

Atsakomybės apskaitos sandara ir jos informacijos naudojimas

Jonas Mackevičius

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros profesorius emeritas, habil. dr.
Department of Accounting and Auditing,
Faculty of Economics, Vilnius University
Professor emeritus, Habil. Doctor
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt

Rasa Subačienė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros profesorė, daktarė
Department of Accounting and Auditing,
Faculty of Economics, Vilnius University
Assoc. Professor, Doctor
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius
El. paštas: rasa.subaciene@ef.vu.lt

Daiva Tamulevičienė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedros asistentė, doktorantė
Department of Accounting and Auditing,
Faculty of Economics, Vilnius University
Assistant, PhD student
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius
El. paštas: daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt

Straipsnyje nagrinėjama vienos iš svarbiausių valdymo apskaitos sričių – atsakomybės apskaitos sandaros ir jos informacijos naudojimo įmonėse problema. Pateikiami nauji atsakomybės apskaitos ir atsakomybės centrų apibrėžimai bei pavyzdinė atsakomybės apskaitos sandaros schema. Išskiriami šie atsakomybės apskaitos sandaros elementai: organizacinė valdymo struktūros analizė ir pertvarkymas; atsakomybės apskaitos tikslų nustatymas; atsakomybės centrų kūrimas; atsakomybės centrų biudžetų sudarymas ir jų vykdymo savikontrolė; atsakomybės centrų veiklos vertinimas; atsakomybės centrų atskaitomybė įmonės vadovybei. Nagrinėjami atsakomybės centrų kūrimo principai, pasiūlyti atsakomybės centrų sudarymo kriterijai. Daug dėmesio skiriama išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centrams apibūdinti ir jų veiklai vertinti finansiniais ir nefinansiniais rodikliais. Pateikiama atsakomybės apskaitos informacijos naudojimas įvairiems įmonės tikslams.

Pagrindiniai žodžiai: atsakomybės apskaita, sandara, atsakomybės centrai, informacijos naudojimas.

Įvadas

Atsakomybės problema buvo žinoma ir aptarinėjama jau gilioje senovėje. Žmonės, atliekantys tam tikrus darbus, buvo atsakingi už jų įvykdymą laiku ir kokybiškai. Už blogą jų atlikimą kai kuriose senovės valstybėse buvo skiriamos baudos. Ilgainiui atsakomybės problema tapo įvairių mokslų – teisės, medicinos, religijos, ekonomikos, psichologijos, filosofijos ir kitų – tyrimo objektu. Pradėti nagrinėti atsakomybės teisiniai, doroviniai, etiniai, socialiniai, finansiniai, ekonominiai, kultūriniai, istoriniai ir kiti aspektai.

Su atsakomybės problema glaudžiai susijusi ir buhalterinė apskaita. Jos praktikoje jau nuo L. Pačiolio laikų buvo daroma įvairių klaidų ir apgaulių, susijusių su atsakomybės sumažėjimu arba jos nepaisymu. Tačiau šios problemos mokslinių tyrimų atlikta nedaug. Pirmą kartą atsakomybės apskaitos esmę ir reikšmę teoriškai apibūdino H. Higginsas 1952 metais. Jis suformulavo atsakomybės centrų koncepciją, kurios pagrindinis teiginys yra: kiekvienam įmonių padaliniiui priskiriamos tik tos pajamos ir išlaidos, už kurias jis atsako ir kurias gali kontroliuoti (Higgins, 1952, p. 17). Lietuvoje bendriausi atsakomybės apskaitos klausimai nagrinėjami tik keliuose vadovėliuose ir mokomuosiuose leidiniuose. Kiek išsamiau ištirti atsakomybės centrų valdymo klausimai (Valančienė, 2003; Valančienė, Večerskienė, 2006). Iki šiol buvo paskelbtas tik vienas mokslinis straipsnis, kuriame nagrinėjami kai kurie atsakomybės apskaitos tvarkymo ir atsakomybės centrų sudarymo klausimai diegiant kontrolingo sistemą (Tamulevičienė, 2014, p. 126–140).

Tyrimo objektas – atsakomybės apskaita.

Tyrimo tikslas – ištirti atsakomybės apskaitos sandarą ir jos elementų taikymo galimybes.

Šiam tikslui pasiekti iškelti tokie uždaviniai:

- 1) išnagrinėti atsakomybės apskaitos esmę ir reikšmę;
- 2) pateikti atsakomybės apskaitos sandarą išskiriant svarbiausius jos taikymo elementus;
- 3) suformuluoti atsakomybės centrų kūrimo principus ir kriterijus;
- 4) išnagrinėti atsakomybės centrų rūšis ir jų klasifikavimo požymius;
- 5) ištirti išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų atsakomybės centrų veiklos ypatybes ir pateikti jų veiklos vertinimo metodiką;
- 6) ištirti atsakomybės centrų informacijos naudojimą įvairiais įmonės tikslais.

Tyrimo metodai – mokslinės literatūros analizė, informacijos rinkimo, sisteminimo, lyginimo ir apibendrinimo metodai.

Atsakomybės apskaitos apibūdinimas ir jos sandara

Bendriausia prasme atsakomybė yra „dorovinių, pareiginių ir teisinių reikalavimų paisymas“ (Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, 1993, p. 55). Ši nuostata ypač svarbi tvarkant ir organizuojant įmonių buhalterinę apskaitą globalios ir konkurencingos rinkos sąlygomis. Buhalterinės apskaitos duomenys naudojami įmonių veiklai vertinti, kontroliuoti, valdyti ir prognozuoti, optimaliems valdymo sprendimams priimti. Todėl ją tvarkant ypač didėja ne tik buhalterių, bet ir visų įmonės darbuotojų, vienaip ar kitaip susijusių su tam tikrų ūkinių operacijų atlikimu, kontrole, įforminimu, apdorojimu, informacijos sisteminimu ir pateikimu atitinkamiems padaliniais, atsakomybė. Dėl atsakomybės svarbos didėjimo atliekant įvairias ūkines operacijas ir siekiant gauti geresnius įmonės veiklos rezultatus formuojasi vadinamoji atsakomybės apskaita.

Tai atskira valdymo apskaitos sritis, kurios sandara iki šiol iširta nepakankamai.

Atsakomybės apskaitos sukūrimo idėja yra grindžiama teiginiu, kad įmonė – tai darbuotojų, siekiančių tų pačių įmonės tikslų, visuma, t. y. kuo geriau kiekvienas darbuotojas atliks jam patikėtas funkcijas, tuo didesnės galimybės įmonei pasiekti numatytus tikslus. Atsakomybės apskaita identifikuoja kiekvieną įmonėje dirbantį asmenį, kuris turi bet kokią įtaką kontroliuoti išlaidas ir pajamas ir kuris įvardijamas kaip atskiras atsakomybės centras, galintis apibrėžti, išmatuoti savo veiklą ir už ją atsiskaityti (Tamulevičienė, Subačienė, 2013, p. 277).

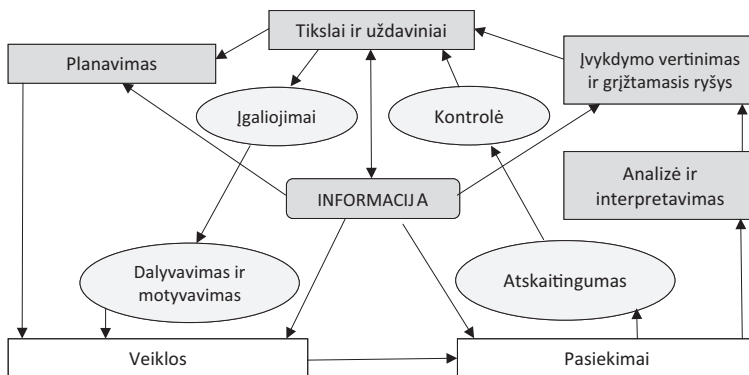
Buhalterinės apskaitos teorijoje iki šiol nėra pateikiama išsamaus atsakomybės apskaitos apibrėžimo. Tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai daugiausia dėmesio skiria atsakomybės centrų apibūdinimui. Kai kurie autoriai vartoja atsakomybės apskaitos ir atskaitomybės terminą (angl. *Responsibility Accounting and Reporting*) (Hammer, Carter, Usry, 1994, p. 467). Tik nedaugelyje publikacijų pateikiami atsakomybės apskaitos apibrėžimai, išryškinantys svarbiausius jos aspektus. D. Hansen ir kt. (2001) teigia, kad atsakomybės apskaita – tai sistema, kuri matuoja atsakomybės centro veiklos rezultatus, atsižvelgiant į tą informaciją, kurią centro vadovas gali valdyti (Hansen ir kt., 2001). S. Golovas ypač pabrėžia atsakomybės apskaitos kontrolinę ir vertinimo funkcijas. Jo nuomone, atsakomybės apskaita – tai apskaitos sistema, kuri užtikrina kiekvieno atsakomybės centro veiklos kontrolę ir įvertinimą (Голов, 2004, p. 345). Pateikiant atsakomybės apskaitos apibrėžimą šalia kitų šios apskaitos tikslų pabrėžiama atsakomybės atskaitų parengimo svarba: atsakomybės apskaita – tai apskaita, kuri identifikuoja, kurie įmonės padaliniai turi

pirminę atsakomybę už tam tikrą veiklą, tos veiklos matavimą ir atsakomybės atskaitų rengimą (Horngren, Sundem, Stratton, 2005, p. 385).

Pateiktuose atsakomybės apskaitos apibrėžimuose akcentuojami jos tikslai, kurių visų apibrėžime neįmanoma ir netikslinga pateikti. Mūsų nuomone, atsakomybės apskaita – tai valdymo apskaitos sritis, teikianti informaciją įmonės vadovybei apie atsakomybės centrų veiklos rezultatus ir jiems skirtų išteklių naudojimo efektyvumą. Šiame apibrėžime išryškinami svarbiausi dalykai:

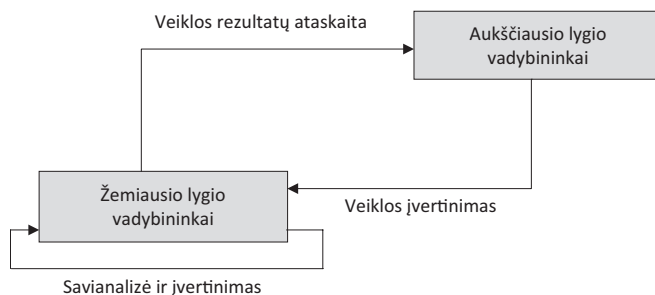
- 1) atsakomybės apskaita yra ne finansinės, o valdymo apskaitos sritis, beje, ir viena iš svarbiausių;
- 2) atsakomybės apskaita – tai informacijos apie atsakomybės centrų veiklos rezultatus rinkimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema;
- 3) atsakomybės apskaita – tai atskaitomybės centrams skirtų išteklių naudojimo efektyvumo įvertinimo sistema;
- 4) atsakomybės apskaita – tai informacijos apie atsakomybės centrų veiklą pateikimas įmonės vadovybei, priimančiai tam tikrus operatyvius ir perspektyvius valdymo sprendimus.

Atsakomybės apskaitos apibūdinimas, jos esmės supratimas leidžia tiksliai suformuoti jos sandarą, kuri turi ne tik teorinę, bet ir praktinę reikšmę. Tačiau tiek lietuvių, tiek užsienio autoriai atsakomybės apskaitos sandaros problemai nagrinėti skiria nepakankamai dėmesio. Pavyko rasti tik dviejų autorių pateiktas atsakomybės apskaitos sandaros schemas (autoriai vartoja ne sandaros, o struktūros terminą, kuris šiuo atveju nėra tikslus). A. Pajroko (2014, p. 55) atsakomybės apskaitos struktūros schemoje (1 pav.) pateikiamas informacijos judėjimo kelias nuo planavimo iki tikslų ir uždavinių



1 pav. Atsakomybės apskaitos struktūra

Šaltinis: Pajrok (2014, p. 55)



2 pav. Atsakomybės apskaitos struktūra

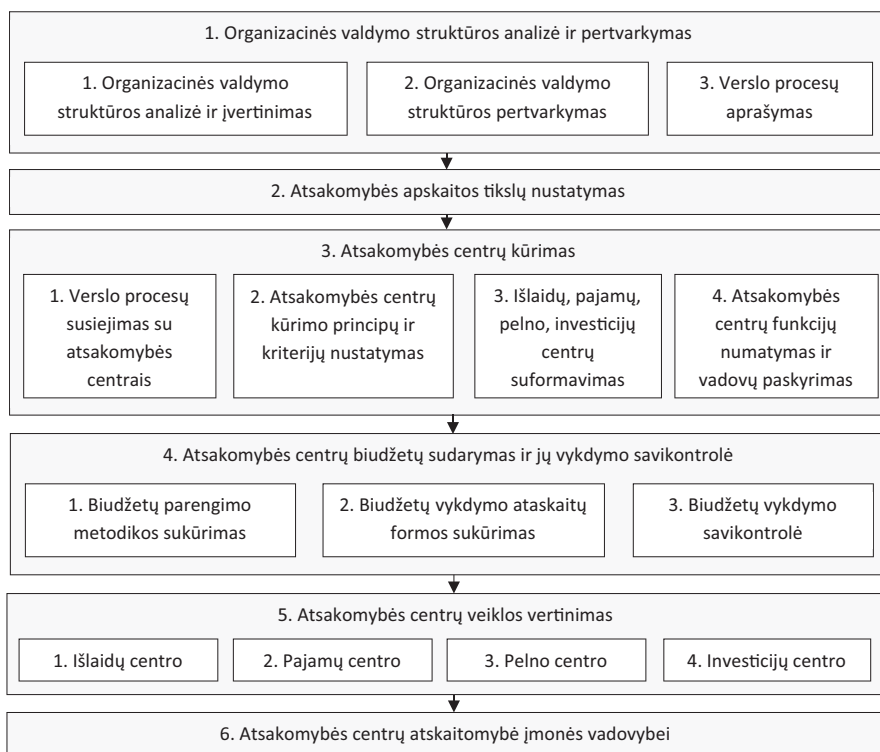
Šaltinis: Golov, (2004, p. 346)

įvykdymo. Joje nėra svarbiausio atsakomybės apskaitos elemento – atsakomybės centrų. S. Golovo (2014, p. 346) schemeje (2 pav.) taip pat neminimi atsakomybės centrai, o tik pabrėžiami žemiausio lygio vadybininkų ryšiai su aukščiausio lygio vadybininkais vertinant veiklos rezultatus.

Atsakomybės apskaitos sandarą apibūdina ją sudarantys elementai, kuriuos būtina žinoti diegiant atsakomybės apskaitos sistemą įmonėse. Pateikiame pavyzdinę atsakomybės apskaitos sandaros schemą, kuri gali būti pritaikoma įvairaus dydžio ir įvairių ūkio šakų įmonėse (3 pav.).

Iš 3 pav. matyti, kad atsakomybės apskaitos kūrimas turi būti pradedamas nuo

įmonės organizacinės valdymo struktūros įvertinimo ir jos pertvarkymo. Sukurti atsakomybės apskaitos sistemą yra lengviausia decentralizuotose įmonėse, kuriose sprendimų priėmimas nėra sutelktas vienoje rankose, t. y. kai vadybininkas turi teisę savarankiškai, be aukštesnio vadovo pritarimo priimti sprendimus tam tikrais klausimais ir dėl tam tikros pinigų sumos. Decentralizuota įmonės organizacinė valdymo forma turi nemažai pranašumų prieš centralizuotą valdymo formą. Iš jų pažymėtini šie: 1) žemesnio lygio vadovai ir vadybininkai turi daugiau ir tikslesnės informacijos operatyviems sprendimams priimti; 2) žemesnio lygio vadovai, įtraukti į sprendimų



3 pav. *Atsakomybės apskaitos sandara*

Šaltinis: sudaryta autorių

priėmimo procesą, tampa labiau motyvuoti, iniciatyvūs ir atsakingi; 3) žemesnio lygio vadovai, aktyviai dalyvaujantys įmonės valdyme, įgyja daug vertingų žinių ir patirties, todėl ateityje jiems atsiranda galimybės kopti karjeros laiptais, t. y. tapti aukštesnio lygio vadovais; 4) aukščiausio lygio vadovai, nespręsdami kasdienių problemų, gali labiau susitelkti į strateginį įmonės veiklos valdymą, jos plėtros analizę ir perspektyvų prognozavimą.

Kuriant atsakomybės apskaitos sistemą reikia atsižvelgti į vieną svarbų decentralizuotos valdymo formos trūkumą ir stengtis jį laiku pašalinti. Tai žemesnio lygio vadovų kompetencijos stoka sprendžiant tam tikras užduotis ir nepakankamos jų žinios apie bendrą įmonės veiklą, jos tikslus ir perspek-

tyvas. Dėl šio trūkumo gali būti nesuderinti visos įmonės ir jos padalinių tikslai, atsirasti nepageidaujamų padarinių, nulemiančių blogesnius įmonės rezultatus.

Kuriant atsakomybės apskaitos sistemą labai svarbu suformuluoti jos tikslus, nustatyti, ko iš jos tikimasi.

Įvairūs autoriai nurodo skirtingus atsakomybės apskaitos tikslus. T. Alpesho (2013) nuomone, svarbiausi yra šie tikslai: 1) nustatyti ir įvertinti kiekvieno atsakomybės centro indėlį siekiant bendrą įmonės tikslų, 2) įvertinti atsakomybės centrų vadovų veiklos kokybę, 3) motyvuoti atsakomybės centrų vadovus veikti derinant savo centro ir visos įmonės tikslus. S. Golovas (2004) suformulavo šiuos atsakomybės apskaitos tikslus: 1) nustatyti atsakomybės

centrus; 2) sudaryti kiekvieno atsakomybės centro biudžetus; 3) reguliariai sudaryti veiklos ataskaitas; 4) atlikti nukrypimų priežasčių analizę ir įvertinti centro veiklą. Mūsų nuomone, svarbiausi atsakomybės apskaitos tikslai (nepriklausomai nuo įmonės dydžio, gaminamos produkcijos ir teikiamų paslaugų ar kitų veiklos ypatybių) yra šie: 1) rinkti, sisteminti ir analizuoti informaciją apie tam tikrų įmonės padalinių (atsakomybės centrų) veiklą; 2) apskaičiuoti padalinio (atsakomybės centro) veiklos rezultatus; 3) pateikti informaciją apie padalinių (atsakomybės centrų) veiklą suinteresuotiems vartotojams.

Atsakomybės centrų kūrimo principai, kriterijai ir rūšys

Vienas iš svarbiausių atsakomybės apskaitos kūrimo elementų yra atsakomybės centrų kūrimas. Mokslinėje literatūroje atsakomybės centrai apibūdinami įvairiai: kaip įmonės veiklos tam tikra zona ar padalinys, kuriame galima nustatyti vadovo individualią atsakomybę (Друри, 1994, p. 47), kaip tam tikros veiklos sritis ar padalinys, kurioje vadovauja atsakingas asmuo (vadybininkas), turintis teisę ir galimybę priimti sprendimus (Ивашкевич, 2000, p. 56), kaip tam tikras mokymas, naujas psichologinis apskaitos traktavimas vadovų elgesiui gerinti (Соколов, 2000, p. 233). Atsakomybės centras yra veiklos sričių ir išteklių joms vykdyti suteikimas vadybininkams (Horngren, Sundem, Stratton, 2005, p. 384). Atsakomybės centras – tai veiklos (segmento) sfera, kurioje nustatyta asmeninė vadybininko atsakomybė už veiklos rodiklius, kuriuos jis kontroliuoja (Голов, 2004, p. 345). Pateikiamas ir gana supaprastintas atsakomybės centro apibrėžimas: atsakomybės centras yra įmonės vienetas, už kurį atsakingas vadybininkas,

arba tai yra mažas verslas, kuris turi padėti pasiekti visos įmonės tikslus (Atkinson ir kt., 2007, p. 581).

Atsakomybės centrų problemą aštuntajame dešimtmetyje dažnai nagrinėjo buvusių TSRS ir VDR mokslininkai. Jie pagrindinį dėmesį skyrė vienam atsakomybės centrui – išlaidų centrui. Jų darbuose (Geissler ir kt., 1977, p. 131–134; System von Rechnungsführung..., 1973, p. 374–377; Стуков, 1979, p. 58–59; Ивашкевич, 1974, p. 62–65; Бородкин, 1975, p. 105–109 ir kt.) išlaidų centrai buvo vadinami išlaidų susidarymo vietomis. Buvo pabrėžiama, kad, tiksliai organizuojant išlaidų apskaitą pagal jų susidarymo vietas, galima geriau kontroliuoti ne tik konkrečių padalinių išlaidas, bet ir visą jų veiklą. Ypač buvo pabrėžiama išlaidų apskaitos pagal jų susidarymo vietas reikšmė tuo metu madinškai ūkiskaitai diegti ir jai stiprinti, išteklių taupumui bei darbuotojų iniciatyvai ugdyti. Buvo daug diskutuojama, ką vadinti išlaidų susidarymo vieta, kiek tų vietų gali būti organizuojama įmonėje, kokie asmenys gali būti atsakingi už tam tikrų išlaidų susidarymą. Nelygu įmonių dydis, veiklos pobūdis, organizacinė valdymo struktūra ir kitos ypatybės, išlaidų susidarymo vietų skaičius galėjo svyruoti nuo 50 iki 600–700. Išlaidų susidarymo vietomis buvo įvardijami ne tik pagrindiniai ir pagalbiniai cechai, biurai, skyriai, laboratorijos, sandėliai, bet ir konkrečios mašinos, staklės, automatinės linijos ir kt. (Мацкевичюс, 1984, p. 102–103). Nustatytas didelis išlaidų susidarymo vietų skaičius kėlė daug tiek organizacinių, tiek apskaitos ir jų veiklos kontrolės problemų. Todėl tokia atsakomybės apskaitos atmaina negalėjo būti pritaikyta praktikoje.

Išnagrinėjus įvairių autorių atsakomybės centrų apibrėžimus, siūlomas toks apibrėžimas: atsakomybės centras yra tam tikras veiklos padalinys, kuriam vadovau-

ja atsakingas asmuo, turintis konkrečią atsakomybę, įgaliojimus ir teises priimti sprendimus, siekiant padėti įgyvendinti numatytus įmonės tikslus.

Kuriant atsakomybės centrus būtina vadovautis svarbiausiais jų kūrimo principais ir kriterijais. Šią problemą nagrinėjo daugelis Lietuvos (Kalčinskas, 2007; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Mackevičius, 2003; Tamulevičienė, Subačienė, 2013 ir kt.) ir užsienio (Стуков, 1975; Garrison, 1985; Drury, 2002; Голов, 2004; Needles, Crosson, 2011; Kinney, Rainborn, 2011; ir kt.) autorių, tačiau jų nuomonės skirtingos. Nagrinėdami atsakomybės centrų sudarymo kriterijus autoriai nenurodo jų pavadinimo, o tik aprašo esmę.

Išnagrinėjus įvairių autorių nuomones siūlomi tokie atsakomybės centrų kūrimo principai ir kriterijai (1 lentelė).

Vadovaujantis 1 lentelėje nurodytais principais ir kriterijais galima sukurti sėkmingai veikiančius atsakomybės centrus,

kurie garantuotų ne tik gerus centrų rezultatus, bet ir svariai prisidėtų prie įmonės tikslų įgyvendinimo.

Nustatyti atsakomybės centrus yra labai svarbu ir atsakinga. Nuo to priklauso ne tik konkrečių padalinių, bet ir visos įmonės veiklos rezultatai, jos plėtros galimybės. Todėl neatsitiktinai keliami klausimai, kiek įmonėje turėtų būti sukurta atsakomybės centrų, kaip jie būtų vadinami, kokio dydžio, kokios jų funkcijos ir kt. Suprantama, kad atsakomybės centrų skaičius ir jų veiklos ypatumai iškelė ne tik organizacines, valdymo, apskaitos, kontrolės, bet ir jų sisteminimo ir klasifikavimo problemas. Įvairūs autoriai siūlo atsakomybės centrus klasifikuoti pagal įvairius požymius: 1) pagal atsakomybės sritis (išlaidų, pajamų, pelno, investicijų); 2) pagal funkcijas (gamybiniai, paslaugų); 3) pagal pobūdį (realūs, menami); 4) pagal pastovumą (laikini, nuolatiniai); 5) pagal valdymo tikslus (strateginiai, operatyvieji) ir kt. (Sekhar, Rajagopalan, 2013; Hansen ir kt.,

1 lentelė. *Atsakomybės centrų kūrimo principai ir kriterijai*

<i>Principai</i>	<i>Kriterijai</i>
1. <i>Decentralizacijos</i> – kiekvieno lygio vadybininkas priima sprendimus iš savo atsakomybės srities.	1. <i>Teritorinis</i> – galimybė išskirti centrą pagal teritorinį požymį.
2. <i>Laisvės</i> – atsakomybės centrų vadovams suteikiama visiška veikimo laisvė.	2. <i>Organizacinis</i> – centras turi būti įmonės organizacinės struktūros dalis.
3. <i>Pavaldumo</i> – aiškiai apibrėžiamas kiekvieno centro pavaldumas, nustatomi jo ryšiai su kitais centrais.	3. <i>Funkcinis</i> – turi būti apibrėžtos centro funkcinės savybės (veiklos pobūdis, gaminama produkcija, teikiamos paslaugos).
4. <i>Pareigos ir atsakomybės</i> – kiekvienas centro vadovas prisiima vykdyti jam skirtas pareigas ir būti asmeniškai atsakingas.	4. <i>Vienvaldystės</i> – kiekvienam atsakomybės centrui turi būti paskirtas vadovas, atsakingas už centro veiklos rezultatus.
5. <i>Lankstumo</i> – valdyti centrą atsižvelgiant į išorės ir vidaus veiksmų pokyčius.	5. <i>Vertinimo</i> – turi būti nustatyti aiškūs ir išmatuojami rodikliai, kuriais būtų vertinama centro veikla.
	6. <i>Apskaitos ir atskaitomybės</i> – kiekvienas centras turi turėti savo apskaitos ir atskaitomybės sistemą ir tinkamai ją tvarkyti.
	7. <i>Planavimo ir prognozavimo</i> – galimybė pamatuoti ir prognozuoti veiklos rodiklius, sudaryti įvairius biudžetus.

Šaltinis: sudaryta autorių

2001; Климкович, 2012; Kalčinskas, Jagminas, 2005; Tamulevičienė, 2014; Бородкин, 1975; Ивашкевич, 1974).

Reikia pažymėti, kad atsakomybės centrų klasifikavimas pagal įvairius požymius turi daugiausia teorinę reikšmę. Pagrindinė problema yra atsakomybės centrų veiklos efektyvumas. Atsižvelgiant į įmonių dydį, veiklos ypatybes, tikslingiausia kurti atsakomybės centrus pagal tris požymius: 1) pagal atsakomybės sritis; 2) pagal funkcijas; 3) pagal veiklos procesus (2 lentelė).

Praktikoje tikslingiausia atsakomybės centrus kurti pagal atsakomybės sritis, t. y. išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centrus.

Pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas išlaidų centrums. Išlaidų centru gali būti

cechas, darbo baras, brigada, įrenginiai ir kt. Valdymo tarnybose išlaidų centrais gali būti įmonės padaliniai, pavyzdžiui, tiekimo, pardavimo, projektavimo, planavimo, darbo užmokesčio, buhalterijos, personalo tarnybos. Pažymėtina, kad ne visada išlaidų centras turi būti teritoriškai atskirtas nuo kitų. Pagrindinis reikalavimas, kuris keliamas kuriant išlaidų centrus, yra tas, kad turi būti užtikrinta šiame centre susidariusių išlaidų apskaita ir kontrolė, kad šias išlaidas būtų galima palyginti su normatyvinėmis, taip pat su gautais rezultatais. Pagrindinis išlaidų centrų tikslas – siekti mažesnių išlaidų. Gerai tvarkant išlaidų centrų apskaitą ir lyginant išlaidas jų susidarymo vietose su pagamintos produkcijos kiekiu, galima nuolat kontro-

2 lentelė. *Atsakomybės centrų klasifikavimas ir jų apibūdinimas*

<i>Atsakomybės centrų sudarymo požymiai</i>	<i>Atsakomybės centrai</i>	<i>Atsakomybės centrų apibūdinimas</i>
1. Pagal atsakomybės sritis	1. Išlaidų	Tai įmonės padalinys, kuriame apskaitomos ir kontroliuojamos išlaidos.
	2. Pajamų	Tai įmonės rinkotyros ir pardavimo padaliniai, kurie atsako už įmonės tam tikros dalies pardavimo pajamų uždirbimą, o kartais ir įplaukų surinkimą, bet neatsako už išlaidas, patirtas gaminant produktus.
	3. Pelno	Tai įmonės padalinys, kurio vadovas atsako tiek už uždirbtas pajamas, tiek už patirtas išlaidas, o veiklos rezultatas apibūdinamas pelnu.
	4. Investicijų	Tai padalinys, kurio vadovas atsako už įmonės veiklos strategiją, politiką, investavimo efektyvumą ir visos įmonės veiklos pelningumą.
2. Pagal svarbumą	1. Pagrindiniai	Pagrindiniai centrai yra tiesiogiai susiję su produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu.
	2. Pagalbiniai	Pagalbiniai centrai yra netiesiogiai susiję su produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu. Jie teikia paslaugas kitiems centrums.
3. Pagal veiklos procesus	1. Tiekimo 2. Gamybos 3. Gamybos aptarnavimo 4. Pardavimo 5. Valdymo	Kiekvienoje grupėje gali būti sukurti keli centrai, tiksliai vykdančys numatytas funkcijas. Svarbu išvengti funkcijų dubliavimo.

Šaltinis: sudaryta autorių

liuoti ne tik konkrečių padalinių išlaidas, bet ir visą jų veiklą, padidinti padalinių vadovų ir tiesiogiai darbuotojų atsakomybę už tam tikras išlaidas, tiksliau nustatyti padalinių pastangas ir laimėjimus siekiant mažinti išlaidas. Analizuojant išlaidų centrų veiklą būtina patikrinti, ar kiekvienam išlaidų centrui nustatyti atitinkami išlaidų registravimo ir apskaičiavimo būdai; ar kiekvienas išlaidų centras yra savarankiška atsakomybės sritis; ar nėra didesnių sunkumų priskirti tam tikras išlaidas atitinkamam išlaidų centrui; ar atsakingi asmenys skiriami tik ten, kur išlaidas galima tiesiogiai nustatyti ir apskaičiuoti. Gerai tvarkoma išlaidų apskaita pagal centrus turi atsakyti į tokius klausimus: kur, kokiose vietose ir kokio dydžio išlaidos susidarė? Dabar ir teoretikai, ir praktikai pripažįsta, kad nėra išlaidų, už kurias nebūtų kas nors atsakingas, todėl turi būti ieškoma už atitinkamas išlaidas atsakingų darbuotojų visuose valdymo lygiuose – nuo žemiausio iki aukščiausio.

Pabrėžiant išlaidų centrų reikšmę nėra ir negali būti sumenkinamas kitų centrų vaidmuo. Pajamų centras yra atsakingas už pajamas, už parduotą produkciją, centro išlaidumą ir produkcijos pardavimo išlaidas. Tačiau pajamų centras neatsako už išlaidas, patirtas gaminant produkciją. Centro darbuotojai turi siekti gauti didesnę pardavimo pelningumą; jeigu pardavimo pelningumas sumažėja, svarbu iširti priežastis.

Svarbiausias pelno centro uždavinys yra uždirbti biudžete numatytą ar didesnę pelną. Pelno centro vadovo atsakomybė didesnė už išlaidų ar pajamų centro vadovo, nes jis, siekdamas uždirbti pelną, turi kontroliuoti ir išlaidų, ir pajamų susidarymą, todėl turi siekti, kad būtų kruopščiai tvarkoma pajamų ir išlaidų apskaita. Pelno centras gali gerai funkcionuoti tik tada, kai nuolat gauna informaciją iš visų įmonės padalinių.

Investicijų centras – tai toks atsakomybės centras, kurio vadovas atsako už įmonės veiklos strategiją, politiką, investavimo efektyvumą ir visos įmonės veiklos pelningumą. Pagrindinis šio centro uždavinys – užtikrinti įdėto kapitalo maksimalų pelningumą, jo greitą atsipirkimą ir įmonės vertės didėjimą. Didelėse įmonėse investicijų centro vadovas yra atsakingas už plėtrą ir strategines investicijas. Tai gali būti naujų padalinių kūrimas arba įsigijimas, esamų padalinių modernizavimas. Investicijų centrai rūpinasi ne tik investicijų centro, bet ir visos įmonės mokumu ir pelningumu, ieško finansavimo šaltinių.

Atsakomybės centrų veiklos planavimas ir vertinimas

Labai svarbus yra ketvirtasis atsakomybės apskaitos sandaros elementas – atsakomybės centrų biudžetų sudarymas ir jų vykdymo kontrolė. Visi atsakomybės centrų vadovai turi sudaryti tokius biudžetus, kurie padėtų įgyvendinti svarbiausius įmonės veiklos tikslus, garantuoti gerus finansinius rezultatus ir taupiai naudoti visos įmonės išteklius. Biudžetuose turi būti nurodyti svarbiausi finansiniai rodikliai, kuriais būtų galima objektyviai įvertinti atsakomybės centro veiklą ir motyvuoti visus centro darbuotojus siekti geresnių veiklos rezultatų. Atsakomybės centrų biudžetai turi padėti suderinti įmonės ir jos padalinių tikslus ir uždavinius, užtikrinti glaudesnius įmonės padalinių vadovų ryšius siekiant įvykdyti nustatytus tikslus, didinti asmeninę visų darbuotojų atsakomybę, padėti centrų vadovams priimti geresnius valdymo sprendimus. Biudžetų vykdymo kontrolei užtikrinti turi būti sudaromos konkrečios ataskaitų formos, kuriose būtų nustatomi nukrypimai nuo biudžetinių rodiklių ir numatomos nukrypimų šalinimo priemonės.

Įmonių vadovai turi būti suinteresuoti visų atsakomybės centrų veikla, kad ji būtų kuo efektyvesnė ir padėtų pasiekti numatytus visos įmonės tikslus. Todėl labai svarbu parengti visų atsakomybės centrų veiklos vertinimo metodiką. Šiai problemai spręsti skiriama nepakankamai dėmesio, mokslinėje literatūroje pasitaiko tik pavienių siūlymų, kaip vertinti vieno ar kito centro veiklą. Pavyzdinė atsakomybės centrų veiklos vertinimo sistema pateikiama 3 lentelėje.

Trečioje lentelėje pateikti tik kai kurie finansiniai atsakomybės centrų veiklos vertinimo rodikliai. Atsakomybės centrų rezultatai turi būti vertinami atsižvelgiant ne tik į finansinius, bet ir nefinansinius rodiklius, kurie labiausiai atspindi tiesioginį centro darbą. Tokie gali būti rodikliai, susiję su valdymo efektyvumu, išteklių naudojimu, produkcijos ir paslaugų kokybe, organizaciniu ir techniniu lygiu, rinkodara ir kt. Tačiau svarbiausia, kad parenkant tiek finansinius, tiek nefinansinius rodiklius at-

3 lentelė. *Įmonės atsakomybės centrų veiklos vertinimas*

<i>Atsakomybės centrai</i>	<i>Finansiniai veiklos vertinimo rodikliai</i>
1. Išlaidų centras	<ol style="list-style-type: none"> 1. Naudingai sunaudotų medžiagų vertės santykis su visomis sunaudotomis medžiagomis 2. Sunaudotų medžiagų vertės santykis su pagaminta produkcija 3. Centro personalo darbo užmokesčio santykis su bendru darbo užmokesčio fondu 4. Centro personalo išlaidų santykis su produkcijos savikaina 5. Pridėtinių išlaidų lygis 6. Veiklos sąnaudos vienam pardavimo pajamų eurui 7. Kiti
2. Pajamų centras	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pardavimo pajamų pasikeitimas lyginant su planu ir ankstesniais laikotarpiais 2. Centro pajamų dalis visose įmonės pajamose 3. Pardavimo pajamų struktūra pagal gaminius 4. Pardavimo pajamų santykis su turto 5. Vidutinė pardavimo pajamų suma, tenkanti vienam atsakomybės centro darbuotojui. 6. Asortimento plano įvykdymas 7. Kiti
3. Pelno centras	<ol style="list-style-type: none"> 1. Grynasis pardavimo pelningumo koeficientas 2. Bendrasis pardavimo pelningumo koeficientas 3. Pastoviųjų išlaidų ir grynojo pelno santykis 4. Grynojo pelno ir darbuotojų skaičiaus santykis 5. Ribinis pelnas (pardavimo pajamos minus kintamos išlaidos) 6. Kiti
4. Investicijų centras	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nuosavo kapitalo pelningumo koeficientas 2. Nuosavo kapitalo pelningumo veiksnių – grynojo pardavimo pelningumo, turto apyvartumo ir kapitalo struktūros – pokyčių skaičiavimas ir vertinimas 3. Akcijos kainos ir pelno santykis 4. Vienos paprastosios akcijos pelnas 5. Kiti

Šaltinis: sudaryta autorių

sakomybės centrums vertinti tikslinga vadovautis dviem pagrindiniais kriterijais: 1) kuo tiksliau nustatyti centro pasiektus rezultatus ir centrui įmonės vadovybės suteiktų išteklių naudojimo efektyvumą; 2) kiekvieno atsakomybės centro vertinimo rodiklius susieti su visos įmonės veiklos vertinimo rodikliais, kurių vykdymas padėtų pasiekti numatytus įmonės tikslus.

Įmonės vadovybė kiekvienam atsakomybės centrui turi suteikti tam tikrą veiksmų laisvę ir duoti teisę naudotis tam tikrais ištekliais. Todėl kiekvienas atsakomybės centras turi periodiškai pateikti savo veiklos vykdymo ataskaitą. Ataskaitų formos gali būti įvairios, tačiau jose svarbu nurodyti tų veiklos sričių, už kurias centras atsakingas, planuotus ir faktinius rezultatus, pateikti ne tik nukrypimų dydžius, bet ir priežastis. Gerai tvarkant atsakomybės apskaitą paprastai parengiamos pavyzdinės ataskaitų formos siekiant, kad žemesnio lygio informacija taptų sudedamąja aukštesnio lygio ataskaitos dalimi.

Atsakomybės apskaitos informacijos naudojimas

Šiuolaikinėmis konkurencinės rinkos sąlygomis atsakomybės apskaitos taikymas įmonėse tampa objektyvia būtinybe. Gerai tvarkoma atsakomybės apskaita leidžia padidinti įmonės valdymo sistemos kokybę, visų darbuotojų atsakomybę už veiklos rezultatus. Ji teikia informaciją įmonės vadovybės veiklai valdyti, operatyviesiems ir perspektyviesiems sprendimams priimti, padeda efektyviau prognozuoti, planuoti ir kontroliuoti įmonės padalinių veiklą bei jų ekonominį efektyvumą. Naudojant atsakomybės apskaitos informaciją galima numatyti ir parinkti efektyviausius įmonės veiklos plėtros būdus ir galimybes, t. y. kurti sėkmingą įmonės veiklos politiką.

Išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centruose sukaupta informacija gali būti praveranti sprendžiant įvairias įmonės problemas. Dažniausiai ji naudojama šiems tikslams:

1. *Įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams vertinti.* Įmonės finansinę būklę apibūdina trys rodikliai: turtas, kapitalas ir įsipareigojimai, o veiklos rezultatus – pajamos ir sąnaudos. Įmonės vadovybei labai svarbu žinoti, kaip efektyviai naudojamas ilgalaikis ir trumpalaikis turtas, kokia yra nuosavo kapitalo sudėtis, ar įmonė moki, ar ji turi pakankamai mokėjimo priemonių, kokie yra trumpalaikiai ir ilgalaikiai įsipareigojimai ir kt. Pajamų ir pelno atsakomybės centrai suteikia informaciją, būtiną pardavimo, turto ir kapitalo pelningumui apskaičiuoti, svarbiausioms priežastims, lemiančioms šių rodiklių pokyčius, nustatyti.
2. *Operatyviesiems ir perspektyviesiems valdymo sprendimams priimti.* Visų atsakomybės centrų informacija padeda įmonės vadovybei nustatyti, ar praeityje priimti valdymo sprendimai buvo teisingi, ar dabartiniai valdymo sprendimai tinkamai pagrįsti, ar įmanomi logiški ir argumentuoti valdymo sprendimai dėl ateities perspektyvų. Remiantis šia informacija taip pat gaunami atsakymai į tokius klausimus: kodėl buvo gauti tokie rezultatai, ar galėjo jie būti geresni, kokios priežastys turėjo įtakos rezultatams ir jų pokyčiams, palyginti su ankstesniu laikotarpiu ir planiniais rezultatais, ar buvo galima dirbti geriau, taupiau naudoti išteklius ir kt.
3. *Įmonės veiklos rezervams atskleisti.* Atsakomybės centrų darbuotojų surinkta informacija padeda atskleisti nemažai įmonės veiklos gerinimo rezervų, dažnai parodo kryptį, kur, kokiuose įmonės

gamybos ar aptarnavimo padaliniuose reikėtų ieškoti rezervų. Kuo operatyviau atskleidžiami rezervai, tuo didesnės galimybės siekti geresnių veiklos rezultatų. Be to, remiantis šia informacija galima laiku išsiaiškinti įvairių įmonės padalinių veiklos trūkumus, numatyti jų šalinimo ir veiklos efektyvumo didinimo priemones. Analizuojant atsakomybės centrų informaciją atskleidžiami ne tik vidaus ir išorės rezervai, bet ir galimybes geriau dirbti, racionaliau naudoti materialiuosius, darbo ir finansinius išteklius.

4. *Įmonės veiklai prognozuoti.* Gerai parengtos finansinių rezultatų prognozės padeda nustatyti tolesnes įmonės veiklos kryptis ir jos vietą rinkoje, priimti tinkamesnius sprendimus, objektyviau apsvarstyti alternatyvius veikimo rezultatus nelaukiant, kol atsitiks kokia nors krizė, nuspręsti, kiek papildomo kapitalo reikės įmonei ir kada jo reikės, ir pan. Atsakomybės centrų informacija leidžia įmonės vadovybei objektyviau įvertinti įmonės veiklos tęstinumo ir plėtros galimybes, atsižvelgiant į dabartinį įmonės organizacinį ir techninį lygį.
5. *Įmonės veiklos rizikai išsiaiškinti ir įvertinti.* Kiekvienoje įmonėje yra rizikingų veiklos sričių, kurias būtina nuolat tirti. Naudojant atsakomybės centrų teikiamą informaciją galima nustatyti, kurios įmonės veiklos sritys yra rizikingiausios, ar galima šią riziką kontroliuoti, kokia jos įtaka svarbiausiems įmonės verslo procesams, kokie galimi rizikos padariniai, kiek jie reikšmingi dabartinei ir būsimai įmonės veiklai. Įmonės veiklos rizika yra įvairi: ūkinė (susijusi su įmonės ūkinių reikalų tvarkymu), gamybinė (jos atsiradimą lemia gamybos organizavimas ir technologiniai procesai), komercinė (susijusi su įvai-

rių sandorių sudarymu ir vykdymu), finansinė (susijusi su finansų tvarkymu, įsipareigojimų vykdymu), investicinė (investicinių projektų parengimas ir įvertinimas). Kiekviena rizikos rūšis turi įtakos įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams.

6. *Įmonės bankroto tikimybei nustatyti.* Įmonių bankrotas sukelia daug neigiamų padarinių ne tik pačiai įmonei ir jos darbuotojams, bet ir kitoms įmonėms bei institucijoms, valstybei ir visuomenei. Todėl įmonių vadovai turi skirti daug dėmesio ir pastangų, kad išvengtų bankroto, laiku nustatytų įmonės finansinės būklės blogėjimo priežastis. Atsakomybės centrų vadovai anksčiausiai pastebi požymius, rodančius bankroto tikimybę, ir apie tai informuoja įmonės vadovybę. Jie objektyviau gali įvardyti svarbiausias priežastis, turinčias įtakos bankrotui pasireikšti (neveiksminga vidaus kontrolės sistema, konfliktai įmonėje, neapgalvotai paimti kreditai, aptikti sukčiavimo atvejai, neracionalus išteklių naudojimas, priklausomybė nuo tiekėjų ir pirkėjų, darbuotojų profesinės kompetencijos stoka ir kt.).
7. *Įmonės vidaus kontrolės sistemai stiprinti.* Įmonės vidaus kontrolės sistema – tai visuma koordinuotų būdų ir priemonių, taikomų įmonės tikslams pasiekti. Įrodyta, kad nuo vidaus kontrolės sistemos veiksmingumo labai priklauso įmonės finansinė būklė ir veiklos rezultatai, jos veiklos tęstinumas ir plėtros galimybės. Vidaus kontrolės reikšmė ateityje dar labiau didės, nes įmonės susidurs su nuolat didėjančia verslo rizika ir aštrėjančia konkurencine kova, todėl reikės sukurti labai efektyvias vidaus kontrolės sistemas, kurios padėtų pasiekti konkurencinį pranašumą išvystytoje ES rinkoje.

Atsakomybės centrų vadovų informacija yra labai svarbi rengiant tokias vidaus kontrolės priemones, kurios garantuotų klaidų ir apgaulių prevenciją, atliekamų ūkinių ir finansinių operacijų teisėtumą, padėtų įvertinti besikeičiančius verslo aplinkos veiksnius ir riziką, užtikrintų turto ir dokumentų saugumą.

8. *Investicijų efektyvumui nustatyti.* Įmonės investicinė veikla yra tikslingai vykdomas procesas, apimantis būtinų investicinių išteklių radimą ir jų efektyvų naudojimą. Investicijų atsakomybės centras teikia informaciją įmonės vadovybei apie galimybes investuoti į materialųjį turtą (pastatus, žemę, transporto priemones, nebaigtą statybą ir kt.), į nematerialųjį turtą (plėtros darbus, prestižą, patentus ir pan.), apie finansines investicijas (į įvairius finansinius instrumentus, pirmiausia į vertybinius popierius). Ypač pabrėžiamas investicijų rizikingumo lygis: mažos ar didelės rizikos investicijos. Mažos rizikos – tai investicijos, kurios pagal numatomo pelno gavimo lygį yra patikimos ir saugios, o didelės rizikos – tai investicijos, kurių pelno gavimo galimybės yra nepastovios arba nedidelės. Įmonės vadovybė, turėdama investicinio atsakomybės centro sukauptą informaciją, gali pasirinkti tokį investicinį projektą, kuris yra pelningiausias ir mažiausiai rizikingas.

Išvados

1. Šiuolaikinėmis dinamiško ir konkurencingo verslo sąlygomis įmonėms, siekiančioms išsilaikyti rinkoje ir gauti gerus rezultatus, svarbu taikyti atsakomybės apskaitą. Atsakomybės apskaita – tai valdymo apskaitos sritis, teikianti įmonės vadovybei informaciją apie atsakomybės centrų veiklos rezul-

tatus ir jiems skirtų išteklių naudojimo efektyvumą.

2. Atsakomybės apskaitos sandara iki šiol nepakankamai išnagrinėta lietuvių ir užsienio autorių mokslinėje literatūroje. Siūlomi šie atsakomybės apskaitos sandaros elementai: 1) organizacinės valdymo struktūros analizė ir pertvarkymas; 2) atsakomybės apskaitos tikslų nustatymas; 3) atsakomybės centrų kūrimas; 4) atsakomybės centrų biudžetų sudarymas ir jų vykdymo savikontrolė; 5) atsakomybės centrų veiklos vertinimas; 6) atsakomybės centrų atskaitomybė įmonės vadovybei.
3. Išnagrinėjus užsienio ir Lietuvos autorių nuomones apie atsakomybės centrų sudarymą, siūlomi šie atsakomybės centrų sudarymo principai: 1) decentralizacijos; 2) laisvės; 3) pavaldumo; 4) pareigos ir atsakomybės; 5) lankstumo. Kuriant atsakomybės centrus tikslinga vadovautis šiais kriterijais: 1) teritoriniu; 2) organizaciniu; 3) funkciniu; 4) vienvaldystės; 5) vertinimo; 6) apskaitos ir atskaitomybės; 7) planavimo ir prognozavimo.
4. Remiantis šiais atsakomybės centrų sudarymo principais ir kriterijais siūlomas toks atsakomybės centro apibrėžimas: tai tam tikras įmonės veiklos padalinys, kuriam vadovauja atsakingas asmuo, turintis konkrečią atsakomybę, įgaliojimus ir teises priimti sprendimus, siekiant padėti įgyvendinti numatytus įmonės tikslus.
5. Atsakomybės centrai gali būti klasifikuojami pagal įvairius požymius: pagal funkcijas (gamybiniai, paslaugų), pagal pobūdį (realūs, menami), pagal pastovumą (laikini, nuolatiniai), pagal valdymo tikslus (strateginiai, operatyvieji), pagal veiklos procesus (tiekimo, gamybos, pardavimo) ir kt. Tačiau svarbiausias

požymis yra pagal atsakomybės sritis. Pagal šį požymį išskirtini išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centrai.

6. Kiekvieno atsakomybės centro veikla turi būti planuojama sudarant biudžetus, į kuriuos turi būti įtraukiami tiek finansiniai, tiek nefinansiniai rodikliai. Atsakomybės centrų biudžetai turi padėti suderinti įmonės ir jos padalinių tikslus, didinti asmeninę visų darbuotojų atsakomybę, siekiant geresnių veiklos rezultatų. Biudžetų vykdymo kontrolei užtikrinti turi būti sudaromos konkrečios ataskaitų formos, kuriose būtų nustatomi nukrypimai nuo biudžetinių rodiklių.

Kiekvieno atsakomybės centro veikla turi būti įvertinta siekiant kuo tiksliau nustatyti centro pasiektus rezultatus ir įmonės vadovybės suteiktų centrui išteklių naudojimo efektyvumą.

7. Išlaidų, pajamų, pelno ir investicijų centrų teikiama informacija naudojama įvairiems įmonės veiklos tikslams: įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams vertinti; operatyviesiems ir perspektyviesiems valdymo sprendimams priimti; įmonės veiklos rezervams atskleisti; įmonės veiklos rizikai išsiaiškinti ir įvertinti; įmonės vidaus kontrolės sistemai stiprinti ir kt.

LITERATŪRA

ALPESH, T. P. (2013). Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice. *Indian Journal Applied Research*, vol. 3(3). Prieiga per internetą: <<http://www.theglobaljournals.com/ijar/file.php?val=MTA4OQ>>.

ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M. YOUNG, S. M. (2007). *Management Accounting*. 5th Edition. Pearson Prentice Hall. 656 p.

Dabartinės lietuvių kalbos žodynas (1993). Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla. 967 p.

DRURY, C. (2002). *Management & Cost Accounting*. 5th ed. London: Thomson, 1194 p.

GARRISON, R. H. (1985). *Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making*. Texas: Business Publications, Inc. 814 p.

GEISLER, G.; HESKE, G.; NEUMANN, K., REINECKE, G. (1977). *Rechnungsführung und Statistik im Sozialismus*. Berlin: Verlag „Die Wirtschaft“. 206 p.

HAMMER, L. H.; CARTER, W. K.; USRY, M. F. (1994). *Cost Accounting*. 11th Edition. South Western Publishing Co. 839 p.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M.; ELIAS, N. S.; SENKOW, D. W. (2001). *Management Accounting*. 5th ed. Nelson Thomson Learning. 933 p.

HIGGINS, H. (1952). Responsibility Accounting. *The Arthur Andersen's Chronicle*, Chicago, April 9, p. 14–22.

HORNGREN, Ch. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O (2005). *Introduction to Management Accounting*. 13th ed. Pearson Prentice Hall. 864 p.

KALČINSKAS, G. (2007). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis. 863 p.

KALČINSKAS, G.; JAGMINAS, V. (2005). *Kaštų apskaita ir produktų savikainos kalkuliavimas*: audio kursas. Vilnius: UAB „Pačiolis“.

KINNEY, M. R.; RAIBORN, C. A. (2011). *Cost Accounting. Foundations and Evolutions*. 8th ed. South-Western Cengage Learning. 912 p.

LAKIS, V.; MACKEVIČIUS, J.; GAIŽAUSKAS, L. (2010). *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 260 p.

MACKEVIČIUS, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV. 410 p.

NEEDLES, B. E.; CROSSON, S. V. (2011). *Managerial Accounting*. South-Western Cengage Learning. 647 p.

PAJROK, A. (2014). Responsible Accounting in the Hospitality Industry. *Journal of Education Culture and Society*, no. 2, p. 53–60.

SEKHAR, R. C., RAJAGOPALAN, A. (2013). *Management Accounting*. New Delhi: Oxford University Press. 645 p.

System von Rechnungsführung und Statistik in der Industrie (1973). Autorenkollektiv. Berlin: Verlag „Die Wirtschaft“. 309 p.

TAMULEVIČIENĖ, D. (2014). Atsakomybės centrai kontrolingo sistemoje. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, nr. 15, p. 126–140.

TAMULEVIČIENĖ, D.; SUBAČIENĖ, R. (2013). *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 438 p.

VALANČIENĖ, L. (2003). *Atsakomybės centrų valdymas*. Kaunas: Technologija. 114 p.

VALANČIENĖ, L.; VEČERSKIENĖ, G. *Atsakomybės centrų valdymo pratybų sąsiuvinis*. Kaunas: Technologija. 100 p.

БОРОДКИН, А. С. (1975). *Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета*. Киев: Вища школа, 178 p.

ГОЛОВ, С. Ф. (2004). *Управленческий учет*. Киев: Либра. 576 с.

ДРУРИ, К. (1994). *Введение в управленческий и производственный учет*. Пер. с англ. Москва: Аудит, 1997. 641 с.

ИВАШКЕВИЧ, В. Б. (1974). *Проблемы учёта и калькулирования себестоимости продукции*. Москва: Финансы. 159 p.

ИВАШКЕВИЧ, В. Б. (2000). *Организация управленческого учета по центрам ответственно-*

сти и местам формирования затрат. Бухгалтерский учет, № 5, с. 56–59.

КЛИМКОВИЧ, Н. (2012). Классификация центров ответственности. In *Globalization, Contemporary Problems of International Business and Development Trends: International Scientific-Practical Conference*, p. 225–229 I. Javakhishvili Tbilisi State University. Prieiga per internetą: <<http://www.simst.bsu.by/main/departments/realestate/staff/klimkovich/publications/6.pdf>>.

МАЦКЕВИЧЮС, И. С. (1984). *Организация бухгалтерского учета в странах-членах СЭВ*. Москва: Финансы и статистика. 158 с.

СОКОЛОВ, Я. В. (2000). *Управленческий учет: миф или реальность. Бухгалтерский учет, № 18, с. 50–52.*

СТУКОВ, С. А. (1979). *Учёт и хозрасчёт в промышленности стран СЭВ*. Москва: Финансы. 160 с.

THE STRUCTURE OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING AND THE USAGE OF ITS INFORMATION

Jonas Mackevičius, Rasa Subačienė, Daiva Tamulevičienė

S u m m a r y

In the modern dynamic and competitive business environment, it is essential that the companies seeking to survive in the market and achieve good results would apply responsibility accounting. The issue of the structure of responsibility accounting and the usage of its information – one of the most important management accounting fields – is examined in the article. New definitions of responsibility accounting and responsibility centres as well as a representative scheme of the structure of responsibility accounting are given in the article. The authors have distinguished the following elements of the structure of responsibility accounting: organisational management structure analysis and reorganisation; determination of responsibility accounting goals; establishment of responsibility centres; formation of responsibility centre budgets and self-control of their implementation; evaluation of responsibility centres' activity; responsibility centres' accountability to the company's top managers. The principles of the responsibility centres' establishment, such as decentralization, liberty, subordination, duty, responsibility, and flexibility are analysed in the article. These criteria of the establishment of responsibility centres have been proposed: territorial, organisational, functional, monopolistic,

evaluation, accounting and accountability, planning and forecasting. It has been determined by the authors that responsibility centres might be classified according to various features; however, the most important feature is the responsibility fields. Cost, revenue, profit and investment centres might be distinguished by this feature. The information collected and systematized by these features is crucial to the top managers of a company when making operational and long-term management decisions. According to the authors' opinion, the activity of each responsibility centre should be evaluated in order to determine the results achieved by the centre and the efficiency of resources usage as accurately as possible. For this, both financial and non-financial indicators must be used.

The information of cost, revenue, profit and investment centres may be used for finding the solution to various problems. Mostly it is used for the purposes of evaluation of the financial condition and activity results of the company; for the solution of operational and prospective management decisions; disclosure of the activity reserves; forecasting of the company's activity; detection and evaluation of the company's risks; determination of the company's bankruptcy; intensification of the company's internal controls system, etc.

Iteikta 2016 m. sausio 13 d.