

BUHALTERINĖS APSKAITOS RAIDA JUGOSLAVIJOS SOCIALISTINĖJE FEDERACINĖJE RESPUBLIKOJE

R. BARTAŠKĀ, J. MĀCKEVIČIUS

Jugoslavijos Socialistinėje Federacinėje Respublikoje galima išskirti tris pagrindinius buhalterinės apskaitos raidos etapus:

1. Buhalterinės apskaitos organizavimas pirmaisiais pokario ir pirmojo penkmečio metais (1945—1951 m.);

2. Buhalterinė apskaita po pirmojo penkmečio ir antrojo bei trečiojo penkmečių įgyvendinimo laikotarpiu (1952—1965 m.);

3. Buhalterinės apskaitos būklė ir tobulinimo problemos visuomeninės ekonominės reformos ir šiuolaikiniame ekonomikos raidos etape (nuo 1966 m.). Kiekviename šių etapų buhalterinė apskaita sprendė konkrečius uždavinius, susijusius su liaudies ūkio raida ir valdymu.

Pirmaisiais pokario metais, Jugoslavijoje įsitvirtinus liaudies demokratinei santvarkai, buvo iškeltas svarbiausias uždavinys — atkurti karo nuniokotą šalies ūkį: per II pasaulinį karą žuvo 1,7 mln. žmonių, nuniokota 40% pramonės potencialo, sunaikinta pusė geležinkelio (3, p. 91). Priimtame pirmojo penkmečio (1947—1951 m.) plane buvo numatytas konkretus socializmo kūrimo kursas — paversti Jugoslaviją iš atsilikusios agrarinės šalies vidutinio išsivystymo industrine agrarine šalimi. Sprendžiant svarbius šalies ūkio atstatymo klausimus, ypač didelę reikšmę turėjo tinkamas buhalterinės apskaitos organizavimas, griežtos materialinių, darbo ir finansinių išteklių kontrolės įvedimas visose įmonėse ir organizacijose. Tačiau pirmaisiais pokario metais faktiškai nebuvo valstybės reguliuojamos buhalterinės apskaitos sistemos. Daugelyje įmonių ir organizacijų buhalterinė apskaita buvo vedama naudojant „savo praktikos patikrintas“ apskaitos formas, remiantis principais, paveldėtais iš Vakarų Europos ir Amerikos monopolijų. Visa tai sudarė palankias sąlygas duomenimis klastoti, tikriems ūkinės veiklos rezultatams slėpti, įvairiausiems pirminiams dokumentams, apskaitos registrams, balansams ir apyskaitoms, gerokai besiskiriantiems savo turiniu ir forma, egzistuoti. Todėl jau pirmaisiais pokario metais Jugoslavijos vyriausybė priėmė nutarimą įvesti vieningą buhalterinės apskaitos sistemą. Siekiant įgyvendinti šiame nutarime iškeltus uždavinius, pirmiausia reikėjo parengti reikiamos kvalifikacijos apskaitos kadrus. Respublikos ekonomikos atkūrimo komisija 1945 m. pradžioje Belgrade įsteigė vieningos buhalterinės apskaitos kursus. Juose buvo apmokyta per 100 apskaitos darbuotojų. Pasibaigus šiems kursams, buvo organizuoti nauji. Juos surengė Ekonomistų sąjunga Belgrade, Novy Sade, Sarajeve, Skoplėje bei kituose stambesniuose miestuose. Nors šiuose kursuose daugiausia dėstė pirmųjų laidų klausytojai, tačiau apskritai buvo labai maža specialistų, galėjusių mokyti sąskaitybos darbuotojus. Daugiausia dėl šios priežasties vieninga buhalterinė apskaita Jugoslavijoje buvo įvesta pavėluotai. Jugoslavijos federalinės kontrolės komisija, patikrinusi 377 įmones ir organizacijas, nustatė, jog iš šio skaičiaus nutarimą dėl vieningos buhalterinės apskaitos pradėjo vykdyti tik 62,5% įmonių ir organizacijų, iš jų tik 21% įgyvendino vieningos apskaitos sistemą. Tuo tar-

pu 24% įmonių ir organizacijų nebuvo netgi pradėjęs diegti vieningos apskaitos sistemos, nors buhalterinę apskaitą apskritai tvarkė gerai, o 13,5% organizacijų buhalterinė apskaita buvo netvarkinga arba: visai jos nebuvo (6, p. 254). Vieningos buhalterinės apskaitos įdiegimą ypač vilkino kvalifikuotų kadru stoka. Be to, kai kurie darbuotojai nesuprato vieningos apskaitos esmės ir reikšmės, todėl pasitaikydavo formalaus jos įdiegimo atvejų.

Dinamiška šalies ekonominės sistemos raida vertė nuolat tobulinti buhalterinės apskaitos formas ir metodus. Iš pradžių įvairūs buhalterinės apskaitos pakeitimai sukeldavo tam tikrų nesklandumų, bet vėliau įmonių apskaitos specialistai vis sėkmingiau sprendė ne tik praktines apskaitos organizavimo problemas, bet ir patys prisidėjo prie įvairių instrukcinių dokumentų rengimo. Visa tai kėlė buhalterijų ne tik kaip ūkinių operacijų registrorių autoritetą, bet ir didino jų vaidmenį atliekant įmonių ūkinės veiklos analizę, sprendžiant finansinius, planavimo, gamybos organizavimo ir valdymo klausimus. Minėto nutarimo (nuo 1946 m. pabaigos vietoj jo buvo priimtas įstatymas dėl vieningos buhalterinės apskaitos, kuris numatė platesnę vieningos apskaitos sistemą) įgyvendinimas turėjo didelę reikšmę ne tik suvienodinant apskaitos formas ir metodus, unifikuojant apskaitos registrus, pirminius dokumentus ir atskaitomybę, bet ir sprendžiant aktualiausias to meto ekonominius bei politinius uždavinius; kaip antai, įvertinant liaudies išsivadavimo judėjimo priešų ir jų talkininkų konfiskuotą turtą, panaikintų užsienio kapitalistams priklausiusių naudingų iškasenų koncesijas, suvalstybinant pramonės įmones: 1945 m. pabaigoje 55% pramonės įmonių buvo suvalstybtintos, iš jų 27% sekvestruotos arba valstybės kontroliuojamos (3, p. 91). Nutarimo (įstatymo) dėl vieningos buhalterinės apskaitos įgyvendinimas turėjo didelę reikšmę įmonių rentabilumui: pelnas, kurį iki nacionalizuojant įmones gaudavo įmonių savininkai, dabar buvo griežtai kontroliuojamas, ir savininkai juo naudotis galėjo labai ribotai. Ypač didelės dėmesys diegiant vieningą apskaitos sistemą buvo skirtas gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui. Tai buvo grindžiama tuo, kad pokarinė kainų politika, ypač jų kontrolė, galėjo remtis tik tiksliais savikainos apskaičiavimo metodais. Todėl kiekviena įmonė privalėjo sudaryti gaminamos produkcijos savikainos kalkuliaciją, kurioje buvo išskirti šie savarankiški išlaidų straipsniai: medžiagos, darbo užmokestis, bendros valdymo ir realizacijos išlaidos, specialios paskirties išlaidos. Įmonė, pateikdama savo pasiūlymus valstybinėms ar kitoms organizacijoms, privalėjo pristatyti detalią preliminarinę kalkuliaciją, o prieš pasirašant sutartį, pirkėjui pageidaujant, — detalią kainos kalkuliaciją.

1947 m. vieninga buhalterinės apskaitos sistema praktiškai buvo įgyvendinta beveik visame liaudies ūkyje. Ją įgyvendinus, ypač padidėjo apskaitinės informacijos vaidmuo įmonių ir organizacijų ekonomikoje. Buhalterinės apskaitos duomenys buvo plačiai panaudoti sudarant tiek įmonių, tiek viso liaudies ūkio planus. Viena iš pagrindinių vieningos buhalterinės apskaitos funkcijų pasidarė įmonių ūkinės veiklos kontrolė.

Nutarimas (įstatymas) dėl vieningos buhalterinės apskaitos numatė parengti liaudies ūkio šakoms privalomą sąskaitų planą. Pirmiausia buvo parengti sąskaitų planai iškasenų ir kitoms pramonės šakoms, prekybai ir statybai. Pirmajame buhalterinės apskaitos raidos etape buvo parengta net 30 sąskaitų planų. Visuose šiuose planuose buvo nurodytos privalomos sintetinės triženklės sąskaitos, tuo pačiu atliekančios ir atitinkamų balanso pozicijų vaidmenį. Sintetinių sąskaitų sudėtyje buvo nurodytos analitinės sąskaitos. Sąskaitų planų rengimas ir buvo vienas iš svarbiausių vieningos buhalterinės apskaitos įgyvendinimo ir jos sisteminimo etapu.

Kita ne mažiau svarbi pirmojo buhalterinės apskaitos raidos etapo problema buvo jos ažūriškumo problema. Dėl ažūro nebuvimo, apskaitos informacija būdavo pateikiama atitinkamiems organams pavėluotai. Ypač

tai lieti periodinių ir galutinių atsiskaitymų sistemą: tuo laiku visas liaudies ūkio valdymas buvo centralizuotas, jokios savivaldos nebuvo, todėl įvairių apyskaitų ir pranešimų vėlavimas kartais sukeldavo nepageidautinas pasekmes. Jugoslavijos finansų ministerijos atliktų tyrimų duomenimis, 1949 m. birželio mėnesį 34,6% įmonių buhalterinę apskaitą vedė ažūriškai. Žymiai didesnę dalis įmonių, t. y. 65,4%, buhalterinės apskaitos ažūriškumu nepasižymėjo (6, p. 254). Siekama sumažinti neažūriškumą, finansų ministerija išleido specialų nutarimą, kuriame buvo numatytas darbuotojų premijavimas už buhalterinės apskaitos ažūriškumą. Šis nutarimas gerokai paskatino įmonių apskaitos darbuotojus operatyviau vesti ūkinių operacijų apskaitą, sudaryti balansus ir atskaitomybę: nuo 1949 m. sausio 1 d. iki spalio 31 d. įmonių ir organizacijų buhalterinės apskaitos darbuotojams buvo išmokėta 6.665.040 dinarų premijų už apskaitos tvarkingumą (6, p. 255).

Sprendžiant vieningos buhalterinės apskaitos įgyvendinimo, jos ažūriškumo ir teisingumo, kadru rengimo, instruktivinės-metodinės medžiagos naudojimo bei kitas problemas, ypač didelę reikšmę suvaidino specialiosios literatūros (vadovėlių, mokymo priemonių, praktikumų) leidimas. Čia ypač pažymėtini prof. M. Dularo darbai ir jo veikla, propaguojanti vieningą buhalterinės apskaitos sistemą. Didelį indėlį į buhalterinės apskaitos teorijos plėtojimą ir praktiką įnešė taip pat Z. Knez, S. Obradovič, R. Radovanovič, B. Rač, A. Ralca, M. Sofrenovič, M. Sarič ir kiti. Jų indėlis į socialistinės buhalterinės apskaitos pagrindų kūrimą nušviestas M. Jezdimirovič monografijoje „Apskaitos teorija“ (1, p. 181—192).

Po pirmojo penkmečio, taip pat įgyvendinant antrąjį ir trečiąjį penkmečius (1952—1965 m.), buhalterinei apskaitai iškilio visiškai nauji uždaviniai. Baigiantis pirmajam penkmečiui, esminių pakeitimų įvyko šalies visuomeniniame, politiniame ir ūkiniame gyvenime. Pasibaigė sunkus pokarinis laikotarpis, kai reikėjo liaudies ūkį valdyti administracine tvarka ir kai visuomeninis gamybos produktas buvo skirstomas pagal subjektyvią valstybinę schemą, nekreipiant dėmesio į gamintojų pageidavimus. Tomis sąlygomis planai taip pat buvo sudaromi remiantis direktyviniais nurodymais ir turėjo būti realizuoti iki smulkiausių detalių. Naujoji liaudies ūkio valdymo sistema numatė, kad valstybės mastu turi būti planuojama tik liaudies ūkio šakų proporcijos pagal praeitų metų rezultatus, taip pat buvo panaikintos gamybinės ministerijos, decentralizuoti valdžios organai, įvesta vadinamoji visuomeninė savivalda. Įmonės ir organizacijos pradėjo valdyti darbo kolektyvų išrinktos darbininkų tarybos. Visų įmonių veiklą pradėta kontroliuoti per kredito ir finansų mokesčių sistemą. Likviduotos vienodos valstybinės kainos, įmonėms leista užmegzti ryšius su užsienio rinka. Darbininkų savivalda ėmėsi ne tik konsultacinių funkcijų, bet pradėjo faktiškai valdyti gamybos procesą, pradedant plano sudarymu su laisvu išėjimu į rinką su savo produkcija ir baigiant gauto pelno panaudojimu. Nuo pat pirmųjų savivaldos metų darbininkai pradėjo gauti vienu ar kitu būdu apskaičiuotą pelno dalį. Įmonės fondai, sudaromi iš gauto realaus pelno, buvo tam tikru būdu ribojami. Pavyzdžiui, amortizaciniai atskaitymai, kurie administracinio valdymo metu būdavo pervedami į centralizuotą fondą, dabar negalėjo būti kaip reikiant panaudojami, t. y. viena lėšų dalis būdavo pastoviai blokuojama.

Visuomeninės savivaldos ir tolesnė ekonominių santykių raida vertė ieškoti tokio instituto, kuris galėtų apskaityti, analizuoti ir kontroliuoti visuomenės lėšų sudarymą ir naudojimą bei apie tai informuoti visą valdymo organų grandis. Toliau plėtoti liaudies ūkį savivaldos principu buvo neįmanoma be vieningos apskaitos ir kontrolės sistemos. Esant decentralizuotam visuomeninių lėšų valdymui, kiekvienas turėjo žinoti, kiek ir kurių tų lėšų esama, kaip jos naudojamos. Tuo tikslu sąjunginė liaudies kupščina 1959 m. spalio 16 d. patvirtino visuomeninės apskaitos nuostatus, kurie faktiškai įtvirtino visuomeninę apskaitos tarnybą, egzistuojančią

iki šiol. Pagrindinis tarnybos uždavinys — vesti visuomeninių lėšų sudarymo ir naudojimo apskaitą, kontroliuoti jų judėjimą, stebėti, kaip vykdomi įmonių įsipareigojimai, analizuoti jų ūkinę bei finansinę veiklą. Šiame etape visuomeninė apskaitos tarnyba savo funkcijas vykdė per liaudies banką, kuris kontroliavo ir vykdė atsiskaitymus tarp įmonių (1959—1961 m. laikotarpiu visuomeninė apskaitos tarnyba buvo liaudies banko sistemos sudėtyje). Visuomeninės apskaitos tarnybos veikla toliau buvo plėtojama palaengva įgyjant vis didesnę savarankiškumą: 1962 m. ši tarnyba buvo išjungta iš liaudies banko sudėties, o 1963 m. paskelbtoje naujoje Jugoslavijos konstitucijoje buvo suformuluoti ne tik pagrindiniai visuomeninės apskaitos tarnybos uždaviniai, bet ir užakcentuota, kad ji savarankiškai vykdo savo funkcijas ir įgyja juridinio asmens teises. Be teigiamų visuomeninės apskaitos tarnybos veiklos tobulinant buhalterinės apskaitos formas ir metodus pusių, kai kuriais atvejais ji vykdė „policines“ priemones, t. y. kontroliavo visus ir viską, o tai mažai davė naudos buhalterinės apskaitos būklei pagerinti. Vėliau sąjunginė liaudies skupščina peržiūrėjo visuomeninės apskaitos tarnybos veiklą ir nustatė konkrečią jos vietą bei vaidmenį ekonominio darbo sistemoje. Dabar visuomeninė apskaitos tarnyba ne tik kontroliuoja ir analizuoja buhalterinės apskaitos būklę, bet ir įmonių ūkinės veiklos rodiklius, juos susistemina ir apibendrina, rengia įvairius metodinius nurodymus, instrukcines medžiagas ir kt. Visuomeninė apskaitos tarnyba per metus atlieka vidutiniškai apie 5000 buhalterinės apskaitos būklės patikrinimų, apdoroja gautą informaciją, išaiškina neracionalius lėšų naudojimo atvejus. Pavyzdžiui, 1978 m. visuomeninė apskaitos tarnyba išaiškino per 7,6 mlrd. dinarų neteisėtai naudojamų apyvartinių lėšų, priėmė 2012 potvarkių geresniam lėšų naudojimui užtikrinti (7, p. 922—923).

Laikotarpiu nuo pirmojo iki antrojo penkmečių (1952—1957) buvo padaryta tam tikrų buhalterinės apskaitos organizavimo pakeitimų. Esant darbininkų savivaldai, ypač buvo akcentuojamas naujai pagamintų materialinių vertybių, neretai vadinamų pelnu, taip pat darbo užmokesčio apskaitos klausimas. Būdinga, kad 1952—1953 metų sąskaitų planuose nebuvo išlaidų klasės, todėl kai kurios įmonės ir organizacijos vedė buhalterinę apskaitą be išlaidų sąskaitos. 1954 m. ryšium su išlaidų apskaitos problemomis buvo pakeistos buhalterinės apskaitos taisyklės: vėl buvo grįžta prie įdėto darbo efektyvumo principo, o į naujai sukurtų materialinių vertybių paskirstymo sistemą buvo įvesta pajamų sąvoka.

1957 m. dar tik kai kurios organizacijos savo darbe ėmė vadovautis pelno principu, o 1958 m. jau visos gamybinės įmonės ir organizacijos dirbo pagal šį metodą; buhalterinėje apskaitoje buvo įvesta sąvoka „finansinis rezultatas“, kurį sudarė skirtumas tarp išlaidų ir pajamų. Pažymėtina tai, kad 1954 m. pirmą kartą Jugoslavijos apskaitos istorijoje buvo pradėtas taikyti vieningas sąskaitų planas. Nuo 1954 m. iki 1957 m. pabaigos pagrindinėms sąskaitoms žymėti buvo imta taikyti dvizenklius indeksus, o nuo 1958 m. sausio 1 d. vėl buvo grįžta prie anksčiau veikusios triženklių indeksų sistemos. Šis ekskursas gerokai sukomplikavo normalią buhalterinės apskaitos raidą (6, p. 260).

Antrajame buhalterinės apskaitos raidos etape dėsningsi kilo klausimas, kokia buhalterinės apskaitos reikšmė savivaldai ir savivaldos organų darbuotojams. Praktika parodė, kad savivalda be geros informacijos neįmanoma. Kiekvienoje įmonėje ir organizacijoje informacijos kokybė neatskiriamai susijusi su buhalterinės apskaitos lygiu, su teisingu visų ekonominių rodiklių apskaičiavimu, operatyviu ir tiksliu visų ūkinių operacijų registravimu, jų kontrole ir analize. Taigi buhalterinė apskaita, kaip informacijos šaltinis, buvo svarbus savivaldos organų įrankis valdymo sprendimams priimti. Įstatyme dėl vieningos buhalterinės apskaitos informacija nebuvo minima, ir tai suprantama, nes ši sąvoka atsirado gerokai vėliau,

t. y. apskaitoje pradėjus taikyti elektronines skaičiavimo mašinas. Vis dėlto informacija funkcionavo ir tuo laikotarpiu, t. y. ji buvo gaunama iš paties buhalterinio balanso, kitų atskaitomybės formų, iš sintetinių ir analitinių sąskaitų, pirminių dokumentų ir kt. Vieninga buhalterinė apskaita savo sistemingumu ir logika įgalino pakelti informacinį darbą įmonėse į daug aukštesnį lygį. Vienas iš didžiausių informacijos nešėjų yra pirminė dokumentacija, todėl antrajame buhalterinės apskaitos raidos etape ypač didelis dėmesys buvo skiriamas teisingam jos vedimui. Buhalterinės apskaitos vaidmens didinimo, jos teorijos ir praktikos vystymo klausimai plačiai buvo nagrinėjami prof. M. Kovačević, prof. K. Vasiljevič, T. Mirovski, prof. R. Nikolajević-Teofanovič, prof. V. Zeremski bei kitų autorių darbuose.

Tolesnis buhalterinės apskaitos tobulinimas neatskiriamai susijęs su liaudies ūkio vystymusi. Įvykdžius antrąjį (1957—1961 m.) ir trečiąjį (1961—1965 m.) penkmečius, pramonės produkcijos apimtis viršijo prieškarinę 7,5 karto (3, p. 91). Jugoslavija tapo industrine agrarine valstybe, smarkiai padidėjo kapitaliniai įdėjimai į pramonę, išsiplėtė socialistinis sektorius. Tačiau nors ekonominiame šalies gyvenime įvyko teigiamų poslinkių, šiuo laikotarpiu liaudies ūkio šakose dar buvo tam tikrų disproporcijų. 1965 m. Jugoslavijoje pradėta visuomeninė ekonominė reforma, kurios pagrindiniai uždaviniai buvo: pereiti prie intensyvesnio ūkininkavimo, pašalinti šalies ekonomikoje disproporcijas, kokybinius gamybos rodiklius priartinti prie pasaulinio lygio, padidinti darbo našumą, pagerinti darbo žmonių gyvenimo lygį, mažinti produkcijos savikainą ir didinti rentabilumą ir kt. Įgyvendinant reformą, iškilo svarbių ir sudėtingų uždavinių buhalterinei apskaitai ir pirmiausia sustiprinti jos analitines, kontrolines bei informacines funkcijas. Pagrindiniai buhalterinės apskaitos uždaviniai ir jos vieta ekonominio darbo sistemoje buvo suformuluoti Jugoslavijos vyriausybės išleistame įstatyme dėl apskaitos organizavimo ūkiniuose vienetuose, įsigaliojusiam nuo 1969 m. sausio 1 d. Jame ypač užakcentuota buhalterinės apskaitos teikiamos informacijos reikšmė planavimo, kontrolės, ekonominės analizės, valdymo, gamybos organizavimo ir kt. Įstatyme ypač užakcentuota įmonių ir apskaitos darbuotojų vaidmuo ir jų atsakomybė už tinkamą jos organizavimą. Antai įstatymas numato įmonėms ir įstaigoms baudas nuo 50.000 iki 200.000 dinarų už buhalterinės apskaitos nevedimą arba blogą jos vedimą. Savo ruožtu asmenys, atsakingi už apskaitos vedimą, baudžiami pinigine bauda nuo 1000 iki 10.000 dinarų tais atvejais, jei apskaitos duomenys klastojami, iškraipomi, daroma prirašinėjimų ir pan. (5, p. 5).

Vadovaudamasi minėtu įstatymu, Serbijos apskaitos ir finansų darbuotojų tarnyba parengė naują vieningą sąskaitų planą, kuris pradėtas taikyti nuo 1973 m. sausio 1 d. visose Jugoslavijos įmonėse, įstaigose ir organizacijose. Šis vieningas sąskaitų planas susideda iš pagrindinio (sintetinio) ir analitinio sąskaitų plano.

Pagrindinis sąskaitų planas susideda iš 10 klasių: klasė 0 — pagrindinės, bendro naudojimo ir rezervinės lėšos; 1 — finansinės ir apyvaritinės lėšos; 2 — einamieji atsiskaitymai; 3 — medžiagos ir mažavertis inventorius; 4 — išlaidos; 5 — laisva; 6 — gamyba, gatava produkcija, prekės; 7 — pajamos ir jų paskirstymas; 8 — finansiniai rezultatai; 9 — paskolos ir kreditai.

Kaip matyti, šiame sąskaitų plane penktoji klasė yra laisva, tačiau praktikoje ji dažniausiai naudojama apskaityti išlaidoms pagal jų susidarymo vietas. Kiekviena sąskaitų plano klasė skirstoma į poklasyje (iki 10 poklasyje), o poklasiai — į atskiras sintetines sąskaitas (poklasyje gali būti iki 10 sintetinių sąskaitų). Sintetinės sąskaitos detalizuojamos į analitines sąskaitas, kurios parodomos analitinių sąskaitų plane. Kiekvienai sintetinei sąskaitai numatyta ne daugiau kaip dešimt analitinių sąskaitų, kurios prireikus gali būti detalizuojamos. Pagrindiniame ir analitiniame

sąskaitų planuose visoms sintetinėms ir analitinėms sąskaitoms (ir jų dalims) numatyti konkretūs šifrai. Sąskaitų šifras susideda iš 4 skaičių ir atitinkamai reiškia klasę, poklasį, sintetinę sąskaitą ir analitinę sąskaitą.

Sąskaitų plano problema plačiai diskutuojama ekonominėje literatūroje ir praktikoje. Minėtas vieningas sąskaitų planas dar nepakankamai atitinka visuomeninės ekonominės reformos iškeltų buhalterinei apskaitai uždavinių, todėl 1977 m. buvo padaryta nemaža papildymų bei pakeitimų. Iš veikiančio sąskaitų plano buvo pašalintos kai kurios sąskaitos, kaip antai, pelno sąskaita, gamybinės produkcijos ir jos atsargų, kurioms pagaminti buvo panaudotos kitų organizacijų lėšos, sąskaita ir kt. (4, p. 184). Visi šie pakeitimai pareikalavo peržiūrėti sąskaitų turinį ir struktūrą. Todėl buvo parengta instruktivinė medžiaga apie atskirų sąskaitų sudarymą, naudojimą, jų tarpusavio korespondenciją ir pan.

Jugoslavijos ekonominėje literatūroje pastaraisiais metais ypač plačiai diskutuojama gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo problema. Daugelis Jugoslavijos ekonomistų teigia, kad vadinamosios klasinės išlaidų apskaitos vedimas ir apskaičiavimas pilnosios produkcijos savikainos, sudarant faktinę (apyskaitinę) kalkuliaciją, trukdo vykdyti efektyvią kainų politiką. Literatūroje ypač daug dėmesio skiriama klausimui, kaip išskirti fiksuotas (pastovias) ir kintamas išlaidas, kaip jas planuoti ir normuoti. Tik išskyrus fiksuotas ir kintamas išlaidas bei įvedus jų išankstinį planavimą galima taikyti įvairius šiuolaikinius gamybos išlaidų apskaitos metodus. Produkcijos savikainos kalkuliavimas traktuojamas plačiąja prasme, t. y. ne tik kaip produkcijos vieneto savikainos apskaičiavimas, bet ir kaip būdas kainoms nustatyti bei valdymo sprendimams priimti.

Pramonės produkcijos vieneto savikainai ir kainai apskaičiuoti naudojama tokia kalkuliacinių išlaidų straipsnių nomenklatūra: 1. medžiagos gamybai, 2. amortizacija, 3. darbo užmokestis, 4. bendros gamybos išlaidos, 5. bendros išlaidos valdymui ir realizacijai, 6. apyvartos mokestis, 7. pelnas (2, p. 178). Kaip matyti, ši kalkuliacijos schema naudojama ne tik produkcijos savikainai, bet ir jos kainai apskaičiuoti. Pastaraisiais metais vis daugiau dėmesio skiriama tarybinio normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo diegimui ir jo propagavimui. Teoriniai ir praktiniai normatyvinio metodo klausimai nagrinėjami tokių žinomų autorių, kaip prof. D. Kisič, prof. Z. Baralič, R. Nikolajevič-Teofanovič, prof. B. Popovič, prof. I. Turk ir kitų autorių darbuose.

Viena iš svarbiausių šiuolaikinių buhalterinės apskaitos problemų yra jos informacinių funkcijų vystymas. Apibūdinamas buhalterinės apskaitos vaidmenį šiuolaikiniame Jugoslavijos ekonomikos išsivystymo etape, prof. B. Race nurodo, kad vieninga buhalterinė apskaita, šiandien peraugusi į vieną bendrą apskaitos sistemą, yra vienintelis padalinys ūkiskaitinėje organizacijoje, kuris savivaldos organams ir jų darbuotojams gali ir tiekia nepaprastai svarbią informaciją, be kurios būtų neįmanoma priimti teisingus sprendimus (6, p. 261).

Buhalterinės apskaitos kaip informacijos šaltinio vaidmens didinimas reikalauja vystyti jos operatyvumą, tikslumą ir analitiškumą. Tai ypač akcentuota „Istatyme apie buhalterinę apskaitą“ patvirtintame Jugoslavijos vyriausybės 1976 m. gruodžio 24 d. Viename iš jo punktų nurodoma, kad azūrinis buhalterinis darbas suprantamas kaip tikslus visų įvykusių pasikeitimų registravimas tiek pagrindinėje buhalterinės veiklos knygoje, tiek ir dieniniame apskaitos žurnale, tiek ir atitinkamuose buhalterinės veiklos analizės dokumentuose (tame tarpe ir pagalbinėse buhalterinės knygoje) ne vėliau, kaip aštuonių dienų bėgyje po atitinkamo dokumento gavimo (išsiuntimo), arba aštuonių dienų bėgyje nuo to momento, kai do-

kumentas turėjo būti išsiųstas ar gautas (8, p. 2). Gerai organizuota buhalterinė apskaita turi didžiausią duomenų banką visoje įmonėje, todėl jos kaip informacijos šaltinio vaidmuo didės ir ateityje.

Vilniaus Valstybinis
V. Kapsuko universitetas
Buhalterinės apskaitos katedra

Redakcinei kolegijai
įteikta 1980 m.
birželio mėn.

LITERATURA

1. *Jezdimirovič M.* Teorije računa.— Beograd: Grafika Kikinda, 1967.
2. Knjigovodstveni leksikon. Beograd, Udruženje Knjigovoda Srbije, Casopis Knjigovodstvo, 1965.
3. Lietuviškoji Tarybinė Enciklopedija, t. 5.— V., Mokslas, 1979.
4. *Lisavac S.* Povodom izmena Kontnog plana za organizacije udruženog rada.— Knjigovodstvo, 1979, br., 3.
5. Priručnik za primenu osnovnog kontneg plana organizacija udruženog rada.— Beograd, 1973.
6. *Раце Б.* Настајанье и разбој рачуноводства у послератној Југославији.— Книговодство, 1979, бр. 4.
7. *Veljković M.* Povodom dvadesetogodišnjice SDK.— Knjigovodstvo, 1979, br. 12.
8. Zakon o Knjigovodstvu. Službeni list SFRJ. Beograd, 1976, broj 58, str. 2.
9. *Стукова С. А.* Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ.— М., 1979.
10. *Чумаченко Н. Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости.— М., 1965.

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОЦИАЛИСТИЧЕСКОЙ ФЕДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКЕ ЮГОСЛАВИИ

Р. БАРТАШКА, И. МАЦКЕВИЧЮС

Резюме

В статье рассматриваются вопросы развития бухгалтерского учета в Югославии. Выделены следующие этапы развития бухгалтерского учета:

1) организация бухгалтерского учета в первые послевоенные годы и в годы первой пятилетки (1945—1951 гг.);

2) бухгалтерский учет в период после первой пятилетки и в годы второй и третьей пятилеток (1952—1965 гг.);

3) состояние и проблемы совершенствования бухгалтерского учета в период осуществления общественной экономической реформы и на современном этапе (с 1966 г.).

Исследованы вопросы повышения квалификации учетных кадров, совершенствования планов счетов, калькуляционного дела, разработки инструктивных документов, развития аналитических, контрольных и информационных функций бухгалтерского учета на этих этапах.