



## INFORMACINIŲ TECHNOLOGIJŲ SUKELIAMŲ APSKAITOS PAKITIMŲ TYRIMAS

Jonas Bukevičius

*Vilniaus Gedimino technikos universitetas, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lietuva  
El. paštas jonasbukevicius@vgtu.lt*

*Įteikta 2009-03-01; priimta 2009-11-18*

**Santrauka.** Naujausios skaičiavimo technikos, informacinių technologijų (IT) taikymas apskaitoje kelia naujų iššūkių pačiai apskaitai, jos organizavimui. Atsiranda papildomi reikalavimai apskaitos darbuotojams, formuojasi apskaitos paslaugų įmonės, apskaitai tvarkyti kuriami specialūs programiniai produktai, kurie sudaro prielaidas naujai organizuoti apskaitą Lietuvos įmonėse. Tačiau naujausių informacinių technologijų diegimas ne visada tobulina apskaitą. Dėl to, ir įdiegus apskaitoje naujausias informacines technologijas, praktikoje ne visada pastebimos apskaitos kokybės gerėjimo tendencijos. Neretai pasitaiko atvejų, kai dėl to apskaitos darbuotojams padaugėja darbo, atsiranda problemų organizuojant vidaus kontrolės sistemą. Naujomis sąlygomis taip pat išryškėja problemų vertinant buhalterių kvalifikaciją, kontroliuojant apskaitos paslaugas teikiančių įmonių steigimą. Organizuojant apskaitą kompiuterinių apskaitos sistemų pagrindu, reikia susiorientuoti naudojamų apskaitoje programinių produktų įvairovėje. Straipsnyje atskleidžiamos šio pobūdžio apskaitos tendencijos, apskaitos problemos, pateikiami pasiūlymai joms spręsti. Kaip išeitis šalyje rekomenduojama pereiti prie viešai praktikuojančių buhalterių atestavimo, atliekamo visuomeninėse profesinėse buhalterių organizacijose. Be to, rekomenduojama pradėti apskaitos paslaugų įmonių licencijavimą, organizuoti jų priežiūros sistemą, siūloma įvesti šalyje naudojamų apskaitos programinių produktų sertifikavimą, kad vartotojai galėtų kvalifikuotai susiorientuoti jų įvairovėje.

**Reikšminiai žodžiai:** apskaita, informacinės technologijos, buhalterio kvalifikacija, apskaitos organizavimas, apskaitos paslaugų įmonės, programinė apskaitos įranga.

## ACCOUNTING FOR CHANGES IN INFORMATION TECHNOLOGY USE TEST

Jonas Bukevičius

*Vilnius Gediminas Technical University, Saulėtekio al. 11, LT-10223 Vilnius, Lithuania  
E-mail: jonasbukevicius@vgtu.lt*

*Received 1 March 2009; accepted 18 November 2009*

**Abstract.** The latest computing technology, the application of information technology (IT) to accounting pose new challenges for the same records and how they are organized. There are additional requirements for the accounting staff, formation of accounting service companies, special software products developed for accounting management which are likely to create a new organization of accounting in Lithuanian enterprises. However, the recent introduction of information technologies do not always lead to development of accounting. As a result, after the introduction of the records of the latest information technologies, accounting development trends are not always observed in practice. The cases are often observed when this leads to an increase in workload of accounting staff. The problem of internal control system for using computer software emerges additionally. The new terms will also appear such as qualified accountants' assessment problems, public accounting services start-up control. In organizing the public accounts activity we need to observe the diversity of accounting software products. The paper reveals the nature of the trends mentioned in the records, the relevant accounting issues, the proposals for their decision. As an option, it

is recommended to start public practicing accountants attesting carried out in public, professional organizations of the country. Furthermore, it is recommended to start the accounting services business licensing, to organize their control system. It is also proposed to introduce into accounting the software product certification so that consumers can trace their qualified diversity.

**Keywords:** accounting, information technology, accounting skills, accounting organization, accounting services firms, accounting software.

## 1. Įvadas

Vystantis šalyje rinkos ekonomikai vis didesnę svarbą įgauja platus kompiuterinės įrangos, programinių priemonių, informacinių technologijų (IT) naudojimas verslui ir jo valdymui. Dėl to tobulėja pats valdymo procesas, sprendimų priėmimas, jų paruošimas. Diegiant minėtas technologijas ypatingą vietą užima apskaita kaip viena iš pagrindinių, imliausių darbui valdymo funkcijų. Siekiant kuo geriau, teisingiau, operatyviau, pigiau pateikti informaciją įmonei valdyti ir parengti finansines bei mokestines ataskaitas, naujausios IT pradedamos diegti apskaitoje. Nėra naujiena šiandieną PC (asmeniniais kompiuteriais) išrašomi arba internetu perduodami apskaitos dokumentai, Registrų centrui perduodamos finansinės ataskaitos, kompiuterinėse informacijos laikmenose formuojami apskaitos registrai. Įstatymiškai jau įteisinta elektroninio parašo technologija, suteikianti internetu perduotiems dokumentams teisinę galią. Tokie su IT susiję pakitimai neišvengiamai susiduria su būtinumu atitinkamai keisti, tobulinti apskaitą, jos organizavimą įmonėje. Šiandieną apskaitos mokslo darbai daugiau skiriami analitinėms apskaitos problemoms (Mackevičius 2008: 237–244; Mackevičius *et al.* 2007: 73–78). Apskaitos teorijos ir praktikos klausimus nagrinėjančioje literatūroje (Domeika 2008: 240; Lakis *et al.* 2009: 380; Kalčinskas 2007: 863; Valužis, Pabedinskienė 2005: 480) su IT naudojimu apskaitoje susijusioms problemoms taip pat skiriama nepakankamai dėmesio.

**Tyrimo objektas** – apskaitos paslaugos, kurias sutarčių pagrindu teikia savarankiškos, tam tikslui sukurtos įmonės, apskaitą viešai tvarkančių buhalterių kvalifikacija, apskaitai tvarkyti naudojama programinė įranga, jos atitiktis įmonės apskaitos ir kontrolės sistemos reikalavimams.

**Tyrimo tikslas** – nustatyti įtaką, kurią apskaitai daro joje naudojamos naujausios IT, šios įtakos dėsningumas, įvertinti, ar naujausių IT naudojimo įtaka apskaitai yra pakankama, ar ji apskaitą keičia tinkamai ir reikiama linkme, kokių kyla apskaitos problemų tokiomis sąlygomis.

**Tyrimo metodika** – literatūros ir praktinės IT naudojimo apskaitoje veiklos tyrimas, situacijose atsiskleidžiančių dėsningumų ir su jais susijusių problemų formulavimas, problemų galimų sprendimo krypčių pasiūlymai.

## 2. Apskaitos organizavimo forma

Kiekviena įmonė pagal savo veiklos specifiką, dydį, finansavimo galimybes, vadovybės sumanumą pasirenka tokią

apskaitos sistemą, jos organizavimo tvarką, kuri, vadovybės nuomone, pasikeitusiomis aplinkybėmis sunaudoja minimalius finansinius išteklius ir užtikrina geriausius rezultatus – teisingas finansines ataskaitas, mokestines ataskaitas, teisingai apskaičiuotus mokesčius.

Paminėtina, kad verslo įmonės arba tiesiog verslas, rinkdamasis, kaip organizuoti apskaitą, įmonėje susiduria su daugeliu problemų. Viena iš jų – apskaitos organizavimo formos pasirinkimas.

Sprendama apskaitos organizavimo formos klausimą, visų pirma įmonė turi nuspręsti, ar steigti apskaitos padalinį įmonėje, ar apskaitos paslaugą pirkti rinkoje, sudarant sutartį su apskaitos paslaugas teikiančia įmone. Verslo įmonės, ieškomamos galimybių mažinti veiklos sąnaudas, dažnai ieško būdų, kaip organizuoti apskaitą, kad ji būtų kokybiškesnė, operatyvesnė ir atsieitų pigiau, kad apskaitą atliekantys darbuotojai darbą atliktų atsakingiau, o atsiradus nuostolių, materialiai už juos atsakytų. Klausimas ypač aktualus naujai įsisteigusioms, smulkioms ir vidutinėms įmonėms ir dar aktualesnis tampa ekonomikos recesijos sąlygomis. Dėl to šiandieną vis daugiau įmonių sudaro apskaitos paslaugų pirkimo sutartis su apskaitos paslaugų įmonėmis. Tačiau tyrimas rodo, kad, pasirinkus tokią apskaitos organizavimo formą, kai apskaitai naudojami PC, naujausios IT, verslo įmonėms neretai tenka nusivilti (Dikčius 2009: 8). Kuo tai pasireiškia, dėl kokių priežasčių tai įvyksta, kokių glūdi problemų?

Versle šiandieną galima sutikti įmones, kurių vadovybė ne iki galo įsivaizduoja apskaitos vaidmenį įmonės valdymo sistemoje, apskaitai skiria nepakankamai dėmesio. Perėjus prie rinkos santykių įsivaizduojama, kad apskaitos paslaugą kaip bet kurią kitą galima nusipirkti rinkoje. Tokiais atvejais įmonėse dažnai stengiamasi surasti buhalterį už kuo mažesnę atlyginimą, o nepavykus – pasamdyti apskaitos paslaugų įmonę, kuri už vieną arba už keletą šimtų litų prisiima pagal apskaitos paslaugų sutartį „sutvarkyti“ užsakovo mėnesio apskaitą, parengti reikalingas ataskaitas. Užsakovas nepatiria buhalterio darbo vietos organizavimo ir palaikymo išlaidų, nemoka nuo buhalterio atlyginimo socialinio draudimo mokesčio. Tačiau, kaip rodo tyrimas, neretai tokiomis paslaugomis įmonės-užsakovai džiaugiasi neilgai. Pradėjus teikti apskaitos paslaugas, pasitaikius klaidų skaičiuojant mokesčius, prireikus atlikti taisymus dėl laiku nepateikto pirminio dokumento, kyla nesutarimų, kaip tokiais atvejais atsiskaityti. Pasitaiko atvejų, kai

pasibaigus metams nėra kam sudaryti finansinių ataskaitų, nes apskaitos paslaugas teikianti įmonė už šį darbą prašo sumokėti atskirai, o paslaugą perkanti įmonė įsivaizduoja, kad šis darbas įeina į bendrą mokamos apskaitos paslaugos kainą. Dėl to tenka didinti apskaitos paslaugų kainą, keisti ir tikslinti sutartį. Dėl to žinomi atvejai (Dikčius 2009: 8), kai apskaitos paslaugą perkančiai įmonei gali tekti papildomai samdyti buhalterį finansinėms ataskaitoms sudaryti, ieškoti kitos apskaitos paslaugų įmonės, pereiti prie apskaitos tvarkymo tradiciniu būdu steigiant įmonėje apskaitos tarnybą ir samdyti buhalterį pagal darbo sutartį. Taip pamažu apskaitos paslaugų sutartyje vis išsamiau apibrėžiami reglamentuoti abiejų pusių veiksmai, nustatoma konkrečios apskaitos paslaugos kaina, kuri natūraliai artėja prie rinkos kainos. Tokiais atvejais apskaitos paslaugos kaina, palyginti su pradine, padidėja kelis kartus. Mokantis iš savų klaidų abiem paslaugų sutarties pusėms vyksta sąmonėjimo procesas iki kito sutartyje nenumatyto atvejo. Žinomi atvejai (Montvydienė 2009a: 14), kai santykiai užbaigiami teismais. Nutraukus sutartį su apskaitos paslaugų įmone tenka taisyti kelių metų apskaitą, įmonės turi mokėti baudas ir delspinigius dėl neteisingai paskaičiuotų ir sumokėtų mokesčių, o kompensuoti apskaitos paslaugų pirkėjo patirtus nuostolius tenka jam pačiam. Pasibaigus teismui blogą paslaugą suteikusiai įmonei neužkertamas kelias ir toliau teikti nekokybiškas paslaugas.

Būtina pažymėti, kad apskaitos paslauga nėra kažkuo ypatinga, kad ji negalėtų būti perkama ir parduodama tarp ūkio subjektų. Tai įrodo pažangi patirtis mūsų šalyje (Lietuvninkienė 2009: 3). Tačiau dar dažnai pasitaikantys netoleruoti apskaitos paslaugų atvejai verčia išsamiau panagrinėti juos sukeliančias priežastis.

### 3. Buhalterių kvalifikacija

Šiandieną nėra pakankamai kontroliuojama apskaitos paslaugas teikiančių įmonių buhalterių profesinė kvalifikacija (Montvydienė 2009b: 1–3). Šiuo atveju į buhalterio praktiko kvalifikacijos klausimą reikia pasižiūrėti plačiau, ne tik apskaitos paslaugas teikiančių įmonių darbuotojų kvalifikacijos prasme, nes buhalteriai dirba ir verslo įmonėse, kurios neperka paslaugų iš apskaitą tvarkančių įmonių. Tačiau ir tokiose įmonėse neapsieinama be IT naudojimo.

Reikia konstatuoti, kad Lietuvoje nėra reglamentuota, ką turi žinoti buhalteris, kad galėtų praktiškai tvarkyti apskaitą. Buhalteriais šiandieną dirba asmenys, baigę aukštąsias mokyklas, įvairias valstybines ir privataus kapitalo mokyimo įstaigas. Tačiau reikia pažymėti, kad retas kuris mokyimo įstaigą baigęs buhalteris gali praktiškai tvarkyti apskaitą nuo pirminių dokumentų iki finansinių ataskaitų sudarymo ir mokesčių apskaičiavimo pagal galiojančius norminius aktus. Turint pakankamai teorinių žinių visada būtina įgyti reikiamus praktinius įgūdžius, įsisavinti nor-

minių aktų pasikeitimus, atsiradusius baigus mokslus iki praktinės veiklos pradžios. Čia reikia įvardinti ir buhalterių dalį, kurie yra savamoksliai, einantys dirbti buhalteriu, tikėdamiesi užpildyti žinių spragas arba netgi išmokti dirbdami. Tad įmonės, norinčios pirkti apskaitos paslaugą rinkoje arba samdyti buhalterį pagal darbo sutartį, vadovas susiduria su problema, kai turi pasirinkti buhalterį neturėdamas tam aiškių kriterijų. Visa rizika už galimus tokio pasirinkto buhalterio darbo trūkumus tenka buhalterį pasirinkusiam įmonės vadovui (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas 2001: 21 str.; Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004: 143 str.). Specialioje spaudoje šiuo metu vyksta gana intensyvi diskusija dėl kiliosios problemos sprendimo būdų. Yra apskaitos visuomenės dalis, kurios nuomone, problemą tikslinga spręsti įvedant buhalterių, tinkamų praktinei veiklai, atestavimą (Montvydienė 2009a: 14). Tada įmonėms, norinčioms su minimalia rizika pasamdyti buhalterį, problema atkristų, beliktų patikrinti, ar buhalteris yra atestuotas ir turi tai patvirtinantį dokumentą.

Diskusijoje išryškėja ir kita nuomonė, kad padėtį galima palikti tokią, kokia yra dabar, nes buhalterių padarytas klaidas randa auditoriai (Muckutė 2009: 3). Dėl šios nuomonės yra keletas pastebėjimų. Visų pirma, ne visose įmonėse auditas yra atliekamas, todėl neaudituojamų įmonių atžvilgiu ši nuomonė išėities nenumato. O ir audituojant įmones privaloma tvarka daugiausia tikrinamos finansinės jų ataskaitos, o mokesčių teisingumo klausimas iš esmės lieka nepalietas ir tam reikalingas atskiras auditas, kurį sau gali leisti tik nedaugelis įmonių. Todėl iš esmės lieka neįvertinti akcininkų, kreditorių, bankų, valstybės interesai, kai neteisinga apskaita trukdo laiku atsiskaičiuoti su tiekėjais, kreditoriais, teisingai sumokėti mokesčius, o dėl to atsiranda baudos, delspinigiai, nesurenkamas biudžetas. Tokia situacija gali būti viena iš priežasčių, kad teisingos informacijos negauna įmonių savininkai, o tai įmones priveda prie bankroto su visomis iš to kylančiomis ne tik ekonominėmis, bet ir socialinėmis pasekmėmis. Neduoda atsakymo ši nuomonė ir įmonių vadovams, kaip jie turėtų rinktis buhalterį, kokiomis savybėmis, kokiais kriterijais vadovautis, nesvarbu, ar tai būtų samdomas buhalteris apskaitos paslaugų įmonėje ar įmonėje, apskaitos paslaugas patikinčioje buhalteriu, pasamdytam pagal darbo sutartį.

Dėl to, straipsnio autoriaus nuomone, reikia šalyje įvesti buhalterių praktikų atestavimo tvarką, kurią galėtų atlikti buhalterių visuomeninės organizacijos, prižiūrimos Finansų ministerijos. Atestuotiems buhalteriams reikia suteikti tai patvirtinančius dokumentus, atestavimą atlikusios organizacijos turėtų viešai skelbti tokių buhalterių sąrašus.

### 4. Apskaitos paslaugas teikiančios įmonės

Kaip rodo tyrimas, apskaitos paslaugas šiandieną teikia specialiai tam sukuriamos įmonės, taip pat įmonės, teikiančios

audito paslaugas. Tokiose įmonėse, naudojant naujausias IT, didelį darbo našumą, atsiranda galimybės apskaitos paslaugas teikti pigiau, greičiau, kokybiškiau. Steigiant audito įmones keliama reikalavimai, kad įmonės savininkai turėtų auditoriaus licencijas, kad įmonėse dirbtų licencijuoti auditoriai. Licencijos auditoriams suteikiamos LR audito įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos audito įstatymas 2008), išsamiai patikrinus auditorių apskaitos žinias auditoriaus kvalifikacinio pažymėjimo suteikimo metu. To paties įstatymo nustatyta tvarka vadovaujant Finansų ministerijai veikia audito įmonių priežiūros sistema. Kai apskaitą tvarko audito įmonė, pretenzijas dėl paslaugų kokybės apskaitos paslaugas perkanti įmonė gali pareikšti ne tiktai pagal paslaugų pirkimo sutarties nuostatas, bet ir audito įmonės priežiūrą atliekančioms tarnyboms. Turintys patirtį ir geras apskaitos srities žinias įmonėse dirbantys auditoriai turi galimybes kompetentingai parengti apskaitos paslaugų sutartis, jose apibrėžti sutarties šalių atsakomybės ribas, teises, pareigas (Lietuvninkienė 2009: 3). Reikia pažymėti, kad audito įmonėms apskaitos paslaugos yra antraeilės, apskaitos paslaugų įkainiai yra žemesni už audito įkainius. Audito įmonės apskaitos paslaugas teikia daugiau siekdamos išlaikyti pastovią darbuotojų apkrovą ištisius metus, nes finansinių ataskaitų auditas yra sezoninio pobūdžio.

Tačiau, kaip rodo mūsų atliktas tyrimas, didesnę apskaitos paslaugų dalį rinkoje teikia tam specialiai kuriamos apskaitos paslaugų įmonės. Kuriant jas nėra numatyta jokių reikalavimų tokių įmonių specialistams, savininkams, nėra sukurtos tokių įmonių priežiūros sistemos. Tyrimas rodo, kad yra daug objektyvių priežasčių, dėl kurių daugiausia atsiranda dar pasitaikantys atvejai, kai rinkoje susiduriama su abejotinos kokybės apskaitos paslaugomis. Tokioms priežastims reikėtų visų pirma priskirti tai, kad šiandieną nėra sukurta apskaitos paslaugų priežiūros sistemos, nėra užkirstas kelias apskaitos paslaugų įmones steigti neturint steigėjams tam reikiamo pasiruošimo, žinių. Neatmestini atvejai, kad apskaitos paslaugų įmonė gali įsteigti asmenys, savo žiniomis tolimi nuo apskaitos (Lietuvninkienė 2009: 3). Atitinkamai, neturint reikalingų atrankos kriterijų, suformuojama įmonės vadovybė, priimami darbuotojai, iš karto susikuria sąlygos nekokybiškoms apskaitos paslaugoms teikti.

Neturint šalyje tokio reglamento bet kurioje Lietuvos įmonėje, taip pat ir apskaitos paslaugas teikiančioje įmonėje, gali būti priimtas dirbti buhalteris, neturintis pakankamos kvalifikacijos. Jeigu tokios įmonės steigėjai arba administracija turi pakankamai žinių ir kriterijų, tada jie gali atlikti kvalifikuotą atranką remdamiesi savo asmenine patirtimi. Tačiau apskaitos paslaugų įmonių savininkams ir vadovybei, neturintiems asmeninės patirties ir reikalingų žinių bei nekeliantiems jokių kvalifikacinių reikalavimų, ir nutinka pirmiau atskleisti atvejai, kai tokių įmonių teikiamos apskaitos paslaugos nėra pakankamos kvalifikacijos.

Dėl to greta buhalterių atestavimo tvarkos reikia valstybės mastu numatyti buhalterinių paslaugų įmonių licencijavimo tvarką, pagal kurią tokių įmonių savininkai ir vadovai turėtų būti, pavyzdžiui, auditoriai, arba turėtų ne mažesnę kaip aukštąjį buhalterinį išsilavinimą ir 5 metus praktinio buhalterio darbo stažą, būtų atestuoti profesinių organizacijų ir pan. Visos apskaitos paslaugas teikiančios įmonės turėtų turėti licencijas, kurias išduotų Finansų ministerija ar kita žemesnė, bet ministerijos prižiūrima struktūra, kuri tikrintų, kaip laikomasi nurodytų reikalavimų formuojant tokių įmonių steigėjus ir vadovybę. Tokioms įmonėms turėtų būti privaloma tvarka numatytas civilinės atsakomybės draudimas. Šalia licencijavimo tvarkos įvedimo reikia organizuoti ir apskaitos paslaugų įmonių priežiūros sistemą, kuri numatytų tokių įmonių veiklos sustabdymo mechanizmą, kontroliuotų, ar visos ir ar tinkamai apskaitos paslaugų įmonės yra apsidraudusios profesinės civilinės atsakomybės draudimu. Dėl to būtų sukurti barjerai, neleidžiantys atsirasti sąlygoms, kuriomis formuojasi netinkama apskaitos praktika ir iš jos išplaukiantys neigiami padariniai įmonėms ir verslui. Civilinės atsakomybės draudimas užtikrintų, kad apskaitos paslaugų įmonės turėtų galimybę atlyginti dėl nekokybiškų paslaugų nukentėjusioms įmonėms.

## 5. Sutartys

Susiformavusios apskaitos paslaugų teikimo praktikos tyrimas rodo, kad ir esant siūlomiems reglamentams išlieka daug objektyvių problemų, susijusių su sparčiu IT naudojimu apskaitoje. Viena iš jų – tinkama apskaitos paslaugų sutarčių praktika. Atliktas tyrimas rodo, kad apskaitos paslaugų praktikoje aktuali pozicija yra pati apskaitos paslaugų sutartis. Ji sudaroma pagal kiekvienos paslaugas teikiančios įmonės turimas žinias. Teikiančios apskaitos paslaugas audito įmonės išsiskiria išsamesnėmis sutartimis. Tačiau to negalima teigti panagrinėjus daugelį kitų apskaitos paslaugas teikiančių įmonių sutarčių.

Apskaitos kaip valdymo funkcijos specifika ir sudėtingumas, perkant apskaitos paslaugas iš tokias paslaugas teikiančių įmonių, nusako būtinumą detaliam bei preciziškai pasidalyti teisinę atsakomybę tarp paslaugą perkančios ir parduodančios įmonių. Norint apibrėžti draudimo įvykius, reikia detaliam, tiksliai nustatyti, kokius darbus atliks apskaitos paslaugų įmonė ir kokius jas perkanti įmonė, kaip tai įforminti teisiškai, būtina aiškiai apibrėžti sutartyse vartojamas sąvokas. Svarbu numatyti, kaip tinkamai organizuoti informacijos perdavimo priėmimo srautus, grafikus, kontrolės veiksmus šiame etape, kaip tai įforminti teisiškai, parašais. Sudarant sutartis būtina atsižvelgti į naudojamo programinio produkto specifika, jame numatytus technologinius sprendimus perduodant informaciją iš užsakovo apskaitą tvarkančiai įmonei ir atgal. Praktikoje veikiančių sutarčių tyrimas rodo, kad dar ir šiandien apskaitos paslaugų



sutartims būdingos bendros, abstrakčios frazės, kurios ginčo atveju apsunkina nustatyti nesutarimų, patirtų nuostolių kaltininką, sprendimo priėmimą.

Panagrinėjus veikiančias sutartis jose vartojamos tokios sąvokos, kaip „pilna pirminė dokumentacija“, „apskaitos dokumentai“, tačiau kaip sutarties šalys supranta šias sąvokas – neapibrėžiama. Sutartyse nustatant užsakovo prievolės yra įpareigojimai užsakovui pirminius dokumentus „Pateikti iki kito mėnesio 10 dienos“. Tačiau retai aptinkamos sutartys, kuriose būtų numatyta, kaip elgtis vykdytojui, jeigu pirminė dokumentacija bus pateikta po 10 kalendorinio mėnesio dienos, bus pateikta visa arba nevisa pirminė dokumentacija, kaip užsakovo ir vykdytojo įforminamas ir registruojamas pirminės dokumentacijos pateikimas ir priėmimas. Tokio pobūdžio neapibrėžtumai apskaitos paslaugų sutartyse sukelia nesutarimų, o nesutarimai neretai išsivysto iki teisminių ginčų, kuriuose praktiškai pralaimi abi pusės.

Siekiant palengvinti sąlygas verslui metodiškai, atpiginti apskaitos darbus pasiekiant reikiamą apskaitos lygį, apskaitos paslaugų teikimo atvejams tikslinga parengti metodines apskaitos paslaugų sutarčių rengimo rekomendacijas, kuriose galėtų būti numatyta ir pavyzdinė apskaitos paslaugų sutartis. Pasiūlymus tokioms rekomendacijoms galėtų pateikti profesinės visuomeninės buhalterijų organizacijos, o apibendrinti ir patvirtinti bendrą versiją galėtų Audito ir apskaitos institutas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Tai ne tik palengvintų apskaitos paslaugų verslą, bet ir sudarytų prielaidą apskaitos paslaugų civilinės atsakomybės draudimui, kad galima būtų tinkamai apibrėžti draudimo ir nedraudimo įvykius.

## 6. Naudojama programinė įranga

Informacinių technologijų naudojimo sąlygomis svarbią vietą užima naudojama programinė įranga. Kiekviena apskaitos programa skiriasi nuo kitų rinkoje veikiančių programų realizuotais joje sprendimais, kurie lemia buhalterijos darbo organizavimo įmonėje pobūdį tiek perkant apskaitos paslaugas, tiek apskaitą organizuojant įmonėje savomis jėgomis.

Atlikti tyrimai rodo, kad šiandien apskaitai tvarkyti šalyje yra parengta daugybė programinės įrangos produktų (LABBIS, SKAITA, AGNUM, STEKAS ir t. t.). Įmonėse taip pat naudojamos iš užsienio šalių įsigytos programos (pvz., „Navision“ ir kt.). Jeigu pažvelgtume į programinių produktų turinį, juose kaip pagrindą paimtą apskaitos apdorojimo tvarką ir logiką, numatytų parengti apskaitos registrų sistemą, galima pastebėti didelę sprendimų įvairovę. Daugelyje programinių produktų vienas prie vieno kopijuojama rankinės apskaitos tvarka, jos technologija, kai kompiuteryje iš pirminių dokumentų duomenys nuosekliai perkeliama į kompiuteriu rengiamą bendrąjį žurna-

lą arba į sisteminius – chronologinius registrus – pirkimo, pardavimo ir kitus. Paskui duomenys grupuojami taip pat kompiuteriu parengtame sintetinės apskaitos apyvartiniame žiniaraštyje – Didžiojoje knygoje.

Kituose produktuose duomenys kaupiami apskaitos duomenų bazės principu, iš kurios technologinės galimybės leidžia pagal užklausą gauti pirmiau minėtus rankinei apskaitai būdingus chronologinės ir sisteminės apskaitos registrus, reikalingus įmonės apskaitos politikoje numatyta apskaitos informacijai gauti, kontrolės sistemoje numatyta kontrolei užtikrinti.

Priklausomai nuo programinio produkto gamintojo, nuo jo įdėto į produktą intelektualinio apskaitos ir programinės įrangos parengimo darbo, atliekamų apskaitos informacijos apdorojimo ir finansinių ataskaitų parengimo darbų apimtį, taikytos kainodaros ir kitų veiksmų vyrauja didelė ir programinių produktų kainų įvairovė. Todėl atskira, savarankiška problema šiandien – susiorientuoti programinių produktų įvairovėje tiek apskaitos paslaugų įmonėms, tiek apskaitai tvarkyti buhalterines tarnybas pasitelkiančioms įmonėms.

Ar įsigyti tą ar kitą produktą, verslo įmonė dažnai sprendžia pagal siūlomos programinės įrangos kainą, produkto reklamą. Tačiau svarbiausia, kad įmonei, taip pat ir apskaitos paslaugas teikiančiai, praktiškai neįmanoma kvalifikuotai įvertinti konkretaus programinio produkto kokybės. Šiandieną nei literatūroje, nei norminiuose aktuose nėra nustatyta bent kokių kriterijų, kuriais turėtų vadovautis įmonės, įsigydamos programinius produktus apskaitai tvarkyti. Tyrimai rodo, kad įmonėse nėra pakankamai specialistų, galinčių įvertinti konkretaus programinio produkto atitiktį galiojantiems verslo apskaitos standartams, įvertinti jame numatytą kontrolės sistemos modelį, ataskaitų pakeitimo, patobulinimo galimybę. Jeigu produktuose šalia finansinių ataskaitų rinkinio ir būna numatyta galimybė parengti įmonės mokesčines atskaitas, tokias kaip PVM deklaracija (FR 0600), Pelnų mokesčio deklaracija (PLN204), Gyventojų pajamų mokesčio deklaracija (FR0573), Valstybinio socialinio draudimo finansinė ataskaita (SAM F4), tai instrukcijų, kaip jas patikrinti, nėra. Kaip paprastai, nėra rekomendacijų, kaip racionaliai patikrinti naudojamų projektų sąlygomis ir finansinių ataskaitų rinkinio atskaitas. Todėl netgi ir tokiais atvejais yra dėsninga, kad norėdamas jas patikrinti, pasirašyti, buhalteris dažniausiai priverstas jas perskaičiuoti rankomis.

Tokia tvarka nepateisina įdėtų į IT didelių investicijų ir, įdiegus programinę įrangą, buhalterio darbas lieka tinkamai nepakitęs, tampa dar sudėtingesnis, neretai imlesnis laikui, dėl ko diskriminuojama pati naujausių IT naudojimo apskaitoje idėja. Nebrangiai nekokybišką produktą įsigijusi ir daug darbo įdėjusi jį diegdama įmonė tampa priklausoma nuo programinio produkto pardavėjo, o už mažiausias pakeitimus, pasikeitus norminiams aktams, ji turi mokėti

papildomai. Kaip rodo tyrimas, ne visada pagrindiniame programų produktų pakete būna numatytas privalomų apskaitos procedūrų atlikimas kompiuteriu. Pavyzdžiui čia gali būti inventorizacija, kai iš Vakarų valstybės išigyta programiniame apskaitos produkte nėra numatytos inventorizacijos aprašo ir sulyginamojo žiniaraščio paruošimo kompiuteriu procedūros. Todėl formuojasi praktika, kad netgi palyginti brangiai išsigijus Vakarų šalyse pagamintą programinę įrangą, už tokių ar panašių ataskaitų parengimą gali tekti mokėti papildomai ir vėlgi užsienyje galiojančiomis kainomis.

Apibendrinus galima konstatuoti, kad išigyjant programinę įrangą rinkoje šiandieną Lietuvoje būdinga didelė įvairovė ir nereguliuojama rinka. Dėl to kenčia įmonės – programinės įrangos vartotojai, kai gali brangiai išigyti nekokybišką programinę įrangą, kurią naudojant ne visada tinkamai tvarkoma apskaita. Tai būdinga ir apskaitos paslaugas teikiančioms įmonėms, kai jų apskaičiuoti ir įmonės – užsakovo – sumokėti mokesčiai taip pat gali būti neteisingi (Lietuvninkienė 2009: 3). Neteisingai gali būti parengtos ir įmonės finansinės ataskaitos. Todėl po metų ar dar anksčiau apskaitos paslaugų įmonė arba programinį produktą savarankiškai naudojanti verslo įmonė gali būti priversta prisiimti sau visus su nevykusia apskaitos paslauga susijusius nuostolius ir ieškoti naujos programos. Tačiau ir vėl neaišku, pagal kokius kriterijus rinktis kitą produktą, vadovaujantis kaina ar intuicija.

Kad apsaugotume Lietuvos įmones – programinės įrangos ir apskaitos paslaugų vartotojas, ir įmones – tokių įmonių finansinių ataskaitų informacijos vartotojas, nuo tokių ir joms panašių susidarantių situacijų, mūsų nuomone, Lietuvoje reikia sertifikuoti vartojamus ir naujai rengiamus apskaitos programinius produktus. Programinės įrangos tinkamumo, jos atitikties kokybiniais, technologiniais, kontrolės sistemos reikalavimams sertifikatas padėtų įmonėms vartotojoms susiorientuoti diegiant apskaitoje IT, pagerintų finansinių ataskaitų kokybę, pagerintų įmonių mokesčių išpareigojimų vykdymą, valstybės biudžeto surinkimą. Programinės įrangos sertifikavimą galėtų vykdyti Apskaitos ir audito tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Tai galėtų būti organizacinė problemos sprendimo pusė.

Tačiau negalima nepabrėžti, kad tokiam sertifikavimui reikalingi ir kriterijai, kuriais vadovaujantis programinė įranga turėtų būti sertifikuojama, ir kuriais vadovaujantis ji turėtų būti rengiama. Tokie kriterijai arba reikalavimai galėtų turėti, pavyzdžiui, tipinių projektinių sprendimų išraišką. Sertifikavimo etape galėtų būti rekomenduojama, kokiais atvejais, kokio tipo ir dydžio įmonėms konkretų programinį produktą rekomenduojama naudoti. Vadovaujantis tokiais tipiniais sprendimais parengta programinė įranga, pagaminta skirtingų autorių, galėtų skirtis atskiromis detalėmis, bet ji privalėtų, pavyzdžiui, turėti numatytus sprendimus,

kaip įmonėje, apskaitos paslaugų vartotojoje, organizuoti vidaus kontrolę, kad galima būtų patikrinti finansinės ar mokesstinės ataskaitos teisingumą, prieš ją pasirašant bei atiduodant Registrų centrui, bankui, Valstybinei mokesčių inspekcijai. Tokiais atvejais sprendimuose tikslinga būtų įvertinti, kad atitinkantis reikalavimus programinis produktas turi visus pagrindinius rekomenduojamus apskaitos registrus (Dėl tipinių finansinės... 1994). Savo ruožtu tokia sertifikavimo sistema pakeltų į aukštesnį lygį ir pačius programinius produktus.

## 7. Išvados

Informacinių technologijų naudojimo sąlygomis pastebimos tokios apskaitos vystymosi tendencijos:

1. Šalyje kyla apskaitą tvarkančių buhalterių kvalifikacijos klausimas. Šiandieną nėra jokių kvalifikacinių reikalavimų buhalteriumi, kad jis galėtų viešai tvarkyti apskaitą bet kurioje šalies įmonėje. Dėl to atsiranda rizika, kad ne visada turinčių pakankamai žinių buhalterių parengtos finansinės ataskaitos ir apskaičiuoti mokesčiai yra teisingi. Norint to išvengti, reikia įvesti viešai tvarkančių apskaitą buhalterių atestavimo tvarką, kurią galėtų atlikti buhalterių visuomeninės organizacijos, prižiūrimos Finansų ministerijos. Atestuotiems buhalteriams reikia suteikti tai patvirtinančius dokumentus, atestavimą atlikusios organizacijos turėtų viešai skelbti tokių buhalterių sąrašus.

2. Atliktas tyrimas rodo, kad praktikoje dažnai kyla problemų, kai apskaitą tvarko apskaitos paslaugų įmonės. Tarp sutarties šalių kyla nesutarimų, nereti atvejai, kai teikiamos apskaitos paslaugos yra abejotinos kokybės. Dėl to reikia numatyti apskaitos paslaugų įmonių licencijavimo tvarką. Visos apskaitos paslaugas teikiančios įmonės turėtų turėti licencijas, kurias išduotų Finansų ministerija ar kita, žemesnė, bet ministerijos prižiūrima struktūra, kuri tikrintų, kaip laikomasi nurodytų reikalavimų formuojant tokių įmonių steigėjus ir vadovybę. Tokioms įmonėms turėtų būti privaloma tvarka numatytas civilinės atsakomybės draudimas.

3. Viena iš priežasčių, kad apskaitos paslaugų įmonės teikia ne visada kokybiškas paslaugas, yra apskaitos paslaugų sutarčių neapibrėžtumai, nepakankamas reglamentavimas. Siekiant to išvengti reikia parengti metodines apskaitos paslaugų sutarčių rengimo rekomendacijas, kuriose galėtų būti numatyta ir pavyzdinė apskaitos paslaugų sutartis.

4. Nepakankamą apskaitos paslaugų kokybę lemia didelė naudojamų programinės įrangos produktų įvairovė, iš kurių sunkoka pasirinkti kokybiškus, tinkamus naudoti programinius produktus. Problemai išspręsti Lietuvoje reikia sertifikuoti esamus ir naujai rengiamus apskaitos programinius produktus. Programinės įrangos tinkamumo, jos atitikties kokybiniais, technologiniais, kontrolės

sistemos reikalavimams sertifikatas padėtų įmonėms vartotojoms susiorientuoti diegiant į apskaitą IT, pagerintų finansinių ataskaitų kokybę, pagerintų įmonių mokesčių įsipareigojimų vykdymą, valstybės biudžeto surinkimą.

## Literatūra

- Dėl tipinių finansinės apskaitos registrų. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos raštas Nr. 17N, *Valstybės žinios*, 1994, 18–302: 51.
- Dikčius, R. 2009. Atsargiai, jei apskaitą tvarko įmonė, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 33(561): 8.
- Domeika, P. 2008. *Apskaitos informacinė sistema*. Kaunas: VŠĮ „Spalvų kraitė“. 240 p. ISBN 978-9955-921-00-4.
- Kalčinskas, G. 2007. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 863 p.
- Lakis, V., et al. 2009. *Finansų apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Universiteto leidykla. 380 p.
- Lietuvninkienė, A. 2009. Atsargiai, jei apskaitą tvarko įmonė – Ar tikrai? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 35(563): 3.
- Lietuvos Respublikos audito įstatymas, *Valstybės žinios*, 2008, 82-3233.
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001, 99-3515: 21 str.
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243:143 str.
- Mackevičius, J. 2008. Ilgalaikio materialaus turto kompleksinės analizės metodika, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 9(4): 237–244. doi:10.3846/1648-0627.2008.9.237-244.
- Mackevičius, J., et al. 2007. Nuosavo kapitalo kompleksinės analizės metodika, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 8(2): 73–78. Vilnius: Technika.
- Montvydienė, O. 2009a. Buhalterinės apskaitos paslaugas turi teikti atsakingi ir etiški buhalteriai, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 39(567): 14.
- Montvydienė, O. 2009b. Buhalterijų laukia permainos – juos nori atestuoti auditoriai, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 32(560): 1–3.
- Muckutė, I. 2009. Viešojo sektoriaus apskaitos reformos data nesikeičia, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos* 37(565): 3.
- Valužis, K.; Pabedinskienė, St. 2005. *Apskaitos politika: verslo apskaitos standartai, apskaita ir mokesčių sistema*. Kaunas: Viltis. 480 p.

**Jonas BUKEVIČIUS.** Doctor, Associate Professor, Lecturer at the Department of Finance Engineering, Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: financial accounting and auditing.