

VILNIAUS GEDIMINO TECHNIKOS UNIVERSITETAS

Jonas Žaptorius

Tvarumo apskaita ir valdymo kontrolės sistema

Monografija

VGTU leidykla TECHNIKA
Vilnius

UDK 657.2(474.5)
Ža 52

Leidinį rekomendavo
VGTU Verslo vadybos fakulteto studijų komitetas

Recenzavo: prof. habil. dr. Jonas Mackevičius, Vilniaus universitetas
prof. dr. Rasa Subačienė, Vilniaus universitetas

Leidinio bibliografinė informacija pateikiama Lietuvos nacionalinės Martyno Mažvydo bibliotekos
Nacionalinės bibliografijos duomenų banke (NBDB)

VGTU leidyklos TECHNIKA mokslo literatūros knyga (2017-013-M)
<http://leidykla.vgtu.lt>

ISBN 978-609-457-989-9
eISBN 978-609-457-988-2
doi:10.20334/2017-013-M

Šį kūrinių, esančių bibliotekose, mokymo ir mokslo įstaigų bibliotekose, muziejuose arba archyvuose, be leidėjo sutikimo draudžiama mokslinių tyrimų ar asmeninių studijų tikslais atgaminti, viešai skelbti ar padaryti viešai prieinamą kompiuterių tinklais tam skirtuose terminaluose tų įstaigų patalpose.
Dėl leidimo kreiptis el. paštu eleidyba@vgtu.lt

© VGTU leidykla TECHNIKA, 2017

TURINYS

Jvadas	5
1. Tvarios raidos dimensijų sąveika	17
1.1. Tvarios raidos samprata	17
1.2. Tvariojo vystymosi pažanga ES.....	20
1.3. Ekologinio tvarumo samprata	22
1.4. Viešųjų finansų tvarumo samprata	30
2. Tvarumo apskaitos koncepcija	53
2.1. Tvarumo ir finansinė apskaita	54
2.2. Finansinė apskaita, paslaugų ekonomika ir tvarumas.....	55
2.3. Tvarumo apskaitos reikšmė.....	56
2.4. Daugiamatė tvarumo apskaita	57
2.5. Vidaus srautai: pelno (nuostolių) ataskaitos vaidmuo	59
2.6. Išoriniai srautai: išplėsta pelno (nuostolių) ataskaita	68
2.7. Aplinkosaugos vertinimo metodai	70
2.8. Išorinis aplinkos poveikis	72
2.9. Išorinis socialinis poveikis	74
2.10. Tvarumas ir kapitalas	76
2.11. Tvarumo apskaitos tendencijos	77
3. Valdymo kontrolės sistemos koncepcija	82
3.1. Valdymo kontrolės sistemos esmė ir jos vystymosi raida.....	82
3.2. Valdymo kontrolės sistemos tikslai, uždaviniai ir funkcijos.....	86
3.3. Valdymo kontrolės sistemos rūšys.....	90
4. Valdymo kontrolės sistemos funkcionalumas	94
4.1. Valdymo kontrolės sistemos objektų klasifikavimas	95
4.2. Išlaidų apskaitos organizavimas.....	104
4.3. Biudžeto parengimas	122
4.4. Nuokrypių analizė	145
5. Valdymo kontrolės funkcijų realizavimo mechanizmas	156
5.1. Valdymo kontrolės tarnybos sukūrimas ir jos veiklos organizavimas	156
5.2. Finansinės ūkinės veiklos įvertinimas.....	163
5.3. Valdymo sprendimų priėmimas.....	168
5.4. Valdymo sprendimų koordinavimas	171

6. Darbuotojų motyvavimo sistemos kūrimas	172
6.1. Motyvavimo sistemos teorinė analizė	172
6.2. Darbuotojų skatinimo svarba ir ypatybės	180
6.3. Pagrindiniai darbo užmokesčio organizavimo principai	184
6.4. Prioritetų paskirstymo metodas ir darbinio dalyvavimo koeficientas	201
6.5. Darbinio dalyvavimo koeficiento skaičiavimas	208
7. Audito rizikos vertinimo modeliai ir analizė	212
7.1. Audito rizikos samprata	212
7.2. Audito rizikai įtaką darantys veiksniai	217
7.3. Audito rizikos vertinimo modeliai	219
7.4. Kontrolės rizika ir vertinimas	222
7.5. Neaptikimo rizika ir vertinimas	225
7.6. Bendra audito rizika ir vertinimas	227
7.7. ABREMA modelis	230
7.8. Kiti audito rizikos vertinimo modeliai	232
8. Mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas	238
8.1. Teorinė mokesčių sistemos analizė	238
8.2. Apmokestinimo riba ir principai	244
8.3. Mokesčių sistemos vertinimo galimybės	248
8.4. Kompleksinis LR mokesčių sistemos vertinimo modelis	258
8.5. LR ir ES valstybių mokesčių sistemų palyginimas	260
8.6. LR mokesčių sistemos principų ir ekonominių veiksnių vertinimas	269
Išvados	289
Pagrindinės sąvokos	297
Sustainability accounting and controlling. Summary	305
Literatūra	307

ĮVADAS

Problemos aktualumas. Vienas svarbiausių žmonijos tikslų – išmokti visose gyvenimo srityse kvalifikuotai kurti reikšmingą informaciją, sugebėti laiku ir tinkamai ją panaudoti. Įvairios gyvenimo aplinkybės neišvengiamai lemia ir visas gyvenimo sritis atspindinčių duomenų įvairovę, skatinančią ieškoti specifinių tų duomenų kūrimo ir naudojimo metodų. Ypač sudėtinga ir atsakinga žmonių veiklos sritis yra verslas. Didžiausią šios srities informacijos dalį sudaro apskaita. Sunku deramai įvertinti apskaitinės informacijos reikšmę plėtojant verslą.

Tvarusis vystymasis yra pamatinis ir svarbiausias Europos Sąjungos tikslas, kuriuo siekiama nuolat gerinti dabarties ir ateities kartų gyvenimo kokybę bei gerovę derinant ekonomikos vystymąsi, aplinkos apsaugą ir socialinį teisingumą.

Lietuvoje nepakankamai plėtojamos priemonės ekonominiam, socialiniam ir ekologiniam tvarumui vystyti, mažai dėmesio skiriama šiai temai populiarinti, o daugiausiai apie tai kalbama turint omeny bendrąją tvarumo sąvoką. 2010 m. ES tvariojo vystymosi strategijoje buvo nustatyta bendra, nuosekli strategija, kurioje parodoma, kaip ES veiksmingiau spręstų tvariojo vystymosi uždavinius.

Moksliniai tyrimai, susiejant apskaitą su besikuriančia tvarumo koncepcija, nuo 1990 m. įgavo naują pagreitį tarptautinėje akademinėje ir profesinėje apskaitos literatūroje. Tvarumo apskaita yra naudinga priemonė, kuri gali būti naudojama siekiant padėti įmonėms ir organizacijoms tapti tvaresnėmis. Ją taikant pripažįstamas svarbus finansinės informacijos transformavimo vaidmuo ir matyti, kaip tradicinė finansinė apskaita gali būti išplėsta, siekiant atsižvelgti į tvarumo poveikį įmonei. Dėmesys skiriamas su pinigais susijusiai informacijai išplėsti (apimant aplinkosaugos, socialinį ir ekonominį poveikį), dėl šių pinigų srautų priimami sprendimai.

Įmonės įvairiais būdais eksperimentuoja, naudodamos su pinigais susijusią informaciją valdymo sprendimams priimti ir bendrauti su akcininkais bei su suinteresuotosiomis šalimis. Tvarumo apskaita turi tiesioginę įtaką valdant įmonės tvarumą.

Monografijos autorius pateikia daug skirtingų požiūrių, kaip panaudoti piniginių srautų informaciją tvarumui kurti. Šiuo metu nėra vienos išsamios metodologijos ir praktikoje įmonės koncentruojasi į skirtingus atskirus elementus. Tvarumo apskaita daugeliui įmonių plati eksperimentavimo erdvė.

Tyrimas gali padėti finansininkams suprasti ir pritaikyti tvariojo vystymosi aspektus bei galimybes finansinių mechanizmų plėtotei. Be to, informacija pateikiama siekiant padėti taikantiems tvarumo principus praktikoje suprasti, kaip išplėsti finansinių funkcijų galimybes ir jas įdiegti į apskaitos praktiką.

Tvarumo apskaitos samprata. Šis tyrimas skirtas padėti žmonėms, norintiems padaryti pažangą apskaitos srityje, teikiant:

- informaciją, paremtą įvairiais požiūriais, kuri žinoma kaip galima;
- alternatyvias sistemas, siekiant pagerinti supratimą, kaip šie metodai gali būti pritaikyti;
- informaciją apie kiekvieną metodą ir kaip įmonės gali pradėti juos taikyti;
- siūlomas sritis, kurias reikia toliau plėtoti.

Tvarumo apskaita turėtų būti taikoma kartu su kitais vadybinių sprendimų priėmimo metodais. Tikimasi, kad šie tyrimai suteiks galimybę įmonėms pritaikyti tvarumo apskaitos metodus.

Paprastai žmonės palyginti lengvai įsivaizduoja materialinių vertybių judėjimą, tačiau kur kas sunkiau suvokia nematerialius, iš jų ir informacinius, srautus. Kiekvienas įmonės valdymo srities darbuotojas turėtų aiškiai suvokti duomenų judėjimą įmonėje ir suprasti valdymo procesui naudingos informacijos formavimo dėsningumus. Siekiant darbo efektyvumo, svarbu turėti pakankamai informacijos apie įmonės būklę. Duomenys, apibūdinantys įmonės būklę tam tikru momentu, vadinami grįžtamojo ryšio informacija. Svarbiausią vaidmenį, formuodama valdymo procesui aktualią grįžtamojo ryšio informaciją, atlieka tvarumo apskaita.

Įmonės, veikdamos rinkos ekonomikos sąlygomis, turi būti efektyvios ir greitai pritaikančios prie besikeičiančių išorinių sąlygų, konkurentų veiksmų. Sėkmingas įmonės valdymas, veiklos planavimas, vadovavimas, organizavimas, kontrolė padeda įmonėms siekti savo tikslų, išlikti įvairiomis sąlygomis. Tokiomis rinkos konkurencijos sąlygomis dauguma įmonių tobulina savo valdymo sistemą, siekdamos pagerinti savo organizacijos planus, užduočių vykdymą bei tikslų siekimą. Tai skatina tobulinti senas valdymo struktūras, išnagrinėti veiklos procedūras bei diegti kompiuterines technologijas. Tokiomis aplinkybėmis veiksminga vidaus kontrolės sistema gali užtikrinti, kad vadovybė pasieks numatytus tikslus.

Kontrolė yra viena iš valdymo funkcijų. Jos tikslas – nustatyti, kaip laikomasi sudarytų veiklos planų ir organizacinių sprendimų, parodyti klaidas, siekiant jas ištaisyti ir vėliau jų nekartoti. Tai yra realus veiklos atlikimą užtikrinantis procesas. Jo tikslas – pasiekti aukštą organizavimo ir vadovavimo efektyvumą. Kontrolės sistema padeda įmonės vadovams stebėti aplinkos pokyčius bei jų įtaką gamybinei veiklai ir esant reikalui imtis koregavimo veiksmų. Jos metu nustatomi nuokrypiai nuo pasirinkto organizacinio modelio: kokie jie, jų parametrai, atsiradimo priežastys. Kontrolės tikslas – užtikrinti, kad viskas būtų daroma pagal planus, standartus, įstatymus, įsakymus bei nutarimus. Kontroliuoti reikia viską: žmones, medžiagas, įrenginius, veiksmus, rezultatus ir visą veiklą. Kontroliuoti reikia pradėti tuojau pat, kai suformuoti tikslai, paskirstytos užduotys arba įkurta įmonė. Kiekviena įmonė siekia laiku pastebėti savo klaidas ir jas ištaisyti, kol nesužlugo užsibrėžti tikslai. Kontrolė skatina palaikyti tvarką ir viską, kas įmonėje yra gero. Kontro-

lė duoda garantiją, kad įmonė pasieks savo tikslus. Kontrolės procesas yra dinamiškas. Didžiausias dėmesys turi būti skiriamas naujiems konstruktyviems veiklos būdams kurti, kurie užtikrintų veiklos atlikimo lygio atitiktį standartams, o ne konstatuotų buvusius klaidas. Kiekvienoje įmonėje turi egzistuoti nusistovėjusi kontrolės sistema, kuri būtų priimtina įmonės darbuotojams ir nekeltų jiems neigiamų emocijų ar streso.

Kontrolė turi būti, bet proto ribose, nes per griežta kontrolė gali priversti darbuotojus užsisklęsti savyje, neigiamai veikti gamybos rezultatus, vengti kokių nors santykių su vadovu. Geriausia, kai ji yra neįžvelgiama, sunkiai pastebima ir iki tam tikros ribos, nes būtent per didelį kišimasis į žmogaus vidinį pasaulį ir jo kontroliavimas dažnai duoda neigiamus rezultatus. Todėl svarbiausia nustatyti pagrindines veiklos atlikimo sritis ir strateginius kontrolės taškus. Pagrindinės veiklos atlikimo sritys apima pagrindines įmonės veiklos sritis arba su ta veikla susijusias veiklos grupes. Taip pat svarbu nustatyti kritinius sistemos taškus, kuriuos būtina kontroliuoti, rinkti informaciją. Bet svarbiausia – turėtų būti dėmesingai stebimos konkrečios reikšmingiausios operacijos, nes nuo jų vystymosi priklauso tarpusavio santykiai įmonės viduje. Priklausomai nuo kontrolei keliamų tikslų pasirenkamos jos formos gali būti klasifikuojamos pagal konkrečiomis sąlygomis tinkančius tam tikrus požymius, tokius kaip: stadijas, apimtį, atlikimo vietą, mechanizavimo lygį, valdymo proceso pastovumą ir kt. Siekiant vykdyti kokybišką įmonės valdymo kontrolę būtina efektyviai taikyti turimą informacinę sistemą, kompiuterinę įrangą kiekvienu valdymo lygmeniu ir kiekvienoje organizacijoje. Kontrolei vykdyti netgi nereikia didelių papildomų lėšų.

Kai kas kontrolę supranta kaip nuobaudą už kažkokius veiksmus ar tiesiog nepasitikėjimą darbuotojais. Toks jausmas gali kilti, kai kontrolė yra vykdoma netinkamai, per daug agresyviai ar nežinant jos pagrindų. Protingai vykdoma valdymo kontrolė neturi kelti neigiamų emocijų darbuotojams, nes toks stresinis jų požiūris būtų klaidingas. Iš esmės kontrolė – tai pagrindinė priemonė geram gamybos ir ūkinės veiklos valdymui ir organizavimui užtikrinti, todėl ji reikalinga visuose valdymo etapuose. Vien tik paties plano parengimas, pagrindimas yra kontrolės pradžia ir automatiškai tampa normatyvu, pagal kurį bus lyginami kiti veiklos rezultatai. Veiksmingai kontrolei reikia dviejų dalykų: turėti aiškų planą ir gerai išmanyti organizacijos struktūrą. Pats planas jau yra kontrolės pradžia. Planas tampa normatyvu, su kuriuo lyginami gauti ir pageidaujami rezultatai. Tam, kad būtų sėkmingai įgyvendinti organizacijos tikslai, kontrolės charakteristika turėtų būti tokia: tikslinga, kryptinga, operatyvi, orientuota į tikslų įgyvendinimą. Skirtinguose valdymo etapuose šių tikslų turėtų būti siekiama skirtingai, atsižvelgiant į valdymo sprendimų sudėtingumą, veiklos apimtį, turimą informacinę sistemą, pačių vykdytojų kvalifikaciją, ir jie turėtų būti kontroliuojami paprastai, taikant visiems lengvai suprantamą ir įsisavinamą sistemą.

Konkurencijos aštrėjimas, informacijos apie vidinę ir išorinę aplinką bei jos kitimo tendencijų neapibrėžtumas lemia būtinybę įmonėse diegti naujus, pažangesnius valdy-

mo metodus, kurie padėtų aiškiai apibrėžti įmonės ekonomines problemas, leistų laiku gauti valdymo sprendimams reikalingą informaciją, padėtų spręsti komplikotas problemas. Vienas iš tokių valdymo metodų yra valdymo kontrolės sistema.

Valdymo ir kontrolės koncepcijos esmę galima būtų apibūdinti kaip finansinės, valdymo apskaitos, planavimo, kontrolės, analizės bei kitų valdymo funkcijų sintezę, kuri yra būtina norint priimti būtinus valdymo sprendimus bei efektyviai valdyti įmonę, siekiant numatytų tikslų.

Valdymo ir kontrolės sistema – įvairių įmonės finansinės ūkinės veiklos sričių valdymo technologija (koncepcija), apimanti tokius valdymo proceso elementus kaip:

- Tikslų nustatymas (planavimas).
- Tikslų atvaizdavimas veiklos rodiklių sistemoje (planavimas).
- Veiklos planavimas ir rodiklių tikslinių reikšmių nustatymas (planavimas).
- Nuolatinis rodiklių faktinių reikšmių matavimas (kontrolė).
- Analizė ir faktinių rodiklių reikšmių nuokrypio nuo planinių priežasčių nustatymas (analizė).
- Valdymo sprendimų priėmimas mažinant nuokrypius (valdymas).

Kiekvienoje įmonėje yra tam tikra sistema, kuria remiantis priimami sprendimai ir galiausiai pasiekiami arba ne numatyti tikslai. Valdymo kontrolės sistemą galima apibūdinti kaip tokios sistemos veikimo technologiją arba koncepciją.

Valdymo kontrolės sistemos pagrindinis uždavinys – tradicinę įmonės apskaitą adaptuoti prie vadovaujantiems asmenims valdymo sprendimams priimti reikalingos informacijos surinkimo, apdorojimo, patikrinimo ir pateikimo mechanizmo.

Apžvelgiant ankstyvųjų ir šių laikų motyvavimo teorijų ypatumus, nustatyta, kad motyvavimas, priklausomai nuo to, kokiais būdais jis yra taikomas, – tai jėga, kuri veikia žmonių (darbuotojų) vidines ir išorines savybes, turi įtakos jų elgsenai. Žinoma, yra daugybė motyvavimo priemonių bei skatinimo formų ir ne visais atvejais gali būti taikomos tos pačios paskatos, jų pasirinkimas priklauso nuo įmonės darbo specifikos, vidaus taisyklių, darbuotojų tarpusavio bendradarbiavimo santykių ir kitų veiksnių.

Lietuvai įvaldant rinkos ekonomikos dėsnius, įvairūs ekonominiai veiksniai ir resursai įgauna kitokią reikšmę. Žymiai didėja žmogaus veiksnio svarba, telkiamas dėmesys ties gamybos humanizavimu, darbingumo didinimu. Labai akcentuojamas personalo vaidmuo taikant kolektyvinio grupinio darbo metodus, didinant motyvaciją, gerinant darbo kultūrą, nes tik tai leidžia plačiau naudotis technologijos, informacijos apdorojimo teikiama privalumais. Todėl darbo užmokesčio organizavimas tampa ypač svarbus, juolab kad privačiame sektoriuje yra visos galimybės diegti įvairias darbo užmokesčio formas. Anksčiau egzistavusi centralizuota darbo užmokesčio sistema dabar išlikusi tik biudžetinėse įstaigose. Darbo užmokesčio vaidmuo svarbus ne tik motyvuojant darbuotojus dirbti efektyviai ir kokybiškai, bet ir palaikant teigiamą atmosferą darbo grupėse, skatinant sutelktam komandiniam darbui ir savitarpio pagalbai.

Jau nuo senų laikų kuriamos įvairios darbo užmokesčio sistemos, kuriomis siekiama užtikrinti ekonominį pelningumą, darbuotojų motyvavimą, socialinę pusiausvyrą. Pagrindinės darbo užmokesčio sistemos yra laikinė ir vienetinė, tačiau tarp jų egzistuoja daugybė variacijų – darbo užmokesčio sistemų, kurios yra moksliskai pagrįstos ir taikytinos vienu ar kitu darbo organizavimo atveju.

Monografijoje apžvelgiamos esamos darbo užmokesčio sistemos, jų privalumai, trūkumai, įdiegimo problemos. Taip pat darbuotojų skatinimo ir motyvavimo metodai – premijavimas, baudos. Atskirai apžvelgiamas vadovų ir specialistų darbo užmokestis. Apibūdinant darbo užmokesčio sistemas remiamasi Vakarų Europos, JAV, buvusių socialistinių šalių bei Lietuvos pavyzdžiais ir patirtimi.

Tarptautinės konkurencijos rinkoje lengviau pritraukiant užsienio kapitalą, esant greitai technologijų pažangai ir sparčiam ekonomikos augimui, atsižvelgiant į neapibrėžtį ir globalizaciją, nuolat didėja audito reikšmė. Įmonės, norinčios pritraukti investuotojus, tiekėjus ar pirkėjus, vis sumaniau ir išradingiau sprendžia įvairias pelningumo, mokumo, veiklos efektyvumo problemas, o kartais ir nevisiškai sąžiningais būdais, todėl auditas tampa labai svarbia ekonominės kontrolės sistemos dalimi. Visuotinai yra sutinkama, kad dabar gyvename sparčios kaitos sąlygomis, įmonės be perstojo vykdo veiklą nuolat kintančioje aplinkoje, todėl rizikuoja, kad esant tam tikroms aplinkybėms patirs nuostolių. Ekonomikos moksle rizika apibūdinama kaip galima neigiama įtaka įmonės turtui, pajamoms ir nuosavybei dėl nelauktų arba nenumatytų įvykių, o pastaruju metu, verslo aplinkai tampant vis kintamesnei bei sudėtingesnei, rizika tik didėja.

Šiandiniame verslo ir ekonomikos pasaulyje auditas yra viena iš reikšmingiausių bei atsakingiausių veiklos sričių. Auditas yra nepriklausomas įmonės finansinės atskaitomybės ir su ja susijusios finansinės informacijos patikrinimas ir nuomonės apie ją pareiškimas, suteikiantis paskelbtai finansinei informacijai patikimumo, naudos ir saugumo jausmą akcininkams, investuotojams, kreditoriams ir kitiems tarpininkams, tačiau tai rizikinga veikla. Šio proceso reikšmė nuolat didėja, nes atsiranda vis daugiau informacijos vartotojų, kurie remdamiesi auditorių išvadomis priima reikšmingus savo gyvenime sprendimus. Audito rizika didėja jungiantis rinkoms, globalėjant verslui, didėjant auditoriaus atsakomybei prieš informacijos vartotojus. Auditas yra priskiriamas prie tų veiklos sričių, kurioms yra būdinga neišvengiama rizika. Kad ir koks būtų atsargus auditorius, iškyla būtinybė jį įvertinti, auditorius turi vis didesnį dėmesį skirti audito rizikos komponentams, jų atsiradimą lemiantiems veiksniams bei ieškoti būdų jiems sumažinti.

Lietuvoje nėra atlikta pakankamai išsamių audito rizikos ir įvertinimo tematikos tyrimų ar analizių, nėra sukurta teorinių universalių audito rizikos vertinimo modelių, kurie palengvintų auditoriui vertinant verslo ir viešojo sektoriaus audito riziką. Taip pat nėra parengta verslo ir viešojo sektoriaus veiklų valdymo poveikio bei ekonominio veiksmingumo vertinimo matavimo metodika.