

ŪKININKŲ VEIKLOS APSKAITOS PROBLEMOS

KAZYS PUČINSKAS

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę prasidėjusi žemės ūkio reforma suteikė buvusių kolūkių bei tarybinių ūkių darbuotojams galimybę savarankiškai ūkininkauti. Nemažai Lietuvos žemdirbių iš buvusių kolūkių bei tarybinių ūkių gavo asmeninę nuosavybę žemės bei padargų jai dirbti.

Pirmuosius trejus metus savarankiškai pradėję ūkininkauti žemdirbiai buvo atleisti nuo pajamų ir kai kurių kitų mokesčių. Statistinė atskaitomybė iš pradžių buvo neprivaloma. Gaminamos produkcijos savikaina ir padarytų gamybos išlaidų padengimu ūkininkai beveik nesidomėjo, todėl neįtariau ir informacinio aprūpinimo – apskaitos būtinumo poreikio. Tačiau praktika parodė, kad šis kelias yra trumpas ir apgaulingas, nes be pagrindinio ūkininkavimo elemento – informacinio aprūpinimo – sėkmingai ūkininkauti neįmanoma.

Ne tik užsienio šalių, bet ir Lietuvos ūkininkų praktinės veiklos patirtis parodė, kad apskaita, kaip pagrindinis informacinio aprūpinimo šaltinis, būtina ne tik pačių ūkininkų informaciniams poreikiams tenkinti, bet ir pajamų mokesčio bei socialinio draudimo įmokoms apskaičiuoti, taip pat Vyriausybės nustatytai statistinei atskaitomybei sudaryti.

Tiesa, neretai girdime vyresnės kartos žmones samprotaujant, kad tarpukario nepriklausomoje Lietuvoje apskaita ūkininkams nebuvo privaloma, ją tvarkydavo tik respondentiniai ūkiai. Suprantama, tarpukariu Lietuvos ūkininkai mokėjo pagrindinį mokestį – žemės mokestį: jį ūkininkams apskaičiuodavo valsčių tarnautojai, remdamiesi Lietuvos Vyriausybės patvirtintais žemės mokesčio tarifais, nustatytais atsižvelgiant į žemės kokybę (rūšį) ir ūkininkų turimą žemės plotą pagal atskiras žemės rūšis. Vadinasi, skaičiuojant ūkininkų mokesčius į gaunamas pajamas bei padarytas išlaidas nebuvo atsižvelgiama, todėl neretai ūkininkai ir pasitenkin-

davo primityvia gauto derliaus apskaita, anglimi ar kreida pažymėdami svirno ar rūsio sienose bei staktose gauto derliaus kiekį maišais.

Pasaulinė praktika parodė, kad ūkininkų pajamos priklauso ne tik nuo turimo žemės ploto ir jos kokybės, o didžiausią įtaką ūkininkų pajamų dydžiui daro mokslo ir technikos laimėjimai ir gebėjimas jais pasinaudoti praktinėje veikloje. Todėl ūkininkų mokesčiai buvo pradėti skaičiuoti ne tik pagal turimą žemės plotą, bet ir pagal gautas ūkininko veiklos pajamas bei toms pajamoms gauti padarytas išlaidas arba vien tik pagal veiklos rezultatą – pelną. Suprantama, tokiomis aplinkybėmis primityvios gauto derliaus apskaitos nebeužteko ūkininkų informaciniais poreikiais tenkinti bei mokesčiams apskaičiuoti.

Pamažu ūkininkų veiklos apskaita tobulėjo ir tose užsienio šalyse, kuriose privatus žemės ūkis egzistuoja šimtmečius. Didžiulę įtaką ūkininkų apskaitos tobulėjimui daro mokesčių bei socialinio draudimo sistemų tobulinimas. Nors bendri ūkininkų apskaitos tvarkymo principai daugelyje užsienio šalių panašūs, tačiau mokesčių bei socialinio draudimo sistemų lemiami apskaitos ypatumai atskirose šalyse išlieka.

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę ir pradėjus kurti savarankiškiems ūkininkų ūkiams, buvo pasiūlyta apskaityti tik turimą šių ūkių turtą ir gautas pajamas bei padarytas išlaidas. Tačiau praktika parodė, kad tokios apskaitos neužtenka Vyriausybės nustatyta statistinei atskaitomybei sudaryti bei ūkininkų samdomų asmenų ir socialinio draudimo įmokoms apskaičiuoti. Atsirado būtinumas ir Lietuvoje kurti tobulesnę ūkininkų veiklos apskaitos sistemą.

Tuo tikslu intensyviai pradėta nagrinėti Danijos, Vokietijos, Švedijos, Anglijos ūkininkų veiklos apskaitos organizavimo patirtis. Šio straipsnio autorių labiausiai sudomino Vokietijos patirtis: šios šalies ūkininkai pagal tvarkomos apskaitos detalumą ir sudėtingumą, atsižvelgiant į jų turtą bei gautų pajamų dydį, suskirstyti į penkias grupes. Mažas pajamas gaunantys bei mažai turto turintys ūkininkai apskaitą tvarko pagal paprastąją apskaitos sistemą, kurios pagrindinis uždavinys – kaupti duomenis apie ūkininko turtą ir gautas pajamas bei toms pajamoms gauti padarytas

išlaidas. Stambesniuose ūkininkų ūkiuose (III–V grupės) apskaita tvarkoma pagal dvejybines apskaitos sistemas.

Remiantis Vokietijos ir kai kurių kitų šalių patirtimi jau 1993 metais Lietuvoje buvo parengtas metodinis leidinys ūkininkų apskaitai tvarkyti pagal paprastąją sistemą. Vėliau šis leidinys buvo papildytas ir pakoreguotas, atsižvelgiant į ūkininkų veiklą bei mokesčius reglamentuojančių norminių dokumentų pasikeitimus. Suprantama, Vokietijoje, Anglijoje, Švedijoje ar kur kitur taikomo apskaitos modelio įgyvendinti Lietuvoje be specialaus pritaikymo negalima dėl atskirose šalyse apskaitą bei mokesčių ir socialinio draudimo įmokų skaičiavimą reglamentuojančių įstatymų ir poįstatyminių norminių dokumentų skirtumų. Todėl kritiškai vertiname kai kurių užsienio šalių konsultantų siūlymus diegti jų šalyse taikomus apskaitos modelius Lietuvoje, neatsižvelgiant į apskaitą bei mokesčius reglamentuojančių norminių dokumentų skirtumus.

Tačiau teigiamai vertiname užsienio šalių patirtį organizuojant ūkininkų veiklos apskaitą. Danijoje, Vokietijoje, Švedijoje ir kitose užsienio šalyse tik 15–20 proc. ūkininkų apskaitą tvarko patys. Dauguma ūkininkų apskaitos tvarkymą bei mokesčių skaičiavimus tose šalyse sutartiniais pagrindais paveda konsultavimo firmoms. Manome, kad ši patirtis labai aktuali ir Lietuvos ūkininkams, nes dauguma ūkininkų nepajėgia patys tvarkyti apskaitą ir skaičiuoti įvairius mokesčius bei socialinio draudimo pašalpas. Tuo labiau kad Lietuvoje tiek ūkininkų ūkiuose, tiek ir kitose įmonėse gerokai sudėtingesnė pirminė apskaita. Pavyzdžiui, Lietuvoje ūkininkai iš samdytų asmenų privalo išskaičiuoti pajamų mokesį, jį skaičiuojant būtina žinoti atskirų kategorijų darbuotojų neapmokestinamąjį minimumą (PNM), kada uždarbį apmokestinti 33 proc. ir kada 35 proc. ar 13 proc. ir kada visai neapmokestinti, šių mokesčių skaičiavimo ir mokėjimo į biudžetą tvarką. Tuo tarpu užsienio šalyse kiekvienas asmuo pats deklaruoja savo pajamas ir moka į biudžetą apskaičiuotus mokesčius, ir ūkininkai jokių mokesčių iš samdomų asmenų neišskaito.

Užsienio šalių ūkininkams nereikia skaičiuoti ir ligos bei kitų socialinių išmokų. Tačiau Lietuvos ūkininkai privalo žinoti ligos ir kitų pašalpų skaičiavimo ir mokėjimo samdomiems asmenims tvarką, taip pat sociali-

nio draudimo įmokų skaičiavimą nuo samdomų asmenų uždarbio ir pačiam ūkininkui bei darbingiems jo šeimos nariams nuo bazinės pensijos.

Netenka užsienio šalių ūkininkams vykdyti anstolių funkcijų. Tuo tarpu Lietuvos ūkininkai, gavę iš anstolių vykdomuosius raštus išieškoti alimentus ir kitas teismo priteistas skolas, nedelsdami privalo iš atitinkamų asmenų uždarbio išskaityti vykdomajame rašte nurodytas išskaitas. Išėjus samdomam asmeniui iš darbo, per kelias dienas vykdomąjį raštą su atitinkamais pažymėjimais privalo grąžinti anstoliui, nes antraip jis gali būti nubaustas.

Taigi Lietuvos ūkininkų apskaita gerokai sudėtingesnė, ir joks užsienietis ūkininkas minėtais klausimais Lietuvos ūkininkams konsultacijų ne suteiks, o už padarytas klaidas, kad ir dėl nežinojimo, atsakys ūkininkas.

Lietuvoje, skirtingai negu Švedijoje ar Danijoje, skaičiuojamas ir ilgalaikio turto susidėvėjimas ir susidėvėjimo išlaidos parodomos apskaitoje. Lietuvoje susidėvėjimo išlaidos priskiriamos gamybos išlaidoms ir įskaitomos į gaminamos produkcijos savikainą. Tuo tarpu Švedijoje bei Danijoje susidėvėjimo išlaidos laikomos pastoviomis išlaidomis ir apskaitiniams objektams neskirstomos, o tiesiog apskaitomos pelno bei nuostolių sąskaitoje.

Skirtingai negu Švedijoje ar Danijoje, Lietuvoje klasifikuojamos ir apskaitomos gamybos išlaidos ir kalkuluojama gaminamos produkcijos savikaina. Danijoje, pavyzdžiui, pagrindinis dėmesys ūkininkų ūkiuose skiriamas išlaidoms grupuoti į pastovias ir kintamas. Augalininkystėje kintamoms išlaidoms priskiriamos sėklų, trąšų, augalų apsaugos, savos gamybos produkcijos perdirbimo, kalkinimo bei žemės gerinimo, darbo užmokesčio augalininkystėje, laukų priežiūros išlaidos. Gyvulininkystėje kintamoms išlaidoms priskiriamos pašarų, darbo užmokesčio gyvulininkystėje, medikamentų, apsėklinimo išlaidos.

Pastoviomis išlaidoms šioje šalyje priskiriamos įrengimų remonto ir išlaikymo, technikos remonto ir išlaikymo, autotransporto, technikos patarNAVIMŲ, darbinių arklų išlaikymo, gamybinių pastatų remonto ir išlaikymo, nebaigtos statybos ir kitų kapitalinių darbų, melioracijos priežiūros, kelių remonto ir priežiūros, benzino, dyzelinio kuro, tepalų, dujų, elektros, miltų, mažaverčio inventoriaus, administracinio personalo atlygini-

mų, socialinio draudimo įmokų, mokesčių, konsultacijų, buhalterinės apskaitos tvarkymo, ilgalaikio turto susidėvėjimo ir kitos išlaidos. Skaičiuojant produkcijos savikainą į šias išlaidas praktiškai neatsižvelgiama, nes laikoma, kad šios išlaidos gaminamos produkcijos bei atliktų darbų apimčiai įtakos neturi arba ši įtaka labai maža. Todėl pagrindinis dėmesys analizuojant gamybos išlaidas skiriamas kintamoms išlaidoms.

Danijoje, kur ūkiai paprastai siauros specializacijos, tokia gamybos išlaidų klasifikavimo ir apskaitos tvarka visiškai priimtina, nes vienaip ar kitaip visos išlaidos priskiriamos vienam gamybos apskaitos objektui. Čia pagrindinis dėmesys kreipiamas ne į gaminamos produkcijos savikainą, o į gamybos išlaidų padengimą gautomis pajamomis.

Deja, Lietuvoje, kol dar vyrauja daugiašakiai ūkiai, pagrindinis dėmesys kreipiamas į atskirų rūšių produkcijos savikainą, nes tik taip nustatomas atskirų gamybos rūšių apsimokamumas. Pavyzdžiui, pritaikius Lietuvoje Danijoje taikomą gamybos išlaidų klasifikavimo metodiką, kintamos išlaidos augalininkystėje sudarytų tik apie 40–45 proc. visų gamybos išlaidų, t. y. atskirų gamybos rūšių produkcijos savikainą būtų skaičiuojama ne pagal visas gamybos išlaidas, o tik pagal 40–45 proc. visų išlaidų, nes pastovios išlaidos tiesiogiai nurašomos į pelno bei nuostolio sąskaitą ir į atskirų gaminių savikainos skaičiavimą netraukiamos. Manau, kad taip apskaičiuota savikaina Lietuvos žemdirbius tik klaidintų parenkant auginamas kultūras pagal jų apsimokamumą. Todėl Lietuvos ūkininkų ūkiuose savikainos skaičiavimo problemos dar labai aktualios ir joms spręsti turi būti skiriamas reikiamas dėmesys. Ypač svarbu kuo daugiau išlaidų priskirti tiesiogiai konkretiems gamybos apskaitos objektams, o skirstomasias (netiesiogines) išlaidas skirstyti pagal ekonomiškai ir metodiškai pagrįstas skirstymo bazines.

Nemažai diskusijų kelia ir Lietuvos ūkininkų ūkiuose asmeninio vartojimo išlaidų apskaita. Pagal dabar ūkininkų apskaitai tvarkyti parengtus metodinius patarimus, ūkininkų asmeninio vartojimo išlaidos pinigais arba produktais, įkainotais rinkos kainomis, apskaitomos atskiroje balansinėje sąskaitoje. Šioje sąskaitoje per metus sukauptos išlaidos metų pabaigoje nurašomos į nuosavo kapitalo sąskaitą.

Taip apskaitant ūkininko asmeninio vartojimo išlaidas į apskaitą nepatenka asmeninio vartojimo išlaidos iš ūkininko asmeniškai gautų pajamų (pensijų, draudimo atlyginimo už žuvusį asmeninio vartojimo turtą, įvairių pašalpų ir kt.).

Dažnai ūkininko asmeninio vartojimo išlaidos priskiriamos ūkininko gamybinės veiklos išlaidoms, pavyzdžiui, asmeniniams reikalams naudojamą automobilio išlaikymo išlaidos dažnai priskiriamos ūkininko veiklos išlaidoms, nes automobilis registruotas kaip ūkininko ūkio turtas, panašiai daroma ir su patalpų išlaikymo išlaidomis ir kt.

Mano nuomone, kiek tai įmanoma būtina atskirti ūkininko asmeninio vartojimo išlaidas nuo ūkininko gamybinės veiklos išlaidų: tai leistų parodyti tikrąsias ūkininko veiklos išlaidas ir spręsti apie vienos ar kitos rūšies gamybos apsimokamumą.

Reikėtų apskaityti ir ūkininko asmenines pajamas. Tam tikslui reikėtų pasinaudoti Danijos, Vokietijos, Švedijos patirtimi. Šiose šalyse ūkininkų asmeninių pajamų bei išlaidų apskaitai skirtos atskiros sąskaitos, kurių debete apskaitomos asmeninio vartojimo išlaidos, o kredite – asmeninės pajamos. Pajamų ir išlaidų skirtumas nurašomas nuosavo kapitalo sąskaiton.

IŠVADOS

1. Lietuvos ūkininkų ūkiuose apskaita turi būti tvarkoma pagal Lietuvos Respublikos norminius dokumentus, reglamentuojančius apskaitos tvarkymą, mokesčių ir socialinio draudimo įmokų skaičiavimą, taip pat atsižvelgiant į statistinės atskaitomybės reikalavimus bei pačių ūkininkų informacinius poreikius.

2. Kol Lietuvoje vyrauja daugiašakiai ūkiai, atskirų gaminių savikainos skaičiavimas būtinas kaip pagrindinis būdas vienos ar kitos gamybos rūšies apsimokamumui nustatyti.

3. Išskirtinis dėmesys turi būti skiriamas netiesioginių išlaidų skirstymo bazėms pagrįsti.

4. Būtina apskaityti ne tik ūkininkų asmeninio vartojimo išlaidas, bet ir asmenines pajamas (pensijas, pašalpas, dovanas ir t. t.).

5. Ūkininkų apskaitai tvarkyti tikslinga organizuoti konsultacines tar-nybas, kuriose dirbtų aukštos kvalifikacijos specialistai, pajėgūs ne tik tvarkyti ūkininkų apskaitą, bet ir teikti konsultacijas mokesčių, socialinio draudimo ir kitais ekonominiais klausimais.

LITERATŪRA

1. Čiulevičius J., Peluritytė N., Pučinskas K. Praktiniai ekonominiai patarimai ūkininkams ir ūkinėms bendrijoms. Vilnius: Valstybinis leidybos centras, 1994. 183 p.

2. Pučinskas K., Čiulevičius J., Bružinskas V. Apskaita ūkininkų ūkiuose. Vilnius: Informacijos ir leidybos centras, 1996.

3. Pučinskas K., Bružinskas V., Navickaitė A. Ūkininkų apskaita pagal dvejetainę apskaitos sistemą. Vilnius: Informacijos ir leidybos centras, 1997. 153 p.

ACCOUNTING PROBLEMS OF FARMING ACTIVITIES

Summary

The latter article discusses accounting problems in the farming activities. Special attention is focused toward classification of production expenditures and accounting, calculation of production costs. It also indicates narrow specialization of Danish, Swedish, German farming, which conditions classification of production costs in the farming activities of the countries mentioned above.

Multiple branching of the Lithuanian farming conditions in expenditure and cost calculations.

The article discusses peculiarities of expenditure accounting created for the farmers' personal matters as well as accounting experience compiled in the foreign countries is emphasizes.

Moreover, the article presents proposals of perfection in the accounting of farming activities.