

būtinumą, išsamiai aprašė jų skirtumus ir bendruosius bruožus. Tačiau jų publikacijose nepateikiamas finansinės apskaitos apibrėžimas, o rašant apie valdymo apskaitą dažniausiai cituojamas LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001) pateiktas apibrėžimas: „Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas“.

Tenka pastebėti, kad finansinės apskaitos apibrėžimas nepateikiamas ne tik lietuvių autorių darbuose, bet ir LR Buhalterinės apskaitos įstatyme (2001), LR Įmonių finansinės atskaitomybės įstatyme (2001) ir Verslo apskaitos standartuose. Finansinė apskaita neretai sutapatinama su buhalterine apskaita, ko neturėtų būti. Finansinė apskaita yra buhalterinės apskaitos sudėtinė dalis. Siekiant išspręsti buhalterinės apskaitos ir finansinės apskaitos sutapatinimo problemą, tikslinga teisės aktuose pateikti ne tik buhalterinės apskaitos ir valdymo apskaitos, bet ir finansinės apskaitos apibrėžimus. J.Mackevičius ir R.Subačienė pasiūlė tokį finansinės apskaitos apibrėžimą: finansinė apskaita yra tarptautiniais ir nacionaliniais reglamentais nustatyta informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti ir duomenims apie įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus vidiniams ir išoriniams vartotojams teikti (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 38). Šie autoriai patikslino ir papildė ir valdymo apskaitos apibrėžimą: valdymo apskaita yra įmonės vadovybės reglamentuota informacijos registravimo, grupavimo ir apibendrinimo nustatytos atitinkamos formos atskaitose sistema, skirta įmonės veiklai valdyti, kontroliuoti, sprendimams priimti ir perspektyvoms numatyti (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 37).

Kadangi finansinės apskaitos tvarkymas gerai reglamentuotas, tai jos tam tikrų klausimų nagrinėjimas lietuvių autorių darbuose mažai skiriasi, ko negalima pasakyti apie valdymo apskaitą. Buhalterinės apskaitos teorijos ir praktikos specialistai dar 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. V.Bružauskas pabrėžia, kad valdymo apskaita išsiskiria tuo, kad ji pateikia ne tik faktines žinias (praeities duomenis), kas būdinga finansinei apskaitai, bet ir planinę informaciją: išlaidų sąmatas, pelno bei kitų rodiklių prognozes ir kt. (Bružauskas, 2001, p. 20). Be to pažymėtina, kad valdymo apskaita yra susijusi su vidiniais įmonės veiklos procesais ir komercinėmis paslaptimis, todėl šia informacija gali disponuoti tik įgalioti įmonių darbuotojai (Tamulevičienė, Subačienė, 2013, p. 13). Kai kurie autoriai į valdymo apskaitos turinį įtraukia tokius klausimus kaip subalansuota apskaita, strateginė pelno analizė, sistema pačiu laiku, infliacijos poveikio įmonei neutralizavimo būdai, apribojimų teorijos taikymas valdant įmonę, kontrolingo sistema įmonėje, įmonių veiklos efektyvumo vertinimas ir kt. (Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010, p. 191-329). Valdymo apskaitos turinio tyrimams būtina skirti daugiau dėmesio siekiant nustatyti konkrečias jos ribas ir ryšius su finansine apskaita.

Išvados

Atlikta lietuvių autorių vadovėlių ir mokomųjų knygų, kuriose nagrinėjami buhalterinės apskaitos teorijos temos ir klausimai, analizė parodė, kad šių temų ir klausimų įvardijimai, apimtis, dėstymo nuoseklumas ir kita skiriasi. Dažniausiai nagrinėjami buhalterinės apskaitos reikšmės, rūšių, principų, politikos klausimai. Šiais klausimais lietuvių autoriai yra pareiškę nemažai naujų ir originalių minčių ir idėjų, praturtinančių buhalterinės apskaitos teoriją. Iš jų pažymėtinas naujų buhalterinės apskaitos principų įtraukimas, finansinės ir valdymo apskaitos išsamesnis apibrėžimas, buhalterinės apskaitos reikšmės ne tik įmonės, bet ir visos visuomenės reikmėms platesnis įvardijimas ir kt.

Buhalterinės apskaitos teorijos temų ir klausimų įvardijimai, apimtis, dėstymo nuoseklumas, į temas įtraukiamų klausimų įvairovė ir kiti skirtumai paaiškintini ne tiek autorių skirtingais požiūriais į buhalterinės apskaitos teoriją, o daugiau to laikmečio, kurio metu buvo rašomos knygos, aktualijomis ir turima informacija.

Nuoseklus ir išsamus buhalterinės apskaitos teorijos klausimų nagrinėjimas, metodiškai pagrįstas jų esmės atskleidimas vadovėliuose ir mokomosiose knygose turi svarbią reikšmę rengiant aukštos kvalifikacijos buhalterinės apskaitos specialistus.

Būtina daugiau dėmesio skirti buhalterinės apskaitos teorijos nuosekliems tyrimams, kurių rezultatai padėtų suformuoti subalansuotą buhalterinės apskaitos teorijos turinį.

LITERATŪRA

1-asis VAS „*Finansinė atskaitomybė*“. 2016. Audito ir apskaitos tarnyba. Prieiga per internetą: <http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/1-VAS-6-redakcija.pdf>

Bagdžiūnienė, V. 2005. *Apskaitos politika*. Vilnius: Infoastras.

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

Bukevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N., Žaptorius, J. 2009. *Apskaita vadybininkams*. Vilnius: Technika.

Bukevičius, J., Žaptorius, J. 2008. *Apskaitos pagrindai*. Vilnius: Technika.

Finansinės apskaitos teorija ir praktika. 2009. Autorių kolektyvas. Ats. redaktorius V.Lakis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Ivanauskienė, A. 2015. *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tyto Alba.

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

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

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

Lakis, V.; Mackevičius, J., Gaižauskas, L. 2010. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. 2001. Nr. IX-574, priimtas 2001 m. lapkričio 6 d. Prieiga per internetą: <https://www.etar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/hMIYFfoVxx>.

Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. 2001. Nr. IX-575, priimtas 2001 m. lapkričio 6 d. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.132D0D75309C>.

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

Mackevičius, J. 2003. *Valdymo apskaita. koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV.

Mackevičius, J., Subačienė, R. 2016. *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Vilnius: Akademine leidyba.

Mačernienė, D. 1996. *Buhalterio abėcėlė*. Apskaitos ir kontrolės laikraščio tęstinis priedas – sąsiuvinis. Vilnius: Perkūno leidykla.

Martirosianienė, L.; Stončiuvienė, N.; Zinkevičienė, D. 2016. *Žemės ūkio subjektų politikos formavimas siekiant finansinio patrauklumo*. Akademija: ASU leidybos centras.

Rudžionienė, K. 2012. *Finansinės apskaitos teorijos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Rudžionienė, K., Morkevičienė, A. 2010. Konservatyvumo principas apskaitoje: Lietuvos praktika, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 7: 9–16.

Rudžionienė, K., Kanapickienė, R. 2006. *Įmonės apskaitos politika Lietuvoje*. Kaunas: VU KHF.

Tamulevičienė, D., Subačienė, R. 2013. *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Žaptorius, J. 2015. *Finansinė apskaita*. Vilnius: Technika.

INVESTIGATION OF ACCOUNTING THEORY ISSUES IN THE WORKS OF LITHUANIAN AUTHORS

Jonas Mackevičius, Rasa Subačienė, Daiva Tamulevičienė

S u m m a r y

The article focuses on how Lithuanian authors investigate the most important issues of accounting theory. The analysis of Lithuanian authors' textbooks and educational books examining the topics and issues of accounting theory showed that designation, volume, consistency of teaching, etc. differ. The issues of accounting significance, types, principles or policies are examined the most frequently. Lithuanian authors have introduced plenty of new and original thoughts and ideas on these issues which enrich accounting theory. Among them these are noteworthy: introduction of new accounting principles, more detailed definition of financial and management accounting, broader designation of accounting significance for the needs not only of a company, but of society, etc. These differences are explained not as much by the different approaches towards accounting theory but rather by the events and available information of the period in which the books were written. Examination of accounting theory issues in the works of Lithuanian authors is important because methodologically sound disclosure of their essence in textbooks and educational books is of key importance for training highly qualified experts of accounting.

Gauta 2018-03-22

Priimta 2018-05-08

Jonas MACKEVIČIUS Vilniaus universiteto, ekonomikos fakulteto, apskaitos ir audito katedros profesorius, emeritas, socialinių mokslų habilituotas daktaras. Moksliniai interesai: finansinės ir valdymo apskaitos, audito, finansinės analizės problemos.

Rasa SUBAČIENĖ Vilniaus universiteto, ekonomikos fakulteto, apskaitos ir audito katedros profesorė, socialinių mokslų daktarė. Moksliniai interesai: finansinės apskaitos, valdymo apskaitos, įmonių veiklos analizės problemos.

Daiva TAMULEVIČIENĖ Vilniaus universiteto, ekonomikos fakulteto, apskaitos ir audito katedros asistentė. Moksliniai interesai: valdymo apskaitos, kontrolingo, savikainos skaičiavimo biudžetų parengimo sistemų formavimo problemos.