

ŽEMĖS ŪKIO APSKAITOS MOKSLINIAI TYRIMAI LIETUVOJE

Valentinas Bružas

Docentas socialinių mokslų daktaras
Lietuvos žemės ūkio universiteto
Apskaitos ir finansų katedra
Universiteto g. 10, Akademija
Kauno r., LT-53361
Tel. +370 37 75 22 49; faks. +370 37 75 22 49
El. paštas: valbruz@delfi.lt

Danutė Zinkevičienė

Docentė socialinių mokslų daktarė
Lietuvos žemės ūkio universiteto
Apskaitos ir finansų katedra
Universiteto g. 10, Akademija
Kauno r., LT-53361
Tel. +370 37 75 22 49; faks. +370 37 75 22 49
El. paštas: Danute.Zinkeviciene@lzuu.lt

Straipsnio tikslas – atskleisti Lietuvoje tarybiniu laikotarpiu ir po nepriklausomybės atkūrimo atliktų mokslinių žemės ūkio apskaitos tyrimų turinį, teigiamus jų rezultatus, tyrimo rezultatų įgyvendinimą ir nurodyti spręstinas problemas. Tyrimo objektas – žemės ūkio apskaitos tematika parengtos disertacijos, taikomieji moksliniai tyrimai ir mokslinio praktinio pobūdžio leidiniai. Tyrimo metodai: istorinis, lyginamasis, loginės analizės ir sintezės, kt.

Įvadas

Svarbi agrarinės ekonomikos mokslų sudedamoji dalis yra žemės ūkio apskaitos mokslas. Lietuvoje jis atsirado palyginti neseniai. Jo ištakų yra tarpukariu. Žemės ūkio įmonių apskaitos pradininku Lietuvoje galima laikyti V. Gaigalaitį, kuris 1925 m. ir 1927 m. išleido žemės ūkio sąskaitybės vadovėlius (Bubnys, 1991). Jais dažniausiai naudojosi besimokantieji, nes vyravo smulkūs ūkiai, o jie apskaitos beveik nevedė. Tačiau tarpukario Lietuvoje žemės ūkio apskaitos praktika buvo menka. Nebuvo plėtojamas ir žemės ūkio apskaitos mokslas.

Tarybiniu laikotarpiu apskaita tapo privaloma visose žemės ūkio įmonėse, iš pradžių valstybiniuose ūkiuose, o sukūrus kolūkius – ir visose žemės ūkio įmonėse. Stambinant ūkius, didėjo reikalavimai apskaitai, kartu apskaitos

specialistų poreikis. Praėjusio šimtmečio septintuoju dešimtmečiu įvyko reikšmingų permainų žemės ūkio apskaitos specialistų rengimo srityje – atsirado apskaitos darbuotojų, turinčių aukštąjį išsimokslinimą. 1963 m. Lietuvos žemės ūkio akademijoje buvo išleisti pirmieji žemės ūkio buhalteriai – ekonomistai. Atsirado apskaitos dėstytojų, turinčių mokslinį laipsnį, poreikis. Tai paskatino vykdyti mokslinius žemės ūkio apskaitos tyrimus. Šie tyrimai tarybiniu laikotarpiu vyko sudėtingomis aplinkybėmis, kurias sukėlė centralizuota planinė ekonomika. Pagrindinis tuometės kolūkių ir valstybinių ūkių apskaitos uždavinys buvo teikti informaciją valdžios institucijoms. Nesant ūkių ekonominio savarankiškumo, apskaitos vaidmuo juose buvo nedidelis. Apskaitos metodologija ir metodika bei organizavimas buvo griežtai reglamentuoti sąjunginių nuostatų, instrukcijų ir nu-

1 lentelė. Lietuvoje tarybinių laikotarpiu parengtos žemės ūkio apskaitos ir ūkinės veiklos analizės disertacijos

Eil. Nr.	Autorius	Disertacijos tema	Parengimo metai
1.	J. Bubnys	Grūdinių kultūrų savikaina ir rentabilumas Lietuvos TSR tarybiniuose ūkiuose	1967
2.	V. Mikutis	Kiaulininkystės išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos analizė	1967
3.	J. Čenys	Kolūkių pagrindinių priemonių apskaitos ir jų ekonominio efektyvumo analizės tobulinimas	1969
4.	K. Pučinskas	Darbo bei jo apmokėjimo apskaitos ir analizės klausimai kolūkiuose	1970
5.	P. Domeika	Žemės ūkio įmonių apskaitos mechanizavimo būklė ir tobulinimo būdai	1970
6.	V. Bružauskas	Pagalbinės gamybos apskaita ir analizė naujomis planavimo ir ekonominio skatinimo sąlygomis	1970
7.	A. Navickaitė	Kolūkių fondų apskaita ir analizė	1972
8.	J. Listavičius	Gamybos išlaidų apskaitos ir analizės tobulinimas vidinės ūkiskaitos sąlygomis	1974
9.	A. Valys	Pieno galvijinkystės produkcijos gamybos išlaidų ir savikainos skaičiavimo metodikos tobulinimas	1977
10.	K. Valužis	Tarybinių ūkių vidinės ūkiskaitos vystymas	1979
11.	N. Peluritytė (Žaltauskienė)	Mašinų-tractorių parko naudojimo apskaitos ir ekonominės analizės tobulinimas	1982
12.	K. Pučinskas	Žemės ūkio įmonių apskaitos informacijos dorojimo centralizavimas ir automatizavimas (habilitacinis darbas)	1984
13.	G. Gipienė	Paukštininkystės produkcijos gamybos apskaitos ir analizės tobulinimas	1984
14.	N. Stončiuvienė	Uždaro grunto daržininkystės produkcijos savikainos apskaitos ir operatyviosios kontrolės tobulinimas	1985
15.	J. Provlockaja	Pirminė apskaitos informacija ir jos formavimas vidinės ūkiskaitos sąlygomis	1988
16.	K. Sventickas	Ekonominės informacijos formavimo ir panaudojimo organizavimas operatyviajam Lietuvos TSR kolūkių ir tarybinių ūkių valdymui	1988
17.	K. Valužis	Tarybinių ūkių ūkiskaitos organizavimas (habilitacinis darbas)	1990

rodymų, ir Lietuvoje beveik nebuvo pasirinkimo laisvės. Tarybinėje žemės ūkio apskaitoje įvyko nemažai pokyčių, ypač kolūkių ir valstybinių ūkių apskaitos unifikavimo linkme. Tačiau ši apskaita, ypač buhalterinė atskaitomybė, gerokai skyrėsi nuo vakarietiškos ir beveik neatėjo prie jos, o informacija apie pastarąją buvo sunkiai prieinama.

Nors sąlygos apskaitos moksliniams tyrimams nebuvo palankios, tačiau pasiekta pozityvių rezultatų žemės ūkio apskaitos metodologijos, metodikos, technologijos ir organizavimo srityse.

Septintojo dešimtmečio pabaigoje buvo apgintos pirmosios Lietuvoje mokslų kandidato disertacijos žemės ūkio apskaitos ir analizės tematika. Tarybiniu laikotarpiu Lietuvoje iš viso parengta 15 šios srities mokslo kandidato (daktaro) disertacijų ir dvi mokslų daktaro (habilituoto daktaro) disertacijos (1 lentelė). Be to, mokslinių tyrimų rezultatai paskelbti daugelyje mokslinių ir mokslo populiarinimo straipsnių, keliolikoje mokslinio praktinio pobūdžio knygų (autorai: K. Pučinskas, K. Valužis, P. Domeika, V. Mikutis, V. Bružauskas ir kt.), glaudiai

2 lentelė. Lietuvoje parengtos žemės ūkio apskaitos disertacijos po nepriklausomybės atkūrimo

<i>Eil. Nr.</i>	<i>Autorius</i>	<i>Disertacijos tema</i>	<i>Parengimo metai</i>
1.	P. Domeika	Žemės ūkio gamybos valdymo informacinio aprūpinimo organizavimas, panaudojant personalinius kompiuterius, ir jo ekonominis efektyvumas (habilitacinis darbas)	1991
2.	A. Senkuvienė	Metodologiniai ir technologiniai apskaitos aspektai reformuojamo žemės ūkio valdymo informacinio aprūpinimo sistemoje	1991
3.	A. Slavickienė	Metodiniai ir technologiniai buhalterinės apskaitos tvarkymo aspektai rinkos sąlygomis	1995
4.	L. Stabingis	Kompiuterizuotos informacijos sistemos kūrimas žemės ūkio produktus gaminančiose ir perdirbančiose įmonėse	1996
5.	S. Palubinskienė	Apskaitos kompiuterizavimo metodiniai ir technologiniai aspektai	1997
6.	D. Zinkevičienė	Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai	1997
7.	V. Jucevičienė	Žemės ūkio įmonių apskaitos automatizavimo efektyvumo didinimas	2001
8.	A. Raupelienė	Įmonės apskaitos informacinės sistemos efektyvumo vertinimo modelis	2003

išdėstyti aukštųjų mokyklų studentams skirtoje vadovyje (Bružauskas, Čėnys, Domeika, Mikutis, Navickaitė, 1980).

Tyrimo rezultatai apskaitos metodologijos bei metodikos srityse iš dalies atitiko rinkos ekonomikos šalių apskaitos reikalavimus, tačiau daugelis jų turėjo tikrai teorinę reikšmę ir tuometėje Lietuvoje buvo maža galimybių juos įgyvendinti. Tuo laikotarpiu buvo įgyvendinta tik maža dalis metodinio pobūdžio pasiūlymų. Daugiau pasiūlymų buvo įgyvendinta apskaitos technologijos ir organizavimo, vidinės ūkiskaitos ir ekonominės analizės srityse. Taigi moksliniai žemės ūkio apskaitos tyrimai tarybinio laikotarpio turėjo ribotą vaidmenį.

Apskaitos vaidmuo labai padidėjo po nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje. Šaliai pasukus į rinkos ekonomiką, labai padidėjo apskaitos mokslinių tyrimų poreikis ir susidarė palankesnės sąlygos juos vykdyti. Atsirado būtinybė reformuoti iki tol galiojusią apskaitos sistemą, atsižvelgiant į naujas ekonomines sąlygas, tarptautinius reikalavimus, laisvosios rinkos šalių pa-

tirtį. Griežtai centralizuotas apskaitos reglamentavimas turėjo būti pakeistas daliniu jos reguliavimu, suteikiant įmonėms pasirinkimo galimybių finansinės apskaitos srityje ir visišką laisvę valdymo apskaitos srityje. Minėtos aplinkybės ir radikali šalies agrarinė reforma lėmė būtinybę atlikti išsamius žemės ūkio apskaitos mokslinius-taikomuosius tyrimus siekiant pertvarkyti senąją žemės ūkio apskaitos sistemą pagal tarptautinius reikalavimus ir kad būtų stiprinama informacinė apskaitos funkcija. Šiems poreikiams patenkinti moksliniai tyrimai buvo suintensyvinti, ir jie buvo rezultatyvūs. Žemės ūkio apskaitos tematika parengta viena habilituoto daktaro disertacija ir septynios daktaro disertacijos (2 lentelė) bei atlikta nemaža Lietuvai reikšmingų taikomųjų mokslinių tyrimų. Aktualiausia šių tyrimų tematika buvo ūkininkų ūkių apskaitos metodikos ir atskaitomybės kūrimas ir tobulinimas, žemės ūkio įmonių finansinės atskaitomybės formavimas bei gamybos išlaidų apskaita rinkos ekonomikos sąlygomis.

Atliekant tarybinio laikotarpio mokslinių tyrimų analizę, daugiausia remtasi disertacijų autoreferatų medžiaga, nes juose pateikti svarbiausi tyrimų rezultatai. Analizuojant disertacijų autoreferatų turinį, stengtasi nustatyti atliktų tyrimų vertę, atsižvelgiant į šiuolaikinius apskaitai keliamus reikalavimus. Vėlesnių tyrimų analizė atlikta tiek pagal disertacijų autoreferatų, tiek pagal taikomųjų tyrimų ataskaitų medžiagą. Toliau atskleidžiami aktualiausi tyrimų rezultatai.

Bendrieji apskaitos klausimai

Visų pirma paminėtini apskaitos vaidmens ir vietos valdymo informacijos sistemoje ir jos ryšio su kitomis posistemėmis tyrinėjimai. Nustatyta, kad daugiausia valdant reikalingos informacijos teikia buhalterinė apskaita. Tačiau ekonominėje literatūroje nebuvo vienodos nuomonės apie apskaitos vietą automatizuotoje valdymo sistemoje.

Vieni ekonomistai teigė, kad buhalterinė apskaita turi sudaryti savarankišką posistemę, kiti manė, kad ji turi būti išskirstyta į kitus posistemių, dar kiti – apskaita turi būti savarankiška posistemis ir kartu – kitų posistemų informacinio aprūpinimo posistemis. K. Pučinskas (1984) priėjo prie išvados, kad apskaitos vieta priklauso nuo valdymo sistemos hierarchinio lygio. Žemės ūkio įmonės valdymo lygmeniu, siekiant racionaliai panaudoti ESM galimybes ir operatyviai aprūpinti informacija valdymo darbuotojus, būtina įvairių rūšių ekonominės informacijos dorojimo koncentracija viename posistemyje. Tačiau apskaita negali būti sutapatinta su ekonomine kontrole, o pastaroji – su ekonomine analize.

K. Sventickas (1988), ištyręs ekonominės informacijos formavimą operatyviajam valdymui, nustatė, kad didelė informacijos dalis, fiksuojama operatyviojoje apskaitoje, paskui dubliuojama buhalterinėje apskaitoje. Jo manymu, sie-

kiant padidinti reikiamos informacijos operatyvumą bei patikimumą ir taupyti lėšas, būtina atskirų apskaitos rūšių integracija ir ūkio tarnybų, vykdančių informacinio aprūpinimo funkcijas, sąveika.

K. Pučinskas (1984) tyrė žemės ūkio įmonių apskaitos ir kitos ekonominės informacijos dorojimo organizacines formas. Nustatė, kad žemės ūkyje galimos tokios formos: 1) decentralizuotas apskaitos informacijos dorojimas ūkyje; 2) centralizuotas apskaitos informacijos dorojimas ūkyje; 3) tarpūkinis centralizuotas apskaitos informacijos dorojimas; 4) tarpūkinis centralizuotas visų rūšių ekonominės informacijos dorojimas (ūkiuose vietoj buhalterijų ir planavimo skyrių sukuriama planavimo ir apskaitos grupės); 5) tarpšakinis centralizuotas ekonominės informacijos dorojimas – atskirose agropramoninio susivienijimo įmonėse surinkta pirminė apskaitos ir kita ekonominė informacija perduodama tarpšakinei ekonomikos tarnybai.

Lietuvos žemės ūkio įmonėse buvo taikytos pirmosios keturios organizacinės apskaitos tvarkymo formos. Iš pradžių nemažai apskaitos darbų buvo decentralizuoti valstybinių ūkių skyriuose ir kolūkių brigadose. Aštuntojo dešimtmečio pirmojoje pusėje buvo pereita prie centralizuotos apskaitos ūkių buhalterijose. Tai šiek tiek sumažino apskaitos darbuotojų skaičių, tačiau pablogėjo ūkio padalinių darbuotojų aprūpinimas reikiama informacija. Buvo mėginta centralizuoti apskaitą ir visų rajono ūkių mastu. 1972 m. buvo įkurta Šiaulių rajono žemės ūkio įmonių centralizuota buhalterija. Jos pastangomis buvo kompleksškai mechanizuota visų rajono ūkių apskaita. Tačiau ši buhalterija nepajėgė laiku aprūpinti ūkių reikiama informacija ir 1982 m. buvo panaikinta. Kai kuriuose ūkiuose apskaitos ir finansų bei planavimo ir ekonomikos tarnybos buvo sujungtos į vieną. Pasak J. Provlockajos (1988), siekiant padidinti visų rūšių ekonominio darbo

efektyvumą, tokios bendros tarnybos darbą turi organizuoti ūkio vadovo pavaduotojas ekonomiškai – vyriausiasis buhalteris.

Buvo keltas ir apskaitos ir kontrolės tarnybos nepriklausomumo klausimas. K. Valužis (1990) teigė, kad apskaitos kontrolės funkcijos susilpnėja dėl to, kad apskaitos darbuotojai, būdami priklausomi nuo administracijos, negali pakankamai principingai atlikti jiems priskirtų funkcijų. Siūlė apskaitos tarnybas atskirti nuo įmonės administracijos ir centralizuoti jų veiklą. Tai, esą, ne tik pagerintų apskaitą ir kontrolę, bet ir sumažintų minėtų tarnybų išlaikymo išlaidas.

Organizacinių apskaitos formų tyrimai ir praktinė jų taikymo patirtis išliko reikšmingi ir po nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje. P. Domeika (1991) yra siūlęs organizuoti tarpinkines auditorių firmas, kurios atliktų ir kontrolės, ir ūkininkų ūkių apskaitos funkcijas. Analogiška praktika dabar yra tvarkant šių ūkių apskaitą Lietuvos žemės ūkio konsultavimo tarnybos padalinuose (biuruose) rajonuose. Žemės ūkio bendrovės ir kitos žemės ūkio įmonės apskaitą tvarko centralizuotos buhalterijos tarnybos. Aktualu yra toliau tobulinti organizacines apskaitos formas.

A. Slavickienė (1995) savo disertacijoje teigė, kad buhalterinės apskaitos organizavimo principai tiesiogiai susiję su esama politine situacija. Organizuojant apskaitą naujomis ūkininkavimo sąlygomis, buvo pereita prie pajamų ir sąnaudų registravimo kaupimo principu, tai sukėlė daug diskusijų. Esant nesusiformavusiems rinkos ekonominiams santykiams, autorė siūlė priimti laikiną pataisą ir mokesčių tikslais pajamas pripažinti apskaitoje tik gavus pinigus.

Gamybos apskaitos ir savikainos skaičiavimo metodikos tobulinimas

Tarybinu laikotarpiu domėtasi žemės ūkio gamybos išlaidų apskaitos ir savikainos kalkulia-

vimo praktika ir teorija. Kolūkiuose iš pradžių produkcijos savikaina nebuvo skaičiuojama. Juose savikainos apskaita paplito tiktai septintuoju dešimtmėčiu, kai įsigalėjo garantuotas darbo apmokėjimas. Valstybiniuose ūkiuose produkcijos savikaina buvo skaičiuojama nuo pat jų įkūrimo. 1969 m. buvo nustatyta gana detali žemės ūkio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodika. Paskui ilgą laiką siekta patobulinti šią metodiką. Tam skirta nemažai publikacijų ir disertacijų. Šia tematika buvo parengta daugiausia disertacijų – septynios. Jose pagal atskiras žemės ūkio gamybos rūšis buvo nagrinėjamos įvairios problemos. Be to, gamybos išlaidų apskaitos klausimai buvo gvildinti trijose knygose (Bružauskas, 1979; Mikutis, 1982; Valužis, 1988).

Po nepriklausomybės atkūrimo žemės ūkio gamybos išlaidų apskaitos klausimai nagrinėti straipsniuose, taikomuosiuose tyrimuose ir D. Zinkevičienės (1997) disertacijoje. Pagrindinės problemos dėstomos toliau.

Savikainos sudėtis, rūšys ir išlaidų klasifikavimas. Išanalizavus savikainos turinį, buvo siūloma patikslinti jai priskiriamų išlaidų sudėtį. Paminėtini pasiūlymai: sumokėtas baudas, delspinigius ir netesybas registruoti pelno (nuostolių) sąskaitoje, o ne bendrųjų ūkio išlaidų sąskaitoje (V. Mikutis, 1967; D. Zinkevičienė, 1997); į savikainą įskaityti palūkanas už naudojimąsi trumpalaikėmis paskolomis, įmonės mokamas baudas, delspinigius ir netesybas, teismo išlaidas (N. Stončiuvienė, 1985); kritusių gyvulių vertę nurašyti į finansinius rezultatus, o ne priskirti savikainai (J. Listavičius, 1974).

Pasiūlyta, be gamybinės ir pilnosios savikainos, skaičiuoti technologinę savikainą (N. Stončiuvienė, 1985). Į ją neturi pakliūti bendrosios gamybos ir bendrosios ūkio išlaidos. Tokia savikaina beveik atitinka Vakarų šalyse skaičiuojamą dalinę savikainą. Rinkos ekonomikos sąly-

gomis dalinės savikainos kalkuliavimas ypač svarbus įmonės vidaus informacijos poreikiams patenkinti, tinkamiems valdymo sprendimams priimti (D. Zinkevičienė, 1997; Metodinės ..., 2002).

Buvo siūloma skaičiuoti gyvulininkystės produkcijos savikainą (V. Mikutis, 1967) ir šiltnamių produkcijos savikainą (N. Stončiuvienė, 1985) ne tik metų pabaigoje, bet ir pagal metų vidaus laikotarpius. Vėliau žemės ūkio produkcijos savikainą siūlyta skaičiuoti tik metų pabaigoje (D. Zinkevičienė, 1997).

Siekiant geriau patenkinti informacijos poreikius gilesnei gamybos išlaidų bei savikainos kontrolei ir analizei atlikti, siūlyta išplėsti išlaidų klasifikavimą apskaitoje. Siūlyta skirstyti išlaidas ne tik pagal priskyrimą gamybos objektams į tiesiogines ir netiesiogines, bet ir pagal tokius požymius: pagal ryšį su gamybos technologija – į technologines ir netechnologines išlaidas (V. Bružauskas, 1970); pagal susidarymo laiką – į einamąsias ir vienkartinės (V. Bružauskas, 1970); pagal santykį su gamybos apimtimi (elastingumą) – į kintamąsias ir pastoviąsias (V. Bružauskas, 1970; N. Stončiuvienė, 1985; K. Valužis, 1990; D. Zinkevičienė, 1997) (Pastaroji akcentavo, kad toks klasifikavimas ypač svarbus rinkos sąlygomis.); pagal išlaidų susidarymo centrus (vietas) (N. Stončiuvienė, 1986; D. Zinkevičienė, 1997 ir kt.).

Materialinių sąnaudų įvertinimas. Problemiškiausias buvo savos gamybos produkcijos, suvartotos ūkio reikmėms, ypač pašarų, įvertinimas. Valstybiniuose ūkiuose, išskyrus 1965–1984 metus, o kolūkiuose visą laiką savos gamybos produkcija, suvartota augalininkystėje ir gyvulininkystėje, turėjo būti įvertinama faktine gamybos savikaina. Toks vertinimo būdas daugelio ekonomistų kritikuotas. V. Mikutis (1967) siūlė visus savos gamybos pašarus likučius metų pabaigoje įvertinti supirkimo kainomis. Tokiomis kainomis

siūlė vertinti ir auginamų bei penimų kiaulių likučius. Analogiškų pasiūlymų pateikta ir vėliau. Antai J. Listavičius (1974) siūlė savos gamybos produkciją, sunaudotą ūkio gamybos reikmėms, ūkiskaitinių padalinių apskaitoje vertinti valstybinėmis supirkimo kainomis, atsižvelgiant į jos kokybę. K. Valužis (1979) siūlė vertinti valstybinėmis (kainoraščio) kainomis visų rūšių materialines vertybes, o ne tik savos gamybos produkciją. Vėliau K. Valužis (1990) siūlė vertinti sunaudotas gamyboje materialines vertybes valstybinėmis arba rinkos kainomis, o savas paslaugas – pagal valstybinius arba sutartinius tarifus. K. Pučinsko (1984) nuomone, pirktas medžiagas reikėtų vertinti pagal faktinę jų įsigijimo savikainą. Po nepriklausomybės atkūrimo atliktuose moksliniuose taikomuosiuose tyrimuose buvo siūlymų savos gamybos pašarus, sušertus gyvuliams, įkainoti Žemės ūkio ministerijos patvirtintomis normatyvinėmis kainomis (Parengti ..., 2001).

Materialinių vertybių įkainojimo, kartu materialinių sąnaudų įvertinimo klausimai išliko aktualūs iki šių dienų. Jie iš naujo reglamentuoti Lietuvos Respublikos apskaitos instituto Standartų tarybos patvirtintuose Verslo apskaitos standartuose (VAS), parengtuose remiantis Europos Sąjungos teise ir tarptautiniais apskaitos standartais (TAS). Nuo 2005 metų įsigaliojusiam 17-ajame VAS *Biologinis turas*, atitinkančiame 41-ąjį TAS (įsigaliojo nuo 2003 m.), nustatyta biologinį turą (augalus ir gyvūnus) jo sukūrimo metu bei kiekvieną balanso datą ir visą iš biologinio turto gautą žemės ūkio produkciją jos gavimo metu vertinti vienu iš šių dviejų būdų: 1) tikrąja verte (aktyviosios rinkos kainomis) arba 2) įsigijimo (pasigaminimo) savikaina. 41-ajame TAS nustatytas tikslai pirmasis būdas. Vėliau žemės ūkio produkcijos įvertinimas nekeičiamas, ir todėl jos sąnaudos įvertinamos taip pat, kaip ir derliaus nuėmimo metu. Pirktos medžiagos įvertinamos remiantis 9-ojo VAS At-

sargos reikalavimais. Įsigijus jos įvertinamos įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, o sudarant finansinę atskaitomybę – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Sunaudotos gamyboje atsargos gali būti įkainojamos taikant vieną iš kelių būdų (FIFO, LIFO, svertinio (slenkančiojo) vidurkio, konkrečių kainų) arba kitus būdus. Šių būdų pasirinkimas turi būti siejamas su faktiniu atsargų judėjimu. Beje, analogiška pasiūlymą savo tyrimuose buvo pateikę ir autoriai, analizavę atsargų apskaitos metodikos tobulinimą žemės ir miškų ūkyje (Atsargų ..., 1997). Tačiau yra ir neišspręstų klausimų, pavyzdžiui, kaip teisingai nustatyti tikrąją vertę, grynąją galimo realizavimo vertę, kaip tvarkyti mažaverčių daiktų apskaitą (dabar ši apskaita visiškai neregamentuota) ir kt.

Netiesioginių išlaidų paskirstymas. Tarybiniu laikotarpiu dalies netiesioginių išlaidų paskirstymo išlaidų objektams būdai buvo keičiami. Siekiant garantuoti kiek galima patikimesnius žemės ūkio produkcijos savikainos rodiklius, siūlyta:

- susiaurinti netiesioginių išlaidų sudėtį, skirstant mašinų-traktorių parko išlaidas (J. Bubnys, 1967; K. Pučinskas, 1970; V. Bružauskas, 1970), nuosavo sunkvežimių transporto išlaidas (V. Bružauskas, 1970), šiltnamių daržininkystės išlaidas (N. Stončiuvienė, 1985);
- netiesiogines mašinų-traktorių parko ir sunkvežimių transporto išlaidas skirstyti proporcingai normatyvinėms degalų sąnaudoms (V. Bružauskas, 1970);
- pridėtinės išlaidas skirstyti proporcingai tiesioginėms išlaidoms (J. Bubnys, 1967);
- bendrąsias gamybos ir bendrąsias ūkio išlaidas skirstyti ne proporcingai darbo užmokesčiui, o pagal iš anksto nustatytus koeficientus (V. Mikutis, 1967);

- gyvulininkystės bendrąsias gamybos išlaidas paskirstyti proporcingai sutartiniams gyvulių skaičiui, o bendrąsias ūkio išlaidas – proporcingai bendrosios produkcijos vertei (A. Valys, 1977).

Kai kurie minėti pasiūlymai tarybiniu laikotarpiu iš dalies buvo įgyvendinti. Dabar netiesioginių išlaidų paskirstymo būdus įmonės gali pasirinkti savarankiškai (pačios). Yra siūlymų netiesioginių išlaidų paskirstymo bazę susieti su jų priežastiniu veiksmu ir ieškoti diferencijuotų paskirstymo bazių (D. Zinkevičienė, 1997). Šie pasiūlymai artimi ir Verslo apskaitos standartų nuostatomis. Siekiant pasirinkti tinkamą paskirstymo bazę, svarbu žinoti ir įvertinti praeityje naudotus bei siūlytus paskirstymo būdus ir rasti naujų būdų.

Produkcijos savikainos skaičiavimas. Skaičiuojant žemės ūkio produkcijos savikainą, buvo ir tebėra aktualus klausimas, kaip paskirstyti išlaidas atskiroms iš to paties gamybos objekto gaunamoms produkcijos rūšims. Daug diskutuota dėl pieno galvijininkystės išlaidų paskirstymo. Pagal galiojusią metodiką šios išlaidos paskirstomos pienui ir prievaisai (veršeliams) pagal koeficientus – atitinkamai 1 ir 1,5. Daugelis tokį paskirstymą manė esant ekonomiškai nepagrįstą. Tai patvirtino ir A. Valio (1977) tyrimai. Jis siūlė skirstant pieno galvijininkystės išlaidas prievaisą įvertinti įkainojant jų svorį galiojančiomis valstybinėmis aukščiausio įmitimo galvijų supirkimo kainomis, taikant 25 procentų priedą. Be to, nustatyti pagrindinės bandos gyvulių priesvorį ir priskirti jį prie gretutinės produkcijos.

Vienas iš žemės ūkio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodikos trūkumų buvo tas, kad, skaičiuojant savikainą, nebuvo atsižvelgiama į produkcijos kokybę. Siekiant pašalinti šį trūkumą, siūlyta: skaičiuoti pieno savikainą, perskaičius jo kiekį į bazinį riebumą (Valys, 1977);

skaičiuoti kiaušinių svorio vieneto (1 kg arba 1 cnt) savikainą (Gipienė, 1984).

Naujuosiuose tyrimuose siūloma šalutinės produkcijos savikainos neskaičiuoti ir ją įkainoti rinkos kainomis (Zinkevičienė, 1997), o išlaidas pagrindiniams produktams skirstyti taikant vertinį, koeficientinį ir normatyvinį būdus (Slavickienė, 1995; Zinkevičienė, 1997).

Kai kurie minėti pasiūlymai yra artimi šiuolaikinėms produkcijos savikainos kalkuliavimo rekomendacijoms ar apskaitos standartų nuostatomis. Pavyzdžiui, 2003 m. išleistose metodinėse rekomendacijose žemės ūkio įmonių produkcijos savikainai kalkuluoti pasiūlyta, skaičiuojant pieno galvijininkystės produkcijos savikainą, prievaisą įkainoti vidutinėmis jos pardavimo kainomis, apskaičiuotomis pagal įmonės duomenis, arba Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos nustatytomis normatyvinėmis kainomis. Remiantis 41-uju TAS ir 17-uju VAS, prievaisa įkainotina tikrąja verte, t.y. aktyviosios rinkos kainomis. Šia verte kiekvieną balanso datą gali būti įvertinti ir pagrindinės bandos gyvuliai, o tikrosios vertės pokyčiams gali turėti įtakos ir šių gyvulių priesvoris. 9-ajame VAS *Atsargos* nurodyta, kad jei šalutinės produkcijos vertė nereikšminga, ši produkcija įkainojama grynąja galimo realizavimo verte, o išlaidas atskiriems produktams siūloma skirstyti proporcingai jų vertei pardavimo kainomis.

Apskaitos pritaikymas vidinės ūkiskaitos ir operatyviojo valdymo poreikiams

Apskaitos tobulinimo klausimus, susijusius su vidinės ūkiskaitos stiprinimu ir operatyviojo valdymo gerinimu, plačiausiai (specialiai) tyrinėjo J. Listavičius (1974), K. Valužis (1979–1990) ir K. Sventickas (1988). Šie klausimai taip pat nagrinėti N. Stončiuvienės (1985), V. Bruzausko

(1970), G. Gipienės (19884), J. Provlockajos (1988), A. Senkuvienės (1991) ir D. Zinkevičienės (1997) darbuose.

K. Valužis (1979) kritiškai vertino tuometėje praktikoje pasitaikančius ir ekonominėje literatūroje pradėtus propaguoti „vidaus pinigų“, „vidaus atsiskaitymų čekius“, „ūkiskaitines knygeles“ ir kitokias priemones ūkiskaitinių padalinių arba grandžių rezultatams kontroliuoti ir nustatyti. Neišsprendė visų ūkiskaitos problemų ir vėliau pradėta taikyti nuomos ranga (Valužis, 1990). Siekiant pritaikyti apskaitą vidinės ūkiskaitos poreikiams, K. Valužis (1979) pasiūlė: pakeisti gamybos išlaidų klasifikaciją; pakeisti materialinių sąnaudų įkainojimą; pakeisti ir papildyti kai kuriuos apskaitos registrus, ypač gamybinės atskaitas, ir kt. Išsamiau ūkiskaitos tobulinimo tarybiniame ūkyje problemas išdėstė savo knygoje (Valužis, 1988). Ūkiskaitos ir materialinio skatinimo tarybiniuose ūkiuose klausimus apibendrino mokslų daktaro disertacijoje (Valužis, 1990). Joje pabrėžė, kad atsižvelgiant į prasidėjusią ekonomikos pertvarką reikia sustiprinti individualų darbuotojų suinteresuotumą galutiniais rezultatais. Siūlė, be išmokų iš materialinio skatinimo fondo, dalį pelno paskirstyti darbuotojams kaip akcinis indėlius. Iš akcinio fondo, esą, turėtų būti tenkinami socialiniai poreikiai ir finansuojama gamybos plėtra. Tokie akciniai indėliai, kai indėlininkai yra ir akcininkai, ir gamintojai, turi didžiulį pranašumą, palyginti su tuo, kai yra pašaliniai indėlininkai, nes patys ūkio darbuotojai yra suinteresuoti siekti gerų rezultatų.

J. Listavičius (1974) siūlė naudoti asmenines padalinių sąskaitas, kuriose būtų kaupiami išlaidų ir gautos produkcijos vertės duomenys. G. Gipienė (1984) siūlė operatyviai paukštynų gamybinių cechų kontrolei naudoti apskaitos korteles pagal kiekvieną paukščių grupę, brigadą, cechą, pateikti jose dienos rodiklius ir didėjančius per mėnesį duomenis apie kiaušinių ga-

mybą, jų kokybę, paukščių kritimą ir išbrokavimą, jų produktyvumą ir kt.

N. Stončiuvienė (1985) suformulavo ir pagrindė šiltnamių daržininkystės savikainos operatyviosios kontrolės organizavimo principus.

K. Sventickas (1988) rekomendavo ir išbandė ūkiuose ūkiskaitinę kortelę, apimančią būtiną integruotą informaciją padalinio operatyviajam valdymui, taip pat specialius operatyviosios apskaitos registrus.

Buvo tiriama ir normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo (toliau – normatyvinio apskaitos metodo) taikymo žemės ūkyje galimybės. Normatyvinis apskaitos metodas pirmiausia buvo pradėtas taikyti pramonėje. Vėliau norėta įdiegti jį ir žemės ūkyje. V. Bružauskas (1970) siūlė pradėti taikyti šį metodą žemės ūkio ūmonių gamybos aptarnavimo (sunkvežimiu transporto, remonto dirbtuvių ir kt.) padaliniuose ir parengė tam skirtą metodiką. Vėliau ją išplėtė savo knygoje (Bružauskas, 1979). J. Listavičius (1974) ir K. Sventickas (1988) tyrė normatyvinio apskaitos metodo taikymą visose žemės ūkio šakose, G. Gipienė (1984) – paukštinkystėje, o N. Stončiuvienė (1985) – šiltnamių daržininkystėje.

Minėti tyrėjai pasiūlė normatyvų sudarymo ir normatyvinių išlaidų apskaičiavimo, nuokrypių nuo nustatytų normų apskaitos ir faktinių išlaidų bei savikainos kalkuliavimo metodikas. Nuokrypių nuo normų apskaitai siūlė naudoti specialius signalinius dokumentus arba signalinius rekvizitus. Siūlė pritaikyti normatyvinei apskaitai apskaitos registrus.

K. Pučinskas (1984) teigė, kad ESM naudojami sąlygomis galima automatizuotai apskaičiuoti išlaidų normas ir nustatyti nuokrypius nuo jų. Viršnorminėms išlaidoms fiksuoti signaliniai dokumentai nereikalingi.

Lietuvos žemės ūkio ūmonių praktikoje tik-

rasis normatyvinis apskaitos metodas nebuvo pritaikytas. Nepaplito minėtas metodas ir pramonės įmonėse. Visa tai susiję su ūmonių ekonominio skatinimo efektyviai ūkininkauti stoka centralizuotos ekonomikos sąlygomis.

Devintuoju dešimtmėčiu daugelyje Lietuvos ūkių buvo paplitęs „katilinis“ augalininkystės produkcijos gamybos išlaidų apskaitos ir savikainos skaičiavimo metodas. Jam būdinga tai, kad visos gamybos išlaidos per metus buvo apskaitomos ne pagal atskiras gamybos rūšis, o bendrai pagal padalinius arba viso ūkio mastu. Metams pasibaigus, šios išlaidos buvo skirstomos pagal atskiras kultūras, atsižvelgiant į faktinę produkcijos savikainą ankstesniais metais arba pagal normatyvinę ar planinę savikainą. A. Senkuvienė (1991), ištyrusi šio metodo praktinį taikymą, nustatė, kad jis turi daugiau trūkumų nei pranašumų. Pateikė išvadą, kad minėtas metodas nepriimtinas, nes jis neleidžia operatyviai aprūpinti valdymo ir kontrolės darbuotojų objektyvia ir išsamia informacija.

Rinkos ekonomikos sąlygomis operatyviems sprendimams priimti naudojami dalinės išlaidų apskaitos sistemos duomenys. Šios sistemos pranašumai ir trūkumai išanalizuoti D. Zinkevičienės (1997) disertacijoje ir vėlesniuose moksliniuose taikomuosiuose tyrimuose.

Pagrindinių priemonių ir nedalomųjų fondų apskaita

Išsamiausiai pagrindinių priemonių apskaitą kolūkiuose ištyrė J. Čenys (1969). Kai kurie (daliniai) pagrindinių priemonių apskaitos klausimai buvo nagrinėti kitų tyrėjų (A. Navickaitės, 1972; N. Peluritytės, 1982; A. Senkuvienės, 1991; A. Slavickienės, 1995 ir kt.) darbuose.

Su pagrindinių priemonių apskaita glaudžiai buvo susijusi nuosavų šio turto šaltinių apskai-

ta. Kolūkių buhalterinėje apskaitoje juos sudarė nedalijamasis fondas bei kapitalinių įdėjimų ir kapitalinio remonto fondas. Kitoje nei apskaitos literatūroje šiems fondams įvardyti buvo vartojama bendra nedalomųjų fondų sąvoka. Šių ir kitų fondų apskaitos klausimus savo disertacijoje išanalizavo A. Navickaitė (1972).

Gana aktualu buvo pagrindinių priemonių klasifikacija. J. Čenys (1969) kritiškai vertino tuometę žemės ūkio pagrindinių priemonių klasifikaciją ir siūlė detalesnį suskirstymą. Be kita ko, siūlė jaunos daugiamečius sodinius priskirti ne prie pagrindinių priemonių, o prie nebaigtų kapitalinių įdėjimų grupės. Vėliau tokį pasiūlymą yra pateikusi A. Navickaitė (1972) ir A. Senkuvienė (1991).

Naujų pagrindinių priemonių turinio ir jų klasifikavimo pasiūlymų vėliau yra pateikusi A. Senkuvienė (1991). Siūlė panaikinti įrankių, gamybos inventoriaus ir ūkinio inventoriaus grupes ir visas šias priemones priskirti prie mažaverčių ir greit susidėvintų daiktų. Be to, neįskaityti į pagrindinių priemonių sudėtį pagrindinės bandos produktyviųjų gyvulių ir priskirti šiuos gyvulius prie atskiros suaugusių ir jaunų gyvulių grupės.

Kai kurie minėti pasiūlymai dabar jau yra įgyvendinti. 2004 m. patvirtintame 17-ajame VAS *Biologinis turtas* visi daugiamečiai sodiniai ir produktyvieji bei darbiniai gyvuliai nepriskiriami prie ilgalaikio materialiojo turto ir įskaitomi į specifinę biologinio turto grupę. Tačiau toks priskyrimas diskutuotinas.

J. Čenys (1969) atskleidė pagrindinių priemonių įkainojimo trūkumus. Trūkumu manė esant tai, kad kolūkiuose išauginti gyvuliai pagrindinei bandai papildyti įkainojami supirkimo kainomis arba veislinių gyvulių pirkimo kainomis. Siūlė įkainoti faktine savikaina. Greitai šis trūkumas buvo pašalintas.

A. Slavickienė (1995) siūlė paskolų ilgalai-

kiam turtui įsigyti palūkanas įskaityti į ilgalaikio turto vertę.

Aktualūs buvo ir pagrindinių priemonių amortizacijos bei nusidėvėjimo ir remonto apskaitos klausimai. Ilgą laiką amortizacinių atskaitymų normos buvo dvejopos: 1) visiškai atkūrimui ir 2) kapitaliniam remontui. J. Čenys (1969) nustatė, kad didelė amortizacinių atskaitymų dalis kolūkiuose panaudojama ne pagal paskirtį, o kapitalinio remonto išlaidos iš dalies padengiamos iš apyvartinių lėšų. Siekiant to išvengti, siūlė sudaryti bendrą šaltinių visų rūšių remontams atlikti, nes nėra objektyvių ir aiškių kriterijų atskirti einamąjį ir kapitalinį remontus. Taip pat siūlė ir A. Navickaitė (1972) bei A. Valys (1977). D. Zinkevičienė (1997) remonto išlaidų registravimą siejo su naudojimo laiko pailginimu ir siūlė didinti ilgalaikio turto vertę, jei naudojimo laikas gerokai pailgėja. Dabar Lietuvoje, remiantis 2003 m. patvirtintu 12-uoju VAS *Ilgalaikis materialusis turtas*, šio turto remonto apskaita priklauso nuo remonto rezultatų (pagerina ar nepagerina naudingąsias turto savybes, pailgina ar nepailgina jo naudojimo laiką). Tačiau nustatyti šiuos rezultatus praktiškai yra sudėtinga, ir todėl naujoji remonto išlaidų apskaitos tvarka nėra tobula.

Kai kurie ekonomistai tuo metu manė, jog yra būtina skaičiuoti produktyviųjų gyvulių amortizaciją. J. Čenys (1969) tam nepritarė, o J. Listavičius (1974) siūlė skaičiuoti tik veislinių gyvulių amortizaciją. J. Čenys (1969) dalį produktyviųjų gyvulių išlaikymo išlaidų siūlė skirti jų vertei padidinti, nes paprastai šių gyvulių svoris jų išbrokavimo metu būna 10–30 proc. didesnis už į pagrindinę bandą perkeltų gyvulių svorį.

Dabar produktyviųjų gyvulių įvertinimo ir jų amortizacijos problemų galima išvengti, taikant 17-ajame VAS nustatytą biologinio turto įvertinimo tikrąją vertę alternatyvą. Tada visas biolo-

ginis turtas jo gavimo metu ir kiekvieną balanso datą įvertinamas ne pagal faktinę įsigijimo (pagaminimo) savikainą, o tikrąją vertę.

Siekiant atkurti nusidėvėjimo rodiklio ekonominę vertę ir pagerinti jo apskaitą, J.Čenys (1969) siūlė:

- a) nustatyti ūkiuose turimų pagrindinių priemonių nusidėvėjimą, atsižvelgiant į jų fizinę būklę ir moralinį nusidėvėjimą;
- b) nutraukti nusidėvėjimo visiškam atstatymui skaičiavimą, kai apskaičiuota nusidėvėjimo suma pasidaro lygi pagrindinių priemonių balansinei vertei ir
- c) buhalterinėje apskaitoje neregistruoti nusidėvėjimo kapitaliniam remontui.

A. Navickaitė (1972) siūlė neskaičiuoti ne tik nusidėvėjimo, bet ir amortizacijos kapitaliniam remontui, o visų rūšių remonto išlaidoms sudaryti specialią rezervą.

Vėlesniu tarybiniu laikotarpiu buvo imtasi kai kurių priemonių pagrindinių priemonių nusidėvėjimo apskaitai pagerinti. Remiantis valdžios nutarimu atlikti žemės ūkių įmonių 1972 m. sausio 1 d. turimų pagrindinių priemonių perkainojimą, buvo reikalaujama nustatyti ir kiekvieno objekto realų nusidėvėjimą. Nuo 1975 m., nustatius naujas amortizacinių atskaitymų normas, pagrindinių priemonių nusidėvėjimas turėjo būti nustatomas tik pagal visiško atkūrimo normas.

A. Navickaitė (1972) manė esant ekonomiškai nepagrįstą galiojusią pagrindinių priemonių nusidėvėjimo ir amortizacijos apskaitos tvarką, pagal kurią amortizacijos skaičiavimas buvo parodomas kaip pagrindinių priemonių vertės perkėlimas į gamybos išlaidas, o jų nusidėvėjimo skaičiavimas – kaip nedalijamojo fondo sumažėjimas. Pasak šios tyrėjos, tikslinga į gamybos išlaidų sąskaitas įskaityti pagrindinių priemonių nusidėvėjimą, o sudarant amortizacijos fondą mažinti nedalijamąjį fondą ir didinti ka-

pitalinių įdėjimų bei kapitalinio remonto fondą.

Dabartinėje apskaitoje ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimas registruojamas taip, kaip buvo siūlyta. Tačiau amortizacijos arba analogiškas fondas nesudaromi, o tai apsunkina investicijoms skirtų nuosavų išteklių naudojimo kontrolę.

J. Čenys (1969) siūlė pakeisti ir pagrindinių priemonių likvidavimo operacijų apskaitą. Pasiūlė šiuos rezultatus priskirti pelnui ar nuostoliams. A. Navickaitė (1972) siūlė likviduojamų nevisiškai amortizuotų pagrindinių priemonių likutinę vertę nurašyti iš kapitalinių įdėjimų fondo.

Dabar, remiantis 12-uoju VAS ir jo taikymo metodinėmis rekomendacijomis, nevisiškai nudėvėto turto nurašymo rezultatas laikomas atskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl turto nurašymo, ir šis nuostolis priskiriamas prie bendrųjų įmonės sąnaudų. Tačiau toks priskyrimas nėra pakankamai pagrįstas.

Apskaitos mechanizavimas ir automatizavimas

Pirmasis žemės ūkių įmonių apskaitos mechanizavimo būklę ir tobulinimo galimybes Lietuvoje tyrinėjo P. Domeika (1970) mokslų kandidato disertacijoje. Joje nurodė lentelinės-perforokortelinės apskaitos formos tobulinimo žemės ūkių įmonėse kryptis. Iš jų paminėtinos: buhalterinės apskaitos metodikos visose žemės ūkių įmonėse suvienodinimas; pastovių apskaitos kainų gamybos atsargoms taikymas; pastoviųjų perforokortelių naudojimas; daugiaeilį pirminių dokumentų naudojimas; techninių priemonių taikymas pradinėje informacijai rinkti, registruoti ir perduoti; racionalus apskaitos informacijos kodavimas ir bendrų visiems respublikos ūkiams apskaitos ir planavimo informacijos kodų žinybų sudarymas; racionalių perforacijos

schemų (maketų) parengimas; tabuliogramų sandaros tobulinimas ir kt. Pateikė išvadą, kad apskaitos mechanizavimas, naudojant visą perforacinių skaičiavimo mašinų kompleksą, sudaro palankias sąlygas pereiti prie automatizuoto apskaitos informacijos dorojimo ESM. Savo tyrimus šioje srityje P. Domeika (1991) vėliau apibendrino mokslų daktaro disertacijoje.

Didžiausią indėlį į žemės ūkio apskaitos automatizavimo mokslą ir praktiką įnešė K. Pučinskas. Jis padėjo daug pastangų diegiant automatizuotą apskaitą keliuose Lietuvos ir TSRS ūkių. Šio darbo rezultatus ir teorinius tyrimus apibendrino mokslų daktaro disertacijoje (Pučinskas, 1984). Pagrindiniai jos moksliniai rezultatai apskaitos automatizavimo srityje:

- teoriškai pagrįsta buhalterinės apskaitos ir kitų rūšių ekonominės informacijos integracija bendruose registruose;
- pirmąkart parengta ūkinų operacijų ir darbo normatyvinės informacijos sudarymo metodika ESM naudojimo sąlygomis;
- parengta nauja normatyvinės-žinytinės informacijos (NŽI) klasifikavimo ir kodavimo sistema, išspręsti metodiniai NŽI fondo sudarymo klausimai;
- teoriškai pagrįsti rezultatinės informacijos pateikimo tobulinimo būdai;
- parengta nauja pradinės ir rezultatinės informacijos loginės patikros metodika;
- parengta nauja apskaitos informacijos automatizuoto dorojimo ESM technologija, leidžianti keletą kartų padidinti apskaitos ir skaičiavimo darbų automatizavimą ir pagerinti agropramoninių įmonių valdymo organų aprūpinimą informacija;
- nustatyti pagrindiniai ESM naudojimo ekonominio efektyvumo rodikliai.

Šie rezultatai gauti tiriant daugiausia ESM naudojamą apskaitai automatizuoti skaičiavimo centruose. Vėlesni K. Pučinsko moksliniai tyri-

mai skirti ESM panaudojimui apskaitai automatizuoti pačiuose ūkiuose ir buvo diegiami praktikoje. Devintuoju dešimtmečiu daugelis ūkių atsisakė neefektyvaus apskaitos mechanizavimo kolektyvinio naudojimo skaičiavimo centruose ir bandė kurti automatizuotas buhalterijų darbo vietas savo ūkiuose, naudojant buhalterines elektronines mašinas arba universalios paskirties ESM, o tam reikėjo parengti naujesnes apskaitos automatizavimo technologijas.

Buhalterinės apskaitos ir kitų rūšių ekonominės informacijos integracijos klausimus vėliau savo disertacijoje nagrinėjo S. Palubinskienė (1997) ir V. Jucevičienė (2001). S. Palubinskienė (1997) teigė, kad specialiosios apskaitos (agronominės, zootechninės, inžinerinės-techninės, personalo ir operatyvinės-garnybinės) duomenų integracija leidžia apskaičiuoti kompleksinius rodiklius, visapusiškai apibūdinančius valdomąjį objektą. V. Jucevičienė (2001) integruotam informacijos tvarkymui garantuoti pasiūlė pastovijų duomenų masyvus ir apskaičiavo, kokią naudą žemės ūkio įmonei gali duoti tokia informacijos dorojimo technologija.

P. Domeikos (1991) disertacijoje daugiausia dėmesio skirta asmeninių kompiuterių panaudojimo žemės ūkio įmonių buhalterinės apskaitos automatizavimo klausimams. Reikšmingesni šio darbo rezultatai: atskleista tobulesnė apskaitos automatizavimo, panaudojant asmeninius kompiuterius, technologija, naudojama tiesiogiai ūkyje – specialistų ir vadovų darbo vietoje; parengti tobulesni apskaitos informacijos klasifikatoriai; parengta metodika pradinei kintamajai ir pastoviajai informacijai operatyviau parengti ir įrašyti į kompiuterių atmintį, ją modifikuoti ir automatizuotai ištaisyti klaidas; suprojektuotos naujos, detalesnio turinio, prieinamesnės vartotojams ir dėl to labiau pritaikytos gamybai valdyti, tarpusavyje suderintos mašinogramos pagal atskirus apskaitos barus; parengta

tobulesnė automatizuotos apskaitos ekonominio efektyvumo apskaičiavimo metodika ir kt.

Siekiant greito ir sklandaus informacijos perrimamumo, L. Stabingis (1996) savo disertacijoje siūlė kurti kompiuterines informacines sistemas (KIS) žemės ūkio produktus gaminančiose ir perdirbančiose įmonėse. Kuriant KIS, pirmiausia siūlė išanalizuoti informacinius įmonių poreikius ir pateikė metodiką, kaip vykdyti informacinių poreikių analizę, suformulavo KIS efektyvumo, techninės ir programinės įrangos parinkimo kriterijus, siūlė projektavimo procesą skirstyti į tiksliai apibrėžtus etapus, o projektuojant KIS, integruoti vidaus ir finansinę apskaitą.

Tvarkant apskaitą kompiuteriais, sujungtais į vietinius tinklus, galima naudoti nepopierinę technologiją. Šią idėją disertacijoje pagrindė S. Palubinskienė (1997), o vėliau ji buvo analizuojama taikomuosiuose tyrimuose. Visiškai ar iš dalies šią technologiją siūlyta taikyti ilgalaikio turto, gamybos atsargų, pinigų, pajamų, sąnaudų, kapitalo ir rezervų bei pelno ir nuostolių apskaitai.

V. Jucevičienė (2001) savo disertacijoje nustatė, kad anksčiau automatizuota apskaita buvo diegiama siekiant sumažinti įmonės apskaitos tvarkymo išlaidas, o dabar siekiama įdiegti technologijas, kurios suteiktų įmonei galimybę laiku gauti išsamią informaciją valdymo sprendimams priimti. Todėl, automatizuojant apskaitą, svarbi šių technologijų kokybės vertinimo, ekonominės analizės problema. Svarbesni šio darbo rezultatai: sudaryta automatizuotos apskaitos vertinimo kriterijų sistema; nustatyti automatizuotos apskaitos eksploatavimo išlaidų ir naudos rodikliai; parengti automatizuotos apskaitos technologijos efektyvumo nustatymo metodai.

Apskaitos informacinės sistemos efektyvumo vertinimo tyrimus pratęsė A. Raupelienė (2003).

Autorė pagrindė, kad apskaitos informacinės sistemos efektyvumą reikia nagrinėti ekonominiu, techniniu ir socialiniu aspektais. Bendram efektyvumo rodikliui apskaičiuoti pasiūlė integruotą matematinį modelį.

Atlikti žemės ūkio apskaitos automatizavimo tyrimai sudarė svarbias prielaidas diegti, plėsti ir pasirinkti kompiuterinės apskaitos sistemą dabartinėse Lietuvos žemės ūkio įmonėse ir ūkininkų ūkiuose. Tolesnis šios apskaitos tobulinimas yra reikšminga tyrimų sritis.

Apskaitos dokumentacijos tobulinimas

Tarybinei žemės ūkio apskaitai buvo būdingas didelis pirminių dokumentų srautas, ir jis kasmet didėjo. Todėl buvo aktualu ieškoti būdų dokumentų skaičiui mažinti, kartu pagerinti jų informacines ir kontrolines funkcijas. Specialus kompleksinis tyrimas, skirtas pirminės apskaitos informacijos formavimo problemoms analizuoti, buvo J. Provlockajos (1988) mokslų kandidato disertacija. Visų kitų tyrėjų darbuose buvo nagrinėjamas daugiausia apskaitos dokumentų tobulinimas tam tikruose apskaitos baruose.

J. Provlockaja (1988) pateikė reikšmingų praktinių pasiūlymų: padidinti visų pirminių apskaitos dokumentų informatyvumą ir sustiprinti kontrolines funkcijas; sumažinti apskaitos darbo sąnaudas; sumažinti naudojamų dokumentų skaičių ir jų formatą; panaudoti kai kurias unifikotas pirminių dokumentų formas kitose agropromoninėse įmonėse; panaudoti tas pačias dokumentų formas tiek rankinio, tiek mašininio dorojimo sąlygomis ir esant sąlygiškai skirtingoms gamybos ir darbo organizavimo formoms ir kt. Ji nepritarė apskaitos duomenų mašininio dorojimo specialistų siūlymui nerašyti pirminiuose dokumentuose NŽI duomenų, nes, pasak jos, šie duomenys reikalingi pradinės in-

formacijos kontrolei ir analizei. J. Provlockaja (1988) parengė daug naujų ir patobulintų pirminių dokumentų formų. Anksčiau po keletą dokumentų yra suprojektavę V. Mikutis (1967), K. Pučinskas (1970), P. Domeika (1970), V. Bružauskas (1970), N. Peluritytė (1982), G. Gipiėnė (1984), N. Stončiuvienė (1985) ir kt.

Vėliau A. Senkuvienė (1991) pasiūlė gerokai sumažinti rekvizitų skaičių kai kuriuose dokumentuose, plačiau taikyti daugkartinio naudojimo dokumentus toms pačioms ūkinėms operacijoms registruoti per visą mėnesį, supaprastinti inventORIZACIJOS dokumentaciją ir kt.

Žemės ūkio apskaitos praktikoje aktualiausi buvo pirminės apskaitos supaprastinimo pasiūlymai. Tačiau šie pasiūlymai galėjo būti pradėti įgyvendinti tik devintojo dešimtmečio antrojoje pusėje, pradėjus taikyti kai kurias ekonomines reformas. Antai pagal Žemės ūkio ministerijos 1985 m. nurodymus buvo leista supaprastinti pirminę darbo užmokesčio apskaitą. 1988 m. ir 1989 m. Lietuvos valstybinis agropramoninis komitetas leido atsakyti daugelio pirminių dokumentų ir rekomendavo patobulintas dokumentų ir apskaitos registrų formas.

Toliau pirminė apskaita buvo paprastinama dešimtuojų dešimtmečiu, po nepriklausomybės atkūrimo. 1996 m. LŽŪU dėstytojų buvo parengtos rekomenduojamų dokumentų formos ir kartu su jų pildymo paaškinimais pateiktos specialiam leidinyje (albume). Tačiau dar liko neišnaudotų galimybių pirminių dokumentų skaičiui mažinti produkcijos, medžiagų bei gyvulių apskaitos, inventORIZACIJOS įforminimo ir kitose srityse.

Ekonominės analizės klausimai

Tarybiniu laikotarpiu su buhalterinės apskaitos moksliniais tyrimais disertacijose glaudžiai buvo siejami ūkinės veiklos analizės klausimai. Tam

buvo naudojami įprasti analizės metodai, daugianarės koreliacijos ir kiti naujesni metodai.

J. Bubnys (1967) analizavo grūdų, V. Mikutis (1967) – kiaulienkystės produkcijos, A. Valys (1977) – pieno savikainą ir atskleidė jos mažinimo būdus.

J. Listavičius (1974) ištyrė kolūkių padalinių gamybinės veiklos analizės metodiką ir pateikė jos tobulinimo pasiūlymų. G. Gipiėnė (1984) atliko paukštinkystės ūkių veiklos kompleksinę analizę ir pateikė rekomendacijų tarpšakinį ryšių, susidaranciu gaunant galutinę paukštinkystės produkciją, analizės būdams tobulinti. Pateikė paukštynų gamybinių cechų operatyviosios analizės metodiką.

J. Čenys (1969) analizavo kolūkių pagrindinių priemonių ekonominę efektyvumą ir pasiūlė naujų rodiklių jam nustatyti. Technikos panaudojimo analizės metodiką tyrė V. Bružauskas (1970) ir N. Peluritytė (1982). Pirmasis savo disertacijoje (Bružauskas, 1970) nagrinėjo sunkvežimių transporto darbo rodiklius ir pasiūlė naujų rodiklių. Vėliau savo knygoje (Bružauskas, 1979) išplėtė žemės ūkio įmonių technikos naudojimo analizės objektą, juo pasirinko mašinų ir traktorių parko bei sunkvežimių transporto darbo analizę. Patobulino technikos naudojimo periodinės analizės ir parengė operatyviosios analizės bei kontrolės metodikas. N. Peluritytė (1982) pirmąsyk mašinų ir traktorių parko analizės metodikas nagrinėjo pagal tris valdymo lygius: ūkio mastu, tarpūkinę analizę ir tarprajoninę analizę. Nustatė efektyvaus mašinų ir traktorių parko panaudojimo rezervus.

A. Navickaitė (1972) analizavo kolūkių fondų sudarymą ir panaudojimą. Nagrinėjo fondų struktūrą, jų dinamiką, naudojimą pagal paskirtį, išteklių poreikio atitiktį faktiškai skirtoms sumoms kolūkių fondams papildyti.

Atkūrus nepriklausomybę taip pat buvo atliekami tyrimai, siekiant parengti ūkininkų ir

kitų žemės ūkio įmonių ekonominės analizės metodiką ir šių darbų kompiuterizavimo algoritmus (Parengti..., 1998). Svarbiausi pasiūlymai: taikyti išlaidų–apimtys–pelno analizę, kurioje svarbų vaidmenį vaidina lūžio taškas, kintamųjų išlaidų atsipirkimo rodiklis; skaičiuoti elastingumo koeficientą, kuris parodo, kaip mažėja gamybos išlaidos, didėjant gamybos apimčiai; analizuoti apsirūpinimą atsargomis; skaičiuoti investuoto kapitalo apyvartos koeficientą; atlikti finansinės būklės analizę ir kt.

Dėl ribotos straipsnio apimtys nėra galimybės plačiau išdėstyti ekonominės analizės tyrimų rezultatus.

Ūkių veiklos apskaita ir atskaitomybė

Po nepriklausomybės atkūrimo susikūrus ūkininkų ūkiams, jų veiklos apskaitos patirties nebuvo. Siekiant padėti tvarkyti ūkininkų ūkių veiklos apskaitą, buvo pradėti moksliniai taikomieji tyrimai. Pirmieji tyrimai 1995 m. buvo skirti apskaitos metodikai paprastąja sistema parengti. Šiuose tyrimuose buvo stengtasi aprėpti visus apskaitos barus, tačiau parengta metodika buvo pernelyg sudėtinga. 2000 m. pratęsus šios srities tyrimus, buvo pasiūlyta piniginių įplaukų ir išmokų bei pirkimų ir pardavimų apskaitos tvarka, pateikti ūkinėms operacijoms įforminti naudotini pirminiai apskaitos dokumentai, ilgalaikio turto, atsiskaitymų apskaitos registrai. Taikant paprastąją sistemą ūkio veiklos rezultatų apskaitai siūlyta naudoti pinigų principą, kuris išreiškia tik apytikrą ūkio veiklos rezultatą, o tikslesniam ūkininkavimo rezultatui nustatyti pasiūlyta metodika, kaip pinigines įplaukas ir išlaidas perskaičiuoti į pajamas ir sąnaudas. Taip nustatyti veiklos rezultatą yra gana sudėtinga, dėl nesisteminės ūkinių operacijų apskaitos nėra galimybės kontroliuoti apskaitos duomenų teisingumo ir todėl didelė klaidų tikimybė. Kaupiant

informaciją dvejybinio įrašo pagrindu, išvengiamą minėtų trūkumų ir gaunama tikra bei teisinga informacija apie ūkininko ūkio veiklą.

1996 m. buvo parengti apskaitos registrai ir metodiniai nurodymai ūkininko ūkio veiklos apskaitai tvarkyti dvejybine sistema (Parengti..., 1996). Esminis šių nurodymų skirtumas nuo žemės ūkio įmonėms rekomenduotos apskaitos tvarkos buvo tas, jog ūkininko ūkyje siūlyta atsargas apskaityti taikant periodiškai apskaitomų atsargų apskaitos būdą, o asmeninio vartojimo išlaidas apskaityti atskiroje kapitalo kontrarinėje sąskaitoje. Asmeninėms reikmėms suvartotus produktus siūlyta įkainoti rinkos kainomis. Nurodymuose buvo pasiūlytos ir finansinės atskaitomybės formos, kurios iš esmės buvo panašios į žemės ūkio įmonių. Dvejybinė apskaitos sistema siūlyta tiems ūkiams, kurie pageidauja skaičiuoti savikainą. Ji kalkuluojama taip pat, kaip ir kituose ūkiuose.

Pradėjus ūkininkams pretenduoti į SAPARD ir kitų fondų paramą, ūkininko ūkio veiklos apskaitos metodika ir finansinės atskaitomybės turinys turėjo atitikti šalies bendruosius apskaitos principus ir derintis su ES direktyvomis. Todėl 2001 m. atlikti išsamūs moksliniai taikomieji tyrimai šioje srityje ir parengta apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo metodika taikant dvejybinę apskaitos sistemą (Parengti..., 2001). Šių tyrimų rezultatai vėliau tobulinti atsižvelgiant į VAS nuostatas. Pagrindiniai rezultatai: sąskaitų plane pateiktos sąskaitos žemei bei miškui, produkcijos suvartojimui asmeninėms ir ūkio reikmėms registruoti; pateikta nauja finansinių rezultatų nustatymo rodiklių nomenklatūra *Rezultatų ataskaitoje* (vėliau *Pelno (nuostolių) ataskaitoje*). Šioje ataskaitoje pateiktas bendrosios produkcijos rodiklis, kuris parodo žemės ūkio veiklos apimtį pinigine išraiška per atskaitinį laikotarpį, kintamųjų ir pastoviųjų sąnaudų rodikliai, o tai buvo nauja, palyginti su

iki tol galiojusia praktika. Ūkininko ūkiui siūlyta sudaryti *Pinigių srautų ataskaitą* (tiesioginiu ar netiesioginiu būdu). Kai kurie šių tyrimų rezultatai vėliau buvo panaudoti rengiant VAS papildymus, susijusius su žemės ūkio specifika, pavyzdžiui, 3-ojo VAS *Pelno (nuostolių) ataskaita* nuostatas dėl žemės ūkio veiklą vykdančių įmonių finansinių rezultatų pateikimo.

Vykdamas apskaitos reformą, vienas iš svarbiausių darbų buvo pertvarkyti finansinę atskaitomybę. 1994–1995 m. žemės ūkio įmonėms parengta nauja finansinė atskaitomybė, atspindinti šios ūkio šakos specifiką ir apimanti rodiklius, naudojamus rinkos ekonomikos sąlygomis (Naujos..., 1995). Įsigaliojus VAS nuostatoms, žemės ūkio veiklą vykdančių įmonių finansinės atskaitomybės formos buvo peržiūretos ir patobulintos (balanse ir nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitoje pateikti straiptiniai, atspindintys žemės ūkio veiklos specifiką ir biologinio turto bei žemės ūkio produkcijos įkainojimo ypatumus, pertvarkyta pelno (nuostolių) ataskaita pagal ūkininkų ūkiams parengtą metodiką, supaprastintos aiškinamojo rašto lentelės ir kt.), parengtos išsamios šių ataskaitų sudarymo rekomendacijos (Parengti..., 2003).

Išvados

Žemės ūkio apskaitos mokslo ištakos yra tarpukario Lietuvoje. Šios srities moksliniai tyrimai susiformavo tarybinio laikotarpiu centralizuotos planinės ekonomikos sąlygomis. Nors tuomet nebuvo palankių sąlygų, pasiekta pozityvių rezultatų žemės ūkio apskaitos metodologijos, metodikos, technologijos ir organizavimo srityse. Svarbiausi tyrimų rezultatai: 1) patobulinta gamybos apskaitos ir savikainos skaičiavimo metodika; 2) parengtos apskaitos metodikos, pritaikytos vidinės ūkiskaitos ir operatyviojo valdymo poreikiams, iširtos normatyvinio gamy-

bos išlaidų apskaitos metodo taikymo galimybės; 3) pateikta pasiūlymų pagrindinių priemonių ir nedalomųjų fondų apskaitai patobulinti; 4) patobulinta apskaitos mechanizavimo ir automatizavimo technologija; 5) suprojektuota naujų apskaitos dokumentų ir apskaitos registru; 6) patobulintos produkcijos savikainos, pagrindinių priemonių efektyvumo, technikos naudojimo, ūkių fondų ir kitų objektų ekonominės analizės metodikos.

Tyrimo rezultatai apskaitos metodologijos ir metodikos srityse iš dalies atitiko rinkos ekonomikos šalių apskaitos reikalavimus, tačiau tuometėje Lietuvoje nebuvo galimybių jų įgyvendinti, ir jie turėjo tikrai teorinę reikšmę. Tai pasakytina apie pasiūlymus pagrindinių priemonių ir gamybos atsargų įvertinimo, turto nusidėvėjimo bei amortizacijos apskaitos, gamybos išlaidų klasifikavimo, produkcijos savikainos sudėties, normatyvinio apskaitos metodo taikymo ir kitais klausimais. Tarybinio laikotarpio buvo įgyvendinta tikrai maža dalis metodinio pobūdžio pasiūlymų. Daugiausia pasiūlymų buvo įgyvendinta apskaitos dokumentų supaprastinimo, apskaitos mechanizavimo ir automatizavimo, jos centralizavimo, vidinės ūkiskaitos tobulinimo ir ekonominės analizės srityse.

Tarybinio laikotarpio pasiekti tyrimo rezultatai iš dalies padėjo reformuoti žemės ūkio apskaitą Lietuvoje po nepriklausomybės atkūrimo 1990 metais. Tuomet buvo atlikti moksliniai ir taikomieji tyrimai, siekiant reformuoti apskaitos sistemą, ypač sustiprinti informacinę apskaitos funkciją. Šiuo laikotarpiu parengtos ir įgyvendintos tokios svarbiausios naujoms ūkininkavimo sąlygoms pritaikytos apskaitos metodinės priemonės: 1) naujos finansinės atskaitomybės medžiaga; 2) ūkininko ūkio veiklos apskaitos paprastąja ir dvejybine sistema metodikos; 3) 17-asis Verslo apskaitos standartas *Biologinis turtas*; 4) nauji žemės ūkio subjektų

(žemės ūkio įmonių ir ūkininkų ūkių) buhalterinės apskaitos sąskaitų planai; 5) nauja žemės ūkio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodika; 6) nauja apskaitos dokumentų ir registrų medžiaga.

Atliktų žemės ūkio apskaitos mokslinių tyrimų analizė padėjo atskleisti toliau spręstinas problemas. Svarbiausios iš jų yra šios: 1) verslo apskaitos standartų pritaikymas žemės ūkio sub-

jektų veiklos apskaitai; 2) finansinės atskaitomybės informatyvumo ir operatyvumo didinimas; 3) ūkininko ūkio dvejybinės apskaitos metodikos supaprastinimas; 4) ilgalaikio turto ir atsargų vertinimo tobulinimas; 5) valdymo apskaitos problemų sprendimas; 6) pirminės apskaitos supaprastinimas; 7) kompiuterinės apskaitos tobulinimas.

LITERATŪRA

1. Atsargų apskaitos metodikos tobulinimas žemės ir miškų ūkyje. (1997). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Kaunas: Akademija.

2. Bružas, V. (1998). Žemės ūkio apskaitos praeitis patirtis ir jos panaudojimas Lietuvoje // Apskaitos mokslo ir studijų integracija: Tarptautinės mokslinės konferencijos medžiaga. Kaunas – Akademija.

3. Bubnys, J. (1991). Apskaitos mokslo plėtojimas Lietuvoje // Sąsąskaita. Nr. 11(15).

4. Domeika, P. (1991). Žemės ūkio gamybos valdymo informacinio aprūpinimo organizavimas, panaudojant personalinius kompiuterius, ir jo ekonominis efektyvumas. Vilnius.

5. Jucevičienė, V. (2001). Žemės ūkio įmonių apskaitos automatizavimo efektyvumo didinimas: Daktaro disertacijos santrauka. Akademija (Kauno r.): LŽŪU leidybos centras.

6. Mackevičius, J. (1991). Buhalterinės apskaitos raida Lietuvoje. Vilnius: Okto-piligrimas.

7. Naujos metinės atskaitomybės parengimas žemės ūkio įmonėse. (1995). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Kaunas – Akademija.

8. Palubinskienė, S. (1997). Apskaitos kompiuterizavimo metodiniai ir technologiniai aspektai: Daktaro disertacijos santrauka. Kaunas – Akademija. LŽŪU leidybos centras.

9. Parengti apskaitos registrus ir metodus nurodymus ūkininkų apskaitai tvarkyti dvejybine sistema. (1996). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Kaunas: Akademija.

10. Parengti ūkininkų ir kitų žemės ūkio įmonių ekonominės analizės metodikas ir šių darbų kompiuterizavimo algoritmus. (1998). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Kaunas: Akademija..

11. Parengti metodines rekomendacijas žemės ūkio bendrovių ir kitų įmonių, vykdančių žemės ūkio veiklą,

valdymo vidaus apskaitai tvarkyti. (2002). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Akademija (Kauno r.).

12. Parengti ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkymo dvejybine apskaitos sistema rekomendacijos. (2001). Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. Akademija (Kauno r.).

13. Parengti žemės ūkio įmonių finansinę atskaitomybę ir metodines rekomendacijas jai sudaryti. Mokslinio tyrimojo darbo ataskaita. (2003). Kaunas: Akademija.

14. Raupelienė, A. (2003). Įmonės apskaitos informacinės sistemos efektyvumo vertinimo modelis: Daktaro disertacijos santrauka. Akademija (Kauno r.): LŽŪU leidybos centras.

15. Senkuvienė, A. (1991). Metodologiniai ir technologiniai apskaitos aspektai reformuojamo žemės ūkio valdymo informacinio aprūpinimo sistemoje: Disertacija (mokslinio pranešimo forma). Marijampolė.

16. Slavickienė, A. (1995). Metodiniai ir technologiniai buhalterinės apskaitos tvarkymo aspektai rinkos sąlygomis: Daktaro disertacijos santrauka. Kaunas – Akademija: LŽŪU leidybos centras.

17. Stabingis, L. (1996). Kompiuterizuotos informacijos sistemos kūrimas žemės ūkio produktus gaminančiose ir perdirbančiose įmonėse: Daktaro disertacijos santrauka. Kaunas – Akademija: LŽŪU leidybos centras.

18. Zinkevičienė, D. (1997). Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai. Daktaro disertacijos santrauka. Kaunas – Akademija: LŽŪU leidybos centras.

19. Žemės ūkio buhalterinė apskaita. (1980). Vadovėlis ž.ū. aukšt. m-klų buh. apskaitos spec. studentams / V. Bružas, J. Čenys, P. Domeika, V. Mikutis, A. Navickaitė. Vilnius: Mokslas.

20. Žemės ūkio buhalterinė apskaita. (1987). Vadovėlis spec. vid. m-klų ž.ū. g-bos buh. apskaitos spec.

moksleiviams / P. Domeika, V. Mikutis, A. Navickaitė, V. Perminas. Vilnius: Mokslas.

Apskaitos disertacijų autoreferatai 1967–2003.

21. Бубнис, И.И. (1967), Себестоимость и рентабельность зерновых культур в совхозах Литовской ССР: Автореферат диссертации. Вильнюс.

22. Бружаускас, В.В. (1970), Учёт и анализ деятельности вспомогательных производств в новых условиях планирования и экономического стимулирования: Автореферат диссертации. Москва: Красный воин.

23. Бружаускас, В. В. (1979), Учёт и анализ использования техники в сельском хозяйстве. Москва: Финансы и статистика.

24. Валис, А.В. (1977), Совершенствование учёта затрат и методики калькулирования себестоимости продукции в молочном скотоводстве: Автореферат диссертации. Москва: Печатно-множительное производство ВНИЭСХ.

25. Валужис, К.К. (1979), Развитие и совершенствование внутрихозяйственного расчёта в совхозах: Автореферат диссертации. Минск.

26. Валужис, К.К. (1988), Хозрасчёт в совхозе: проблемы совершенствования. Москва: Профиздат.

27. Валужис, К.К. (1990), Организация хозяйственного расчёта в совхозах: Автореферат диссертации. Вильнюс.

28. Гипене, Г.Й. (1984), Совершенствование учёта и анализа производства продукции птицеводства: Автореферат диссертации. Москва: ДОСАФ.

29. Домейка, П.Б. (1970), Состояние и пути совершенствования механизации учёта в сельскохозяйственных предприятиях: Автореферат диссертации. Ленинград: изд-во им. К. Пожелы.

30. Листавичюс, Ю.К. (1974), Совершенствование учёта и анализа затрат на производство в условиях внутрихозяйственного расчёта: Автореферат диссертации. Вильнюс: Вильнюсская типография Издательства стандартов.

31. Микутис, В.С. (1967), Учёт затрат и анализ себестоимости продукции свиноводства: Автореферат диссертации. Москва: Типография Мо-

сковской с.-х. Академии имени К.А.Тимирязева.

32. Микутис, В. С. (1982), Учёт затрат и анализ себестоимости продукции свиноводства в межхозяйственных предприятиях. Москва: Финансы и статистика.

33. Навицкайте, А.И. (1972), Учёт и анализ фондов колхозов: Автореферат диссертации. Москва: Типография Московской с.-х. Академии имени К.А.Тимирязева.

34. Провлоцкая, Я.Ф. (1988), Первичная учётная информация и ее формирование в условиях внутрихозяйственного расчёта: Автореферат диссертации. Минск: Ротапринт БГИНХ им. Куйбишева.

35. Пучинскас, К.К. (1970), Вопросы учёта и анализа труда и его оплаты в колхозах: Автореферат диссертации. Москва: Гос. Типография «Титнагас» г. Шяуляй.

36. Пучинскас, К.К. (1977), Централизация и механизация учёта в сельскохозяйственных предприятиях. Москва: Финансы и статистика.

37. Пучинскас, К.К. (1984), Централизация и автоматизация обработки учётной информации в сельскохозяйственных предприятиях: Автореферат диссертации. Москва: Ротапринт типографии центра услуг технической информации.

38. Пялуртите, Н.Б. (1982), Совершенствование учёта и экономического анализа хозяйственной деятельности: Автореферат диссертации. Москва: Ротапринт ИПКОН АН СССР.

39. Свентишкас, К.А. (1988), Организация формирования и использования экономической информации в оперативном управлении колхозами и совхозами Литовской ССР: Автореферат диссертации. Вильнюс: Рот. ЦБНТИ Госагропрома Лит. ССР.

40. Стончюене, Н.Ф. (1985), Совершенствование учёта и оперативного контроля себестоимости продукции в овощеводстве закрытого грунта: Автореферат диссертации. Киев: Киевская книжная типография научной книги.

41. Ченис, И. (1969), Совершенствование учёта основных средств колхозов и анализа их экономической эффективности: Автореферат диссертации. Вильнюс: Райде.

THE SCIENTIFIC RESEARCH OF AGRICULTURE ACCOUNTING IN LITHUANIA

Valentinas Bruzauskas, Danutė Zinkevičienė

Summary

The article reveals the most important results of the research, which focuses on Agriculture accounting in Lithuania in the period of Soviet times and the regaining of Independence. In the article the results are linked with the latest requirement. Also the problems that should be solved in future are indicated.

He research of this kind got its background under the conditions of Soviet centralized planned economy. Hence, the most important research results of this period are:

- 1) improved methods of Production Cost Accounting;
- 2) accounting methods prepared and applied to the needs of local and operating management, investigated possibilities of how to apply the method of fixed production standard cost;
- 3) given suggestion how to improve accounting of fixed assets and indivisible funds;
- 4) improved accounting technology of mechanization and automation;
- 5) farmed new accounting documents and registers;
- 6) improved methods of how to analyze the effectiveness of Production cost and fixed Asset.

At the regaining Independence, scientific and applied researches were carried out in order to strengthen the informative function of Accounting. The researches were due to the reformation of the Account-

ing System. In this period, the following important means of accounting were formed and implemented:

- 1) theory on new Financial statements;
- 2) methods of family farm's ordinary accounting double entry bookkeeping;
- 3) Business Accounting Standard "Biological Asset";
- 4) new Charts of accounts concerning agricultural enterprises and family farms;
- 5) new calculation methods of agriculture production costs;
- 6) new material on accounting documents and registers.

The analysis of the research results helped to reveal the problems that should be further solved. The most important ones are:

- 1) to apply Business Accounting Standards to the Accounting of Agricultural Enterprises;
- 2) to enlarge of informative and operative aspects of financial statements;
- 3) to make the method of family farm double entry accounting less complicated;
- 4) to develop the estimation of long term assets and inventories;
- 5) to solve the problems of management accounting;
- 6) to make the primary accounting less complicated;
- 7) to develop computerized accounting.

Įteikta 2005 m. rugsėjo mėn.