

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaita, finansai ir bankininkystė
Kodas 62404S102

REDA JASIŪNAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

**VALDYMO APSKAITOS MODELIS
VIDUTINIO DYDŽIO GAMYBINĖJE ĮMONĖJE**

Kaunas 2010

**VILNIAUS UNIVERSITETAS
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

REDA JASIŪNAITĖ

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

**VALDYMO APSKAITOS MODELIS
VIDUTINIO DYDŽIO GAMYBINĖJE ĮMONĖJE**

Darbo vadovas: _____
(parašas)

prof. dr. Rasa Kanapickienė
(darbo vadovo mokslo laipsnis,
mokslo pedagoginis vardas,
vardas ir pavardė)

Magistrantas _____
(parašas)

Darbo įteikimo data _____

Registracijos Nr. _____

Kaunas 2010

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
LENTELIŲ SĄRAŠAS	5
PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	5
ĮVADAS	6
1. VALDYMO APSKAITOS ĮMONĖJE REIKŠMĖ IR KŪRIMAS	9
<i>1.1 Valdymo apskaitos apibūdinimas ir reikšmė</i>	9
<i>1.2 Įmonės veiksmų įtaka valdymo apskaitos modeliui</i>	14
<i>1.3 Tradiciniai ir modernūs produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai</i>	20
2. VALDYMO APSKAITOS MODELIO VIDUTINIO DYDŽIO GAMYBINĖJE ĮMONĖJE SUDARYMAS	24
<i>2.1 Įmonės aprašymas</i>	24
<i>2.2 Valdymo apskaitos modelio sudarymas</i>	27
3. SUDARYTO VALDYMO APSKAITOS MODELIO EFEKTYVUMO PATIKRINIMAS	39
<i>3.1. Valdymo apskaitos modelio pritaikymas</i>	39
<i>3.2 Rezultatų palyginimas</i>	44
IŠVADOS	46
LITERATŪROS SĄRAŠAS	48
PRIEDAI	59

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ABC - veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimas (Activity Based Costing)

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Valdymo apskaitos sritys	12
2 lentelė. Valdymo apskaitos aspektų palyginimas mažose ir vidutinėse bei didelėse įmonėse	16
3 lentelė. Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų palyginimas	23
4 lentelė. Siūlomoms gamybinių netiesioginių išlaidų paskirstymo bazės įmonėje „Gamyba“	31
5 lentelė. Komercijos padalinio darbuotojo darbo laiko apskaitos lentelė	34
6 lentelė. Komercijos padalinio mėnesio išlaidų ataskaita	35
7 lentelė. Projektuotojo darbo laiko apskaitos lentelė	36
8 lentelė. Įmonės „Gamyba“ veiklų išlaidų paskirstymui siūlomi išlaidų nešėjai	37
9 lentelė. Netiesioginių gamybinių išlaidų priskyrimo liepos mėn. gamintiems gaminiams apskaičiavimas	40
10 lentelė. Bendrųjų padalinių veiklų išlaidų paskirstymas liepos mėn.	41
11 lentelė. Užpildyta komercijos direktoriaus 20XX m. liepos mėn. darbo laiko apskaitos lentelė	42
12 lentelė. Komercijos padalinio 20XX liepos mėn. darbo užmokesčio išlaidų paskirstymas veikloms	42
13 lentelė. Komercijos padalinio 20XX liepos mėn. visų išlaidų paskirstymas veikloms	43

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Supaprastinta valdymo apskaitos sistema įmonėje	12
2 pav. Produkcijos savikainos rūšys ir jų sudėtis.....	13
3 pav. Valdymo apskaitos modelių lemiantys veiksniai	14
4 pav. Produkcijos išlaidų susidarymo palyginimas prekybinėje ir gamybinėje įmonėje	17
5 pav. Valdymo apskaitos duomenų agregavimas.....	19
6 pav. Valdymo ataskaitų lygiai	19
7 pav. Kalkuliavimo metodų taikymas pagal gamybos tipą.....	20
8 pav. Dalinio ir pilnojo produkcijos savikainos metodų palyginimas.....	21
9 pav. Ryšys tarp išlaidų, veiklų ir produktų ABC metode	22
10 pav. Įmonės „Gamyba“ supaprastinta vadybos struktūra	25
11 pav. Siūloma įmonės „Gamyba“ buhalterijos padalinio performavimo struktūra.....	28
12 pav. Siūlomas įmonės „Gamyba“ gamybinės produkto vieneto savikainos kalkuliavimas	30
13 pav. Įmonės „Gamyba“ pridėtinių išlaidų paskirstymas pagal užsakyminių metodą.....	32
14 pav. Įmonės „Gamyba“ pridėtinių išlaidų paskirstymas pagal ABC metodą.....	33
15 pav. Įmonės „Gamyba“ atskirų veiklų identifikavimas ir išlaidų paskirstymas	33
16 pav. Įmonės „Gamyba“ gamininių pelingumas, įvertintas skirtingomis metodikomis	44

ĮVADAS

Temos aktualumas. Seniau įmonių vadovai ir vadybininkai, vertindami savo sprendimų įtaką įmonės veiklai ir uždirbamam pelnui, naudojami finansinės apskaitos teikiama informacija. Tačiau finansinė apskaita parodo pernelyg apibendrintus duomenis apie įmonės veiklą, kurių pakanka nebent įmonės savininkams, kreditoriams ar valdžios institucijoms, kad šie pamatytų, kaip pelningai dirba įmonė ir kokia jos finansinė būklė. Visai kitokia, daug tikslesnė ir išsamesnė informacija apie pagrindinius įmonės veiklos procesus reikalinga vadovams, kurie sprendžia konkrečius įmonės veiklos klausimus. Tam įmonėje turi būti įdiegta valdymo apskaita.

Mažos ir vidutinės įmonės, neturėdamos pakankamai finansinių lėšų, kurių reikalauja individualios valdymo apskaitos sukūrimas, turi remtis bendrai pristatomomis valdymo apskaitos sistemomis. Deja, literatūroje aprašomi valdymo apskaitos elementai labiau pritaikyti didelėms įmonėms ir negali būti tiesiogiai taikomi mažoms ir vidutinėms įmonėms. Taigi iškyla klausimas: ar dėl šių apribojimų mažų ir vidutinių įmonių veikloje valdymo apskaita yra apskritai nereikalinga? Priešingai, tik remdamosios išsamia valdymo apskaitos teikiama informacija apie įmonės vykdomą veiklą ir priimdamos atitinkamus vadybinius sprendimus, mažos ir vidutinės įmonės gali išlikti konkurencinėje kovoje. Valdymo apskaita taip pat skiriasi skirtingomis veiklomis užsiimančiose įmonėse. Gamybinėse įmonėse, skirtingai nei prekybinėse, išlaidų įvertinimas yra žymiai sudėtingesnis, tačiau gamintojai turi kur kas didesnes galimybes varijuoti atsižvelgdami į produkcijos savikainą sudarančias išlaidas. Šios aplinkybės išreiškia magistrinio darbo temos aktualumą.

Problemų ištyrimo lygis. Užsienio autorių (N. Roztockis ir kt., 1999; C. Cheatham ir kt., 1994; K. L. Needy ir kt., 2003) darbuose dažniau galima sutikti nuomonių, kad ne visi valdymo apskaitos metodai vienodai gali būti taikomi smulkaus verslo ir didelėse įmonėse. Nors Lietuvoje vyrauja mažos ir vidutinės įmonės, tačiau lietuvių autorių (J. Mackevičius, 2003; A. Jurkštienė, 2002; I. Zabieliavičienė, 2005; V. Jagminas, 2006 ir kt.), rašančių valdymo apskaitos klausimais, darbuose valdymo apskaitos sistemų bruožai yra nagrinėjami bendrai, nepabrėžiant, kurie iš jų tinkamiausi ir geriausiai pritaikomi mūsų šalies įmonėse. Tik keletas autorių (B. Jefimovas, R. Kanapickienė, 2007; A. Apalainienė, D. Petkienė, 2002) plačiau nagrinėja kai kurių valdymo apskaitos metodų pritaikymą mažose ir vidutinio dydžio įmonėse. Tarp užsienio autorių darbų (D. Mihai, 2008; K. L. Needy, H. Nechtman ir kt., 2003; Sh. Khajavi, A. Nazemi, 2006; K. D. Larson ir kt., 1990; R. F. Meigs ir W. B. Meigs, 1990; Ch. Horngren ir kt., 1995; W. W. Pyle ir kt., 1984; H. Anderson ir kt., 1989 ir kt.) galima rasti atskirai nagrinėjamas prekybos įmonių ir gamybos įmonių valdymo apskaitos sistemas. Lietuvių

autoriai gamybinių ir prekybos įmonių skirtumus nagrinėja daugiau buhalterinės, o ne valdymo apskaitos aspektais.

Darbo **objektas** – valdymo apskaita vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

Darbo **tikslas** – išnagrinėjus galimybes praktiškai taikyti valdymo apskaitos teorines nuostatas, sudaryti optimalų valdymo apskaitos modelį efektyviam veiklos vykdymui vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

Tikslui pasiekti iškelti tokie svarbiausi **uždaviniai**:

- apibūdinti valdymo apskaitos sampratą ir įvertinti jos reikšmę įmonės vadybos sistemoje;
- apibrėžti įmonės veiksnius, turinčius įtakos valdymo apskaitos modelio parinkimui ir sudarymui;
- išnagrinėti valdymo apskaitos modelio realizavimo prielaidas bei valdymo apskaitos informacijai keliamus reikalavimus;
- išanalizuoti tradicinius ir modernius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus;
- sudaryti valdymo apskaitos modelį vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje;
- atliekant produkcijos savikainos skaičiavimus nustatyti sudaryto modelio efektyvumą.

Darbo struktūra. Darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje įvardijama valdymo apskaitos samprata, apibūdinama jos reikšmė, taikymo sritys. Taip pat nustatoma įmonės veiksnų įtaka valdymo apskaitos modelio formavimui bei apibrėžiamos valdymo apskaitos realizavimo prielaidos. Antroje dalyje analizuojamos atskiros valdymo apskaitos sritys vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje ir šiai įmonei sudaromas valdymo apskaitos modelis. Trečioje dalyje vidutinio dydžio gamybinės įmonės valdymo apskaitos modelio taikymas pagrindžiamas produkcijos savikainos skaičiavimais. Gauti rezultatai palyginami su įmonės naudojamos metodikos bei užsakyminiu metodu gautais rezultatais, įvertinamas šio modelio efektyvumas ir taikymo galimybės. Darbo apibendrinimui pabaigoje pateikiamos išvados.

Igyvendinant uždavinius naudojami tokie **tyrimo metodai**:

- mokslinės literatūros, straipsnių analizės metodas, skirtas valdymo apskaitos teorinių aspektų nagrinėjimui;
- sintezės metodas, skirtas atskirų valdymo apskaitos elementų sujungimui į visumą;
- abstrahavimo metodas, naudojamas siekiant atitrūkti nuo neesminių nagrinėjamo reiškinių ypatybių ir susikoncentruoti ties pagrindiniais bruožais norint atskleisti jų esmę;

- indukcijos metodas, naudojamas nuo atskirų faktų nagrinėjimo pereinant prie bendrų taisyklių;
- sisteminimo ir klasifikacijos metodai, skirti teorijos nuoseklumo nustatymui, išdėstymui tam tikra tvarka, reiškinių ir sąvokų skirstymui į grupes pagal jų bendrus bruožus;
- palyginimo metodas, skirtas įmonės veiksnių, turinčių įtakos parenkant valdymo apskaitos modelį, įvertinimui, produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų analizei, sudaryto modelio taikymo efektyvumo nustatymui.

Darbe naudoti literatūros šaltiniai. Rašant darbą naudotasi įvairiais šaltiniais: monografijomis, straipsniais ir kituose moksliniuose darbuose pateikta informacija, taip pat nagrinėtos įmonės vidaus dokumentais. Tikslingo valdymo apskaitos įmonėje tvarkymo klausimai nagrinėti remiantis užsienio (T. Lucey, C. Drury, A. Upchurch, Sh. Khajavi, A. Nazemi ir kt.) bei Lietuvos (A. Jurkštienė, G. Kalčinskas, J. Mackevičius, K. Valužis, V. Jagminas, G. Adomaitienė ir kt.) autoriais. Susipažinta su įvairių standartų, teisės aktų nuostatomis. Siekiant išnagrinėti naujausią informaciją, naudotasi duomenų bazėse (Emerald Group Publishing, Springer, Social Science Electronic Publishing ir kt.) publikuojamais straipsniais, mokslinių konferencijų pranešimais.

Praktinė ir teorinė darbo reikšmė. Šiame darbe teoriškai išanalizuota ir įrodyta valdymo apskaitos reikšmė įmonėje, išnagrinėti veiksniai, turintys įtakos valdymo apskaitos modelio pasirinkimui. Praktiškai sudarytas valdymo apskaitos modelis vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje, kuris gali būti taikomas pagal užsakymus savo produkciją gaminančiose įmonėse, ir skaičiavimais pagrįstas šio modelio efektyvumas.

Rezultatų aprobavimas. Siekiant paskelbti naują valdymo apskaitos modelį vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje, autorė parengė straipsnį „Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse“ ir pristatė jį 6-osios mokslinės konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ metu. Straipsnis taip pat buvo publikuojamas 2009 m. IJORTISS žurnale Nr. 4.

Darbo apribojimai ir sunkumai. Kalbant apie darbo sunkumus ir apribojimus, iškilusius rašant šį darbą galima paminėti tai, jog vertinant sudarytąjį valdymo apskaitos modelį, nebuvo galimybės jį pilnai pritaikyti nagrinėjamos įmonės veikloje ir jo efektyvumas buvo įvertintas tik pagal produkcijos savikainos kalkuliavimo rezultatus.

Darbo struktūros paaškinimas. Darbo apimtis – 58 puslapiai, pateikta 13 lentelių, 16 paveikslų ir 26 priedai. Panaudoti 93 literatūros šaltiniai.

1. VALDYMO APSKAITOS ĮMONĖJE REIŠMĖ IR KŪRIMAS

Šioje dalyje įvertinama valdymo apskaitos reikšmė įmonėje, aptariama valdymo apskaitos samprata, nagrinėjami valdymo apskaitos tikslai bei taikymo sritys. Taip pat nustatoma įmonės veiksmų įtaka valdymo apskaitos modelio formavimui bei apibrėžiamos valdymo apskaitos realizavimo prielaidos ir, atsižvelgiant į tai, kad produkcijos savikainos kalkuliavimas yra reikšmingiausia valdymo apskaitos sritis, aptariami tradicinių bei modernių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų taikymo ypatumai.

1.1 Valdymo apskaitos apibūdinimas ir reikšmė

Finansinė atskaitomybė padeda susidaryti vaizdą apie įmonę, suprasti, kiek pelningos yra investicijos ir parodyti įmonės turimo turto bei finansinių įsipareigojimų dydžius. Tačiau tokia informacija yra nepakankama norint atskleisti įmonėje vykstančius procesus, jų priežastinius ryšius, priimti atitinkamus valdymo sprendimus ir įvertinti jų efektyvumą. Iš vienos buhalterinės apskaitos atsiradusios savarankiškos apskaitos formos – finansinė ir valdymo apskaita - turi gana daug skirtumų (1 priedas). Pirmiausia, finansinė ir valdymo apskaita skiriasi savo informacijos vartotojais: finansinė apskaita informaciją daugiausiai teikia išorės, o valdymo apskaita – vidaus vartotojams. Skirtingai nei finansinė apskaita, kuri yra griežtai reglamentuota įvairių standartų, įstatymų ir kitų norminių aktų, valdymo apskaitos dabartiniai buhalterinės apskaitos norminiai aktai beveik nereglementuoja. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 8 straipsnyje numatyta, kad „valdymo (vidaus) apskaitos sistemą ūkio subjektai pasirenka savarankiškai“ (LRS, 2001, p. 4). Tai reiškia, kad gamybos išlaidų apskaitos tvarką, naudojamus produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus ir kitas valdymo apskaitos realizavimo priemones įmonės turi nusistatyti pačios. Valdymo apskaitos išskyrimas į savarankišką apskaitos rūšį siejamas su komercinės paslapties apie kai kurias įmonės veiklos sritis išsaugojimu (Mackevičius, 2003a, p. 50). Finansinė apskaita reikalauja didelio tikslumo, tuo tarpu valdymo apskaitoje didesnė reikšmė skiriama operatyvumui. Nors finansinė ir valdymo apskaita turi dar daug skirtumų, tačiau tiek valdymo, tiek finansinės apskaitos informacija yra sudaroma iš tos pačios buhalterinės apskaitos sistemos, todėl jos viena kitą lemia ir papildo. Pasak V. Jagmino (2009d), labai svarbu, kad vartotojams būtų pateikiama ne visiškai skirtinga dviejų apskaitos rūšių informacija, bet sujungti tų apskaitos rūšių rodikliai, t. y. šių apskaitos rūšių procesai turi būti bent iš dalies derinami. Valdymo apskaita, skirtingai nei Vakarų šalyse, kur jau tapo nepamainomu vadybos įrankiu, į Lietuvos

įmonės dar tik skinasi kelią. Kiekvienai įmonei savarankiškai pasirenkant gaminamą produkciją, jos apimtį, pardavimo kanalus, savo plėtros kryptis ir kt. iškyla tam tikros informacijos poreikis šioms problemoms išspręsti, taigi vis daugiau įmonių vadovų suvokia, kad įmonėje įdiegti valdymo apskaitos sistemą yra būtina.

Jau daugelį metų vyksta įvairios diskusijos valdymo apskaitos apibrėžimo klausimu, todėl ekonominėje literatūroje galima rasti skirtingų šios apskaitos rūšies sąvokos formuluočių (2 priedas). Dauguma apibrėžimų atspindi siaurą požiūrį į valdymo apskaitos sąvoką. G. L. Eldenburg ir K. S. Wolcott (2005), Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2001), A. Jurkštienės (2002) pateikiamuose apibrėžimuose išskiriami vadovavimui įmonei reikalingos informacijos apdorojimo procesai (matavimas, kaupimas, įvertinimas, pateikimas). G. Kalčinskas (2003), A. Pukelis (2002a) labiau akcentuoja valdymo apskaitos paskirtį – informacijos teikimą vadovų teisingiems sprendimams priimti, nei tai, kas valdymo apskaitą sudaro. K. Valužis (2003a) laikydamasis nuomonės, jog valdymo apskaita nėra atskira apskaitos rūšis, pripažįsta, kad teoriškai valdymo apskaita gali egzistuoti savarankiškai. Tačiau jis teigia, kad tai būtų ne buhalterinės apskaitos, o ūkinės veiklos organizavimo įvertinimo objektas. G. Adomaitienės (2006), D. Gliubico (2008) formuluotėse atsiskleidžia jau platesnis požiūris į valdymo apskaitą. Čia pabrėžiama, kad valdymo apskaita yra sistema, apdorojanti iš įvairių šaltinių gaunamą informaciją, kurios rezultatas skirtas vidaus vartotojų poreikiams tenkinti. Bene plačiausią požiūrį į valdymo apskaitą atskleidžia 2008-aisiais metais Amerikos valdymo apskaitos instituto pateiktas apibrėžimas, kuriame valdymo apskaitos sąvoka apima bendradarbiavimą vadybos sprendimų priėmimo, planavimo ir vykdymo valdymo sistemų kūrimą bei finansinių ataskaitų ir kontrolės įvertinimą. Taigi, kaip matyti iš aptartų apibrėžimų, nėra vieningos nuomonės, apibūdinančios valdymo apskaitos esmę.

J. Mackevičius (2003a) išskiria tokius pagrindinius valdymo apskaitos tikslus:

1. *Teikti informaciją įmonės vadovybei valdyti, operatyviniams ir perspektyviniams valdymo sprendimams priimti.* Įmonės vadovai ir vadybininkai, ieškodami teisingiausio valdymo sprendimo, privalo disponuoti reikalinga ir operatyvia informacija apie valdomą objektą. Tinkama ir laiku gauta informacija padeda įmonės veiklą organizuoti perspektyviausia kryptimi.

2. *Apskaičiuoti produkcijos ir paslaugų faktinę savikainą bei nustatyti išlaidų nukrypimus nuo standartų.* Valdymo apskaitoje, skirtingai nei finansinėje, skaičiuojant produkcijos savikainą galima įvertinti ne tik gamybinės, bet ir negamybinės išlaidas bei paskirstyti jas gaminiams. Faktinę produkcijos savikainą žinoti yra labai svarbu, nes pardavinėti prekes žemesne kaina nei kainavo jas pasigaminti, įmonei gali būti pražūtinga. Biudžetų sistema leidžia pastebėti nukrypimus nuo normų ir išsiaiškinus priežastis laiku pakeisti įmonės veiklos kryptį.

3. *Kontroliuoti, planuoti ir prognozuoti įmonės padalinių veiklą bei jų ekonominę efektyvumą.*

Biudžetų sudarymas padeda kryptingai planuoti ir prognozuoti įmonės veiklą, kontroliuoti nukrypimus bei greitai reaguoti į rinkoje ar įmonės viduje įvykusius pokyčius. Pasak E. Mikailo (2002), seniai praėjo laikai, kai gamybos planų viršijimas buvo vien tik skatinamas. Dabar sėkmingai įmonės veiklai kur kas svarbiau yra gerai koordinuotas atskirų padalinių darbas, leidžiantis efektyviai išnaudoti turimus išteklius ir pasiekti užsibrėžtus tikslus.

4. *Sukurti patikimą kainodaros bazę.* Kaina yra svarbus veiksnys, kuris tiesiogiai įtakoja įmonės apyvartą, pelningumo rodiklius ir sugebėjimą konkuruoti. Sėkminga kainodara negali būti sukurta be informacijos, parodančios, kiek produktų reikia gaminti, kad atsipirktų investicijos, kokių produktų neverta gaminti, kokia galima žemutinė kainų riba ir t. t.

5. *Numatyti ir parinkti efektyviausius įmonės veiklos plėtojimo būdus ir galimybes, t. y. kurti įmonės veiklos politiką.* Valdymo apskaita padeda įvertinti skirtingų padalinių veiklą, palyginti skirtingų produktų reikšmę įmonei, suformuoti optimalų produktų asortimentą, rasti išlaidų mažinimo būdų, išmatuoti darbuotojų teikiamą naudą įmonei, tokiu būdu sudarant sąlygas atlyginti, motyvuoti juos sėkmingai ateities veiklai ir kt.

Aptartą valdymo apskaitos apibrėžimų bei išanalizuotų tikslų pagrindu, galima apibendrinti, kad valdymo apskaita – tai informacijos kaupimo, apdorojimo, analizės ir perdavimo sistema, kurios tikslas patenkinti įmonės vidaus vartotojų poreikius kuriant įmonės veiklos politiką, planuojant ir kontroliuojant padalinių veiklą, užtikrinant atsakingą išteklių naudojimą, sudarant patikimą kainodaros bazę bei priimant kitus atitinkamus vadybos sprendimus formuojant ir įgyvendinant organizacijos strategijas.

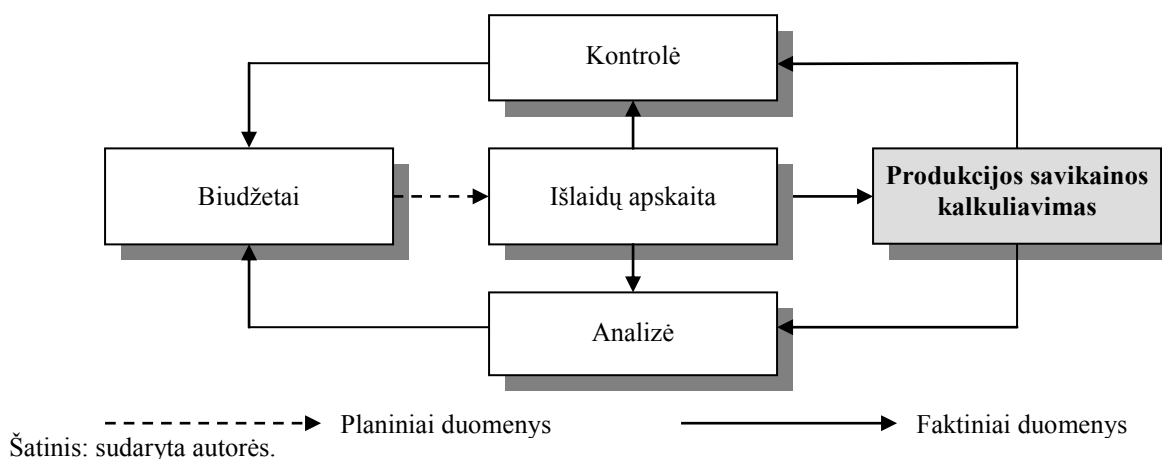
Dar iki šiol nesutariama, kas turėtų priklausyti valdymo apskaitos sričiai. Iš nagrinėtų valdymo apskaitos knygų turinio galima teigti, kad nėra nustatytos konkrečios ribos, kur turėtų prasidėti ir baigtis valdymo apskaita. Neretai valdymo apskaitai priskiriami kai kurie finansų valdymo ir finansinės apskaitos elementai. 1 lentelėje pateikiamos R. Scapens (1991) bei H. Coombs ir kt. (2005) išskirtos valdymo apskaitos sritys. Palyginus šiuos du skirstymus, galima rasti nemažai panašumų: abu autoriai akcentuoja prognozavimą, biudžetų sudarymą, produkcijos kainos ir sudėties analizavimą bei įmonės veiklos efektyvumo vertinimą. Tačiau R. Scapens (1991) pateikiama klasifikacija tikslesnė ir išsamesnė, nes aiškiai apibrėžiamos pagrindinės sritys, kurios vėliau detalizuojamos, o H. Coombs ir kt. (2005) pateikiamas skirstymas yra gana paviršutiniškas ir nenuoseklus – tiesiog įvardijamos tarpusavyje nesusietos atskiros valdymo apskaitos sritys. Apibendrinant valdymo apskaitos sritis, galima pasakyti, jog ši apskaitos rūšis daugiausiai dėmesio skiria tokiai informacijai, kuri būtų panaudota įmonės veiklos planavimui, vykdymo valdymui ir kontrolei.

Valdymo apskaitos sritys

Valdymo apskaitos sritys pagal R. Scapens	Valdymo apskaitos sritys pagal H. Coombs ir kt.
<p>1. Planavimas Valdymo sprendimų parengimo išlaidų nustatymas Išlaidų-apimties-pelno analizė Sprendimų priėmimas mišrios gamybos atveju Produkcijos kiekio ekonominis pagrindimas</p> <p>2. Išlaidų klasifikavimas Pastovios ir kintamos išlaidos Išlaidų įvertinimo technika Prognozinės kreivės Mokymo (patirties) kreivė</p> <p>3. Kontrolė Atskaitomybės centrai Biudžetai ir išlaidų standartai Nukrypimų analizė</p> <p>4. Kalkuliavimas Užsakyminis ir procesinis kalkuliavimas Pilnasis ir dalinis kalkuliavimas Išlaidų paskirstymas</p> <p>5. Padalinių veikla Veiklos įvertinimas Vidinis įkainojimas</p>	<p>1. Biudžetų sudarymas, planavimas ir prognozė.</p> <p>2. Produktų, paslaugų ir operacijų pelningumo apskaičiavimas.</p> <p>3. Skyrių, departamentų ir visos organizacijos užduočių įvykdymo matavimas.</p> <p>4. Rezultatų ir įgyvendinimo palyginimas organizacijos viduje ir tarp organizacijų.</p> <p>5. Efektyvumo ir veiksmingumo didinimas.</p> <p>6. Praėjusių ir būsimų kapitalo įdėjimų panaudojimo vertinimas.</p> <p>7. Patarimų teikimas produkto mišinio, rinkos, kurios būtų aptarnautos, pardavimo kainų bei kitose sprendimų priėmimo srityse.</p> <p>8. Patarinėjimas sprendimų srityse, susijusiose su produktų, komponentų, veiksmų ar paslaugų perkėlimu.</p> <p>9. Patarinėjimas sprendimų, apimančių nepakankamų investicijų paskirstymą tarp galimų alternatyvų, srityje.</p> <p>10. Pagalba kuriant plataus diapazono strateginius sprendimus.</p>

Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J.(2003)Valdymo apskaita, p. 82 pagal SCAPENS, R.(1991) Management accounting, p. 9-11 ir pagal COOMBS, H. ir kt. (2005) Management accounting: principles and applications, p. 7.

1-ajame paveiksle pateikiama supaprastinta valdymo apskaitos sritis įmonėje apjungianti schema. Prognozėmis ir planais paremti įmonės veiklos tikslai atsispindi sudaromuose biudžetuose. Atsižvelgiant į sudarytus planus atliekama įmonės išlaidų apskaita, kuria remiantis vėliau kalkuliuojama produkcijos savikaina. Faktinius duomenis lyginant su planuotais įgyvendinama kontrolės funkcija bei pagal juos atliekama analizė. Įvertinus faktinių duomenų nukrypimus nuo planinių ir atsižvelgus į pasikeitusias prognozes sudaromi nauji biudžetai.



1 pav. Supaprastinta valdymo apskaitos sistema įmonėje

Kaip matyti iš 1-ojo paveikslo ir aprašytos eigos nuoseklumo, produkcijos savikainos kalkuliavimas yra tikslas, į kurį orientuojasi kitos valdymo apskaitos sritys. Biudžetai sudaromi, tam kad būtų išaiškinti faktinių duomenų (t. y. duomenų, susijusių su faktine produkcija) nukrypimai, išlaidos apskaitomos tam, kad būtų galima įvertinti produkcijos savikainą, remiantis faktiniais produkcijos savikainos kalkuliavimo duomenimis įmonėse atliekama kontrolė ir analizė. Žinoma, šioje sistemoje atsiribojama nuo tokių išimčių, kaip faktinių išlaidų apskaita nesudarant produkcijos savikainos kalkuliacijos ir pan., siekiant atitrūkti nuo neesminių nagrinėjamo reiškinio ypatybių ir susikcentruoti ties pagrindiniais bruožais. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimas yra pagrindinė valdymo apskaitos sritis, į kurią orientuojasi įmonės, siekdamos prognozuoti rinkos kainas ir priimti atitinkamus valdymo sprendimus.

Atsižvelgiant į tai, kokios išlaidos yra įskaitomos į produkcijos savikainos apimtį ir jų formavimosi nuoseklumą skiriamos kelios produkcijos savikainos rūšys (2 pav.).

Išlaidų grupės	Tiesioginės gamybinės išlaidos	Netiesioginės gamybinės išlaidos	Bendrosios gamybinio padalinio išlaidos	Bendrosios ir administracinės išlaidos	Pardavimų išlaidos
Savikainos rodikliai	Tiesioginė gamybinė savikaina	Gamybinė savikaina	Gamybinio padalinio savikaina	Pilnoji savikaina	Komerčinė savikaina

Šaltinis: sudaryta autorės pagal JAGMINAS V., Produktų savikainos rodiklių prasmė ir apskaičiavimas, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2002 gegužė, p. 16

2 pav. Produkcijos savikainos rūšys ir jų sudėtis

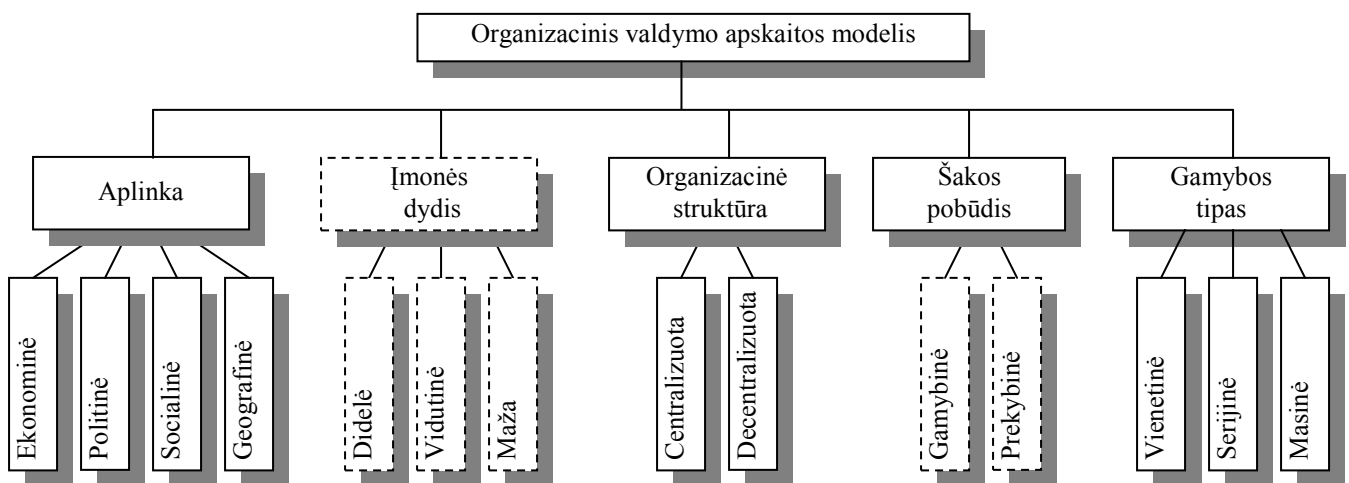
Tiesioginė gamybinė savikaina pagal apimtį yra „siauriausias“, bet tiksliausias rodiklis, nes tiesioginės gamybinės išlaidos be didelių pastangų gali būti priskirtos konkrečiam produktui. Gamybinė savikaina apima produkto tiesiogines ir netiesiogines gamybines išlaidas ir parodo konkrečiam produktui padarytų gamybinių išlaidų sumą. Gamybinio padalinio savikaina įvertina ne tik gamybines, bet ir kitas gamybinio padalinio patiriamas išlaidas. Produkto pilnoji savikaina apskaičiuojama prie gamybinio padalinio savikainos pridėjus įmonės bendrųjų ir administracinių išlaidų dalį, tenkančią tam tikram produktui. Prie pilnosios savikainos pridėjus pardavimų išlaidas

gaunama produkto komercinė savikaina. Kiekvienos iš šių savikainų paskirtis yra kitokia, todėl įmonėje skaičiuojami tie rodikliai, kurie reikalingi tuo metu aktualiems valdymo sprendimams priimti

1.2. Įmonės veiksmų įtaka valdymo apskaitos modeliui

Kaip jau minėta pirmame skyriuje, valdymo apskaita šiuo metu nėra reglamentuojama jokiais buhalterinės apskaitos norminiais aktais ir įmonės valdymo apskaitos sistemą pasirenka savarankiškai. Nėra universalios valdymo apskaitos sistemos, kuri tiktų bet kuriai įmonei, nes atskirus jos bruožus ir ypatybes lemia specifiniai įmonės išorės ir vidaus aplinkos veiksniai.

V. Jagmino teigimu (2006), valdymo apskaitos modelių įvairovė yra didžiulė, nes šiai apskaitai įtaką daro tiek įmonės veiklos pobūdis ar jos organizacinė struktūra, tiek atliekamų darbų organizavimo ypatumai, tiek įmonės vadybos personalo poreikiai, tiek kiti organizaciniai veiksniai. Tik įvertinus visų šių specifinių aplinkybių poveikį gali būti sukurta optimali ir racionali valdymo apskaitos sistema. Pasak D. Malini (1999), svarbiausi veiksniai formuojant valdymo apskaitos sistemą gali būti šie: įmonės išorinės aplinkos neapibrėžtumas, įmonės dydis, organizacinė struktūros forma, konkurencinė strategija ir technologija (Gliubic, 2008). J. Mackevičius (2003) teigia, kad organizaciniam valdymo apskaitos modeliui įtaką daro keturi pagrindiniai veiksniai: 1) aplinka; 2) gamybos tipas; 3) organizacinė struktūra; 4) šakos pobūdis. Apibendrinat autorių pateikiamus įmonės veiksmus, darančius įtaką valdymo apskaitos sistemos formavimui, J. Mackevičiaus (2003) pateiktą organizacinį valdymo apskaitos modelį siūloma papildyti įtraukiant dar vieną labai svarbų veiksnį – įmonės dydį, ir šakos pobūdį išskiriant į prekybines ir gamybines įmones (3 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. (2003) Valdymo apskaita, p. 113.

3 pav. Valdymo apskaitos modelį lemiantys veiksniai

Įmonių išorinę aplinką lemia daugybė geografinių, ekonominių, politinių ir socialinių veiksnių. Įmonėms, susiduriančioms su dinamiškesne ir labiau neapibrėžta išorės aplinka, siekiant išvengti veiklos rizikos reikalinga įvairesnė ir išsamesnė valdymo apskaitos informacija. Todėl jos naudoja sudėtingesnius valdymo apskaitos metodus nei tos įmonės, kurių išorės aplinka yra tiksliau prognozuojama. Kadangi įmonės negali pakeisti jos supančios aplinkos, daugiau dėmesio išorės veiksniams šiame darbe nebus skiriama.

Įmonės dydis yra labai svarbus veiksnys, darantis įtaką įmonės valdymo apskaitos sistemos struktūrai. Manoma, kad didesnės įmonės, priešingai negu mažos, turi daugiau išteklių įdiegti sudėtingus valdymo apskaitos metodus. Reikėtų sutikti su R. Kanapickienės, B. Jefimovo (2007), A. Apalainienės, D. Petkienės (2002), R. Kalčinskaitės (2009) nuomonėmis, kad ekonominėje literatūroje aprašomos valdymo apskaitos sistemos labiau aktualios stambių įmonių veikoje ir negali būti tiesiogiai panaudotos mažoms ir vidutinėms įmonėms. Remiantis Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymu (2007) įmonės į labai mažas, mažas ir vidutines skirstomos atsižvelgiant į darbuotojų skaičių bei metines pajamas ar balanse nurodytą turtą. Tačiau pajamų ir turto vertės, taip pat kaip civilinės atsakomybės (ribotos ar neribotos) požymiai valdymo apskaitos pasirinkimo klausimu nėra aktualūs ir reikšmingi. Dažniausiai praktinį valdymo apskaitos taikymo poreikį lemia darbuotojų skaičius. Tai patvirtina R. Kalčinskaitė (2009), teigdama, kad svarbiausias rodiklis, į kurį reikia atsižvelgti sprendžiant valdymo apskaitos reikalingumo įmonėje klausimą yra darbuotojų ryšių skaičius. Vadinasi, valdymo apskaitos metodų netikslinga taikyti labai mažose įmonėse (iki 10 darbuotojų), bet stambesnėse įmonėse ji yra būtina. Autorė susisteminsi išskyrė pagrindines charakteristikas, kurios lemia valdymo apskaitos sistemos pasirinkimą mažose ir vidutinėse bei didelėse įmonėse (2 lentelė).

Mažos ir vidutinės įmonės, neturėdamos pakankamai finansinių lėšų investicijoms, kurių reikalauja individualios valdymo apskaitos sukūrimas, turi taikyti bendrai pristatomas valdymo apskaitos sistemas, kurios yra labiau pritaikytos didelėms įmonėms. Mažose ir vidutinėse įmonėse dažniausiai nesusidaro pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai, reikalingi savikainos kalkuliavimui pagal stambių įmonių metodikas. Šių metodikų pagalba pateikiama tiksli ir labai išsami informacija, pritaikyta įvairiems vadovų lygmenims, o nedidelėse įmonėse sprendimus dažniausiai priima vienas ar keli vadovai, todėl jiems pateikiama vidinė informacija turi būti patikima, bet koncentruota. Taip pat didelių įmonių metodų taikymas yra labai darbu imlus procesas, o dažnai nedidelėse įmonėse valdymo apskaitos kaip ir kitas buhalterinės apskaitos sritis tvarko vienas ar keletas buhalterių. Teigiantiems, kad produkcijos savikainos skaičiuoti nereikia, nes ją nustato paklausos ir pasiūlos santykis rinkoje, galima pabrėžti, kad mažos ir vidutinės įmonės neturi lėšų brangiai kainuojantiems rinkos tyrimams, todėl jos gali remtis tik vidine įmonės informacija. Taigi teisingas

produkcijos savikainos įvertinimas nedidelėms įmonėms konkuruojant su stambiais ūkio subjektais yra gyvybiškai svarbus, nes jos nepajėgios taikyti masto ekonomijos, siekiant sumažinti produkcijos savikainą.

2 lentelė

Valdymo apskaitos aspektų palyginimas mažose ir vidutinėse bei didelėse įmonėse

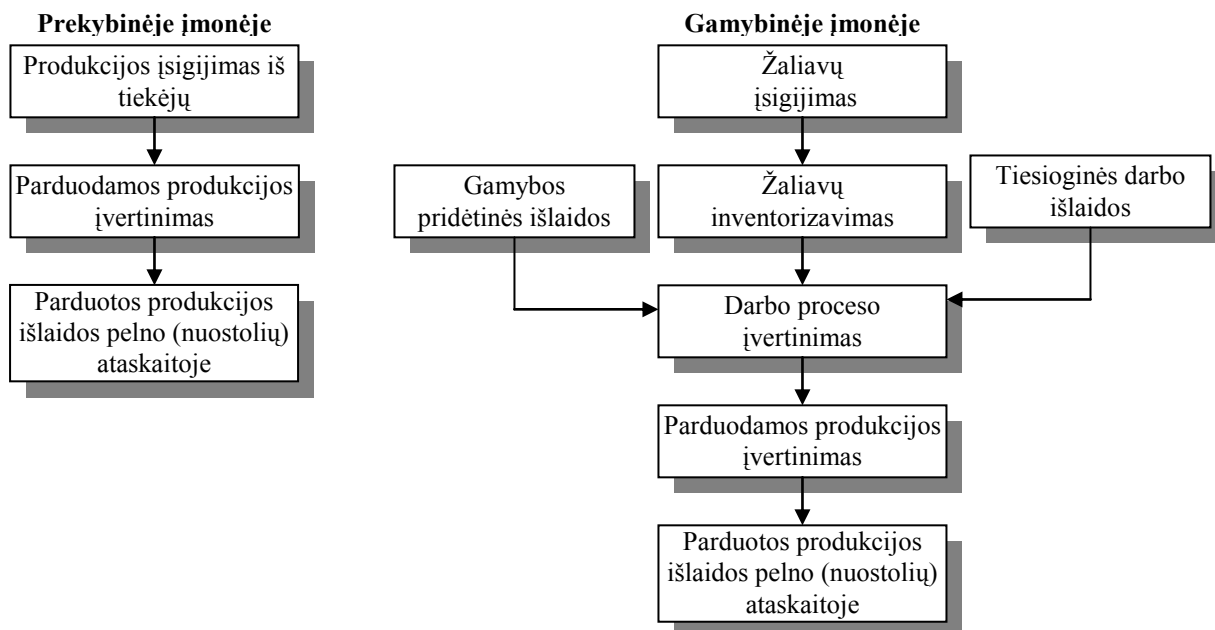
Maža ir vidutinė įmonė	Didelė įmonė
Neišgali pati susikurti savo valdymo apskaitos sistemos dėl didelių finansinių investicijų poreikio;	Gali pati susikurti savo valdymo apskaitos sistemą;
Neišgali samdyti atskirų darbuotojų valdymo apskaitos tvarkymui;	Valdymo apskaitos tvarkymui samdomi atskiri darbuotojai;
Vienas ar keli vadovai (reikalingas koncentruotas informacijos kiekis);	Daug įvairaus lygio vadovų ir vadybininkų (reikalingos įvairiais pjūviais informaciją pateikiančios ataskaitos);
Paprastai vienas ar keli buhalteriai rūpinasi įvairiomis buhalterinės apskaitos sritimis;	Dirba daug buhalterių, kurių kiekvienas atsakingas už tam tikrą buhalterinės apskaitos sritį;
Kainos nustatymui negali atlikti brangių rinkos tyrimų;	Atlieka įvairius rinkos tyrimus;
Nesuformuojami pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai;	Susidaro pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai;
Palyginti didelis netiesioginių išlaidų lyginamasis svoris;	Palyginti mažas netiesioginių išlaidų lyginamasis svoris;
Reikia patikimos ir tikslios informacijos apie išlaidas, kad galėtų išlikti.	Veiklos efektyvumui padidinti gali taikyti masto ekonomiją.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Pasak B. Martinkaus ir kt. (2002) įmonės organizacinė struktūra parodo veiklų pasidalijimo, sugrupavimo bei vadovų ir darbuotojų santykių koordinavimo būdą. Priklausomai nuo organizacinės struktūros tipo skirtingai duodami sprendimų įgaliojimai, skiriasi jų vykdymo priežiūra ir kontrolė. Įmonės decentralizacija, reiškianti, kad atskirų jos padalinių vadovams yra suteikti tam tikri įgaliojimai ir atsakomybės sritys, reikalauja platesnio pobūdžio valdymo apskaitos informacijos.

Reikia pažymėti, kad skirtingomis veiklomis užsiimančiose įmonėse valdymo apskaitos sistemos taip pat yra nevienodos. Pagrindinis tai lemiantis veiksnys yra produkcijos savikainos kalkuliavimui suteikiamas skirtingas reikšmingumo lygis. K. D. Larson ir kt. (1990) teigia, kad gamybinės ir prekybinės įmonės yra panašios tuo, jog abi priklauso nuo pajamų, gaunamų iš parduodamos produkcijos, bet jos turi vieną didelį skirtumą: prekybinė įmonė parduoda iš esmės tos

pačios būklės produkciją, kokią nusiperka, tuo tarpu gamybinė įmonė perka žaliavas bei medžiagas, iš kurių gamina produkciją ir ją parduoda (4 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal ASMAN, M. F. ir kt. (1986) Accounting today: principles and applications, p. 625.

4 pav. Produkcijos išlaidų susidarymo palyginimas prekybinėje ir gamybinėje įmonėje

R. F. Meigs ir W. B. Meigs (1990) pažymi, kad gamybinėse įmonėse produkcijos savikaina susideda iš įvairių pramoninių išlaidų, apimančių gamybos proceso, darbo užmokesčio ir visų kitų gamybai valdyti reikalingų išlaidų. Su šių autorių nuomone sutinka Ch. Horngren ir kt. (1995), W. W. Pyle ir kt. (1984), H. Anderson ir kt. (1989). Taigi žaliavų pavertimo į gaminius procesas išlaidų įvertinimą gamybinėse įmonėse padaro žymiai sudėtingesniu nei prekybinėse. Nors gamybinėse įmonėse produkcijos savikainos įvertinimas yra gana komplikotas, tačiau skirtingai nei prekybinės įmonės, gamintojai turi kur kas didesnes galimybes varijuoti atsižvelgdami į produkcijos savikainą sudarančias išlaidas. Būtent dėl produkcijos savikainai suteikiamos didesnės reikšmės, tolesni šio darbo tyrinėjimai daugiau siesis su gamybinėmis įmonėmis.

Vienas iš pagrindinių veiksnių, lemiančių išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo būdo pasirinkimą įmonėje, yra gamybos tipas, t. y. šį pasirinkimą lemia produkto gamybos organizavimo ypatumai. Įmonėse, gaminančiose vienetinę, serijinę ar masinę produkciją, apskaitant daromas išlaidas bei kalkuliuojant gaminamos produkcijos savikainą yra taikomi skirtingi metodai ir būdai.

Nuo įvairių veiksnių priklausantis valdymo apskaitos modelis yra individualus kiekvienoje įmonėje, tačiau atskiroms įmonių rūšims pagal tam tikrus požymius galima išskirti būdingus bendrus

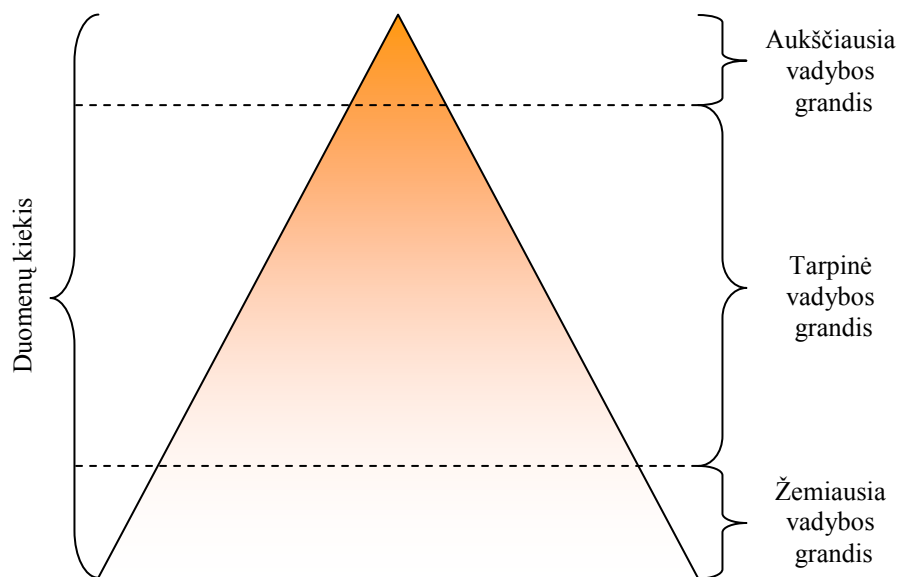
metodus bei taisykles. Taip pat reikia pažymėti, kad valdymo apskaitos įgyvendinimui visoms įmonėms keliami tam tikri reikalavimai.

Pasak G. Kalčinsko (2003), prieš diegiant valdymo apskaitą, būtina sutvarkyti įmonės vadybos sistemą, kad būtų įmanoma objektyviai įvertinti jos padalinių darbą. Norint apskaitoje tinkamai atvaizduoti įmonės veiklos ypatumus, pirmiausia reikia labai gerai pažinti pačią jos veiklą. Tam nepakanka paprastos funkcinės įmonės vadybos formos. Šiam tikslui tinkamiausiai pasitarnauja įmonės struktūra pagal matricinę vadybos formą. Įmonėje priklausomai nuo poreikio ir galimybių turėtų būti sudaromos trys matricinės vadybos struktūros formos: pagal padalinius, pagal produktus, pagal padalinius ir produktus. Matricinė vadybos sistema atspindi realius ryšius tarp padalinių.

Dar viena iš valdymo apskaitos įdiegimo prielaidų yra atsakomybės centrų išskyrimas. Siekiant optimizuoti vadybą, kiekvieną įmonę galima suskaidyti į smulkesnius padalinius (Kalčinskas, 2003, p. 724). Gerai tvarkoma išlaidų apskaita pagal centrus turi atsakyti į tokius klausimus: kur, kokiose vietose, kokios ir kokio dydžio išlaidos susidarė (Mackevičius, 2003, p. 348).

Valdymo apskaita įmonėje taip pat negali egzistuoti be vidaus ataskaitų sistemos. Pasak V. Bagžiūvienės (2007) dokumentų tvarkymo organizavimas yra svarbi bet kurios organizacijos sudedamoji dalis, nes suteikia informaciją išmintingiems valdymo sprendimams priimti, todėl gerėja organizacijos valdymo kokybė, operatyvumas. Ši autorė teigia, kad valdymo atskaitomybė reglamentuojama tik vidiniais ūkio subjekto norminiais aktais ir praktiškai visiškai neregamentuojama valstybės lygiu. Taigi ūkio subjektai turi plačias galimybes pasirinkti vidaus ataskaitų reikalavimus, formatus, terminus, pavidalus ir pan. Svarbiausia, kad jos būtų pateikiamos laiku, t. y. kai reikia informacijos.

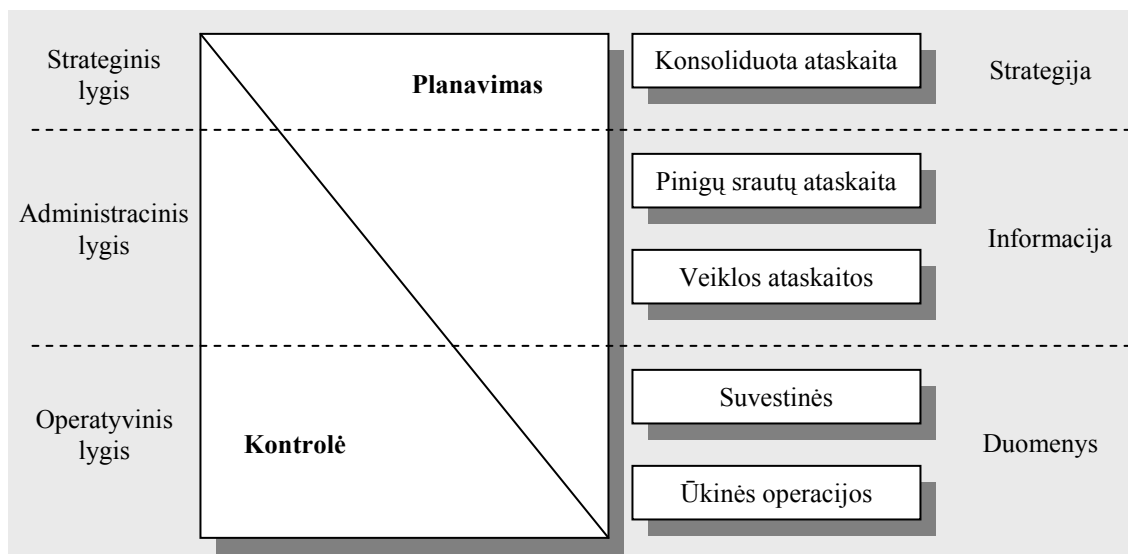
Valdymo apskaitos uždavinys yra teikti visiems valdymo lygiams tokią informaciją, kuri būtų panaudota konkrečioms tikslams pasiekti. Skiriami trys valdymo lygiai: žemiausias, vidurinis ir aukščiausias. Žemutinių grandžių vadovai skirsto ir organizuoja darbą to personalo, kuris apskritai neužsiima valdymu. Jiems reikia tokios valdymo apskaitos informacijos, kuri padėtų geriau atlikti patikėtas pareigas. Vidurinio lygio vadovu pagrindinė funkcija vadovauti įmonės politikos įgyvendinimo veiksams ir derinti vadovybės reikalavimus su savo pavaldinių sugebėjimais. Jiems reikalinga informacija, kuri kuo tiksliau apibūdintų jų administruojamų padalinių ar sričių veiklą. Aukščiausio lygio vadovai yra atsakingi už visos įmonės valdymą. Jie nustato tikslus, politiką ir strategiją, priima ilgalaikius sprendimus, todėl jiems reikia labiausiai apibendrintos valdymo apskaitos informacijos. 5-ajame paveiksle pateikta vadybos piramidė atspindi ne tik įvairioms vadybos grandims tenkančios informacijos svarbumą ir reikšmingumą, bet ir jos kiekį.



Šaltinis: sukurta autorės pagal KALČINSKAS, G. (2003), Buhalterines apskaitos pagrindai, p. 751

5 pav. Valdymo apskaitos duomenų agregavimas

Skirtingų lygių vadovai remiantis valdymo apskaitos informacija nepertraukiamai priima daugybę įvairiausių valdymo sprendimų. Šių sprendimų tikslas – išspręsti tam tikrą problemą ir garantuoti įmonės veiklos stabilumą. Anot J. Mackevičiaus (2003), sprendimų priėmimo lygiai, kuriems teikiama valdymo apskaitos informacija, dažniausiai skirstomi į tris grupes: 1) strateginis; 2) administracinis; 3) operatyvinis. Atitinkamai ir valdymo apskaitos ataskaitos turėtų būti trijų lygių (6 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal BAGDŽIŪVIENĖ, Vitalija.(2007) Apskaitos dokumentai ir jų valdymas. p. 97

6 pav. Valdymo ataskaitų lygiai

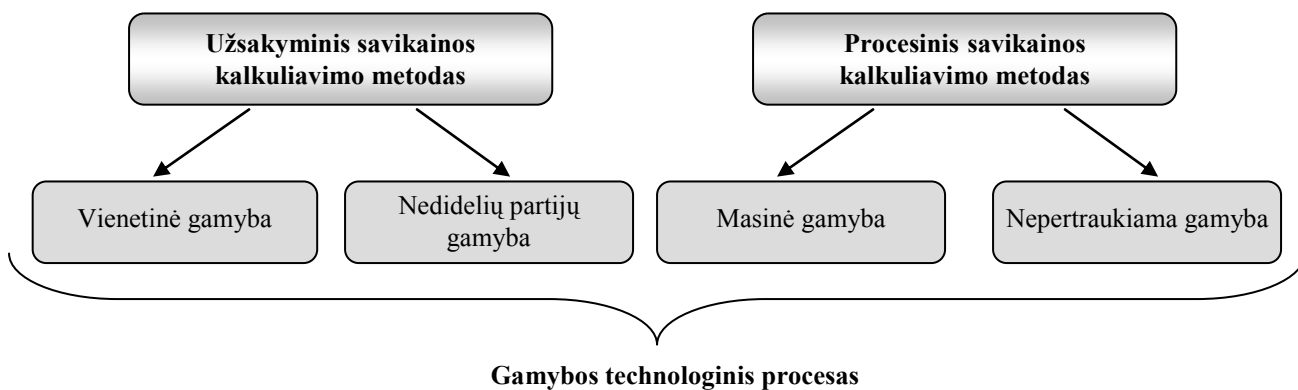
Strateginius sprendimus priima aukščiausio lygio vadovai. Jais nusakoma įmonės veiklos politika ir būdai, jos struktūra ir ryšys su aplinka. Dažniausiai šiais sprendimais siekiama sukurti naujus produktus ar paslaugas, numatyti išteklius, garantuojančius įmonės plėtrą, įvertinti įmonės konkurencingumą ir pan. Administracinius sprendimus priima aukščiausio ir vidutinio lygio vadovai. Šie sprendimai susiję su lėšų gavimu ir jų panaudojimu siekiant įmonės tikslų. Operatyviniai sprendimai, kuriuos priima žemiausio lygio vadovai, yra susiję su kasdieninių reikalų tvarkymu. Šiais sprendimais siekiama efektyvaus darbo garantavimo ir racionalaus išteklių naudojimo. Valdymo ataskaitos turi būti trumpos, patogios ir orientuotos atsakingiems asmenims.

Paprastai vadybos apskaitos informacija turi finansinę išraišką ir yra išreiškiama piniginių vienetais. Tačiau pastaruoju metu, pasak A. Pukelio (2002) tokia informacija vis dažniau pateikiama atliekamas operacijas išmatuojant fiziniais vienetais, kaip kad atliktų prekių kokybės patikrinimų skaičiumi ir pan. Šio autoriaus nuomone, svarbiausi reikalavimai sudarant vidaus ataskaitas yra pakankamumas, patikimumas ir operatyvumas.

1.3 Tradiciniai ir modernūs produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai

Tinkamo produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo pasirinkimas kiekvienai įmonei yra labai svarbus ir kartu gana sudėtingas klausimas. Savikainos kalkuliavimo metodų yra daug, o jų pasirinkimą lemia įmonės vykdomos veiklos pobūdis, gamybos organizavimo būdai ir kiti veiksniai.

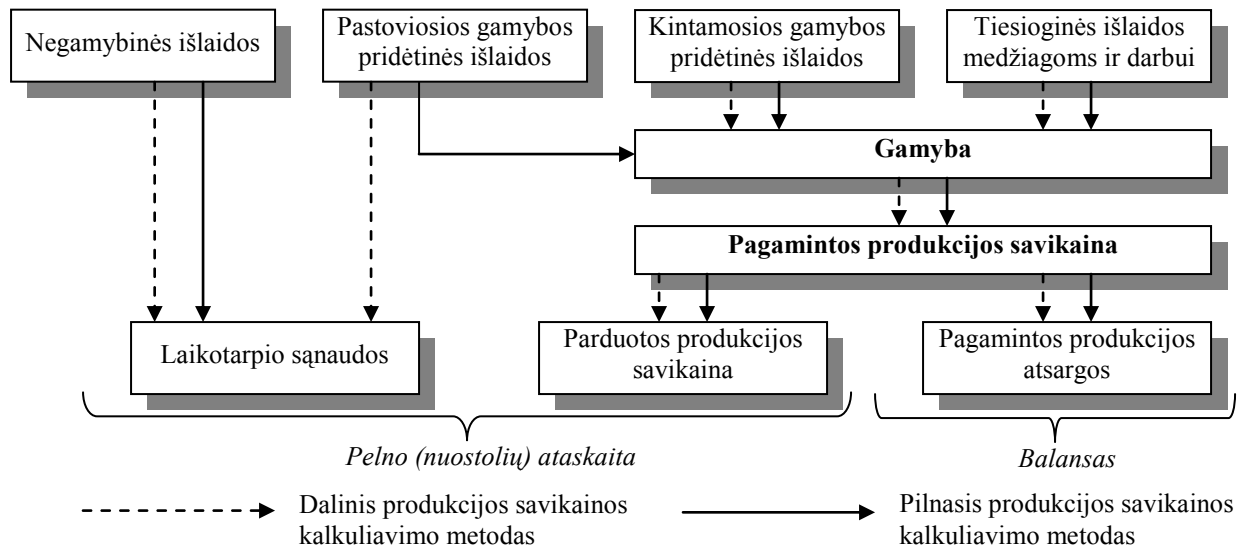
Pagal gamybos tipą skiriami du kalkuliavimo metodai: užsakyminis ir procesinis (paprastai dar skirstomas į paprastąjį ir fazinį). Užsakyminis kalkuliavimo metodas dažniausiai taikomas vienetinėje ir nedidelių partijų gamyboje, o procesinis kalkuliavimas – masinėje ir nepertraukiamoje gamyboje (7 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS J. (2003) Valdymo apskaita, p. 201

7 pav. Kalkuliavimo metodų taikymas pagal gamybos tipą

Pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą daugelyje įmonių naudojami tradiciniai - dalinis (ribinis) ir pilnasis (absorbcinis) - produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai. Kaip matyti iš 8-ojo paveikslo, pagrindinis šių metodų skirtumas yra tai, ar pastovios gamybos pridėtinės išlaidos yra įtraukiamos į produkcijos savikainą, ar priskiriamos laikotarpio sąnaudoms.



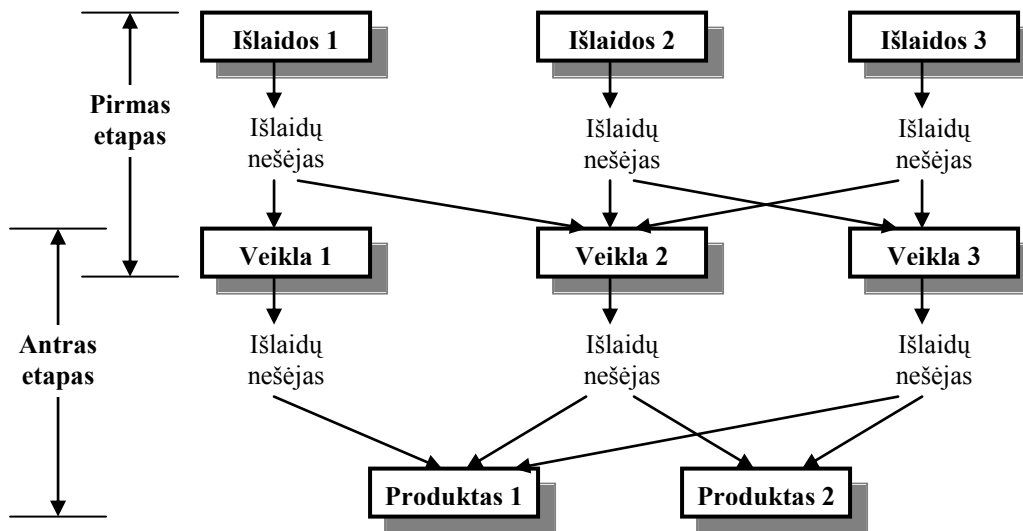
Šaltinis: sudaryta autorės pagal BOGUSLAUSKAS, V.; GRONDSKIS, G. (1999) Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais. *Inžinerinė ekonomika*, p. 51

8 pav. Dalinio ir pilnojo produkcijos savikainos metodų palyginimas

Dalinio kalkuliavimo metodo pagrindą sudaro išlaidų skirstymas pagal veiklos apimtį į kintamas ir pastovias. Dalinė produkcijos savikaina naudinga analizuojant gamybos apimties įtaką pelnui ir su tuo susijusius klausimus, t. y. operatyviniams sprendimams priimti, tačiau nesuteikia reikalingos informacijos produkcijos kainos nustatymo, pelningumo įvertinimo ar veiklos prognozavimo aspektais. Remiantis pilnuoju produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu Lietuvoje turi būti rengiama finansinė atskaitomybė. Taikant šį metodą, pridėtinės išlaidos nėra skirstomos į kintamas ir pastovias: į produkcijos savikainą įskaitomos visos gamybos išlaidos, o negamybinės išlaidos nukeliamos į laikotarpio sąnaudas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Nuolat besikeičiantis verslas sąlygoja ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų tobulėjimą. Vienas populiariausių pastaruosiu metu ekonominėje literatūroje analizuojamų modernių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų – veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimas (Activity Based Costing – ABC), kurio teorinius pagrindus dar 1987-1988 m. savo publikacijose išdėstė amerikiečių autoriai R. Kaplan, T. Johnson, R. Cooper. ABC metodo paskirtis - parodyti tam tikrų veiklos sričių

išlaidas ir nustatyti kaip jos siejasi su tam tikru produktu. Jis skirtas pridėtinių išlaidų paskirstymui įvairiems produktams. ABC sistema paremta prielaida, kad įmonės atlieka darbus (veiklas), kurie pirkėjus aprūpina gaminiais ar paslaugomis (A.Pukelis, 2002b). Taikant šį metodą, įmonėje apibrėžiamos veiklos, nustatomos pridėtinės išlaidos bei pasirenkami kriterijai, pagal kuriuos šios išlaidos bus skirstomos (išlaidų nešėjai). Kaip matyti iš 9-ojo paveikslo, pirmame etape išlaidos, atsižvelgiant į išlaidų nešėjus paskirstomos įmonės veikloms. Antrame etape veiklų išlaidos priskiriamos atitinkamiems produktams.



Šaltinis: ROZTOCKI, N ir kt. (1999) A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. *ASEM National Conference Proceedings*, p. 2

9 pav. Ryšys tarp išlaidų, veiklų ir produktų ABC metode

Nors teorinis ABC metodo pagrindimas yra gana elementarus ir aiškus, tačiau praktikoje jį taikyti nėra taip paprasta: šios sistemos kūrimas yra brangus ir sudėtingas. 3-oje lentelėje pateikiamas pilnojo, dalinio ir ABC metodų palyginimas įvairiais aspektais.

Pagrindinis skirtumas tarp tradicinių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų pasireiškia netiesioginių pastovių gamybinių išlaidų paskirstymu ir analizės tikslingumu. Abu tradiciniai metodai netiesiogines kintamas išlaidas paskirsto pagal atitinkamą bazę. Tačiau naudojant dalinį produkcijos kalkuliavimo metodą, skirtingai nei pilnąjį, nesistengiama paskirstyti visų išlaidų ir apskaičiuoti pilnosios savikainos. Šis metodas orientuojasi tik į netiesioginių kintamųjų išlaidų paskirstymą ir operatyvią, tačiau nedetalizuotą ir netikslią analizę, kuri netikslinga ilgalaikių verslo sprendimų priėmimui. Priešingai, pilnasis produkcijos kalkuliavimas pasižymi detalio gamybos ir realizavimo efektyvumo analize, tačiau nėra tinkamas operatyvinių sprendimų priėmimui.

Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų palyginimas

	PILNASIS	DALINIS	ABC
Sudėtingumo lygis	Gana sudėtinga	Nesudėtinga	Sudėtinga
Netiesioginių kintamų išlaidų paskirstymas	Paskirstoma pagal pasirinktą bazę	Paskirstoma pagal pasirinktą bazę	Paskirstoma atsižvelgiant į kaštų nešėją
Netiesioginių pastovių gamybinių išlaidų paskirstymas	Paskirstoma pagal pasirinktą bazę	-	Paskirstoma atsižvelgiant į kaštų nešėją
Apskaičiuotos vieno gaminio pilnosios savikainos tikslumas	Netikslus	-	Tiksliausias
Duomenų panaudojimas kainų formavimui	Naudojama kainų formavimui	-	Naudojama kainų formavimui
Tikslingumas ilgalaikių verslo sprendimų priėmimui	Tikslinga	Netikslinga	Tikslinga
Tikslingumas operatyvinių verslo sprendimų priėmimui	Netikslinga	Tikslinga	Netikslinga
Siekimas padengti visus išlaidas	Taip	Tik kintamas išlaidas	Taip
Detalios gamybos ir realizavimo efektyvumo analizės užtikrinimas	Užtikrina	Neužtikrina	Užtikrina
Operatyvios, bet nedetalios ir netikslios analizės užtikrinimas	Neužtikrina	Užtikrina	Neužtikrina

Šaltinis: sudaryta autorės pagal BAGUCKYTĖ, E. 2002, Išlaidų apskaitos sistemos ir jų taikymas Lietuvoje. Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą, p. 14.

Palyginus pilnojo ir ABC kalkuliavimo metodų rezultatus galima išvelgti nemažai panašumų. Abu metodai orientuojasi į visų išlaidų paskirstymą, juos galima naudoti kainų formavimui bei ilgalaikių sprendimų priėmimui. Esminis šių metodų skirtumas – tai išlaidų paskirstymo būdas. Kaip jau minėta, pilnojo metodo atveju jos paskirstomos pagal pasirinktą bazę, ABC atveju – atsižvelgiant į išlaidų nešėją. E. Baguckytės (2002) nuomone, vienas iš ABC metodo privalumų – sugebėjimas atlikti dvi funkcijas: kontrolės ir įkainojimo, tuo tarpu naudojant pilnąjį produkcijos kalkuliavimo metodą kontrolės funkcija nėra užtikrinama. Visi produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai teikia daug informacijos, tačiau akivaizdu, kad su ABC metodu pasiekiami tiksliausi rezultatai.

Apibendrinant pirmąją darbo dalį, reikėtų pabrėžti, kad vis labiau suvokiamas valdymo apskaitos reikšmingumas įmonėje. Valdymo apskaitos dėka suteikiama grįžtamoji informacija apie atliktų darbų efektyvumą, išmatuojami produktui pagaminti ir parduoti sunaudoti ištekliai, suteikiama informacija apie padalinių darbą bei veiklos rezultatus ir kt. Valdymo apskaitos modelio formavimui įtaką daro įvairūs veiksniai: įmonės aplinka, dydis, organizacinė struktūra, šakos pobūdis, gamybos tipas. Nors nėra valdymo apskaitos sistemos, kuri tiktų bet kuriai įmonei, tačiau atsižvelgiant į išvardintus veiksnius, atskiroms įmonių rūšims pagal tam tikrus požymius galima išskirti būdingus bendrus metodus bei taisykles.

2. VALDYMO APSKAITOS MODELIO VIDUTINIO DYDŽIO GAMYBINĖJE ĮMONĖJE SUDARYMAS

Šioje dalyje atsižvelgiant į įmonės veiksmų įtaką, valdymo apskaitos realizavimo prielaidas ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, analizuojamos atskiros valdymo apskaitos sritys vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje „Gamyba“ ir šiai įmonei sudaromas valdymo apskaitos modelis.

2.1 Įmonės aprašymas

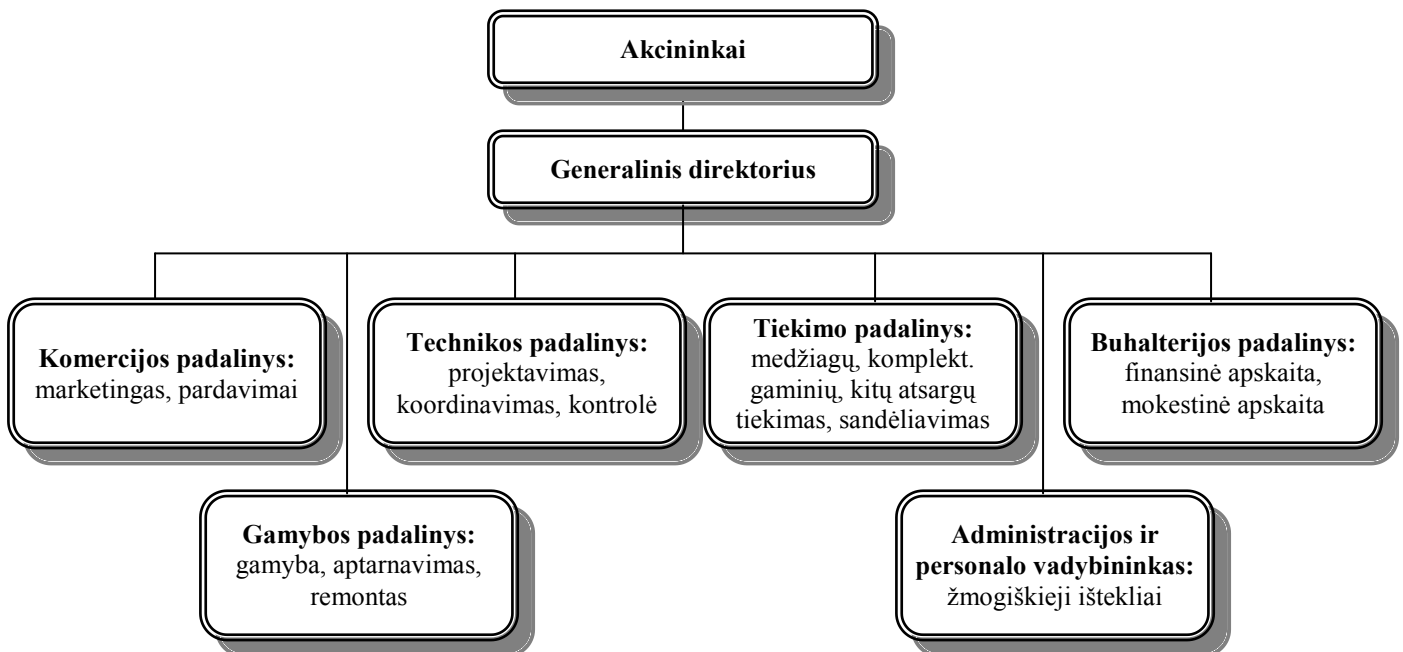
Abstrakčias teorines žinias prasminga pritaikyti kalbant apie realią įmonę. Įmonė „Gamyba“ yra vidutinio dydžio 15-iolikos metų patirtį turinti gamybinė įmonė, kurioje vidutiniškai dirba apie 60 darbuotojų. Ši įmonė specializuojasi pramoninio vandens valymo srityje. Pagrindinį jos gaminių asortimentą sudaro pagal užsakymą daromi įvairių dydžių pramoniniai vandens filtrai, oro rinktuvai, vandens ir oro maišytuvai, garų rekuperatoriai, deaeratoriai ir kt. Įmonės „Gamyba“ klientai – tai katilinės, maisto perdirbimo įmonės, viešbučiai, gyvenamieji kompleksai bei kitos vandens valymo ir tiekimo paslaugas teikiančios įmonės. Pagal individualius projektus atliekamų užsakymų, kuriuos dažniausiai sudaro vienas ar keli vienu metu gaminiai, įvykdymo trukmė svyruoja nuo keleto savaičių iki kelių mėnesių – priklausomai nuo užsakymo sudėtingumo. Vidutiniškai per mėnesį įmonė „Gamyba“ pagamina apie 20 gaminių. Metinė gamybos apimtis sudaro apie 7 mln. Lt. Šioje įmonėje yra įdiegtas kompiuterinis tinklas, leidžiantis keistis tarpusavio duomenimis, naudotis duomenų bazėmis ir Interneto paslaugomis.

Nors įmonė „Gamyba“ turi tvirtas pozicijas Lietuvos rinkoje ir plečia savo veiklą užsienyje, tačiau pasaulį sukrėtusi finansinė krizė parodė, jog ir neturėdama daug konkurentų sumažėjus gaminių paklausai įmonė gali atsidurti ant išlikimo ribos. Tai tik dar kartą įrodo, jog palankiais laikais sėkmingai veikiančios įmonės, atėjus sudėtingesniems periodams sunkiai sugeba susitvarkyti su išlaidų taupymu – pirmiausia todėl, kad nežino kokias ir kuriose veiklos srityse išlaidas galėtų mažinti.

Šiuo metu įmonėje „Gamyba“ nėra įdiegtos valdymo apskaitos sistemos ir taikomi tik pavieniai šios apskaitos elementai: sudaromas statiškas metinis biudžetas, grubiai apimantis visas įmonės veiklos sritis, rengiami mėnesiniai gamybos planai ir ataskaitos, retrospektyviai suskaičiuota produkcijos savikaina lyginama su pardavimo kaina. Tačiau įmonėje nėra įgyvendinama nuolatinė visų išlaidų apskaita ir kontrolė, nėra paskirstytos aiškios atsakomybės už tam tikras sritis, o naudojama gaminių savikainos skaičiavimo metodika tik labai apytikriai atspindi produkcijos savikainą.

Vadovavimas įmonėje „Gamyba“, kaip ir daugumoje gamybinių įmonių, vyksta pagal paprastąją funkcinę vadybos formą, kai kiekvienas vadovas atlieka jam būdingą funkciją. 10 paveiksle

pateikiama supaprastinta, o 3 priede išsamai įmonėje „Gamyba“ šiuo metu egzistuojanti vadybos struktūra.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidinius duomenis.

10 pav. Įmonės „Gamyba“ supaprastinta vadybos struktūra

Įmonės „Gamyba“ aukščiausiu vadovu laikysime generalinį direktorių, nes kalbama apie valdymo apskaitą, kuri yra įmonės komercinė paslaptis ir atskleidžiama nebent ženklų akcijų kiekį (<50 %) turintiems akcininkams. Kaip matyti iš 10-ojo paveikslo, įmonėje „Gamyba“ yra visi svarbiausi padaliniai, reikalingi vandens filtrų bei kitų gaminių suprojektavimui, pagaminimui ir pardavimui.

Prieš pradėdant nagrinėti valdymo apskaitos sistemos įmonėje „Gamyba“ pritaikymą, vertėtų trumpai aptarti įmonės viduje vykstantį „gyvenimą“. Komercijos padalinio darbuotojai užsiima įmonės produkcijos reklama ir klientų paieška. Į jų pareigas taip pat įeina padėties rinkoje tyrimai, komercinių pasiūlymų ruošimas, sutarčių sąlygų derinimas ir įforminimas, įvairių veiklos ataskaitų rengimas ir kt. Kadangi įmonės „Gamyba“ produkcija gaminama pagal individualius užsakymus, būtent komercijos padalinio atstovai atlieka pirminį skaičiavimą ir galimo objekto kainos nustatymą. Tai labai svarbu, nes nustačius pernelyg didelę kainą galima prarasti užsakovą, o pernelyg mažą – įmonė patirs nuostolių. Gaminio kainos apskaičiavimas atliekamas pagal įmonėje sukurta konfidencialią kainos skaičiuotę, kuria naudojasi tik komercijos padalinio darbuotojai. Pagal šią skaičiuotę įvertinama gaminiui pagaminti reikalingų pagrindinių medžiagų ir jų perdirbimo bei papildomų ir komplektuojančių

gaminų kaina, taip pat gaminio projektavimo, dažymo, subrangovų paslaugų, sertifikavimo ir transporto išlaidos (4 priedas). Pažymėtina, kad įvertinant gaminio kainą įtraukiamos visos į jo savikainą tiesiogiai įskaičiuoti galimos išlaidos, bet nėra atsižvelgiama į tas, kurias reikėtų paskirstyti netiesiogiai (pvz. cecho išlaikymo, netiesioginių darbininkų darbo užmokesčio, administravimo ir kt. išlaidos). Taigi galima sakyti, kad pagal šią skaičiuotę randama tik tiesioginė gamybinė savikaina. Atsižvelgdami į tai, kad nebuvo įvertintos kitos įmonėje patiriamos išlaidos, komercijos padalinio darbuotojai teikdami pasiūlymą užsakovui kainų skaičiuotėje įvertintą kainą padidina remdamiesi savo „nuojauta“, kokią šio produkto dalį turėtų sudaryti kitos išlaidos.

Suderinus visas sąlygas ir sudarius sutartį su užsakovu, technikos padaliniiui priklausantys projektuotojai suprojektuoja gaminį ir jam paruošia medžiagų žiniaraštį, kuriame remiantis normatyvine technine dokumentacija bei išlaidų normomis surašomos visos gaminiui reikalingos medžiagos ir jų kiekiai (5 priedas). Remiantis šiame žiniaraštyje pateikta informacija sandėlio darbuotojai išduoda gaminiui pagaminti reikalingas medžiagas. Trūkstamų medžiagų ar komplektuojančių gaminų pirkimu rūpinasi tiekimo padalinys.

Visi ataskaitinį mėnesį gaminami gaminiai įtraukiami į gamybos planą, kuris mėnesio eigoje koreguojamas jį papildant vis naujais gaminiais. Šiame plane žymima, kokią dalį užsakyto gaminio planuojama padaryti, o mėnesio pabaigoje parengtoje ataskaitoje konstatuojama, kokia gaminio dalis buvo pagaminta iš tikrųjų (6 priedas).

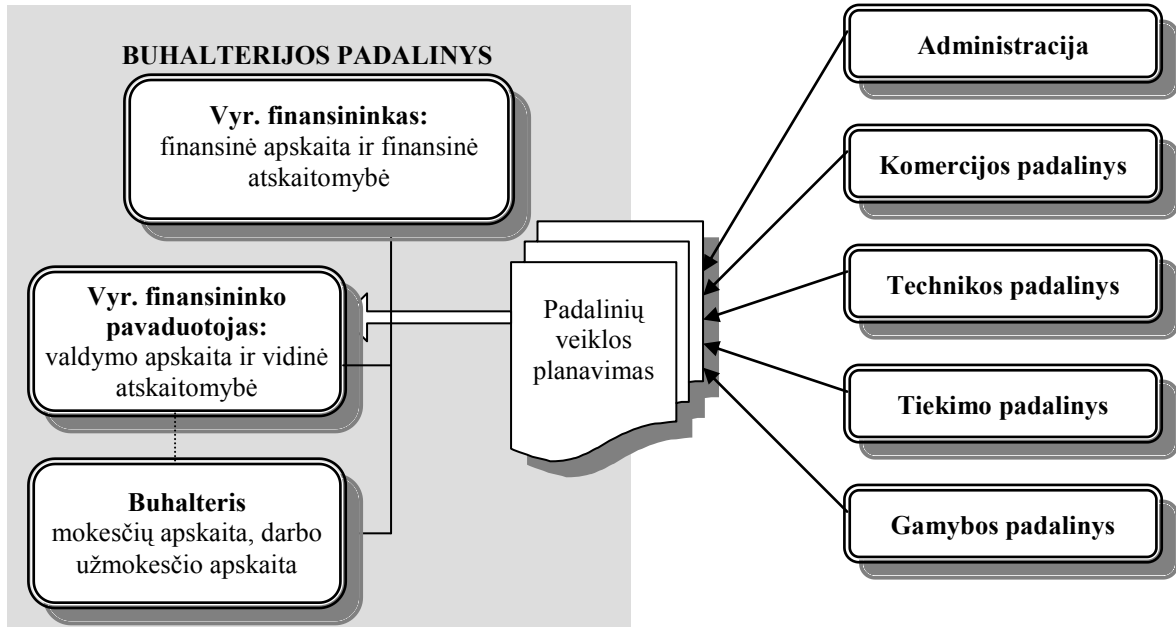
Pagaminius gaminį techninės kontrolės inžinierius atlieka jo kokybės patikrinimą. Patikrinus gaminį ir gamybos padalinyje užbaigus pildyti visus reikiamus dokumentus, jie pristatomi projektų vadybininkui, kuris paruošia gaminio techninę dokumentaciją ir gaminys jau gali būti pristatomas užsakovui.

Pasibaigus ataskaitiniam mėnesiui, projektų vadybininkai pateikia produkcijos savikainos analizės ataskaitą apie tą mėnesį parduotus gaminius. Ši ataskaita parengiama daugiausiai remiantis užsakyminiu produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu. Ataskaitoje gaminio pardavimo kaina lyginamas su kaina, apskaičiuota sudėjus gaminiui sunaudotas medžiagų išlaidas, tiesioginių gamybos darbuotojų darbo užmokestį su atitinkamais mokesčiais ir pridėtinės išlaidas, kurios apskaičiuojamos visos likusias įmonėje tą mėnesį patirtas išlaidas paskirsčius pagal tiesioginių gamybos darbuotojų darbo užmokestį. Kaip matome, toks gaminio savikainos apskaičiavimas nėra tikslus ir informatyvus. Teisingai atspindima tik tiesioginė gaminio savikaina, o pridėtinės išlaidos, kurios sudaro ženklia dalį - apie trečdalį gaminio savikainos, yra paskirstomos atmestinais. Nors pridėtinių išlaidų sąskaita būtų galima ieškoti sutaupymo būdų, tačiau šios išlaidos nėra detalizuojamos ir neįmanoma nustatyti, kurių iš jų dalis gali būti per didelė. Taigi kaip galima mažinti išlaidas, kai nežinoma net iš ko galima rinktis.

Atsižvelgiant į įmonės „Gamyba“ jau bandomas naudoti valdymo apskaitos priemonės – metinius biudžetus, gamybos planus, medžiagų žiniaraščius, produkcijos savikainos kalkuliavimo ataskaitas – galima spręsti, kad įmonės vadovus labiausiai domina faktinių išlaidų atitikimas planuotoms, išlaidų proporcijos gaminio sudėtyje bei teisingas produkto kainos nustatymas. Šios valdymo apskaitos sritys yra svarbiausios kiekvienoje įmonėje, todėl atsižvelgiant į jų dominavimą ir pilnos valdymo apskaitos diegimo brangumą bei sudėtingumą, rekomenduojama vidutinio dydžio gamybinėms įmonėms diegti ne viską apimančią valdymo apskaitą, o tik svarbiausius jos elementus – detalią išlaidų apskaitą ir produkcijos savikainos kalkuliavimą, bei tam įgyvendinti reikalingas priemones. Taigi toliau darbe ir yra susitelkiama į šių dviejų sričių organizavimą vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

2.2 Valdymo apskaitos modelio sudarymas

Norint sukurti harmoningą valdymo apskaitos modelį, pirmiausia turi būti suteikiama forma pačios vadybos organizavimui. Kaip jau buvo minėta anksčiau, įmonėje „Gamyba“ esančių padalinių užtenka gaminių pagaminimui ir pardavimui, tačiau jų nepakanka vadovus aprūpinti vadybai reikalinga informacija ir pasiekti efektyvų įmonės veiklos tobulinimą. Valdymo apskaitą įdiegusioje įmonėje turi būti padalinys, kuriame nustatomi strateginiai bei taktiniai tikslai, planuojama kitų padalinių veikla, atliekamas išlaidų paskirstymas bei kitos valdymo apskaitos funkcijos. Tačiau tokio padalinio išlaikymas mažai ar vidutinei įmonei gali būti pernelyg didelė našta. Bet tai visai nereiškia, kad dėl to nedidelėse įmonėse negali veikti valdymo apskaita. Ypač kai kalbama apie gamybinės įmonės, kuriose valdymo apskaitos teikiama nauda yra gyvybiškai svarbi. Daugelyje vidutinio dydžio įmonių dirba keletas buhalterių, kurie privalo pasirūpinti finansine ir mokesčių apskaitomis. Nagrinėjamos įmonės „Gamyba“ buhalterijoje taip pat dirba keli darbuotojai: vyr. finansininkas, vyr. finansininko pavaduotojas ir buhalteris. Taigi siūloma buhalterijos padalinyje pareigas perskirstyti taip, kad skirtingi darbuotojai rūpintųsi finansine ir mokesčių apskaitomis bei būtų suformuotas atskiras valdymo apskaitos sektorius. Žinoma, už valdymo apskaitą atsakingas darbuotojas turi būti atitinkamos kvalifikacijos, t. y. valdymo apskaitos specialistas. Galimas buhalterijos pareigų paskirstymas pavaizduotas 11 paveiksle. Planavimo skyriaus padalinių tikslų nustatymo ir veiklos planavimo funkciją siūloma patikėti atskirai kiekvienam padaliniui. Tai reiškia, kad kiekvieno padalinio vadovas yra atsakingas už savo padalinio veiklos prognozių, planų bei biudžetų sudarymą ir nustatytu laiku juos privalo pateikti už valdymo apskaitą atsakingam buhalteriiui.



Šaltinis: sudaryta autorės.

11 pav. Siūloma įmonės „Gamyba“ buhalterijos padalinio performavimo struktūra

Dar viena problema, su kuria susiduriama esant funkciniai įmonės vadybos sistemai, yra tai, kad nematyti ryšių, kurie sieja atskirus įmonės padalinius. Vienintelė visų padalinių sąsaja yra generalinis direktorius, kuris turėtų spręsti visas tarp padalinių kylančias problemas. Generalinis direktorius ne tik turėtų puikiai išmanyti visas įmonės sritis, kas būna itin retai, bet ir nuolatos dalyvauti visoje įmonės veikloje, kas yra neįmanoma dėl didelio darbų masto. Taigi įmonei, siekiančiai įgyvendinti savo veikloje valdymo apskaitos nuostatas, pirmiausia reikėtų suformuoti savo padalinių veiklą pagal matricinę vadybos sistemą. Kadangi įmonė „Gamyba“ gamina ne vienerūšius gaminius, tai įmonėje netikslinga išskirti atskirų gaminių skyrių ir paskirti už juos atsakingus asmenis. Todėl matricinė vadybos sistema pagal padalinius ir produktų individualius užsakymus įmonei neduoda reikiamos naudos. Kaip ir matricinė vadybos sistema pagal produktus, kurioje nustatomos vieno produktų sąsajos su kitais. Visai kas kita yra matricinės vadybos struktūra pagal padalinius, kurioje nustatomi padalinių tarpusavio ryšiai. Įmonei „Gamyba“ pritaikyta siūloma matricinės vadybos sistemos forma pateikiama 7 priede. Pagal padalinius sudarytoje matricinės vadybos sistemos lentelėje atskleidžiama, kokias funkcijas atitinkamas padalinys turi teikti kitiems padaliniams. Pagal šią vadybos formą labiau matosi ne kas kam vadovauja, bet kas ką daro, t. y. kas už ką atsakingas. Taip stiprinama atsakomybė ir kontrolė, o iškilančios problemos sprendžiamos ne pas generalinį direktorių, o tarp dviejų vadovų.

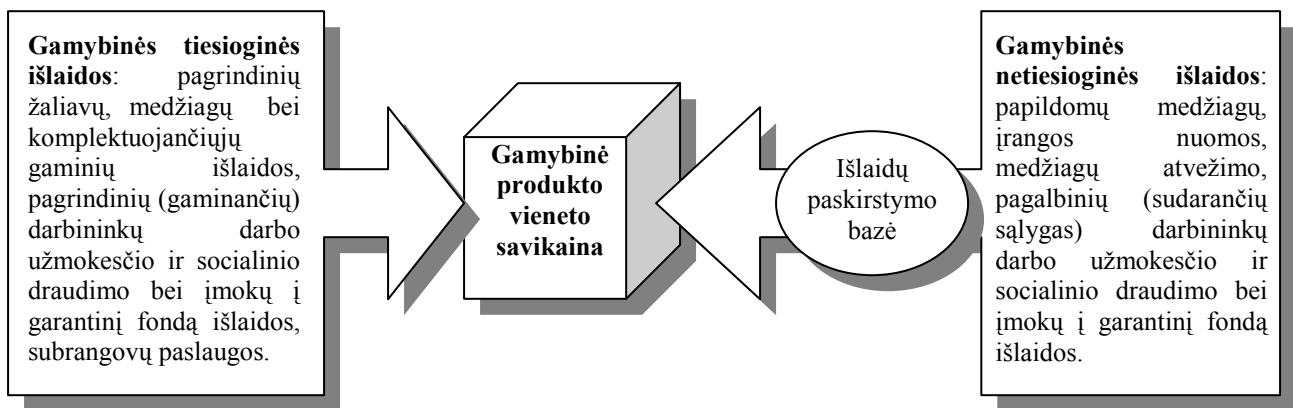
Norint žinoti kaip ir kokias išlaidas įmonė turi apskaityti, pirmiausia reikia išsiaiškinti koku metodu remiantis skaičiuojama gaminio savikaina. Kaip jau minėta skyriaus pradžioje, įmonė „Gamyba“ pagal užsakymą gamina individualius gaminius. Taigi iš tradicinių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų ji galėtų rinktis užsakyminių, o iš modernių – veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimą arba kitaip ABC metodą. Kadangi įmonės „Gamyba“ veikla gana taikliai atitinka užsakyminio metodo keliamas sąlygas, produkto gamybinę savikainą siūloma kalkuluoti remiantis būtent šiuo metodu. Kaip žinoma, gamybinę savikainą sudaro visos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos, reikalingos produkto gamybai. Jos gana lengvai nustatomos ir paskirstomos tarp atskirų produktų vienetų, todėl netikslinga skaičiuojant gamybinę savikainą taikyti sudėtingo ABC metodo, kuris ir pagal savo prigimtį labiau skirtas pridėtinių išlaidų apskaičiavimui. Jeigu gamybos procesą suskaidytume į atskiras veiklas – metalo lakštų karpymas, metalo krijų suvirinimas, dugnų privirinimas, vamzdyno gamyba, vamzdyno montavimas ir kt. – šių veiklų susidarytų labai daug ir išlaidų apskaita taptų gana sudėtinga, bet naudos iš to būtų mažai. Produkto vieneto atžvilgiu kintamos išlaidos yra sritis, kurioje taupymo būdų rasti sunku, nes kad ir kaip befiksuotume gamybos išlaidas, konkretaus gaminio pagaminimui vis tiek reikės konkretaus metalo kiekio ir jam apdirbti reikalingo tam tikro darbininkų valandų skaičiaus. Tai tebtų kitu būdu užfiksuotos išlaidos, kurių sumažinimo galimybės yra labai mažos, o šių išlaidų fiksavimas - brangus. Taigi kalkuluojant produkto gamybinę savikainą rekomenduojama rinktis paprastesnį, pigesnį ir ne ką mažiau naudos teikiančią užsakyminių produkcijos kalkuliavimo metodą.

Produkcijos savikainą kalkuluojant užsakyminiu metodu, visos tiesioginės gamybos išlaidos į gaminio vieneto savikainą įkalkuliuojamos tiesiogiai. Kiek gaminiui tenka pagrindinių žaliavų, medžiagų bei komplektuojančių gaminių galima nustatyti iš gaminio medžiagų žiniaraščio, pagal kurį sandėlininkai šias gamybos atsargas išduoda gamybos cecho darbininkams, o šių medžiagų išlaidas – pagal buhalterijos medžiagų nurašymo aktus, kurie sudaromi pagal medžiagų žiniaraščius. Reikėtų pažymėti, kad jeigu atsargų pristatymo, paruošimo ar kitos tiesiogiai su atsargų įsigijimu susijusios išlaidos yra reikšmingos, nustatant atsargų įsigijimo kainą jos yra pridėdamos prie pirkimo sumos. O jei šios išlaidos nėra reikšmingos, tai jos turi būti gaminiams paskirstomos pagal atitinkamą išlaidų paskirstymo bazę produkcijos savikainos kalkuliavimo procese.

Įmonėje „Gamyba“ pagrindinių darbininkų darbo užmokestis mokamas už atliktą darbą, t. y. pagal komercijos padalinio naudojamą kainų skaičiuotę įvertinama kiek tiesioginiai darbininkai gaus pinigų pagaminę tam tikrą gaminį. Tai reiškia, kuo daugiau gaminių jie pagamins per mėnesį, tuo didesnę gaus atlygį. Paprastai nukrypimų dėl tiesioginių darbininkų darbo užmokesčio tam tikram gaminiui nebūna. Šie nukrypimai atsiranda tik neįvykdžius numatyto gamybos plano ar pagaminus

daugiau nei planuota. Pagrindinių darbininkų (suvirintojų, šaltkalvių, pjaustytojų dujomis, šaltkalvių-elektrikų, tekintojų, dažytojų ir kt.) kiekvieną dieną pildomame darbo apskaitos žiniaraštyje žymima ne tik kiek valandų per dieną dirbo tam tikras darbininkas bet ir kiek savo darbo laiko jis skyrė vienam ar kitam gaminiui. Atsižvelgiant į tai, mėnesio pabaigoje darbininkams apskaičiuojamas darbo užmokestis.

Gamybinės netiesioginės išlaidas tiksliai priskirti konkrečiam gaminiui būtų labai sudėtinga ir netikslinga, nes jų dalis gaminio savikainoje yra palyginus maža. Todėl tokias išlaidas, kaip papildomos medžiagos, pagalbinių darbininkų (kranininkų, cecho valytojų ir kt.) bei vadovaujančių darbuotojų (gamybos padalinio direktoriaus, gamybos padalinio meistrų) darbo užmokestis ir kitas gamybos sąlygas sudarančias išlaidas reikia paskirstyti atitinkamai kuriai nors išlaidų skirstymo bazei. 12 pav. schematiškai pavaizduotas gamybinės produkto vieneto savikainos kalkuliavimas pagal užsakyminį metodą.



Šaltinis: sudaryta autorės.

12 pav. Siūlomas įmonės „Gamyba“ gamybinės produkto vieneto savikainos kalkuliavimas

Skirstant gamybinės netiesiogines išlaidas reikėtų atsižvelgti į tai, kad jos gali būti ir tiesioginės (pvz. statybinio bokštelio, išnuomoto specialiai aukšto gaminio montavimui, nuomos išlaidos), todėl turėtų būti priskirtos konkrečiam produktui (ar jų grupei), dėl kurio ir buvo patirtos. Bet dažniausiai netiesioginės gamybinės išlaidos būna patiriamos neišskiriant tam tikro gaminio, ir turėtų būti visiems gaminiams paskirstomos pagal išlaidų skirstymo bazę. 4 lentelėje pateikiamos visos gamybinės netiesioginės išlaidos, patiriamos įmonėje „Gamyba“ ir rekomenduojama išlaidų paskirstymo bazė.

Siūlomos gamybinių netiesioginių išlaidų paskirstymo bazės įmonėje „Gamyba“

Gamybinių netiesioginių išlaidų pavadinimas	Siūloma išlaidų paskirstymo bazė
Medžiagų atvežimo išlaidos	Proporcingai visų medžiagų išlaidoms
Papildomų medžiagų (žaliavų) išlaidos	Proporcingai tiesioginių medžiagų išlaidoms
Sudarančių sąlygas gamybai darbuotojų darbo užmokestis ir socialinio draudimo bei įmokų į garantinį fondą išlaidos:	
a) administruojančių darbuotojų	Proporcingai tiesioginių darbininkų darbo užmokesčio ir socialinio draudimo bei įmokų į garantinį fondą išlaidoms
b) pagalbinių darbininkų	Proporcingai tiesioginių darbininkų darbo užmokesčio ir socialinio draudimo bei įmokų į garantinį fondą išlaidoms
Kitos gamybinės netiesioginės išlaidos (pvz. įrangos nuomos, elektros energijos ir kt. išlaidos)	Proporcingai tiesioginių darbininkų darbo užmokesčio ir socialinio draudimo bei įmokų į garantinį fondą išlaidoms

Šaltinis: sudaryta autorės.

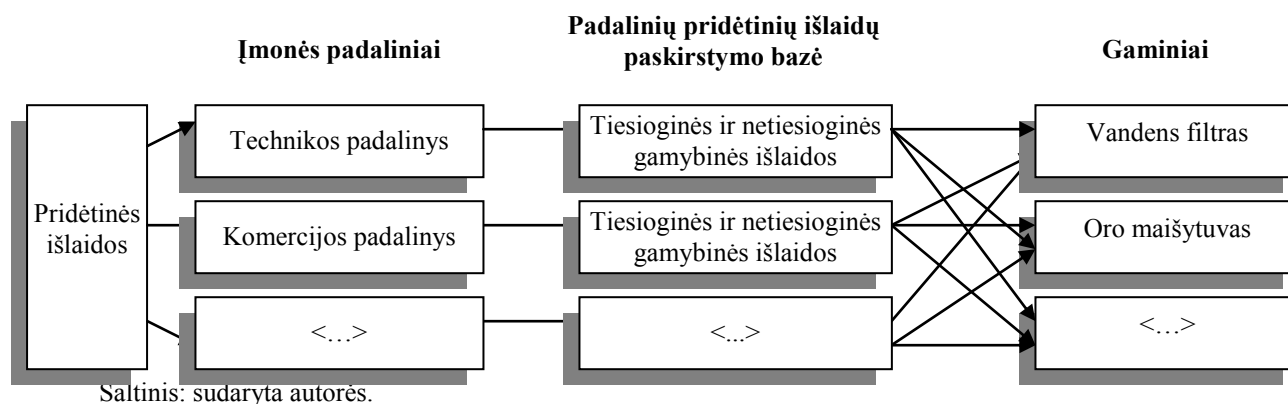
Kaip jau minėta anksčiau, reikšmingos medžiagų atvežimo išlaidos yra iš karto įtraukiamos į tų medžiagų savikainą. Tačiau jei šios išlaidos nėra reikšmingos arba jas sudėtinga priskirti konkrečioms medžiagų rūšims, rekomenduojama tokias transportavimo išlaidas paskirstyti proporcingai visų (tiesioginių ir netiesioginių) medžiagų įsigijimui patirtoms išlaidoms. Papildomų medžiagų (žaliavų) išlaidos turėtų būti paskirstomos proporcingai tam gaminiui sunaudotų tiesioginių medžiagų (žaliavų) išlaidų sumai, nes dažniausiai kuo daugiau gaminiui reikia tiesioginių medžiagų, tuo daugiau sunaudojama ir papildomų. Tokių išlaidų pavyzdys galėtų būti dažų ir skiediklio naudojimas: kuo didesnis dažomas gaminio plotas, tuo daugiau skiediklio reikia dažams atskiesti ar nepageidaujamos dažų dėmės nuvalyti. Nėra esminio skirtumo, ar papildomų medžiagų išlaidos bus skirstomos proporcingai tiesioginėms medžiagoms jau pridėjus medžiagų transportavimo dalį, ar tik proporcingai tiesioginėms medžiagų išlaidoms, todėl tiesiog galima rinktis patogesnę variantą. Autorės nuomone, lengviausia papildomų medžiagų išlaidų skirstymo koeficientą apskaičiuoti pagal tokią formulę:

$$\text{Paskirstymo koeficientas} = \frac{\text{Tiesioginės medžiagų išlaidos} + \text{Netiesioginės medžiagų išlaidos}}{\text{Medžiagų atvežimo išlaidos}}$$

Tiek administruojančių, tiek pagalbinių gamybos darbuotojų darbo užmokesčio išlaidas siūloma paskirstyti proporcingai tiesioginių darbuotojų darbo užmokesčiui. Tiesioginių gamybos darbuotojų darbo užmokestis atspindi jų dirbtą darbo laiką. Atitinkamai šiam darbo laikui gamybos padalinio meistrai ir direktorius skirsto savo darbo laiką, vadinasi ir savo atlygį. Taip pat ir su pagalbinių darbininkų darbo užmokesčiu: dažniausiai kuo ilgiau pagrindiniai darbininkai gamina gaminį, tuo

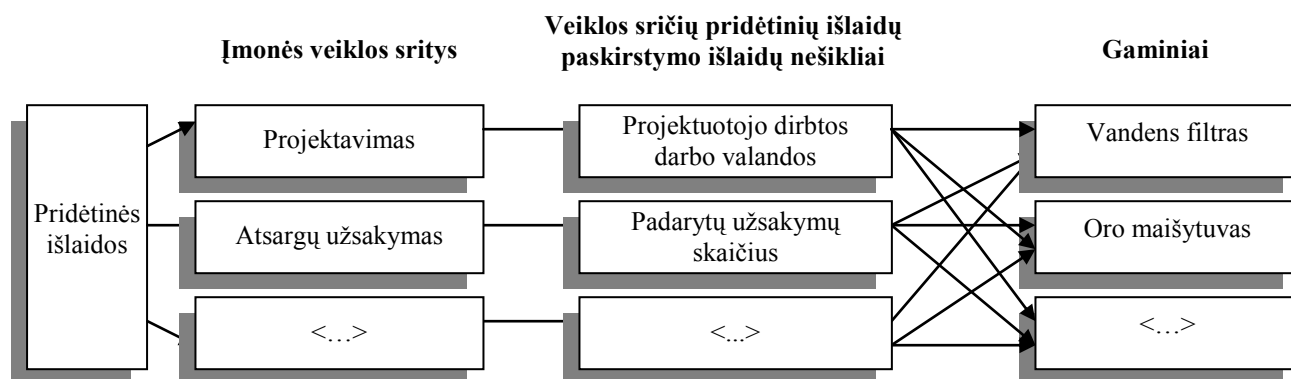
daugiau jiems reikia pagalbinių darbininkų paslaugų. Likusias gamybos netiesioginės išlaidas, kurias sudaro sunaudotos elektros energijos, įrangos nuomos, balionų nuoma ir kitos išlaidos, norint paskirstyti labai teisingai ir tiksliai, galima susidurti su didelėmis darbo sąnaudomis. Tačiau vadovaujant racionalumo principu, siūloma šias lėšas skirstyti proporcingai tiesioginių darbininkų darbo užmokesčiui. Įmonėje „Gamyba“ vyrauja manualinis darbas, t. y. įrengimai dirba ne patys, bet su jais dirbama. Taigi įrengimai dirba tiek laiko, kiek dirba darbininkas, vadinasi tiek laiko naudojamas ir pats įrengimas, ir elektros energija. Taigi skirstymą pagal pagrindinių darbininkų darbo užmokestį, kuris atspindi jų dirbtą darbo laiką, galima laikyti protingu ir taupiu.

Taigi paskirsčius tiesiogines ir netiesiogines gamybinės išlaidas apskaičiuojama gamybinė produkto savikaina. Pagal tradicinį užsakyminių savikainos kalkuliavimo metodą likusios pridėtinės išlaidos turėtų būti toliau paskirstomos padaliniais, o padalinių pridėtinės išlaidos pagal paskirstymo bazę – produktams (13 pav.)



13 pav. Įmonės „Gamyba“ pridėtinių išlaidų paskirstymas pagal užsakyminių metodą

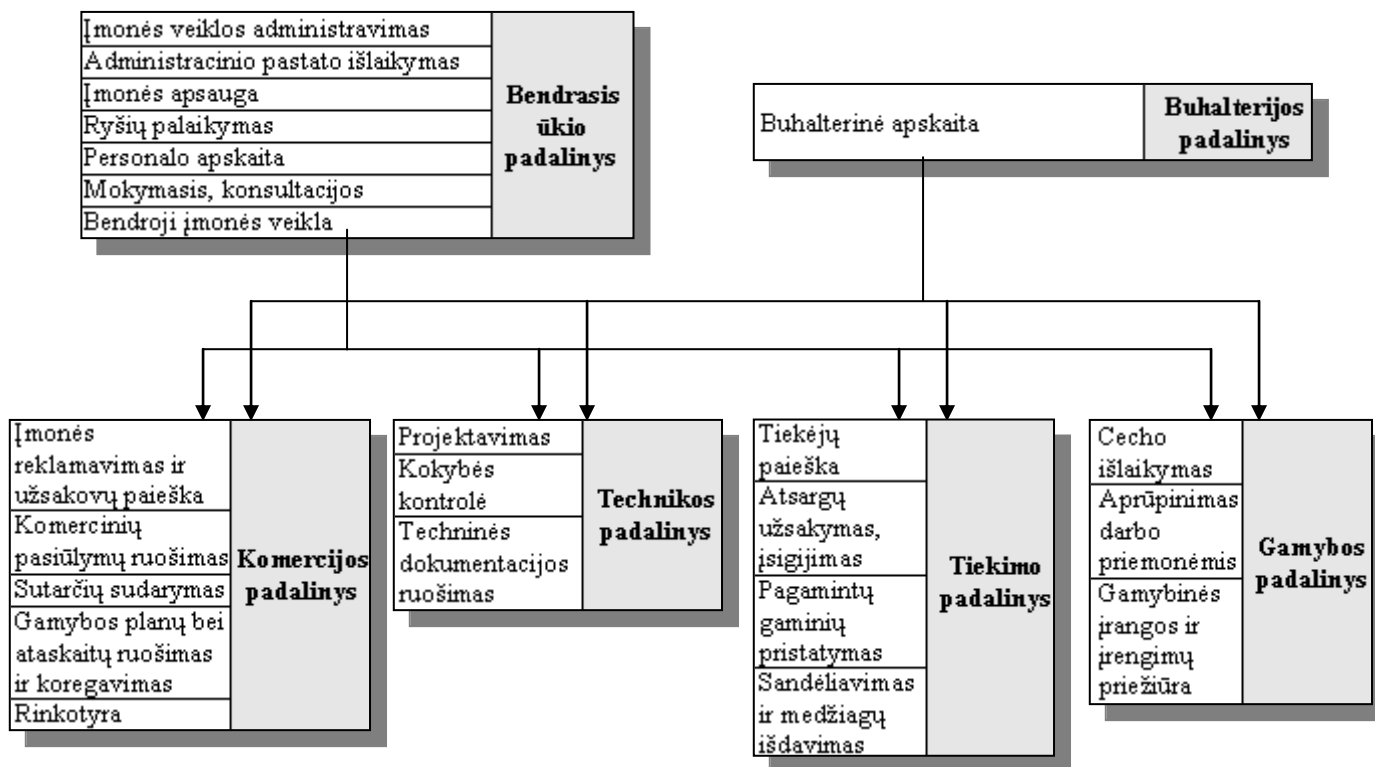
Pridėtinių išlaidų lyginamasis svoris nagrinėjamoje įmonėje yra sąlyginai didelis, todėl būtina jas įtraukti ir teisingai paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą. Nedidelėse įmonėse šias išlaidas sumažinti yra daugiau galimybių nei mažinti tiesiogines. Pridėtinių išlaidų paskirstymas padaliniais teikia labai mažai naudos vadybinių sprendimų priėmimui. Šių išlaidų įvertinimas yra labai svarbus, nes būtent jose slypi produkcijos savikainos mažinimo rezervai. Pagal tradicinius savikainos kalkuliavimo metodus išlaidos dažniausiai skirstomos tik pagal tiems produktams priskirtą tiesiogiai juos gaminančių darbuotojų darbo užmokestį ir gamyboje sunaudotų medžiagų vertę, neatsižvelgiant į realų santykį su produktais. Kadangi nuo tokių svarbių nedidelėms įmonėms pridėtinių išlaidų skirstymo kriterijaus priklauso, ar teisingai priskirtos išlaidos skaičiuojant gaminio savikainą, skirstymą siūloma vykdyti pagal tam tikras veiklas su išlaidų nešėjais, t. y. vadovaujantis ABC metodu, kuris yra tikslesnis (14 pav.).



Šaltinis: sudaryta autorės.

14 pav. Įmonės „Gamyba“ pridėtinių išlaidų paskirstymas pagal ABC metodą

Norėdama rasti taupymo šaltinių įmonė turi „pažinti“ savo daromas išlaidas. Kaip jau žinoma, ABC metodo esmė yra išlaidų kaupimas pagal atskiras įmonės veiklas prieš priskiriant jas konkrečioms produktams. Toks įmonės išlaidų „pjuvis“ yra labai naudingas priimant vadybinius sprendimus, nes įmonės patirtos išlaidos yra aiškiai susiejamos su tam tikromis veiklomis. Įmonės „Gamyba“ produktų pagaminimas sukelia tam tikrų veiklų poreikį, kurias būtina identifikuoti. Šioje įmonėje vykstantį procesą galima suskirstyti į 22 smulkesnes veiklas (15 pav.). Žinoma, galima įvardyti jų žymiai daugiau, tačiau esant dideliame išskirtų veiklų kiekiui išlaidų apskaita pasidaro sudėtinga ir imli darbu.



Šaltinis: sudaryta autorės.

15 pav. Įmonės „Gamyba“ atskirų veiklų identifikavimas ir išlaidų paskirstymas

Kiekvienai veiklai vadybos tikslais turi būti išskiriamas veiklos atsakomybės centras (15-ame paveiksle jie pažymėti pilkai). Jeigu tam tikroms veikloms negalima priskirti realaus atsakomybės centro, joms išskiriamas sutartinis atsakomybės centras - šiuo atveju bendrasis ūkio padalinys, už kurį atsako įmonės vadovas. Kadangi administracijos ir personalo vadybininkė pagal organizacinę vadybos struktūrą yra tiesiogiai pavaldi generaliniam direktoriui, tai personalo apskaita taip pat priskiriama prie bendrojo ūkio padalinio.

Kai kurios veiklos pvz. įmonės veiklos administravimas, buhalterinė apskaita ir kt., negalima iš karto priskirti tam tikriems gaminiais, nes šios veiklos beveik visai nepriklauso nuo gaminamos produkcijos kiekio, todėl tokių veiklų išlaidos pirmiausia paskirstomos gamybą aptarnaujantiems padaliniais, o tik paskui konkrečioms produktams. Vidutinio dydžio gamybinėse įmonėse taip pat siūloma atsisakyti sudėtingo išlaidų skirstymo tarp pačių padalinių, kai vienas padalinys suteikia tam tikras paslaugas kitam ir atvirkščiai. Pavyzdžiui, buhalterija skaičiuoja atlyginimą ir įmonės vadovui, taigi dalį savo darbo sąnaudų (darbo užmokesčio) turėtų priskirti bendrajam ūkio padaliniiui, o įmonės vadovas administruoja ir buhalterijos padalinio darbą, taigi dalį savo darbo užmokesčio išlaidų turėtų priskirti buhalterijos padaliniiui. Panašių ryšių gali atsirasti ir tarp kitų padalinių. Bet kadangi įmonė yra gamybinė ir galima sakyti visi skyriai teikia paslaugas susijusias su produktų gamyba, todėl siekiant išvengti painios vidaus ataskaitų sistemos ir sudėtingos valdymo apskaitos siūloma atsisakyti išlaidų skirstymo tarp pačių padalinių.

Įvairių veiklų išlaidų kaupimas turi atsispindėti įmonės vidinės atskaitomybės ataskaitose. 5 lentelėje pateikiama komercijos padaliniiui priklausančio rinkodaros ir rinkotyros vadybininko darbo laiko apskaitos lentelė pagal įmonėje išskirtas veiklos rūšis, kurioje jis žymi kiek savo darbo laiko kiekvieną dieną skyrė vienai ar kitai veiklai.

5 lentelė

Komercijos padalinio darbuotojo darbo laiko apskaitos lentelė

Rinkodaros ir rinkotyros vadybininkas Vardenis Pavardenis										20XX m. XX mėn.				
Eil. Nr.	Veikla	Dienos											Iš viso:	
		1	2	3	4	5	6	7	<...>	28	29	30		
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška													
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas													
3.	Sutarčių sudarymas													
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas													
5.	Bendroji veikla													
	Iš viso:													

Šaltinis: sudaryta autorės.

Į kiekvieno darbuotojo kortelę taip pat turėtų būti įtraukta bendroji veikla, kurios skiltyje žymimos biudžetų rengimo ar kitų valdymo apskaitai reikalingų ataskaitų užpildymo laikas bei kita veikla, kurios darbuotojas negali priskirti nei vienai iš nustatytų įmonės veiklų. Nustačius darbo laiką kiekvienai veiklai, pagal atskiro darbuotojo darbo laiko įkainį galima apskaičiuoti bendras šios veiklos išlaidas.

Sudarant viso padalinio išlaidų ataskaitą, į tam tikras veiklų išlaidas įtraukiamas ne tik to padalinio darbo užmokestis, bet ir kitos patirtos išlaidos. Pavyzdžiui, komercijos padalinyje į skiltį „Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška“ įtraukiamos ir įmonės reklamos išlaidos (6 lentelė). Padalinio bendrosios veiklos išlaidos priskiriamos prie bendrųjų išlaidų ir proporcingai paskirstomos nustatytoms įmonės veikloms su kitomis bendrosiomis išlaidomis.

6 lentelė

Komercijos padalinio mėnesio išlaidų ataskaita

Padalinio išlaidos	Biudžetinė suma (Lt)	Faktinė suma (Lt)	Nukrypimas (Lt)
Komercijos padalinio išlaidos iš viso:			
Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška			
Komercinių pasiūlymų ruošimas			
Sutarčių sudarymas			
Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas			
Rinkotyra			
Komercijos padaliniui priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:			
Bendroji veikla			
Bendrojo ūkio padalinio išlaidų dalis			
Buhalterijos padalinio išlaidų dalis			
Bendrųjų išlaidų paskirstymo komercijos padalinio veikloms koeficientas:			
Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška			
Komercinių pasiūlymų ruošimas			
Sutarčių sudarymas			
Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas			
Rinkotyra			
Komercijos padalinio ir jam priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:			

Šaltinis: sudaryta autorės.

Kadangi komercijos padalinio išlaidų tiesiogiai priskirti tam tikriems produktams neįmanoma, jos į gaminių savikainą toliau bus paskirstomos pagal iš anksto nustatytą išlaidų nešėją. Tačiau yra darbuotojų, kuriems neverta kiekvieną dieną žymėti, kokią veiklą jie atliko, jei jie atlieka tik vieną veiklą. Pavyzdžiui, projektuotojai vienu metu projektuoja tik vieną gaminį, techninės kontrolės inžinierius tikrina atskirai po vieną gaminį, o projektų vadybininkas rengia tik vieno gaminio ar

vienodų gaminių grupės dokumentaciją. Tokie darbuotojai turėtų pildyti kitokios formos darbo apskaitos lentelę, kuri tuo pačiu formuotų atitinkamo išlaidų nešėjo duomenis (7 lentelė).

7 lentelė

Projektuotojo darbo laiko apskaitos lentelė

Projektuotojas Vardenis Pavardenis		20XX m. XX mėn.											
Eil. Nr.	Dienos Veikla	1	2	3	4	5	6	7	<...>	28	29	30	Iš viso:
1.	A gaminys												
2.	B gaminys												
3.	C gaminys												
4.	<...>												
5.	Z gaminys												
	Iš viso:												

Šaltinis: sudaryta autorės.

Tokia lentelės forma naudinga, nes gana tiksliai įvertinamas gaminiui skirtas darbuotojo laikas. Vėliau šis laikas bus panaudojamas kaip išlaidų nešėjas priskiriant šio darbuotojo darbo išlaidas atitinkamam gaminiui. Tačiau bendra technikos padalinio ataskaita turėtų būti rengiama pagal anksčiau pateiktą komercijos padalinio ataskaitos pavyzdį, kad aiškiai matytųsi tam tikros veiklos išlaidos. Be to kai kurias skiltis taip pat gali reikėti papildyti kitomis (ne darbo užmokesčio) išlaidomis, pavyzdžiui techninei dokumentacijai paruošti reikalingų darbo priemonių išlaidomis.

Atitinkamų įmonės veiklų išlaidų teisingam paskirstymui būtina nustatyti tinkamus išlaidų nešėjus. 8-oje lentelėje pateikiami įmonės „Gamyba“ veiklų išlaidų paskirstymui siūlomi išlaidų nešėjai. Įmonės veiklos administravimo, personalo bei buhalterinės apskaitos išlaidas siūloma paskirstyti padaliniais pagal darbuotojų tam tikrame padalinyje skaičių. Tai grindžiama tuo, jog tiek vadovas vadovaudamas įmonei, tiek administracijos ir personalo vadybininkas administruodamas įmonės veiklą bei vesdamas personalo apskaita, tiek buhalterija skaičiuodama atlyginimus ar kitas išmokas skiria dėmesį kiekvienam įmonės darbuotojui. Administracijos pastato išlaikymo išlaidos paskirstomos tik pagal administracijos padalinių darbuotojų skaičių, nes gamybos darbuotojai šiuo pastatu beveik nesinaudoja. Atitinkamai ir ryšių palaikymo priemonių išlaidos skirstomos tik tarp jomis besinaudojančių darbuotojų. Įmonės apsaugos išlaidas galima būtų paskirstyti pagal saugomą plotą, bet tai apskaičiuoti gana sudėtinga, todėl buvo pasirinktas mažiau rūpesčių sukeliantis variantas – šias išlaidas skirstyti pagal darbuotojų skaičių padalinyje. Turint galvoje, kad paprastai kuo padalinyje daugiau darbuotojų, tuo jiems skiriamas didesnis darbo plotas, toks skirstymo kriterijus yra gana racionalus.

Įmonės „Gamyba“ veiklų išlaidų paskirstymui siūlomi išlaidų nešėjai

Bendrosios veiklos	Išlaidų nešėjai padaliniams
Įmonės veiklos administravimas	Darbuotojų skaičius padalinyje
Administracinio pastato išlaikymas	Darbuotojų skaičius administracijos padalinyje
Įmonės apsauga	Darbuotojų skaičius padalinyje
Ryšių palaikymas	Darbuotojų, besinaudojančių ryšių priemonėmis, skaičius
Personalo apskaita	Darbuotojų skaičius padalinyje
Mokymasis, konsultacijos	Apmokytų žmonių skaičius padalinyje
Bendroji įmonės veikla	Darbuotojų skaičius padalinyje
Buhalterinė apskaita	Darbuotojų skaičius padalinyje
Gamybą aptarnaujančios veiklos	Išlaidų nešėjai gaminiams
Cecho išlaikymas	Visų medžiagų ir visų gamybos darbuotojų darbo išlaidų suma
Aprūpinimas darbo priemonėmis	Visų gamybos darbuotojų darbo išlaidų suma
Gamybinės įrangos ir įrengimų priežiūra	Pagrindinių gamybos darbuotojų darbo išlaidų suma
Projektavimas	Gaminio projektavimo valandos
Tiekėjų paieška	Gaminiui padarytų užsakymų skaičius
Atsargų užsakymas, įsigijimas	Gaminiui padarytų užsakymų skaičius
Sandėliavimas ir medžiagų išdavimas	Visų gaminiui sunaudotų medžiagų išlaidų suma
Kokybės kontrolė	Gaminio kokybės tikrinimo valandos
Techninės dokumentacijos ruošimas	Gaminio techninės dokumentacijos ruošimo valandos
Pagamintų gaminių pristatymas	Pristatytų gaminių skaičius
Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	Ataskaitiniam mėnesiui tenkanti užsakytų gaminių pardavimo kaina
Komercinių pasiūlymų ruošimas	Ataskaitiniam mėnesiui tenkanti užsakytų gaminių pardavimo kaina
Sutarčių sudarymas	Ataskaitinį mėnesį užsakytų gaminių ar jų grupių skaičius
Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir	Ataskaitinį mėnesį gaminamų gaminių ar jų grupių skaičius
Rinkotyra	Ataskaitinį mėnesį gaminamų gaminių ar jų grupių skaičius

Šaltinis: sudaryta autorės.

Gamybinės įrangos ir įrengimų priežiūros išlaidos skirstomos atsižvelgiant į pagrindinių darbininkų darbo išlaidas, kadangi tai atitinka jų dirbtą laiką, tuo pačiu ir įrangos bei įrengimų naudotą laiką. Kaip jau minėta anksčiau, projektuotojų, projektų vadybininko, techninės kontrolės inžinieriaus darbo išlaidos paskirstomos pagal atitinkamam gaminiui skirtą darbo laiką. Siekiant tinkamai įvertinti tiekimo padalinio išlaidų dalį kiekvienam gaminiui, tiekimo direktorius bei vadybininkas turėtų vesti kiekvienam gaminiui padarytų užsakymų apskaitą. Pagal atliktų užsakymų skaičių vėliau galima būtų gana tiksliai paskirstyti tiekėjų paieškos ir atsargų užsakymo bei įsigijimo išlaidas. Komercijos padalinio užsakovų paieškos bei komercinių pasiūlymų ruošimo išlaidas siūloma skirstyti pagal ataskaitiniam mėnesiui tenkančią užsakytų gaminių pardavimo kainos dalį. Tai pagrindžiama tuo, kad paprastai surasti didesnės vertės užsakymą ir apskaičiuoti didesnės vertės gaminio kainą užtrunka ilgiau. Sutarčių sudarymo išlaidas reikėtų paskirstyti pagal ataskaitinį mėnesį sudarytų sutarčių skaičių, nes nepriklausomai ar užsakomas vienas gaminytis, ar gaminių grupė, vis vien sudaroma tik viena sutartis. O gamybos planų ruošimą ir rinkotyros išlaidas siūloma paskirstyti pagal tą mėnesį gaminamų

gaminų ar jų grupių skaičių. Tai nėra tas pats sudarytų sutarčių skaičius, nes gaminiai gali būti gaminami ir keletą mėnesių.

8 priede pateikiamas schematiškai pavaizduotas aptartasis valdymo apskaitos modelis vidutinio dydžio įmonėje. Kaip jau minėta, į biudžetų sudarymo procesą yra įtraukti visi padaliniai. Biudžetai sudaromi atitinkamai reikalingoms išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo sritims. Visi išlaidų susidarymo ir jų paskirstymo procesai yra kontroliuojami ir analizuojami. Vėliau pagal šią informaciją priėmus atitinkamus valdymo sprendimus koreguojami biudžetai.

Apibendrinant antrąją darbo dalį pažymėtina, kad palankiais laikais sėkmingai veikiančios įmonės, atėjus sunkmečiui nebesugeba susitvarkyti su išlaidų taupymu ir atsiduria ant išlikimo ribos. Nedidelėse įmonėse daugiau galimybių yra sumažinti pridėtines nei tiesiogines išlaidas, todėl būtina jas identifikuoti ir teisingai paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą. Dėl šios priežasties vidutinio dydžio gamybinei įmonei siūloma gamybines išlaidas, kurios aiškiai siejasi su konkrečių produktų gamyba, skirstyti taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, o visų pridėtinių išlaidų skirstymui, skaičiuojant produkto komercinę savikainą, taikyti ABC metodo elementus.

3. SUDARYTO VALDYMO APSKAITOS MODELIO EFEKTYVUMO PATIKRINIMAS

Šioje dalyje sudaryto valdymo apskaitos modelio vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje taikymas pagrindžiamas produkcijos savikainos skaičiavimais ir, palyginus gautus rezultatus su įmonės „Gamyba“ naudojamos metodikos bei užsakyminiu metodu gautais rezultatais, įvertinamas šio modelio efektyvumas bei taikymo galimybės.

3.1. Valdymo apskaitos modelio pritaikymas

Šiame skyriuje sudarytą teorinį valdymo apskaitos modelį pritaikysime įmonės „Gamyba“ 20XX m. liepos mėnesio gaminių savikainos apskaičiavimui. 9 priede pateikiamos įmonės „Gamyba“ 20XX m. birželio ir liepos mėnesiais uždirbtos pajamos ir patirtos išlaidos. Gamybinės išlaidos išskiriamos į dvi dalis: iš viso per mėnesį patirtos išlaidos ir tą mėnesį parduotų gaminių patirtos išlaidos.

10 ir 11 prieduose pateikiamos birželio ir liepos mėnesių gamybos ataskaitos. Kaip matyti iš šių ataskaitų, ne visi gaminiai pradami ir pabaigiami gaminti tą patį mėnesį, t. y. įmonėje susidaro nebaigtų gaminių likučiai. Pagal įmonės naudojamą gamybos ataskaitos formą yra įvertinamas tik to gaminio apdorojimo lygis. Autorė siūlo šią ataskaitą papildyti dar viena skiltimi, t. y. įvykdymas pagal medžiagų sunaudojimą (procentais). Gaminant gaminius medžiagų sunaudojimas nėra tolygus, tai reiškia, kad jis neatitinka gaminio apdorojimo eigos. Didesnės medžiagų išlaidos yra padaromos gamybos pradžioje, todėl, norint teisingai paskirstyti netiesiogines išlaidas, įvertinti šį rodiklį yra aktualu. Subrangovų paslaugų išlaidos, kurios taip pat tiesiogiai išskaičiuoja į gaminio savikainą, įvertinamos pagal apdorojimo lygį, t. y. apdorojimo ir subrangos paslaugų suteikimo procentas yra tas pats.

12 priede įvertinama birželio mėnesį, o 13 priede – liepos mėnesį gamintiems gaminiams priskiriama tiesioginių ir netiesioginių gamybinių išlaidų suma. Gaminiai tiesiogiai priskiriamų pagrindinių žaliavų suma nustatyta pagal medžiagų žiniaraščius ir medžiagų nurašymo aktus, tiesioginių darbininkų darbo užmokestis – pagal įmonės naudojamoje kainos skaičiuotėje apskaičiuotą bei realiai išmokėtą darbo užmokestį, subrangovų paslaugų išlaidos – pagal buhalterinės apskaitos duomenis.

Netiesioginės gamybinės išlaidos paskirstomos pagal 2.2 skyriuje aptartus kriterijus: medžiagų atvežimo išlaidos paskirstomos proporcingai visų (tiesioginių ir netiesioginių) medžiagų įsigijimui

patirtoms išlaidoms; papildomų medžiagų (žaliavų) išlaidos paskirstomos proporcingai tam gaminiui sunaudotų tiesioginių medžiagų (žaliavų) išlaidų sumai; netiesioginės darbo išlaidos paskirstomos proporcingai tiesioginių darbuotojų darbo užmokesčiui; kitos gamybinės netiesioginės išlaidos, kurias sudaro sunaudotos elektros energijos, įrangos nuomos, balionų nuoma ir kitos išlaidos, taip pat paskirstomos proporcingai tiesioginių darbininkų darbo užmokesčiui (9 lentelė).

9 lentelė

Netiesioginių gamybinių išlaidų priskyrimo liepos mėn. gamintiems gaminiams apskaičiavimas

Netiesioginės gamybinės išlaidos (Lt)		Paskirstymo bazė (Lt)		Koeficientas
Medžiagų atvežimo išlaidos	6 070,06	Visos medžiagų išlaidos	386 620,21	6 070,06: 386 620,21 ≈ 0,015700
Netiesioginės medžiagų išlaidos	9 021,83	Tiesioginių medžiagų išlaidos	377 598,38	9 021,83: 377 598,38 ≈ 0,023893
Netiesioginės darbo išlaidos	23 783,60	Tiesioginės darbo išlaidos	91 001,84	23 783,60: 91 001,84 ≈ 0,261353
Kitos netiesioginės gamybinės išlaidos	14 906,93	Tiesioginės darbo išlaidos	91 001,84	14 906,93: 91 001,84 ≈ 0,163809
Netiesioginių gamybinių išlaidų dalies, tenkančios gaminiui, apskaičiavimo pavyzdys				
Medžiagų atvežimo išlaidų dalis, tenkanti gaminiui Nr. V1770 (Lt)			23 951,91 × 0,015700 ≈ 376	
Netiesioginių medžiagų išlaidų dalis, tenkanti gaminiui Nr. V1770 (Lt)			23 393,99 × 0,023893 ≈ 559	
Netiesioginių darbo išlaidų dalis, tenkanti gaminiui Nr. V1770 (Lt)			5992,57 × 0,261353 ≈ 1566	
Kitų netiesioginių gamybos išlaidų dalis, tenkanti gaminiui Nr. V1770 (Lt)			5992,57 × 0,163809 ≈ 982	

Šaltinis: sudaryta autorės.

9 lentelėje pateikiamas netiesioginių gamybinių išlaidų paskirstymo liepos mėnesį gamintiems gaminiams pavyzdys. Analogiškai, apskaičiavus paskirstymo bazių koeficientus, netiesioginės gamybinės išlaidos paskirstomos ir kitais mėnesiais.

Toliau apskaičiuojama liepos mėn. parduotų gaminių gamybinė savikaina, t. y. sudedamos birželio ir liepos mėnesiais gamintų, bet liepos mėnesį parduotų gaminių tiesioginės ir netiesioginės gamybinės išlaidos (14 priedas). Šiuo etapu gaminių savikainos skaičiavimas pagal užsakyminių metodą baigiasi ir toliau visos likusios išlaidos paskirstomos pagal įmonėje išskirtas veiklas.

Pirmiausia bendrojo ūkio padalinio ir buhalterijos išlaidos pagal 8 lentelėje nurodytus išlaidų nešiklius paskirstomos aptarnaujantiems padaliniais (10 lentelė). Į įmonės veiklos administravimo išlaidas įtraukiamas visas vadovo darbo užmokestis ir dalis administracijos ir personalo vadybininkės darbo užmokesčio (70 %). Kita administracijos ir personalo vadybininkės darbo užmokesčio dalis (30 %) priskiriama personalo apskaitos veiklai. Šių veiklų išlaidos paskirstomos pagal padaliniui priklausanti darbuotojų skaičių. Nors įmonėje „Gamyba“ bendras darbuotojų skaičius yra 60, tačiau

padalinių darbuotojų skaičius imamas 55, nes išlaidos nėra skirstomos buhalterijos ir administracijos padaliniais, taigi generalinis direktorius, administracijos ir personalo vadybininkė bei trys buhalterės į šį skaičių nebėra įtraukiami.

10 lentelė

Bendrųjų padalinių veiklų išlaidų paskirstymas liepos mėn.

Eil. Nr.	Bendrųjų padalinių veiklos			Išlaidų suma (Lt)	Išlaidų nešiklis				Išlaidų nešiklio vertė
1	Įmonės veiklos administravimas			9886,51	Padalinio darbuotojų skaičius				55
2	Administracinio pastato išlaikymas			7 396,56	Administracijos padalinių darbuotojų				15
3	Įmonės apsauga			9 694,00	Padalinio darbuotojų skaičius				55
4	Ryšių palaikymas			10 981,17	Darbuotojų besinaudojančių ryšių priemonėmis skaičius				20
5	Personalo apskaita			982,1	Padalinio darbuotojų skaičius				55
6	Mokymasis, konsultacijos			300,00	Apmokytų darbuotojų padalinyje skaičius				0
7	Bendroji įmonės veikla			5 001,77	Padalinio darbuotojų skaičius				55
1-7	Bendrojo padalinio iš viso:			44242,11					
8	Buhalterinė apskaita			14522,04	Padalinio darbuotojų skaičius				55
	Iš viso:			58 764,15					
Eil. Nr.	Išlaidų nešiklio vertė	Komercijos padalinys	Išlaidų nešiklio vertė	Technikos padalinys	Išlaidų nešiklio vertė	Tiekimo padalinys	Išlaidų nešiklio vertė	Gamybos padalinys	Iš viso:
1	3	539,26	7	1258,28	5	898,77	40	7190,19	9886,51
2	3	1479,31	7	3451,73	5	2465,52			7396,56
3	3	528,76	7	1233,78	5	881,27	40	7050,18	9694,00
4	3	1647,18	7	3843,41	4	2196,23	6	3294,35	10981,17
5	3	53,57	7	124,99	5	89,28	40	714,25	982,10
6				300,00					300,00
7	3	272,82	7	636,59	5	454,71	40	3637,65	5001,77
1-7		4520,91		10848,79		6985,79		21886,63	44242,11
8	3	792,11	7	1848,26	5	1320,19	40	10561,48	14522,04
		5313,02		12697,05		8305,97		32448,11	58764,15

Šaltinis: sudaryta autorės.

Į administracinio pastato išlaikymą įtraukiamos šio pastato nusidėvėjimo, draudimo, elektros energijos bei komunalinių paslaugų išlaidos, kurios paskirstomos tik tarp administraciniu pastatu besinaudojančių padalinių. Ryšių palaikymas apima automobilių nusidėvėjimo, draudimo, priežiūros bei degalų išlaidas, taip pat telefono, ryšių bei pašto, kurjerių išlaidas. Šios išlaidos paskirstomos tik tarp jomis besinaudojančių darbuotojų. Į bendrąją įmonės veiklą įtraukiamos kanceliarinių bei švaros prekių, spaudos, reprezentacinės, banko paslaugų, remonto medžiagų bei kitos bendrosios įmonės išlaidos. Kitais mėnesiais bendrųjų padalinių veiklų patirtos išlaidos paskirstomos pagal tuos pačius išlaidų nešiklius.

Aptarnaujančių padalinių veiklų išlaidų skirstymas prasideda nuo to, kad darbuotojai darbo laiko apskaitos lentelėje kiekvieną dieną žymi kiek savo darbo laiko skyrė vienai ar kitai veiklai. 11 lentelėje pateikiama užpildyta komercijos direktoriaus liepos mėnesio darbo laiko apskaitos lentelė.

11 lentelė

Užpildyta komercijos direktoriaus 20XX m. liepos mėn. darbo laiko apskaitos lentelė

Komercijos direktorius Vardenis Pavardenis		20XX m. 07 mėn.																															
Eil. Nr.	Veikla	Dienos																															Iš viso:
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	2	3	1				3	2	3	1			3	1	1	4				3	1	2	4				2	4	2	3	1	46
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	4	5	5				3	4	5	5			5	5	2	4	5				5	5	4	2	5			4	2	1	80	
3.	Sutarčių sudarymas	1						1	1							4								1	2				1	2		17	
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	1						1	1							1		1						1		1			1		2	2	13
5.	Rinkotyra			2							2				2			2					2		2						3	15	
6.	Bendroji veikla																														3	2	5
Valandų skaičius iš viso:		8	8	8				8	8	8	8			8	8	8	8	8				8	8	8	8	8		8	8	8	8	176	

Šaltinis: sudaryta autorės.

Visų komercijos padalinio darbuotojų darbo laiko apskaitos lentelės pateikiamos 15 priede. Kai žinoma, kiek laiko darbuotojas dirbo vieną ar kitą darbą, jo darbo užmokesčio išlaidos pagal dirbtų valandų skaičių paskirstomas veikloms (12 lentelė).

12 lentelė

Komercijos padalinio 20XX liepos mėn. darbo užmokesčio išlaidų paskirstymas veikloms

Eil. Nr.	Veikla	Komercijos direktorius		Vyr. rinkodaros ir rinkotyros vadybininkas		Rinkodaros ir rinkotyros vadybininkas		Veiklos valandų iš viso	Veiklos išlaidų iš viso
		Valandų skaičius	Darbo užmokestis	Valandų skaičius	Darbo užmokestis	Valandų skaičius	Darbo užmokestis		
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	46	1 608,57	53	1 182,99	59	1 141,32	158	3 932,88
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	80	2 797,51	68	1 517,79	79	1 528,21	227	5 843,52
3.	Sutarčių sudarymas	17	594,47	44	982,10	20	386,89	81	1 963,46
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	13	454,60	0	0,00	0	0,00	13	454,60
5.	Rinkotyra	15	524,53	9	200,88	16	309,51	40	1 034,93
6.	Bendroji veikla	5	174,84	2	44,64	2	38,69	9	258,17
Iš viso:		176	6 154,52	176	3 928,41	176	3 404,63	528	13 487,56

Šaltinis: sudaryta autorės.

Sudarant padalinio mėnesio veiklos išlaidų ataskaitą į ją įtraukiamos ne tik to padalinio darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, bet ir kitos toms veikloms pagal prigimtį priskirtos išlaidos, pvz. prie įmonės reklamavimo ir užsakovų paieškos pridedamos reklamos išlaidos, prie pagamintų gaminių pristatymo – transportavimo, draudimo, muitinės išlaidos ir pan. 13 lentelėje pateikiamas visų komercijos padaliniiui priskirtų išlaidų paskirstymas veikloms.

13 lentelė

Komercijos padalinio 20XX liepos mėn. visų išlaidų paskirstymas veikloms

Eil. Nr.	Veikla	Darbo išlaidų paskirstymas	Kitų išlaidų paskirstymas	Visų išlaidų paskirstymas
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	3 932,88	1 500,00	5 432,88
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	5 843,52		5 843,52
3.	Sutarčių sudarymas	1 963,46		1 963,46
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	454,60		454,60
5.	Rinkotyra	1 034,93		1 034,93
6.	Bendroji veikla	258,17		258,17
	Iš viso:	13 487,56		14 987,56

Šaltinis: sudaryta autorės.

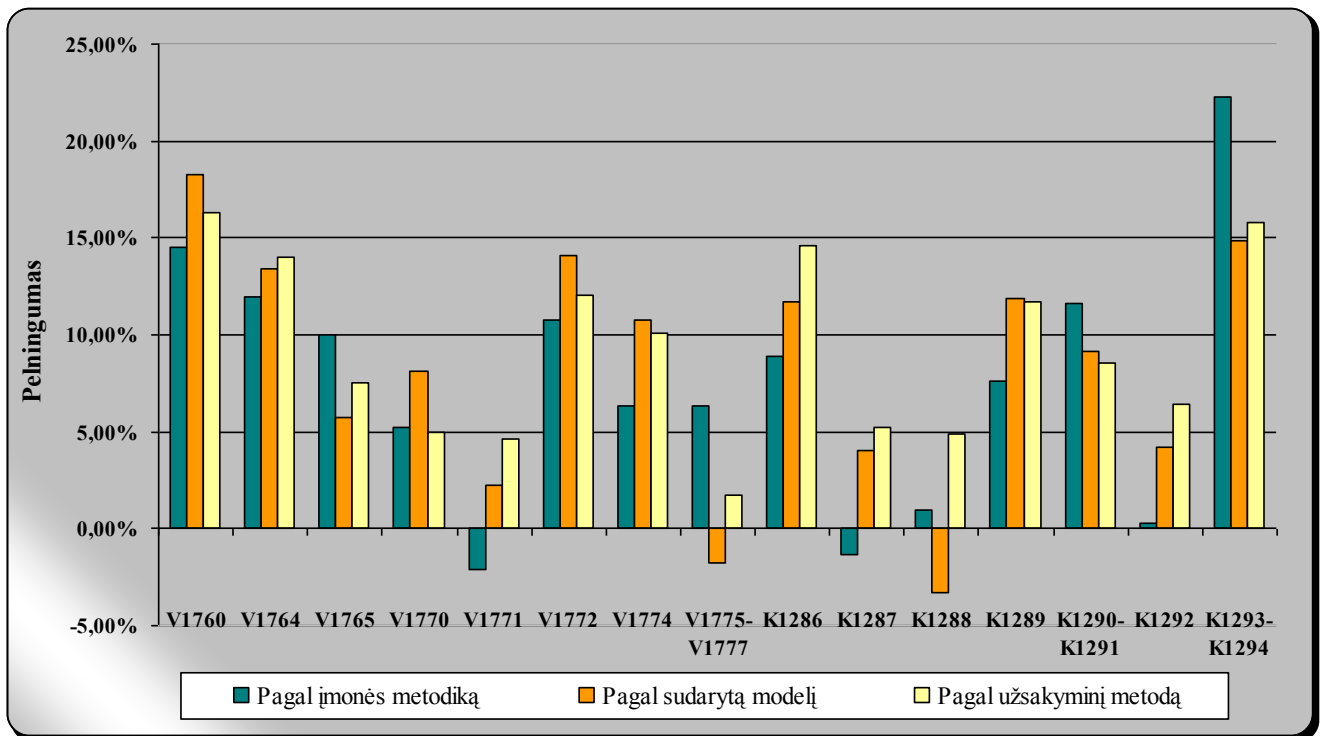
Sudarant padalinio mėnesio išlaidų ataskaitą pateikiamos to padalinio veiklų išlaidos, apskaičiuojamas bendrųjų išlaidų paskirstymo veikloms koeficientas ir padalinio veiklų išlaidos padidinamos atitinkama bendrųjų išlaidų dalimis. 16 priede pateikiamos visų įmonės „Gamyba“ padalinių 20XX m. liepos mėnesio išlaidų ataskaitos.

17 ir 18 prieduose pateikiamas pridėtinių išlaidų paskirstymas gaminiams pagal veiklas. Tokią (arba procentais išreikštą) ataskaitos formą galima pateikti vadovui iškilus poreikiui patikslinti informaciją apie gaminį sudarančių pridėtinių išlaidų sumą. Šioje lentelėje aiškiai atsispindi, kurios veiklos pridėtinės išlaidos gaminyje yra didžiausios, taip pat tam tikro gaminio pridėtinių išlaidų apimtį lengvai galima palyginti su kitais gaminiais.

19 priede pateikiama autorės siūloma produkcijos savikainos analizės ataskaitos forma, kurioje įvertinta gaminių gamybinė, gamybinio padalinio, pilnoji ir komercinė savikainos. Šioje ataskaitoje nuosekliai ir išsamiai atskleidžiamos gaminio savikainos sudėtinės dalys.

3.2 Rezultatų palyginimas

Siekiant išsiaiškinti sudaryto modelio efektyvumą, įmonės „Gamyba“ 20XX m. liepos mėnesį parduotų gaminių savikaina buvo apskaičiuota dar dviem metodais. 20 priede pateikiama pagal įmonės naudojamą metodiką apskaičiuota gaminių savikaina. Kaip jau minėta anksčiau, pagal šią metodiką visos išlaidos, išskyrus tiesiogines gamybinės išlaidas, paskirstomos proporcingai pagrindinių darbininkų darbo užmokesčiui. 21 priede buvo atliktas tų pačių gaminių savikainos įvertinimas pagal užsakyminių savikainos kalkuliavimo metodą. Rezultatų palyginimas pateikiamas 16 paveiksle.



Šaltinis: sudaryta autorės.

16 pav. Įmonės „Gamyba“ gamininių pelingumas, įvertintas skirtingomis metodikomis

Kaip matyti iš paveikslo duomenų tarp skirtingų metodų galima išvelgi tam tikrą koreliaciją (kitaip ir negalėtų būti, nes tiesioginės gamybinės išlaidos sudaro didžiąją gaminio kainos dalį). Tačiau taip pat matome, jog kai kurių gaminių savikainos įvertinimas gana skiriasi. Pagal užsakyminį metodą visi gaminiai parduoti liepos mėnesį buvo pelningi. Šį faktą paneigia kitų dviejų metodikų rezultatai, tačiau pagal šias metodikas apskaičiuoti nepelningi gaminiai taip pat skiriasi: pagal įmonės naudojamą metodiką reikėtų atsisakyti gaminių V1771 ir K1287 gamybos, pagal sudarytojo modelio metodiką – nuostolingi yra V1775-V1777 ir K1288 gaminiai. Išsamiau panagrinėjus pridėtinių išlaidų paskirstymo gaminiams ataskaitą, galima pastebėti, jog gaminiams V1775-V1777, skirtingai nei kitiems gaminiams,

teko ženkliai didesnės projektavimo, kokybės kontrolės bei techninės dokumentacijos ruošimo išlaidos, o gaminiui K1288 – didelės tiekėjų paieškos, atsargų užsakymo bei projektavimo išlaidos. Šių aspektų neįmanoma pamatyti naudojant kitas dvi metodikas. Tuo tarpu gaminių V1771 ir K1287 visos pridėtinės išlaidos sąlyginai nebuvo didelės, o pernelyg didelė pridėtinių išlaidų dalis pagal įmonės naudojamą metodiką jiems buvo priskirta dėl didesnio pagrindinių darbininkų darbo užmokesčio. Įmonė vadovaudami tokiais rezultatai gali nepagrįstai atsisakyti pelningų gaminių ir toliau gaminti mažinančius pelną. Palyginus visus metodus, galima teigti, kad užsakyminis metodas tiksliau atspindi gaminių savikainą nei įmonės naudojama metodika, tačiau ne taip gerai kaip šiame darbe pateiktasis metodas, kuriame savikaina remiantis įvairiais išlaidų nešėjais yra įvertinama gana tiksliai.

Apibendrinant galima išskirti tokius pateiktojo valdymo apskaitos modelio vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje privalumus:

- identifikuojamos tam tikrų veiklų išlaidos;
- aiškiai apibrėžiama atsakomybė už tam tikras išlaidas;
- darbuotojai turi paskirstyti savo darbo laiką, todėl padidėja darbo kontrolė;
- biudžetų bei vidinių ataskaitų naudojimas didina kontrolės ir analizės efektyvumą;
- gaminiui gana tiksliai priskiriamos pridėtinės išlaidos;
- modelio naudojimo išlaidos yra mažesnės nei įmonės galimos patirti išlaidos dėl neteisingo gaminių savikainos nustatymo.

Kritiškai vertinant modelį, kaip pagrindinius trūkumus galima būtų įvardinti įmonės pirminės pertvarkos sudėtingumą ir darbui imlesnę išlaidų apskaitą.

Apibendrinant trečiąją darbo dalį, galima teigti, jog sudarytojo valdymo apskaitos modelio vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje taikymas nėra toks sudėtingas ir darbui imlus kaip didelėse įmonėse taikomų valdymo apskaitos elementų. Šio modelio efektyvumo patikrinimas parodė, jog produkcijos savikainos kalkuliavimui taikant sukurtąjį modelį apie gaminiui padarytas išlaidas gaunami tikslesni ir išsamesni rezultatai nei kalkuliuojant savikainą tradiciniais metodais.

IŠVADOS

Atlikti teoriniai ir praktiniai tyrimai leido suformuluoti šias išvadas:

1. Atskleista, kad diskusijos valdymo apskaitos apibrėžimo klausimu vyksta jau daugelį metų, todėl ekonominėje literatūroje galima rasti įvairių šios apskaitos rūšies sąvokos formuluočių. Siauruoju požiūriu valdymo apskaitos sąvokoje išskiriamas informacijos reikalingumas įmonės valdymui ir su jos apdorojimu susiję procesai (matavimas, kaupimas, įvertinimas, pateikimas). Platesniame požiūryje pabrėžiama, kad valdymo apskaita yra sistema, apdorojanti iš įvairių šaltinių gaunamą informaciją, kurios rezultatas skirtas vidaus vartotojų poreikiams tenkinti. Valdymo apskaitos įmonėje klausimai nagrinėjami ne tik įvairių užsienio, bet vis dažniau ir Lietuvos autorių darbuose, kas rodo temos aktualumą ir suvokimą, jog ši apskaitos rūšis yra įmonės vidaus komunikacijos pagrindas. Remiantis valdymo apskaitos teikiama informacija, kontroliuojama, planuojama ir prognozuojama įmonės padalinių veikla, numatomi ir parenkami efektyviausi įmonės veiklos plėtojimo būdai bei galimybės.

2. Nustatyta, kad svarbiausi veiksniai formuojant valdymo apskaitos modelį yra šie: įmonės išorinė aplinka, dydis, organizacinė struktūros forma, šakos pobūdis, gamybos tipas. Pajamų ir turto vertės, taip pat kaip civilinės atsakomybės (ribotos ar neribotos) požymiai valdymo apskaitos pasirinkimo klausimu nėra aktualūs ir reikšmingi. Dažniausiai praktinį valdymo apskaitos taikymo poreikį lemia darbuotojų skaičius. Aprašomos valdymo apskaitos sistemos labiau aktualios stambių įmonių veikloje ir negali būti tiesiogiai panaudotos mažoms ir vidutinėms įmonėms. Pridėtinių išlaidų lyginamasis svoris mažose ir vidutinėse įmonėse yra sąlyginai didelis, todėl būtina jas įtraukti ir teisingai paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą. Produkcijos savikainos kalkuliavimas nėra vienodai reikšminga skirtingomis veiklomis užsiimančioms įmonėms. Gamybinėse įmonėse produkcijos savikainos įvertinimas yra sudėtingesnis nei prekybinėse įmonėse, tačiau gamintojai turi didesnes galimybes varijuoti atsižvelgdami į produkcijos savikainą sudarančias išlaidas.

3. Išsiaiškinta, kad valdymo apskaitos įgyvendinimui visoms įmonėms keliami tam tikri reikalavimai. Prieš diegiant valdymo apskaitą, būtina sutvarkyti įmonės vadybos sistemą, t. y. parengti įmonės struktūrą pagal matricinę vadybos formą. Dar viena iš valdymo apskaitos metodikos įdiegimo prielaidų yra atsakomybės centrų išskyrimas. Valdymo apskaita įmonėje taip pat negali egzistuoti be vidaus ataskaitų sistemos. Skirtingiems valdymo lygiams teikiama atitinkama valdymo apskaitos informacija, užtikrinanti konkrečių tikslų pasiekimą.

4. Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų yra daug, o jų pasirinkimą lemia įmonės vykdomos veiklos pobūdis, gamybos organizavimo būdai ir kiti veiksniai. Pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą daugelyje įmonių naudojami tradiciniai - dalinis (ribinis) ir pilnasis (absorbcinis),

pagal gamybos pobūdį – užsakyminis ir procesinis, produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai. Vieno populiariausių pastaruoju metu ekonominėje literatūroje analizuojamų modernių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų – veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimo, pagrindinis privalumas - sugebėjimas atlikti dvi funkcijas: kontrolės ir įkainojimo. Visi produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai teikia daug informacijos, tačiau akivaizdu, kad su ABC metodu pasiekiami tiksliausi rezultatai.

5. Modernūs savikainos kalkuliavimo metodai yra brangūs ir sudėtingi, tačiau tradiciniai metodai nebeatitinka šiuolaikinio verslo keliamų reikalavimų. Mažoms ir vidutinėms įmonėms siūloma gamybines išlaidas, kurios aiškiai siejasi su konkrečių produktų gamyba, skirstyti taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, o visų pridėtinių išlaidų skirstymui, skaičiuojant produkto komercinę savikainą, taikyti ABC metodo elementus.

6. Sudaryto modelio pritaikymas įmonės „Gamyba“ veikloje parodė, kad šis modelis nėra toks sudėtingas ir darbi imlus kaip didelėse įmonėse naudojami valdymo apskaitos elementai ir, kad jį taikydama įmonė gali pasiekti efektyvių rezultatų. Nors įmonės pirminės pertvarkos sudėtingumą ir darbi imlesnę išlaidų apskaitą galima įvardinti kaip šio modelio trūkumus, tačiau pagal šį modelį identifikuojamos tam tikrų veiklų išlaidos, aiškiai apibrėžiama atsakomybė už tam tikras išlaidas, biudžetų bei vidinių ataskaitų naudojimas didina kontrolės ir analizės efektyvumą, kas šio modelio naudojimo išlaidas paverčia mažesnėmis nei įmonės galimų patirti išlaidų sumos dėl valdymo apskaitos nebuvimo.

JASIŪNAITĖ, Reda. (2010) *Valdymo apskaitos modelis vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje*. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas. 58 p.

SANTRAUKA

RAKTINIAI ŽODŽIAI: valdymo apskaita, mažos ir vidutinio dydžio įmonės, gamybinė įmonė, produkcijos savikainos kalkuliavimas, produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas, valdymo apskaitos modelis.

Anksčiau vadybininkai, sprenddami strateginius ir einamuosius įmonės veiklos klausimus, naudojami finansinė apskaita. Tačiau finansinės apskaitos dokumentai pateikia pernelyg apibendrintus duomenis apie įmonės veiklą ir neleidžia susieti daromų sprendimų gamybos bei pardavimų srityje su gaunamu veiklos rezultatu. Vadovui sprendimams priimti reikalingą informaciją teikia įvairūs šaltiniai. Pagrindinis iš jų – įmonėje įdiegta valdymo apskaitos sistema, kurioje sukaupti ir apdoroti duomenys pateikiami įmonės rengiamose vidaus ataskaitose.

Valdymo apskaita yra specifinė kiekvienoje įmonėje, tačiau tam tikroms įmonių rūšims pagal dydį ir veiklą galima išskirti būdingus bendrus metodus bei taisykles. Lietuvoje vyrauja mažos ir vidutinės įmonės, tačiau lietuvių autorių (J. Mackevičius, 2003; A. Jurkštienė, 2002; I. Zabielačienė, 2005; V. Jagminas, 2006 ir kt.), rašančių valdymo apskaitos klausimais, darbuose valdymo apskaitos sistemų bruožai yra nagrinėjami bendrai, nepabrėžiant, kurie iš jų tinkamiausi ir geriausiai pritaikomi mūsų šalies įmonėse. Taigi šiame darbe siekiama išskirti pagrindinius valdymo apskaitos sistemos bruožus vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

Tyrimo **objektas** – valdymo apskaita vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

Tyrimo **tikslas** – išnagrinėjus galimybes praktiškai taikyti valdymo apskaitos teorines nuostatas sudaryti optimalų valdymo apskaitos modelį efektyviam veiklos vykdymui vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.

Tiksli pasiekti iškelti tokie svarbiausi **uždaviniai**:

- apibūdinti valdymo apskaitos sampratą ir įvertinti jos reikšmę įmonės vadybos sistemoje;
- apibrėžti įmonės veiksnius, turinčius įtakos valdymo apskaitos modelio parinkimui ir sudarymui;
- išnagrinėti valdymo apskaitos modelio realizavimo prielaidas bei valdymo apskaitos informacijai keliamus reikalavimus;

- išanalizuoti tradicinius ir modernius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus;
- sudaryti valdymo apskaitos modelį vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje;
- atliekant produkcijos savikainos skaičiavimus nustatyti sudaryto modelio efektyvumą.

Darbą sudaro trys pagrindinės dalys. Pirmoje dalyje įvardijama valdymo apskaitos samprata, apibūdinama jos reikšmė, taikymo sritys. Taip pat nustatoma įmonės veiksmų įtaka valdymo apskaitos modelio formavimui bei apibrėžiamos valdymo apskaitos realizavimo prielaidos. Antroje dalyje analizuojamos atskiros valdymo apskaitos sritys vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje ir šiai įmonei sudaromas valdymo apskaitos modelis. Trečioje dalyje vidutinio dydžio gamybinės įmonės valdymo apskaitos modelio taikymas pagrindžiamas produkcijos savikainos skaičiavimais. Gauti rezultatai palyginami su įmonės naudojamos metodikos bei užsakyminiu metodu gautais rezultatais, įvertinamas šio modelio efektyvumas ir taikymo galimybės. Darbo apibendrinimui pabaigoje pateikiamos išvados.

JASIŪNAITĖ, Reda. (2010) *Management accounting model in the medium manufacturing company*. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University. 58 p.

SUMMARY

KEYWORDS: management accounting, small and medium companies, manufacturing company, production cost price calculation, production cost price calculation method, management accounting model.

Previously, in order to solve company's strategic and current problems, managers were using financial accounting data. Unfortunately, financial accounting propose too general data, how company works, and does not allow to relate decisions in manufacturing and selling with the company's work results. When the manager needs to make a decision, the information he gets from different sources. The main is – company's management accounting, where stored and proceeded data are given in company's internal reports.

In every company management accounting has it's specifics, but according to company's measures and activities you can separate general methods and rules. In Lithuania the most common are small and medium companies, unfortunately Lithuanian authors (J. Mackevičius, 2003; A. Jurkštienė, 2002; I. Zabielašvienė, 2005; V. Jagminas, 2006 ir kt.), who are writing about management accounting, review the main features of management accounting system in very general way and do not define witch of them is the most proper and adopted in Lithuanian companies. In this paper I will try to separate the main features of management accounting system in medium company.

Research object – management accounting in medium manufacturing company.

Purpose of research – to make an optimal management accounting model for effective development of medium manufacturing company, after opportunities to apply management accounting theoretical aspects were explored.

The main goals:

- to describe definition of management accounting and to measure, it's importance to company's management system;
- to define factors of the company that influence how management accounting model should be chose and organized;
- to analyze assumptions of management accounting realization and the main requirements for the information of management accounting;

- to scrutinize cost price calculation in traditional and modern methodologies;
- to organize management accounting model in medium manufacturing company;
- to set the efficiency of model according to production cost price calculations.

Paper consists of three main parts. In the first part is described definition of management accounting, its importance to company's work process and ranges where it could be used. Also in paper is determined how the main company's factors can influence formation of management accounting model and are described assumptions of realization of management accounting. In the second part are analyzed the different ranges of management accounting in medium company and management accounting model was organized for this kind of company. In the third part the applying of management accounting model in medium manufacturing company is based on the price costs calculations. The results were compared with the methodology which is actually used in company and job-order costing methodology after that the efficiency of this model was evaluated as well as the potential of use. At the very end to sum up paper conclusions were given.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ADOMAITIENĖ, Genovaitė. (2006) *Valdymo apskaitos raida*. [interaktyvus] Tiltai, Nr. 2, p. 42-53. ISSN 1392-3137. [žiūrėta 2008 gruodžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006~ISSN_1392-3137.N_2_35.PG_42-53/DS.002.0.01.ARTIC>.
2. ANDERSON, Henry, R.; NEEDLES Jr., Belverd, E.; CALDWELL, James, C. (1989) *Managerial accounting*. Boston: Houghton Mifflin Company. 784 p. ISBN 0-395-32458-0.
3. APALAINIENĖ, Audronė; PETKIENĖ, Dana. (2002) Valdymo apskaitos organizavimas smulkaus verslo įmonėse. *Inžinerinė ekonomika*. Kaunas: KTU, Nr. 4 (30), p. 40-44. ISSN 1392-2785.
4. ARNOLD, John; TYRLEY, Stuart. (1996) *Accounting for Management Decisions: 3th edition*. USA: Prentice Hall international. 480 p. ISBN 0-13-308818-9.
5. ASMAN, Mark, F.; COWEN, Scott, S.; MANDELL, Steven, L. (1986) *Accounting today: principles and applications*. USA: West publishing company. 920 p. ISBN 0-314-69644-X.
6. BOGUSLAUSKAS, V.; GRONDSKIS, G. (1999) Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais. *Inžinerinė ekonomika*. Kaunas: Technologija, Nr. p. 49-52. ISSN 1392-2785.
7. BAGDŽIŪVIENĖ, Vitalija. (2007) *Apskaitos dokumentai ir jų valdymas*. Vilnius: Conto Litera. 137 p. ISBN 978-9986-836-23-0.
8. BAGUCKYTĖ, Edita. (2002) Išlaidų apskaitos sistemos ir jų taikymas Lietuvoje. *Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą*. Kaunas: Akademija, p. 11-16.
9. CHEATHAM, Carole; DUNN, Paul; CHEATHAM, Leo. (1994) *Activity Based Costing for small firms* [interaktyvus]. Northeast Louisiana University [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.sbaer.uca.edu/research/sbida/1994/pdf/24.pdf>>.
10. COLLIER, Paul, M. (2006) *Accounting for managers*. England: John Wiley & Sons. 514 p. ISBN 13 978-0-470-01609-1.
11. COOMBS, Hugh; HOBBS, David; JENKINS, Ellis. (2005) *Management accounting: principles and applications*. London: Sage publications. 347 p. ISBN 1-4129-0843-4, ISBN 1-85396-383-6.
12. CORBETT, Thomas. (2005) *Pajamų apskaita*. Vilnius: Rgrupė. 215 p. ISBN 9955-9682-4-9.
13. CREESE, C. Robert; ADITHAN, M.; PABLA, B. S. (1992) *Estimating and costing for the metal manufacturing industries*. New York: CRC Press, 270 p. ISBN:0824787129.

14. ČEBATORIŪTĖ, Loreta, BOGUSLAUSKAS, Vytautas. (2000) Produkto kaštų sistemos struktūros parinkimas kainos sprendimams priimti. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Kaunas: VDU, Nr. 14 p. 51-59. ISSN 1392-1142.
15. DRURY, Colin. (2008) *Management and cost accounting: 7th edition*. Italy: G Canele & C. 779 p. ISBN 978-1-84480-566-2.
16. DRURY, Colin. (1996) *Management and cost accounting: 4th edition*. London: International Thomson business press, 1194 p. ISBN 1-86152-230-4.
17. ELDENBURG, G. Leslie. WOLCOTT, K. Susan. (2005) *Cost management*. USA: John Wiley and Sons, 704 p. ISBN 0471-20549-4.
18. GEKAS, Valentinas. (2003) Menedžmento apskaita = vadybos apskaitai, bet tik labai apytikriai! *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis Nr. 2, p. 64-68. ISSN 1392-3722.
19. GIMŽAUSKIENĖ, Edita, JURKŠTIENĖ, Aušra. (2008) Valdymo apskaitos praktinės užduotys. Kaunas: Technologija. 156 p. ISBN 9955-09-912-7.
20. GLAUBICAS, Darius. (2008) Valdymo apskaitos metodų tyrimas Lietuvos įmonėse. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. Mokslo darbai. Kaunas: Lietuvos buhalterinės apskaitos švietėjų ir tyrėjų asociacija, Nr. 3 (2), p. 32-51. ISSN 1822-8682.
21. GUDAITIENĖ, Ona. (2005) *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Vilniaus kolegija. 205 p. ISBN 9955-519-53-3.
22. GRONDSKIS, Giedrius; BOGUSLAUSKAS, Vytautas. (1998) Alternatyvios savikainos kalkuliavimo sistemos. *Ekonomika ir vadyba*. Kaunas: KTU, p. 117-120. ISSN 1822-6515.
23. GRONDSKIS, Giedrius; BOGUSLAUSKAS, Vytautas. (1999) Išlaidų kalkuliavimas ir valdymo apskaita: naujos galimybės ir perspektyvos. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Kaunas: VDU, Nr. 12, p. 60-69. ISSN 1392-1142.
24. HORNGREN, Charles, T.; HARRISON Jr., Water, T.; ROBINSON, Michael, A. (1995) *Accounting: 3th edition*. USA: Prentice Hall international. 1126 p. ISBN 0-13-312190-9.
25. Institute of Management Accountants. (2008) *Statements on Management Accounting* [interaktyvus]. Institute of Management Accountants [žiūrėta 2009 balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/pdf/definition.pdf>>.
26. JAGMINAS, Valdas. (2002a) Produktų savikainos rodiklių prasmė ir apskaičiavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 5, p. 14-20. ISSN 1392-3722.
27. JAGMINAS, Valdas. (2002b) Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 12, p. 39-45. ISSN 1392-3722.

28. JAGMINAS, Valdas. (2003a) Kaip paskirstyti bendrąsias ir administracines išlaidas įmonės produktams? *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 2, p. 38-45. ISSN 1392-3722.
29. JAGMINAS, Valdas. (2003c) Ar visada tikslinga skaičiuoti prekių komercinę savikainą? *Vadovo pasaulis*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 4, p. 8-12. ISSN 1392-4761.
30. JAGMINAS, Valdas. (2004a) Užsakyminio metodo taikymas kalkuliuojant produktų savikainą. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 1, p. 66-71. ISSN 1392-3722.
31. JAGMINAS, Valdas. (2004b) Procesinio metodo taikymas kalkuliuojant produktų savikainą. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 4, p. 62-67. ISSN 1392-3722.
32. JAGMINAS, Valdas. (2006) Kaip sudaryti menedžmento apskaitos sąskaitų planą? *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 2, p. 42-47. ISSN 1392-3722.
33. JAGMINAS, Valdas. (2008a) *Kaštai įmonėje ir kaip juos geriau pažinti* [interaktyvus]. UAB „Pačiolis“ [žiūrėta 2008 gruodžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.infoverslui.lt/index.php?cid=2720&new_id=2723>.
34. JAGMINAS, Valdas. (2008b) Produktų savikainos kalkuliavimas: procesinis metodas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 6 (168), p. 22-26. ISSN 1392-3722.
35. JAGMINAS, Valdas. (2008c) Produktų savikainos kalkuliavimas: mišrūs būdai. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 7-8 (169-170), p. 34-37. ISSN 1392-3722.
36. JAGMINAS, Valdas. (2009a) Savikainos kalkuliavimo sistemos 1. Dalinės produktų savikainos kalkuliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 4 (178), p. 21-25. ISSN 1392-3722.
37. JAGMINAS, Valdas. (2009b) Savikainos kalkuliavimo sistemos 2. Bendrasis kalkuliavimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 5 (179), p. 16-20. ISSN 1392-3722.
38. JAGMINAS, Valdas. (2009c) Įmonės vidinių ataskaitų sistema. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 7-8, p. 23-26. ISSN 1392-3722.
39. JAGMINAS, Valdas. (2009d) Menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitos atsiradimas ir raida. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 10, p. 26-32. ISSN 1392-3722.
40. JAGMINAS, Valdas. (2009e) Vadybos ir kaštų apskaita. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 12 (186), p. 29-34. ISSN 1392-3722.
41. JEFIMOVAS, B.; KANAPICKIENĖ, R. (2007) Praktinės valdymo apskaitos problemos vidutinėse ir mažose įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*, p. 54-62. ISSN 1822-6515.
42. JOVAIŠIENĖ, Vita; LEVIŠAUSKAITĖ, Kristina; VALAINYTĖ, Irena. (1994) *Kaštų apskaita*. Kaunas: Technologija. 133 p. ISBN 9986-13-054-9.

43. JURKŠTIENĖ, Aušra. (2002) *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija. 160 p. ISBN-9955-09-137-1.
44. KALČINSKAITĖ, Rūta. (2007) *Kaip apskaičiuoti produktų savikainą* [interaktyvus]. UAB „Pačiolis“ [žiūrėta 2009 gruodžio 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=382&new_id=24214>.
45. KALČINSKAITĖ, Rūta. (2008) *Kaip priimti racionalius vadybos sprendimus? Elementariai!* [interaktyvus]. UAB „Pačiolis“ [žiūrėta 2008 kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.infoverslui.lt/index.php?cid=2720&new_id=2722>.
46. KALČINSKAITĖ, Rūta. (2009) Valdymo apskaitos elementų taikymas mažose ir vidutinėse įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*. Kaunas: VU KHF, Nr. 14, p. 64-69. ISSN 1822-6515.
47. KALČINSKAS, Gediminas. (2003) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 843 p. ISBN 9955-04-082-3.
48. KALČINSKAS, Gediminas. (2004) *Vadybos apskaitos diegimo nesėkmių šalies įmonėse apžvalga* [interaktyvus]. UAB „Pačiolis“ [žiūrėta 2007 gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/411899e0cee08>>.
49. KALČINSKAS, Gediminas. (2010a) Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės-finansinė ir menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaita 1. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 1 (187), p. 3-6. ISSN 1392-3722.
50. KALČINSKAS, Gediminas. (2010b) Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės-finansinė ir menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaita 2. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 2 (188), p. 8-12. ISSN 1392-3722.
51. KALČINSKAS, Gediminas. (2010c) Nepalyginamos apskaitos: dvi buhalterinės apskaitos pusės-finansinė ir menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaita 3. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 4 (190), p. 20-24. ISSN 1392-3722.
52. KHAJAVI, Shokrollah; NAZEMI, Amin. (2006) *Recognizing Management Accounting Development Problems in Manufacturing Firms: Evidence from Tehran Stock Exchange* [interaktyvus]. Social Science Electronic Publishing [žiūrėta 2008 gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=944288>.
53. KVIRKA, Leonas. (1995) Savikainos neskaičiuosi – bankrutuosi. *Apskaita ir kontrolė*. Vilnius : Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija, Nr. 20 (114), p. 4. ISSN 1392-3056.
54. LARSON, Kermt, D.; ZIN, Michael; NELSON, Morton. (1990) *Fundamental Accounting Principles: 6th edition*. USA: Richard D. Irwin inc.1311 p. ISBN 0-256-08304-5.

55. VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2010) 3-asis verslo apskaitos standartas „Pelno (nuostolių) ataskaita“ [interaktyvus]. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba, 5-oji redakcija [žiūrėta 2009 gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
56. VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2006) 9-asis verslo apskaitos standartas „Atsargos“ [interaktyvus]. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba, 2-oji redakcija [žiūrėta 2009 gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
57. VšĮ Audito ir apskaitos tarnyba. (2008) 11-asis verslo apskaitos standartas „Sąnaudos“ [interaktyvus]. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba, 3-ioji redakcija [žiūrėta 2009 gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.aat.lt/index.php?id=14>>.
58. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Informacijos technologijų ir telekomunikacijų departamentas: lrs.lt. Aktuali redakcija nuo 2010 balandžio 1 d. [žiūrėta 2010 balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=369487&p_query=&p_tr2=>>.
59. Lietuvos Respublikos Seimas. (2007) *Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatymo pakeitimo įstatymas Nr. X-1346* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Aktuali redakcija nuo 2007 gruodžio 4 d. [žiūrėta 2008 gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=310857&p_query=&p_tr2=>>.
60. LUCEY, Terry. (2004) *Management information systems*. London: Int. Thomson Business Press, 282 p. ISBN:1844801268.
61. LUCEY, Terry. (1993) *Costing*. London: DP publications, 420 p. ISBN 0-13-458266-7.
62. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003a) *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV, 416 p. ISBN-9955-491-47-7.
63. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003b) Valdymo apskaita, kaip savarankiška buhalterinės apskaitos rūšis. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 15, p. 7. ISSN 1392-4085.
64. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003c) Valdymo apskaita - sprendimų priėmimo sistema. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 22 (262), p. 2. ISSN 1392-4085.
65. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003d) Valdymo apskaita bendroje buhalterinės apskaitos sistemoje. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 16 (256), p. 7. ISSN 1392-4085.

66. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003e) Valdymo apskaitos sistemos kūrimo pagrindiniai reikalavimai ir variantai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 18 (258), p. 10. ISSN 1392-4085.
67. MARTINKUS, Bronislovas; ŽIČKIENĖ, Skaidrė; ŽILINSKAS, Vytautas. (2002) *Įmonės ekonomika*. Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla. 254 p. ISBN 9986-38-338-2.
68. MEIGS, Robert, F.; MEIGS, Walter, B. (1990) *Accounting: The Basis for Business Decisions: 8th edition*. USA: McGraw-Hill publishing company. 1081 p. ISBN 0-07-041689-3.
69. MIHAI, D. (2008) *Management accounting organization in hole sale trade – characteristics* [interaktyvus]. University of Bacău [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/207.pdf>>.
70. MIKAILAS, Egidijus. (2002) Verslas ir menedžmento apskaita. *Vadovo pasaulis*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 5, p. 53-55. ISSN 1392-4761.
71. MONTVYDIENĖ, Olita. (2003) Valdymo apskaita pasiteisino, bet buhalteriams darbo padaugėjo. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 39, p. 16. ISSN 1392-3722.
72. National Association of Accountants. (1981) *Statements on Management Accounting* [interaktyvus]. Statement Number 1A, march 19, McGraw-Hill, Inc. [žiūrėta 2008 gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą<<http://www.paaa.ps/uploadedimages/1A.pdf>>.
73. NEEDY, K. L.; NACHTMANN, H.; ROZTOCKI, N.; WARNER, R. C; BIDANDA, B. (2003) *Implementing activity-based costing systems in small manufacturing firms: A field study* [interaktyvus]. Engineering Management Journal [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5394/is_200303/ai_n21329456/pg_1?tag=artBody;coll>.
74. PYLE, William, W.; LARSON, Kermt, D.; ZIN, Michael. (1984) *Fundamental Accounting Principles: 4th edition*. USA: Richard D. Irwin inc.1075 p. ISBN 0-256-02978-4.
75. PUKELIS, Algirdas. (2002a) Vadybos apskaita prieš finansinę apskaitą. *Vadovo pasaulis*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 6. p. 37-41. ISSN 1392-4761.
76. PUKELIS, Algirdas. (2002b) Kodėl įmonei reikalinga jos veiklų kaštų apskaita. *Vadovo pasaulis*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 7-8. p. 36-42. ISSN 1392-4761.
77. ROZTOCKI, N.; VALENZUELA, J. F.; PORTER, J. D.; MONK, R. M.; NEEDY, K. L (1999)A *Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies* [interaktyvus]. ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf>>.
78. SAKALAS, Algimantas; VANAGAS, Povilas ir kt. (2000) *Pramonės įmonių vadyba*. Kaunas: Technologija, 490 p. ISBN 9986-13-325-4.

79. STOŠKUS, Stasys. (2002) *Bendrieji vadybos aspektai*. Šiauliai: Viešoji Šiaulių universiteto leidykla. 269 psl. ISBN 9986-38-360-9.
80. ŠVEDARAUSKIENĖ, Aida (2006a) Kaip skirstote išlaidas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 6, p. 17-20.
81. ŠVEDARAUSKIENĖ, Aida. (2006b) Savikainą skaičiuojame, bet ne visada žinome kaip. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius: Pačiolis, Nr. 11, p. 66-69. ISSN 1392-3722.
82. UPCHURCH, Alan. (1998) *Management accounting. Principles & practice*. London: Financial Times Professional Limited, 706 p. ISBN 0-273-62226-9.
83. VALUŽIS, Kostas. (1998) Gamybos išlaidų apskaita, analizė ir savikainos skaičiavimo sistema. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 23, p. 4-5. ISSN 1392-4085.
84. VALUŽIS, Kostas. (1999) *Apskaitos metodika*. Vilnius: Viltis. 518 p. ISBN 9986-454-38-7.
85. VALUŽIS, Kostas. (2000) *Apskaitos sistema*. Vilnius: Viltis. 581 p. ISBN 9986-454-44-1.
86. VALUŽIS, Kostas. (2003a) Valdymo apskaita ar apskaita valdymui. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 7 (247), p. 1-2 . ISSN 1392-4087.
87. VALUŽIS, Kostas. (2003b) Valdymo apskaita: savarankiška apskaitos rūšis ar pavadinimas bendru susitarimu. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 26, p. 14. ISSN 1392-4087.
88. VALUŽIS, Kostas. (2007) Verslo apskaitos standartai ir valdymo apskaita. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 32 (464), p. 13-14. ISSN 1392-4087.
89. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. (2005) *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje*. Vilnius: Technika. 150 p. ISBN 9986-05-864-3.
90. ZIMMERMAN, L. Jerold. (1985) *Accounting for Decision Making and Control*. USA: Irwin, 648 p. ISBN 0-256-12854-5.
91. ZINKEVIČIENĖ, Danutė. (1998) Išlaidų įskaitymo į produkcijos savikainą metodiniai aspektai. *Ekonomika ir vadyba-98: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga*. Kaunas: Technologija, 1998 m. balandžio 23-24 d., p. 461-463.
92. ZINKEVIČIENĖ, Danutė. (2004) Pasigaminimo savikainos nustatymas gamybos įmonėse. Verslo labirintas. Vilnius: Revizorius ir partneriai, Nr. 11/12(26/27), p. 51-53. ISSN 1648-5661.
93. ŽVINKLYS, Jurgis; VABALAS, Eduardas. (2006) *Įmonės ekonomika*. Vilnius: Vilniaus vadybos aukštoji mokykla. 368 p. ISBN 9955-528-11-7.

PRIEDAI

1 PRIEDAS. Valdymo ir finansinės apskaitos skirtumai.....	61
1 PRIEDAS (TĘSINYS).....	62
1 PRIEDAS (TĘSINYS).....	63
2 PRIEDAS. Valdymo apskaitos sąvokos formuluočių palyginimas	64
3 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ vadybos struktūra.....	65
4 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ gaminio kainos įvertinimo schema	66
5 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ medžiagų žiniaraščio pavyzdys	67
6 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ gamybos ataskaitos pavyzdys.....	68
7 PRIEDAS. Įmonei „Gamyba“ siūloma matricinė vadybos struktūra	69
8 PRIEDAS. Valdymo apskaitos modelis vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje.....	70
9 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ 20XX m. birželio ir liepos mėn. gautos pajamos ir patirtos išlaidos ..	71
9 PRIEDAS (TĘSINYS).....	72
10 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ birželio mėn. gamybos ataskaita.....	73
10 PRIEDAS (TĘSINYS).....	74
11 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. gamybos ataskaita	75
11 PRIEDAS (TĘSINYS).....	76
12 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ birželio mėn. parduotų gaminių birželio mėn. gamybinės savikainos dalies apskaičiavimas	77
13 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. parduotų gaminių liepos mėn. gamybinės savikainos dalies apskaičiavimas	78
14 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. parduotų gaminių gamybinės savikainos apskaičiavimas	79
15 PRIEDAS. Komercijos padalinio darbuotojų darbo laiko apskaitos lentelės 20XX m.liepos mėn. ...	80
16 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ padalinių 20XX m. liepos mėn. išlaidų ataskaitos.....	81
16 PRIEDAS (TĘSINYS).....	82
17 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ birželio mėn. gaminių pridėtinių išlaidų apskaičiavimas pagal veiklas	83
18 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. gaminių pridėtinių išlaidų apskaičiavimas pagal veiklas	84
19 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. parduotų gaminių savikainos apskaičiavimas pagal sudarytą valdymo apskaitos modelį	85
20 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. parduotų gaminių savikainos apskaičiavimas pagal įmonės naudojamą metodiką.....	86
21 PRIEDAS. Įmonės „Gamyba“ liepos mėn. parduotų gaminių savikainos apskaičiavimas pagal užsayminį metodą.....	87

22 PRIEDAS. Konferencijos pranešimo „Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse“ kopija.....	88
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	89
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	90
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	91
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	92
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	93
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	94
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	95
22 PRIEDAS (TĘSINYS).....	96
23 PRIEDAS. Straipsnio „IJORTISS“ žurnale pirmojo lapo kopija	97
24 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ medžiagos, kurioje spausdintas straipsnis, turinio kopija	98
25 PRIEDAS. Konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ programos kopija.....	99
25 PRIEDAS (TĘSINYS).....	100
26 PRIEDAS. Konferencijos dalyvio pažymėjimo kopija.....	101

VALDYMO IR FINANSINĖS APSKAITOS SKIRTUMAI

Eil. Nr.	Lyginimo požymiai	Finansinė apskaita	Menedžmento (vadybos) apskaita
1.	Pagrindiniai tikslai	Išoriniams bei vidiniams įmonės informacijos vartotojams metinėje ir periodinėje finansinėje atskaitomybėje apibendrintai pateikti informaciją apie įmonės turtą, nuosavybės struktūrą bei įmonės finansinę būklę ir jos veiklos rezultatus	Įmonės ir jos padalinių vadovams bei vadybininkams nuolat teikti informaciją, kuria vadovaudamiesi jie galėtų planuoti įmonės veiklą, priimti konkrečius vadybos sprendimus ir tikrinti šių sprendimų įgyvendinimą. t. y. kontroliuoti ūkinius procesus.
2.	Svarbiausi informacijos vartotojai	Esami ir potencialūs įmonės savininkai, iš dalies įmonės vadovai, kreditoriai, tiekėjai, pirkėjai, įmonės darbuotojai, įvairios valdžios institucijos (dažniausiai - per profsąjungas bei kitus darbuotojų teises ginančius organus) ir kiti išoriniai bei kai kurie vidiniai duomenų vartotojai.	Įmonės savininkų paskirti priežiūros organai, įmonės bei jos padalinių vadovai ir vadybininkai, kiek tai būtina jų tiesioginėms pareigoms atlikti. Kiek tai būtina ir prieinama - finansiniai bei ekonominiai ekspertai ir patarėjai. Išoriniams vartotojams valdymo apskaitos duomenys paprastai neprieinami.
3.	Reglamentavimo laipsnis	Privaloma beveik visoms įmonėms. Reglamentuoja LR buhalterinės apskaitos, Įmonių finansinės atskaitomybės bei Įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymai, įvairūs poįstatyminiai aktai, daugiausia - Verslo apskaitos standartai. Valdžia nustato rodiklius, kuriuos juridiniai asmenys privalo viešai skelbti finansinėje atskaitomybėje ir kurie turi būti prienami savininkams bei kitiems interesantams.	Neprivaloma vesti valdymo apskaitos ir rengti bei skelbti atitinkamos atskaitomybės.
4.	Apskaitos duomenų agregavimo laipsnis ir atskaitomybės objektai	Apskaitos duomenys paprastai agreguojami įmonės mastu; viešai skelbiamoje atskaitomybėje pateikiami duomenys, apibūdinantys visą įmonę	Pagrindinis dėmesys skiriamas įmonės padaliniams, atsakomybės centrams bei produktams.
5.	Laiko aspektas	Retrospektyvinė-orientuota į praeitį, norint įvertinti jau pasiektus rezultatus. Retrospektyviniai duomenys gali būti panaudoti perspektyviems sprendimams priimti, tik specialiai juos apdorojus.	Apdorojant retrospektyvią informaciją specialiais ekonominiais ir ekonominiams-matematiniais metodais, rengiami alternatyvūs perspektyvių sprendimų variantai bei iš jų išrenkami geriausi. Ateities veiklos modeliai daugiausia pasireiškia panaudojant biudžetų parengimo sistemą.
6.	Informacijos tikslumas	Tiksli, nes priešingu atveju išorės informacijos vartotojai su nepasitikėjimu vertins finansines ataskaitas	Nebūtina tiksliai, svarbiau jos operatyvumas
7.	Apskaitos apimtis	Apima visos įmonės veiklą	Apima tam tikras veiklos sritis, padalinius, produktus
8.	Apskaitos principai	Numatyti konkretus bendrieji apskaitos tvarkymo principai Buhalterinės apskaitos įstatyme ir norminiuose aktuose	Įmonės vadovybės numatytos taisyklės
9.	Informacijos pateikimo periodiškumas	Finansinės ataskaitos pateikiamos pasibaigus ataskaitiniams metams, pusmečiui ar ketvirčiui	Valdymo apskaitos informacija pateikiama pagal įmonės vadovybės pareikalavimą

1 PRIEDAS (TĘSINYS)

Eil. Nr.	Lyginimo požymiai	Finansinė apskaita	Menedžmento (vadybos) apskaita
10.	Ataskaitų ir pranešimų pobūdis	Valdžios reglamentuotos formos metinė ir tarpinė finansinė atskaitomybė. Visuomet apima visą įmonę, bet ne jos padalinius ir orientuojama į atskaitinio laikotarpio bei praėjusių laikotarpių retrospektyvinius duomenis.	Išsamus pranešimai įmonės bei jos padalinių vadybos personalui pagal jo poreikius parengiami individualiai kiekvienoje įmonėje jos ir jos padalinių vadovams bei vadybininkams patogiausia forma. Apima įmonės padalinius, duomenys lyginami su praėjusių laikotarpių atskaitine informacija ir su stochastiniais perspektyviniais duomenimis.
11.	Apskaitos ir atskaitomybės rodiklių pobūdis	Baigtinis, tiksliai apibrėžtas rodiklių kiekis ir jų nomenklatūra, viešai skelbiamoje atskaitomybėje kartais iliustruojama santykiniais rodikliais	Rodiklių pobūdis beveik begalinis savo skaičiumi ir pobūdžiu, nes atspindi neišsemiamą ir nuolatos kintančią verslo tikrovę.
12.	Apskaitinės informacijos struktūros pagrindas	Fundamentinė apskaitos lygybė, realizuojama sąskaitų sistemoje dvejybinio įrašo būdu.	Nėra reglamentuotos struktūros, neprivaloma speciali sąskaitų sistema bei dvejybinio įrašo naudojimas. Tačiau dažniausiai realizuojama pavyzdinio sąskaitų plano 7, 8 ir 9 klasėse suformuotoje menedžmento (vadybos) apskaitos sąskaitų sistemoje dvejybinio įrašo pagrindu. Fundamentinė apskaitos lygybė neturi įtakos informacijos struktūros ir sąskaitų korespondencijų logikai.
13.	Duomenų šaltiniai	Pirminiai duomenys būtinai turi būti atitinkamai dokumentuoti, jie apibendrinami pavyzdinio sąskaitų plano specialiai organizuotos apskaitos sistemos pagrindu.	Dokumentai – ne vienintelis menedžmento (vadybos) apskaitos duomenų šaltinis. Duomenys gaunami specialiai organizuotos apskaitos sistemos pagrindu, tai pat iš nesisteminių stebėjimų bei atsitiktinių duomenų šaltinių.
14.	Apskaitinės informacijos struktūros pagrindas	Fundamentinė apskaitos lygybė, realizuojama sąskaitų sistemoje dvejybinio įrašo būdu.	Neregamentuota, rengiama pagal vadovybės poreikius ir tikslus. Ataskaitų struktūra įvairi. Fundamentinė apskaitos lygybė neturi įtakos informacijos struktūros ir sąskaitų korespondencijų logikai.
15.	Matavimo vienetų sistema	Visi rodikliai apskaitoje apibūdinami piniginiu matu	Piniginis, natūrinis, darbo, sąlyginis ar kitoks matas
16.	Komerčinės paslapties aspektas	Finansinės atskaitomybės duomenys negali būti komercinė paslaptis, tačiau kai kurie duomenys įmonės vadovu sprendimu gali būti laikomi konfidencialiais, jeigu jie nenumatyti skelbti metinėje ar tarpinėje finansinėje atskaitomybėje	Dauguma menedžmento (vadybos) apskaitos ir atskaitomybės duomenų įmonės vadovų sprendimu laikomi komercinė paslaptimi ir būna prieinami tik tiems darbuotojams, kuriems jie reikalingi priimant sprendimus.
17.	Priklausomybė nuo įmonės veiklos pobūdžio	Beveik nepriklauso. Visų prekybos ir perdorbimo bei paslaugas teikiančių įmonių finansinė atskaitomybė vienoda (išimtis - finansinės ir kredito institucijos). Be to, niveliuojami skirtumai tarp įvairių finansinės apskaitos modelių, pavyzdžiui, kontinentinės Europos modelis derinamas su Tarptautiniais apskaitos standartais.	Menedžmento (vadybos) apskaita labai priklauso nuo konkrečių verslo sąlygų: gamybos sektoriaus, technologijos ypatumų, veiklos organizavimo, gaminamų produktų nomenklatūros bei kiekio ir t.t. Apskaitos vedimo bei atskaitomybės parengimo tvarkos neregamentuoja ir nevaržo jokie tarptautiniai ar nacionaliniai norminiai aktai.
18.	Apskaitos darbuotojų atsakomybės laipsnis	Nustatyta šalyje galiojančiuose įstatymuose	Nustato įmonės vadovybė

1 PRIEDAS (TĘSINYS)

Eil. Nr.	Lyginimo požymiai	Finansinė apskaita	Menedžmento (vadybos) apskaita
19.	Pagal lankstumo pobūdį	Daugiau rutininio pobūdžio	Lankstesnė
20.	Metodinių priemonių ir būdų informacijai gauti pasirinkimo laisvė	Ribojama bendraisiais apskaitos principais, standartais ir taisyklėmis	Praktiškai nėra jokių apribojimų, išskyrus tuos, kurie numato būtinumą užtikrinti padarytų išlaidų ir gautų pajamų atitikimą vykdant tam tikrą valdymo sprendimą
21.	Valdymo režimo operatyvumo požiūriu	Sąskaitų uždarymo režimas: ketvirtis-pusmetis-metai	Operatyvinis: valanda-diena-savaitė-mėnuo
22.	Atskaitomybės detalumas	Finansinė atskaitomybė yra apibendrinto pobūdžio ir skirta bendrai įmonės veiklai įvertinti	Labai detali, kartais apima smulkiausias, net visiškai nedidelius įmonės veiklos dalykus. Ypač detalai gali būti parodytos išlaidos
23.	Analizės aspektas	Įmonės veikla analizuojama kaip vientisas ekonominis vienetas, lyginami faktiniai dvejų ir daugiau metų duomenys	Įmonė išskaidoma į atsakomybės centrus, dažniausiai lyginami planiniai ir faktiniai duomenys
24.	Informacijos rūšis	Agreguota (suminė) informacija, pavyzdžiui, pelno (nuostolio) ataskaita	Labai detalizuota ir specifinė informacija
25.	Sąsajos su kitomis mokslo bei praktinėmis veiklos sritimis	Orientuota į tik jai būdingą visų stadijų (nuo pradinio duomenų fiksavimo iki jų registravimo, apdorojimo bei pateikimo finansinėje atskaitomybėje) metodiką.	Naudoja pačius įvairiausias duomenų fiksavimo, registravimo bei įvertinimo metodus. Kai kurie jų visiškai nebūdingi naudojamiems finansinėje apskaitoje bei atskaitomybėje.

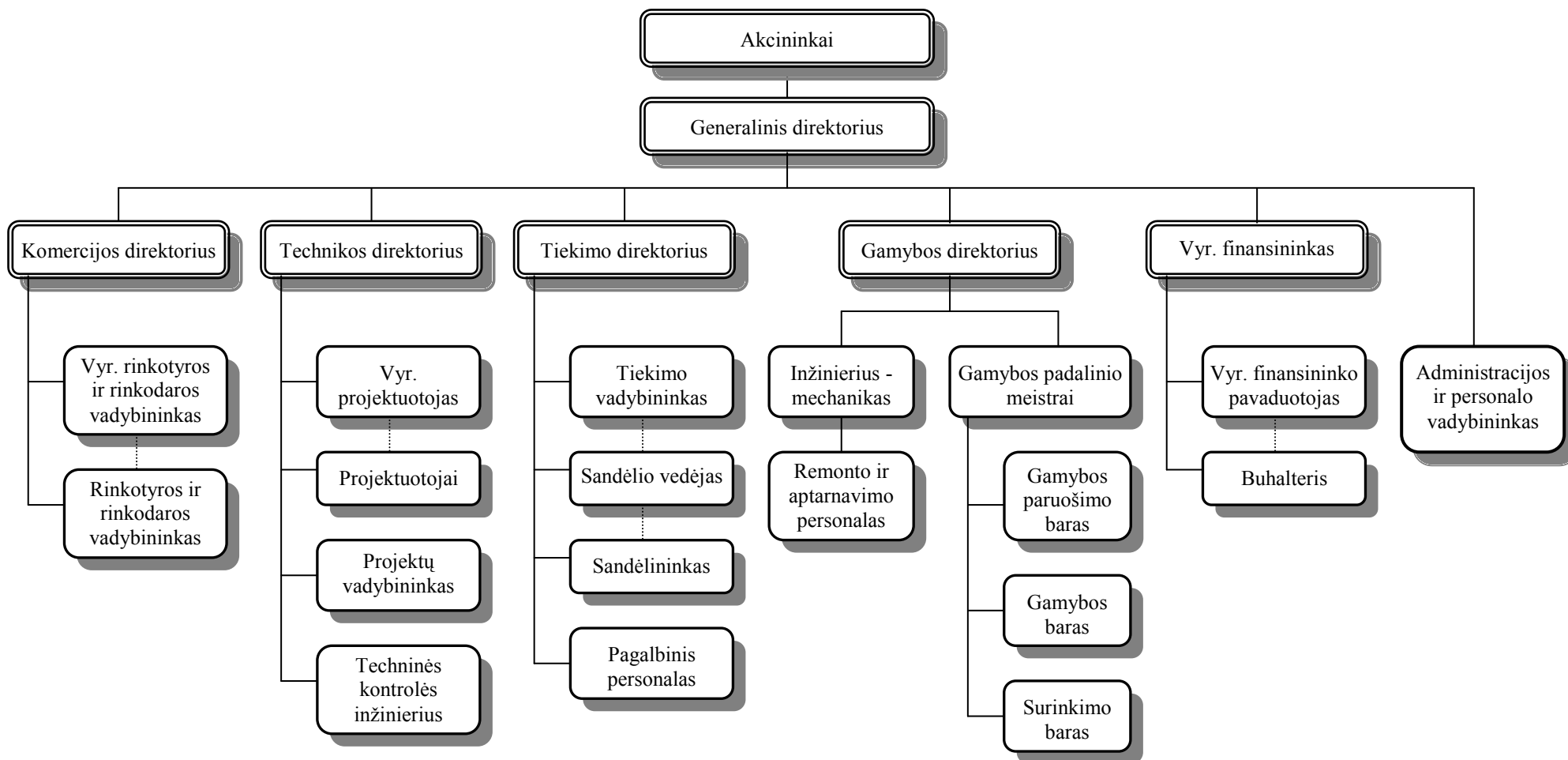
Šaltinis: sudaryta autorės pagal MACKEVIČIUS, J. (2003) Valdymo apskaita, p. 53-54 ir KALČINSKAS, G. (2003) Būhalterinės apskaitos pagrindai, p. 753-755.

VALDYMO APSKAITOS SĄVOKOS FORMULUOČIŲ PALYGINIMAS

Autorius	Šaltinis, metai, psl.	Apibrėžimas
National Association of Accountants	<i>Statements on Management Accounting</i> , 1981 kovo mėn., Nr. 1A, p. 4	Valdymo apskaita – tai finansinės informacijos nustatymo, matavimo, kaupimo, analizės, apdorojimo, interpretavimo ir perdavimo procesas įmonės vadovybei, kad ši galėtų planuoti, vertinti ir kontroliuoti organizacijos veiklą bei užtikrinti tinkamą ir atsakingą jos išteklių naudojimą.
Institute of Management Accountants	<i>Statements on Management Accounting</i> , 2008, p. 1	Valdymo apskaitos sąvoka apima bendradarbiavimą priimant vadybos sprendimus, kuriant planavimo ir vykdymo valdymo sistemas bei aprūpinant finansinių ataskaitų ir kontrolės įvertinimu, kuriais siekiama padėti įmonės vadovybei formuoti ir įgyvendinti organizacijos strategijas.
Lietuvos Respublikos Seimas	<i>Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574</i> , 2001, p. 2	Valdymo (vidaus) apskaita – informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas.
G. Kalčinskas	<i>Buhalterinės apskaitos pagrindai</i> , 2003, p. 728	Menedžmento (vadybos) apskaitos paskirtis – teikti informaciją, kuria naudodamiesi įmonių vadovai bei vadybininkai galėtų priimti racionalius sprendimus ir sėkmingai vadovauti verslui. Pagrindinis menedžmento (vadybos) apskaitos tikslas – pavaizduoti, kokiais būdais vadovaujant pasiekiami įmonės bei jos padalinių veiklos rezultatų.
A. Jurkštienė	<i>Valdymo apskaita</i> , 2002, p. 8	Valdymo apskaita yra organizacijos vidinės ekonominės ir vadybinės informacijos matavimo, kaupimo, analizės, atsakomybės ir sklaidos procesas, kurio tikslas – objektyviai ir greitai informuoti vadovus apie buvusią, esamą ar būsimą valdymo objektų būklę.
G. L. Eldenburg K. S. Wolcott	<i>Cost management</i> , 2005, p. 8	Valdymo apskaita – tai finansinės ir nefinansinės informacijos, naudojamos organizacijos viduje vadovų sprendimams priimti, kaupimo, apibendrinimo bei pranešimo procesas.
T. Lucey	<i>Management information systems</i> , 2004, p. 10	Valdymo apskaitos sistema turi būti skirta teisingiems valdymo sprendimams priimti.
G. Adomaitienė	Valdymo apskaitos raida, <i>Tiltai</i> , Nr. 2, 2006, p. 44.	Valdymo apskaita – integruota išlaidų ir pajamų, normavimo, planavimo, kontrolės ir analizės sistema, padedanti sisteminti informaciją, skirtą koordinuoti valdymo sprendimus ir spręsti galimas įmonės plėtros problemas.
K. Valužis	Valdymo apskaita: savarankiška apskaitos rūšis ar pavadinimas bendru susitarimu, <i>Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos</i> , 2003 liepos mėn., Nr. 26 (266), p. 14	Valdymo apskaita – tai papildoma sisteminė apskaita, kuri įvairiais būdais gali apskaityti veiklos komandų vykdymą.
D. Gliubicis	Valdymo apskaitos metodų tyrimas Lietuvos įmonėse, <i>Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika</i> , 2008, Nr. 3 (2), p. 34	Valdymo apskaita – tai sistema, kurioje surinkta informacija iš įvairių informacijos šaltinių – tiek finansinių, tiek ir nefinansinių – yra apdorojama pagal atitinkamus metodus į galutinį, vidaus vartotojų poreikius atitinkantį informacijos rezultatą.
A. Pukelis	Vadybos apskaita prieš finansinę apskaitą, <i>Vadovo pasaulis</i> , 2002, Nr.6, p. 37	Valdymo apskaitą galima laikyti informacijos apie finansinę ir darbinę veiklą, skirtos organizacijos vadybininkams ir kitiems darbuotojams, parengimo procesu.

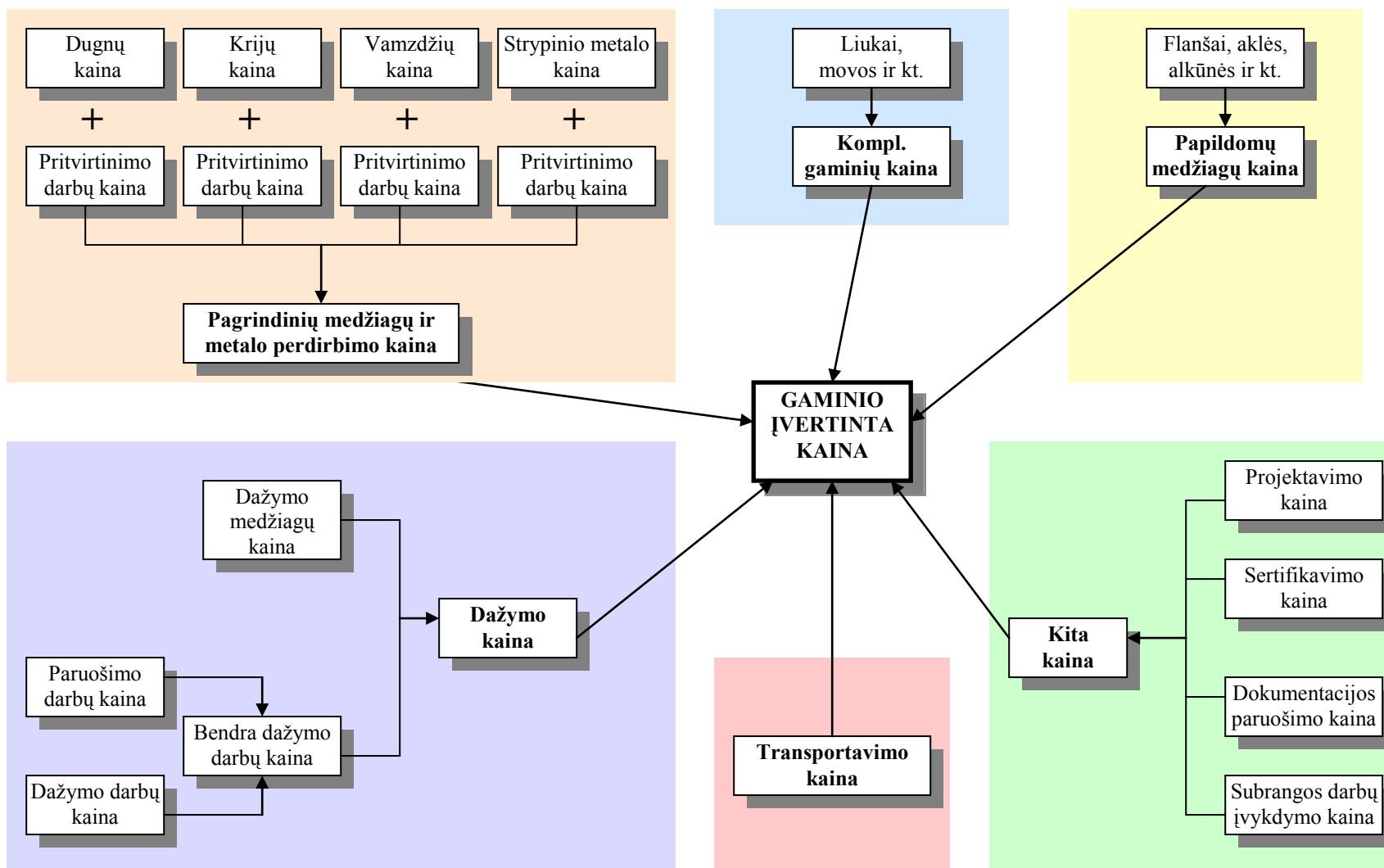
Šaltinis: sukurta autorės.

ĮMONĖS „GAMYBA“ VADYBOS STRUKTŪRA



Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus dokumentus.

ĮMONĖS „GAMYBA“ GAMINIO KAINOS ĮVERTINIMO SCHEMA



Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus duomenis.

ĮMONĖS „GAMYBA“ MEDŽIAGŲ ŽINIARAŠČIO PAVYZDYS

ĮMONĖ „GAMYBA“

TVIRTINU:
Generalinis direktorius

Užsakovas: _____

Sutarties Nr.: _____

Gaminio Nr.: _____

Gaminio pavadinimas: _____

Gaminių kiekis: _____

MEDŽIAGŲ ŽINIARAŠTIS

Eil. Nr.	Medžiagos pavadinimas, markė	Mato vnt.	Planinis kiekis	Faktinis kiekis	Lydinio identif. Nr.	Nomenklatūrinis Nr.	Pastabos
	Metalo lakštai						
1							
2							
	Vamzdžiai						
1							
2							
	Alkūnės, trišakiai						
1							
2							
	Flanšai, aklės						
1							
2							
	Tvirtinimo detalės						
1							
2							
	Suvirinimo medžiagos						
1							
2							
	Viso:						

Žiniaraštį paruošė: _____
(pareigos, vardas, pavardė)_____
(parašas)_____
(data)Žiniaraštį tikrino: _____
(pareigos, vardas, pavardė)_____
(parašas)_____
(data)Tiekimo sk.: _____
(pareigos, vardas, pavardė)_____
(parašas)_____
(data)Gamybos sk.: _____
(pareigos, vardas, pavardė)_____
(parašas)_____
(data)

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus dokumentus.

ĮMONĖS „GAMYBA“ GAMYBOS ATASKAITOS PAVYZDYS

		PROJEKTAI				Gamybos ataskaita už praėjusį laikotarpį		Gamybos planas		Gamybos ataskaita už einamąjį mėn.		Gamybos likutis	
Eil. Nr.	Užsakovas	Gaminys	Kiekis/ Gam. Nr.	Gamybos terminas	Gaminio kaina	%	Lt	%	Lt	%	Lt	%	Lt
VANDENS FILTRAI													
		Viso:											
KITI GAMINIAI													
		Viso:											
					Suma:								

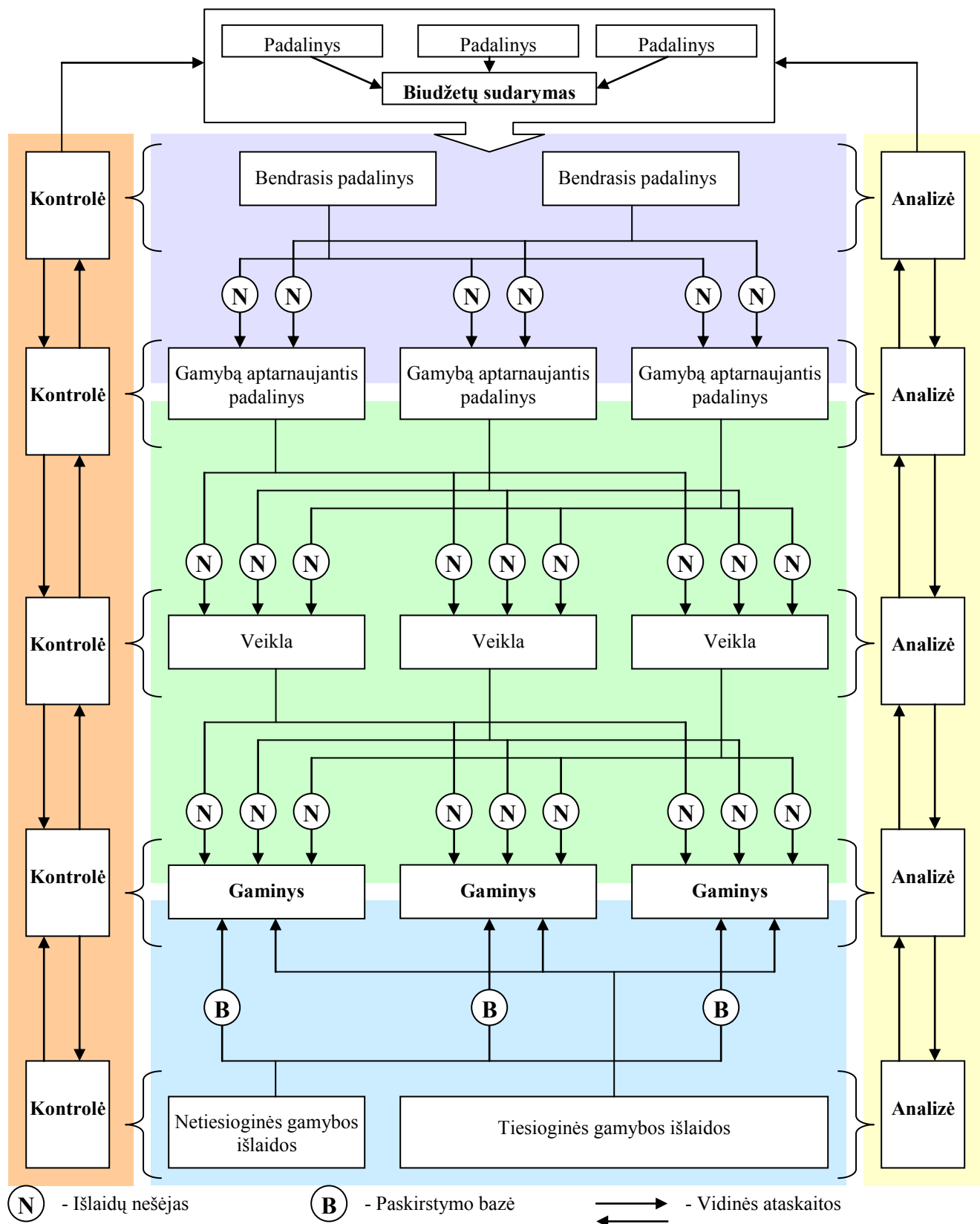
Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus dokumentus.

IMONEI „GAMYBA“ SIŪLOMA MATRICINĖ VADYBOS STRUKTŪRA

		Generalinis direktorius				
Generalinis direktorius		Komercijos padalinys	Technikos padalinys	Tiekimo padalinys	Buhalterijos padalinys	Gamybos padalinys
	Komercijos padalinys		Praneša gaminių suprojektavimo terminus; Praneša gaminių techninės dokumentacijos paruošimo terminus.	Informuoja apie gaminiui pagaminti reikalingų medžiagų pristatymo terminus; Informuoja apie sandėlyje laikomus užsakovų gaminius, kurių nemokamas saugojimo terminas yra pasibaigęs.	Kiekvienam padalinio darbuotojui pateikia darbo užmokesčio algalapius.	Informuoja apie gaminių gamybos eigą.
	Technikos padalinys	Praneša apie naujai užsakytus gaminius; Informuoja projektuotojus apie užsakytiems gaminiams keliamus reikalavimus; Derina sutartyse esančius techninius gamybos aspektus.		Laiku pateikia medžiagų, žaliavų ir komplektuojančių gaminių kokybės ir kilmės sertifikatus, reikalingus techninės dokumentacijos paruošimui.	Kiekvienam padalinio darbuotojui pateikia darbo užmokesčio algalapius.	Laiku pateikia gaminio techninei dokumentacijai reikalingus paruošti užpildytus dokumentus.
	Tiekimo padalinys	Konsultuojasi dėl medžiagų pristatymo terminų; Derina sutartyse esančius gaminių pristatymo terminus.	Laiku praneša apie reikalingų gaminiams pagaminti medžiagų poreikį, t. y. laiku paruošia medžiagų žiniaraščius; Laiku informuoja apie techninei dokumentacijai paruošti reikalingas darbo priemones.		Kiekvienam padalinio darbuotojui pateikia darbo užmokesčio algalapius.	Informuoja apie nupirktų medžiagų netinkamą kokybę
	Buhalterijos padalinys	Derina sutarčių finansinius punktus, atsiskaitymo sąlygas ir mokėjimo terminus; Pateikia gaminių užsakymo sutarčių originalus; Laiku pateikia nedarbingumo, invalidumo ar kitus darbo užmokesčio apskaičiavimą įtakančius dokumentus.	Laiku pateikia nedarbingumo, invalidumo ar kitus darbo užmokesčio apskaičiavimą įtakančius dokumentus.	Pateikia sutarčių su tiekėjais originalus; Laiku pateikia medžiagų (žaliavų) ir kt. pirkimo dokumentus; Laiku pateikia nedarbingumo, invalidumo ar kitus darbo užmokesčio apskaičiavimą įtakančius dokumentus; Informuoja apie sandėlyje laikomus užsakovų gaminius, kurių nemokamas saugojimo terminas yra pasibaigęs.		Laiku pateikia nedarbingumo, invalidumo ar kitus darbo užmokesčio apskaičiavimą įtakančius dokumentus.
	Gamybos padalinys	Praneša apie naujai užsakytus gaminius; Derina sutartyse esančius gaminių gamybos terminus.	Laiku pateikia gaminių brėžinius.	Informuoja, kada bus pristatytos reikalingos medžiagos.	Kiekvienam padalinio darbuotojui pateikia darbo užmokesčio algalapius.	

Šaltinis: sudaryta autorės.

VALDYMO APSKAITOS MODELIS VIDUTINIO DYDŽIO GAMYBINĖJE ĮMONĖJE



Šaltinis: sudaryta autorės.

9 PRIEDAS

**ĮMONĖS „GAMYBA“ 20XX m. BIRŽELIO IR LIEPOS MĖN. GAUTOS PAJAMOS IR
PATIRTOS IŠLAIDOS**

	Birželis		Liepa	
	Per šį mėnesį patirtos	Per šį mėn. parduotų gaminių	Per šį mėnesį patirtos	Per šį mėn. parduotų gaminių
Pardavimo pajamos		874 005,77		753 442,30
Visos gamybinės išlaidos	620 708,33	586 086,58	529 982,64	527 577,27
Tiesioginės gamybinės išlaidos	558 470,04	527 254,49	476 200,22	474 949,09
Tiesioginių medžiagų išlaidos	445 876,01	420 713,33	377 598,38	378 529,35
Tiesioginės darbo išlaidos (tiesioginių darbininkų darbo užmokesčio, SODROS, garantinio fondo išlaidos)	108 100,03	102 047,16	91 001,84	88 819,74
Subrangovų paslaugos	4 494,00	4 494,00	7 600,00	7 600,00
Netiesioginės gamybinės išlaidos	62 238,29	58 832,09	53 782,42	52 628,17
Medžiagų atvežimo išlaidos	6 642,82	6 376,40	6 070,06	5 968,47
Netiesioginės medžiagų išlaidos	10 687,74	10 014,71	9 021,83	9 051,75
Netiesioginės darbo išlaidos (netiesioginių gamybos darbuotojų darbo užmokesčio, SODROS, garantinio fondo išlaidos)	25 851,74	24 367,73	23 783,60	22 860,10
Kitos netiesioginės gamybinės išlaidos	19 055,99	18 073,25	14 906,93	14 747,86
Įrangos ir įrengimų nuomos išlaidos	2 528,72	2 398,31	1 600,00	1 581,57
Cecho elektros energijos išlaidos	16 427,27	15 580,10	13 206,93	13 054,72
Balionų nuoma	100,00	94,84	100,00	111,57

9 PRIEDAS (TĘSINYS)

	Birželis		Liepa	
	Per šį mėnesį patirtos	Per šį mėn. parduotų gaminių	Per šį mėnesį patirtos	Per šį mėn. parduotų gaminių
Kitos išlaidos	158 586,26		157 070,34	
Cecho nusidėvėjimo išlaidos	6 172,90		6 172,90	
Cecho komunalinės išlaidos	3 140,66		2 988,12	
Cecho draudimo išlaidos	1 398,30		1 398,30	
Cecho bendrosios išlaidos	1 870,76		1 950,45	
Įrengimų nusidėvėjimo išlaidos	8 518,00		8 518,00	
Įrengimų išlaikymo išlaidos	502,90		678,23	
Darbo rūbų nuomos išlaidos	1 492,00		1 492,00	
Darbų saugos priemonių išlaidos	3 734,12		3 060,88	
Administracijos darbo išlaidos (administracijos darbuotojų darbo užmokesčio, SODROS, garantinio fondo išlaidos)	86 267,98		86 267,98	
Įmonės veiklos administravimo	10 868,61		10 868,61	
Buhalterijos padalinio	14 522,04		14 522,04	
Komercijos padalinio	13 487,56		13 487,56	
Technikos padalinio	29 594,05		29 594,05	
Tiekimo padalinio	17 795,72		17 795,72	
Aptarnaujančio personalo darbo išlaidos (aptarnaujančių darbuotojų darbo užmokesčio, SODROS, garantinio fondo išlaidos)	8 511,56		8 511,56	
Administracijos pastatų nusidėvėjimo sąnaudos	2 563,66		2 563,66	
Administracinio pastato elektros energijos išlaidos	955,12		854,04	
Administracinio pastato komunalinės išlaidos	1 345,30		1 244,15	
Administracinio pastato draudimo išlaidos	266,80		266,80	
Automobilių nusidėvėjimo išlaidos	3 368,55		3 368,55	
Automobilių draudimo išlaidos	1 873,30		1 873,30	
Automobilių priežiūros išlaidos	441,12		189,15	
Degalų išlaidos	2 613,33		2 774,16	
Transporto nuomos išlaidos	1 820,50		1 252,00	
Prekių draudimo išlaidos	750,00		570,00	
Muitinės išlaidos	347,00		384,00	
Reklamos išlaidos	1 500,00		1 500,00	
Telefono, ryšių išlaidos	2 340,20		2 255,01	
Kanceliarinių prekių išlaidos	1 581,33		1 870,05	
Mokymo, konsultavimo išlaidos	0,00		300,00	
Spaudos išlaidos	40,00		40,00	
Reprezentacinės išlaidos	1 415,20		1 369,80	
Įmonės apsaugos išlaidos	9 382,29		9 694,00	
Pašto, kurjerių išlaidos	590,00		521,00	
Banko paslaugų išlaidos	288,00		412,00	
Švaros prekių išlaidos	906,70		1 420,33	
Remontas/kitos statybinės medžiagos	190,02		283,20	
Kitos bendrosios įmonės išlaidos	2 398,66		1 026,72	
Išlaidos iš viso:	779 294,59		687 052,98	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus dokumentus.

ĮMONĖS „GAMYBA“ 20XX m. BIRŽELIO MĖN. GAMYBOS ATASKAITA

Eil. Nr.	PROJEKTAI					Gamybos ataskaita už praėjusį laikotarpį			Gamybos planas			Gamybos ataskaita už einamąjį mėn.			Gamybos likutis		
	Užsakovas	Gaminys	Kiekis/ Gam. Nr.	Gamybos terminas	Gaminio kaina	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.
						%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt
VANDENS FILTRAI																	
1	Įmonė "A"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1753)	XX 06 15	40 660,00	30%	20%	8 132,00	70%	80%	32 528,00	70%	80%	32 528,00	0%	0%	0,00
2	Įmonė "B"	50 m ³ vandens filtrų korpusai (Ø 3,0 m)	2(V1757-V1758)	XX 06 30	112 403,78	0%	0%	0,00	100%	100%	112 403,78	100%	100%	112 403,78	0%	0%	0,00
3	Įmonė "C"	30 m ³ vandens filtrų korpusas (Ø 2,0 m)	1(V1759)	XX 06 23	38 200,00	0%	0%	0,00	100%	100%	38 200,00	100%	100%	38 200,00	0%	0%	0,00
4	Įmonė "D"	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1760)	XX 07 15	79 900,00	0%	0%	0,00	100%	100%	79 900,00	100%	80%	63 920,00	0%	20%	15 980,00
5	Įmonė "E"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1761)	XX 06 17	41 791,14	0%	0%	0,00	100%	100%	41 791,14	100%	100%	41 791,14	0%	0%	0,00
6	Įmonė "F"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1762)	XX 06 20	46 270,00	0%	0%	0,00	100%	100%	46 270,00	100%	100%	46 270,00	0%	0%	0,00
7	Įmonė "G"	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1763)	XX 06 20	51 791,67	0%	0%	0,00	100%	100%	51 791,67	100%	100%	51 791,67	0%	0%	0,00
8	Įmonė "H"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1764)	XX 07 20	47 170,00	0%	0%	0,00	70%	50%	23 585,00	70%	50%	23 585,00	30%	50%	23 585,00
9	Įmonė "I"	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1(V1765)	XX 07 22	44 900,00	0%	0%	0,00	70%	50%	22 450,00	70%	40%	17 960,00	30%	60%	26 940,00
		Viso:			503 086,59			8 132,00			448 919,59			428 449,59			66 505,00

10 PRIEDAS (TĘSINYS)

Eil. Nr.	PROJEKTAI					Gamybos ataskaita už praėjusį laikotarpį			Gamybos planas			Gamybos ataskaita už einamąjį mėn.			Gamybos likutis		
	Užsakovas	Gaminys	Kiekis/ Gam. Nr.	Gamybos terminas	Gaminio kaina	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.	pagal medž.	pagal apdor.	pagal apdor.
						%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt
KITI GAMINIAI																	
10	Įmonė "J"	80 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1(K1270)	XX 06 07	78 377,15	80%	50%	39 188,58	20%	50%	39 188,58	20%	50%	39 188,58	0%	0%	0,00
12	Įmonė "K"	20 m ³ garų rekuperatorius (Ø 1,5 m)	1(K1272)	XX 06 13	36 377,15	70%	50%	18 188,58	30%	50%	18 188,58	30%	50%	18 188,58	0%	0%	0,00
10	Įmonė "L"	60 m ³ vandens talpyklos (Ø 2,5 m)	2(K1275-K1276)	XX 06 15	96 300,00	50%	30%	28 890,00	50%	70%	67 410,00	50%	70%	67 410,00	0%	0%	0,00
9	Įmonė "M"	10 m ³ skysčio atskirtuvas (Ø 1,6 m)	1(K1277)	XX 06 20	39 470,23	0%	0%	0,00	100%	100%	39 470,23	100%	100%	39 470,23	0%	0%	0,00
10	Įmonė "N"	70 m ³ vandens talpyklos (Ø 3,0 m)	2(K1278-K1279)	XX 06 27	128 000,00	0%	0%	0,00	100%	100%	128 000,00	100%	100%	128 000,00	0%	0%	0,00
11	Įmonė "O"	6 m ³ vandens separatorius (Ø 1,0)	1(K1280)	XX 06 28	26 500,00	0%	0%	0,00	100%	100%	26 500,00	100%	100%	26 500,00	0%	0%	0,00
12	Įmonė "P"	10 m ³ garų rekuperatorius (Ø 1,5)	1(K1281)	XX 06 18	23 824,65	0%	0%	0,00	100%	100%	23 824,65	100%	100%	23 824,65	0%	0%	0,00
13	Įmonė "R"	10 m ³ vandens ir oro maišytuvai (Ø 1,5 m)	4(K1282-K1285)	XX 06 20	114 040,00	0%	0%	0,00	100%	100%	114 040,00	100%	100%	114 040,00	0%	0%	0,00
14	Įmonė "S"	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1(K1286)	XX 07 20	79 744,30	0%	0%	0,00	50%	30%	23 923,29	70%	50%	39 872,15	30%	50%	39 872,15
		Viso:			622 633,48			86 267,15			480 545,32			496 494,18			39 872,15
					Suma:			1 125 720,07			929 464,91			924 943,77			106 377,15

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonė „Gamyba“ vidaus dokumentus.

PASTABA: Žalia spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti gegužės mėnesį. Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į liepos mėn. gamybos planą.

ĮMONĖS „GAMYBA“ 20XX m. LIEPOS MĖN. GAMYBOS ATASKAITA

Eil. Nr.	PROJEKTAI					Gamybos ataskaita už praėjusį laikotarpį			Gamybos planas			Gamybos ataskaita už einamąjį mėn.			Gamybos likutis		
	Užsakovas	Gaminys	Kiekis/ Gam. Nr.	Gamybos terminas	Gaminio kaina	pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.	
						%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt
VANDENS FILTRŲ KORPUSAI																	
1	Įmonė "D"	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1760)	XX 07 15	79 900,00	100%	80%	63 920,00	0%	20%	15 980,00	0%	20%	15 980,00	0%	0%	0,00
2	Įmonė "H"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1(V1764)	XX 07 20	47 170,00	70%	50%	23 585,00	30%	50%	23 585,00	30%	50%	23 585,00	0%	0%	0,00
3	Įmonė "I"	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1(V1765)	XX 07 22	44 900,00	70%	40%	17 960,00	30%	60%	26 940,00	30%	60%	26 940,00	0%	0%	0,00
4	Įmonė "A"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	4(V1766-V1769)	XX 08 15	171 560,16	0%	0%	0,00	100%	80%	137 248,13	90%	80%	137 248,13	10%	20%	34 312,03
5	Įmonė "B"	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1770)	XX 07 20	47 059,36	0%	0%	0,00	100%	100%	47 059,36	100%	100%	47 059,36	0%	0%	0,00
6	Įmonė "C"	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1771)	XX 07 30	47 545,48	0%	0%	0,00	100%	100%	47 545,48	100%	100%	47 545,48	0%	0%	0,00
7	Įmonė "D"	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1(V1772)	XX 07 28	40 810,00	0%	0%	0,00	100%	100%	40 810,00	100%	100%	40 810,00	0%	0%	0,00
8	Įmonė "E"	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1773)	XX 08 20	55 280,57	0%	0%	0,00	40%	20%	11 056,11	60%	40%	22 112,23	40%	80%	44 224,46
9	Įmonė "F"	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1(V1774)	XX 07 25	43 800,00	0%	0%	0,00	100%	100%	43 800,00	100%	100%	43 800,00	0%	0%	0,00
10	Įmonė "G"	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3(V1775-V1777)	XX 07 26	72 000,00	0%	0%	0,00	100%	100%	72 000,00	100%	100%	72 000,00	0%	0%	0,00
11	Įmonė "H"	30 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1(V1778)	XX 08 06	26 398,38	0%	0%	0,00	70%	50%	13 199,19	60%	40%	10 559,35	40%	50%	13 199,19
		Viso:			676 423,95			105 465,00			479 223,27			487 639,55			91 735,68

11 PRIEDAS (TĘSINYS)

Eil. Nr.	PROJEKTAI					Gamybos ataskaita už praėjusį laikotarpį			Gamybos planas			Gamybos ataskaita už einamąjį mėn.			Gamybos likutis		
	Užsakovas	Gaminys	Kiekis/ Gam. Nr.	Gamybos terminas	Gaminio kaina	pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.		pagal medž.	pagal apdor.	
						%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt	%	%	Lt
KITI GAMINIAI																	
1	Įmonė "S"	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1(K1286)	XX 07 20	79 744,30	70%	50%	39 872,15	30%	50%	39 872,15	30%	50%	39 872,15	0%	0%	0,00
2	Įmonė "I"	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1(K1287)	XX 07 30	54 770,00	0%	0%	0,00	100%	100%	54 770,00	100%	100%	54 770,00	0%	0%	0,00
3	Įmonė "J"	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1(K1288)	XX 07 30	37 035,00	0%	0%	0,00	100%	100%	37 035,00	100%	100%	37 035,00	0%	0%	0,00
4	Įmonė "K"	30 m ³ vandens ir oro maišytuvus (Ø 2,0 m)	1(K1289)	XX 07 24	39 250,00	0%	0%	0,00	100%	100%	39 250,00	100%	100%	39 250,00	0%	0%	0,00
5	Įmonė "L"	10 m ³ garų rekuperatoriai (Ø 1,5 m)	2(K1290-K1291)	XX 07 28	43 520,66	0%	0%	0,00	100%	100%	43 520,66	100%	100%	43 520,66	0%	0%	0,00
6	Įmonė "M"	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1(K1292)	XX 07 28	26 537,50	0%	0%	0,00	100%	100%	26 537,50	100%	100%	26 537,50	0%	0%	0,00
7	Įmonė "N"	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2(K1293-K1294)	XX 07 20	49 400,00	0%	0%	0,00	100%	100%	49 400,00	100%	100%	49 400,00	0%	0%	0,00
		Viso:			330 257,46			39 872,15			290 385,31			290 385,31			0,00
					1006 681,41			145 337,15			769 608,58			778 024,86			91 735,68
Suma:																	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonė „Gamyba“ duomenis.

PASTABA: Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti birželio mėn. Melsva spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į rugpjūčio mėn. gamybos planą.

**ĮMONĖS „GAMYBA“ BIRŽELIO MĖN. GAMINTŲ GAMINIŲ BIRŽELIO MĖN. GAMYBINĖS SAVIKAINOS DALIES
APSKAIČIAVIMAS**

Gami- nio Nr.	Pavadinimas	Gami- nio kiekis	GAMINIUI IŠ VISO		BIRŽELIO MĖN. GAMINTŲ GAMINIŲ IŠLAIDOS									
			Tiesio- ginės medžiagų išlaidos	Tiesio- ginės darbo išlaidos	Tiesioginės gamybinės išlaidos				Netiesioginės gamybinės išlaidos				Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos iš viso	
					%	Lt	%	Lt	Sub- rangovų paslaugų išlaidos	Netiesioginės medžiagų išlaidos	Medžiagų atvežimo išlaidos	Netiesio- ginės darbo išlaidos		Kitos išlaidos
vnt.	Lt	Lt	%	Lt	%	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	
V1753	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	21 601	4 676	70%	15 120	80%	3 741		362	225	895	659	21 003
V1757- V1758	50 m ³ vandens filtrų korpusai (Ø 3,0 m)	2	54 230	11 889	100%	54 230	100%	11 889		1 300	808	2 843	2 096	73 166
V1759	30 m ³ vandens filtrų korpusas (Ø 2,0 m)	1	18 485	4 993	100%	18 485	100%	4 993		443	275	1 194	880	26 270
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	39 131	8 241	100%	39 131	80%	6 593		938	583	1 577	1 162	49 984
V1761	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	20 113	4 136	100%	20 113	100%	4 136		482	300	989	729	26 749
V1762	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	22 459	6 248	100%	22 459	100%	6 248		538	335	1 494	1 101	32 174
V1763	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	24 902	5 843	100%	24 902	100%	5 843		597	371	1 397	1 030	34 140
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	23 276	5 155	70%	16 293	50%	2 578		391	243	616	454	20 575
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	24 679	4 445	70%	17 276	40%	1 778		414	257	425	313	20 464
K1270	80 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	39 131	7 979	20%	7 826	50%	3 990		188	117	954	703	13 777
K1272	20 m ³ garų rekuperatorius (Ø 1,5 m)	1	16 276	4 893	30%	4 883	50%	2 447		117	73	585	431	8 536
K1275- K1276	60 m ³ vandens talpyklos (Ø 2,5 m)	2	49 359	8 271	50%	24 679	70%	5 789		592	368	1 385	1 021	33 833
K1277	30 m ³ skysčio atskirtuvai (Ø 1,6 m)	1	18 019	4 896	100%	18 019	100%	4 896	2 000	432	268	1 171	863	27 650
K1278- K1279	70 m ³ vandens talpyklos (Ø 3,0 m)	2	62 806	13 979	100%	62 806	100%	13 979	2 494	1 505	936	3 343	2 464	87 526
K1280	6 m ³ vandens separatorius (Ø 1,0 m)	1	13 396	2 685	100%	13 396	100%	2 685		321	200	642	473	17 717
K1281	10 m ³ garų rekuperatorius (Ø 1,5 m)	1	11 558	2 851	100%	11 558	100%	2 851		277	172	682	503	16 042
K1282- K1285	10 m ³ vandens ir oro maišytuvai (Ø 1,5 m)	4	48 378	18 710	100%	48 378	100%	18 710		1 160	721	4 474	3 298	76 741
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	37 601	9 914	70%	26 320	50%	4 957		631	392	1 185	874	34 360
VISO:		24	545 401	129 802		445 876		108 100	4 494	10 688	6 643	25 852	19 056	620 708

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ duomenis.

PASTABA: Žalia spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti gegužės mėnesį. Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į liepos mėn. gamybos planą.

13 PRIEDAS

**ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. GAMINTŲ GAMINIŲ LIEPOS MĖN. GAMYBINĖS SAVIKAINOS DALIES
APSKAIČIAVIMAS**

Gami- nio Nr.	Pavadinimas	Gami- nio kiekis	IŠ VISO		LIEPOS MĖN. GAMINTŲ GAMINIŲ IŠLAIDOS									
			Tiesio- ginės medžiagų išlaidos	Tiesio- ginės darbo išlaidos	Tiesioginės gamybinės išlaidos				Netiesioginės gamybinės išlaidos				Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos iš viso	
					%	Lt	%	Lt	Sub- rangovų paslaugų išlaidos	Netiesioginės medžiagų išlaidos	Medžiagų atvežimo išlaidos	Netiesio- ginės darbo išlaidos		Kitos išlaidos
vnt.	Lt	Lt	%	Lt	%	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt		
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	39 131	8 241	0%	0	20%	1 648		0	0	431	270	2 349
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	23 276	5 155	30%	6 983	50%	2 578		167	112	674	422	10 935
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	24 679	4 445	30%	7 404	60%	2 667		177	119	697	437	11 501
V1766- V1769	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	4	82 055	18 694	90%	73 850	80%	14 955		1 764	1 187	3 909	2 450	98 115
V1770	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	23 393	5 993	100%	23 393	100%	5 993	2 000	559	376	1 566	982	34 868
V1771	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	24 053	6 927	100%	24 053	100%	6 927		575	387	1 810	1 135	34 887
V1772	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	20 299	4 554	100%	20 299	100%	4 554		485	326	1 190	746	27 600
V1773	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	28 094	5 243	60%	16 856	40%	2 097		403	271	548	344	20 519
V1774	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	21 595	5 496	100%	21 595	100%	5 496		516	347	1 436	900	30 292
V1775- V1777	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3	42 582	7 031	100%	42 582	100%	7 031		1 017	685	1 838	1 152	54 305
V1778	30 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	12 306	2 588	60%	7 384	40%	1 035		176	119	271	170	9 154
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	37 601	9 914	30%	11 280	50%	4 957		270	181	1 296	812	18 796
K1287	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	25 837	8 389	100%	25 837	100%	8 389	1 500	617	415	2 193	1 374	40 326
K1288	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	17 683	5 372	100%	17 683	100%	5 372	1 400	422	284	1 404	880	27 446
K1289	30 m ³ vandens ir oro maišytuvas (Ø 2,0 m)	1	18 915	4 904	100%	18 915	100%	4 904		452	304	1 282	803	26 660
K1290- K1291	10 m ³ garų rekuperatoriai (Ø 1,5 m)	2	23 630	4 194	100%	23 630	100%	4 194		565	380	1 096	687	30 551
K1292	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1	13 266	3 732	100%	13 266	100%	3 732		317	213	975	611	19 114
K1293- K1294	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2	22 589	4 473	100%	22 589	100%	4 473	2 700	540	363	1 169	733	32 566
VISO:		25	500 984	115 344		377 598		91 002	7 600	9 022	6 070	23 784	14 907	529 983

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ duomenis.

PASTABA: Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti birželio mėnesį. Melsva spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į rugpjūčio mėn. gamybos planą.

ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. PARDUOTŲ GAMINIŲ GAMYBINĖS SAVIKAINOS APSKAIČIAVIMAS

Gaminio Nr.	Pavadinimas	Gaminio kiekis	Gaminio pardavimo kaina	LIEPOS MĖN. PARDUOTŲ GAMINIŲ IŠLAIDOS								GAMYBINĖ SAVIKAINA	
				Tiesioginės gamybinės išlaidos			Netiesioginės gamybinės išlaidos						
				Tiesioginės medžiagų išlaidos	Tiesioginės darbo išlaidos	Subrangovų paslaugų išlaidos	Netiesioginės medžiagų išlaidos	Medžiagų atvežimo išlaidos	Netiesioginės darbo išlaidos	Kitos išlaidos			
				vnt.	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	79 900	39 131	8 241		938	583	2 007	1 432	52 333	65,5%	
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	47 170	23 276	5 155		557	355	1 290	877	31 510	66,8%	
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	44 900	24 679	4 445		591	376	1 122	750	31 965	71,2%	
V1766- V1769	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)												
V1770	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47 059	23 393	5 993	2 000	559	376	1 566	982	34 868	74,1%	
V1771	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47 545	24 053	6 927		575	387	1 810	1 135	34 887	73,4%	
V1772	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	40 810	20 299	4 554		485	326	1 190	746	27 600	67,6%	
V1773	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)												
V1774	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	43 800	21 595	5 496		516	347	1 436	900	30 292	69,2%	
V1775- V1777	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3	72 000	42 582	7 031		1 017	685	1 838	1 152	54 305	75,4%	
V1778	30 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)												
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	79 744	37 601	9 914		900	573	2 481	1 686	53 155	66,7%	
K1287	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	54 770	25 837	8 389	1 500	617	415	2 193	1 374	40 326	73,6%	
K1288	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	37 035	17 683	5 372	1 400	422	284	1 404	880	27 446	74,1%	
K1289	30 m ³ vandens ir oro maišytuvas (Ø 2,0 m)	1	39 250	18 915	4 904		452	304	1 282	803	26 660	67,9%	
K1290- K1291	10 m ³ garų rekuperatoriai (Ø 1,5 m)	2	43 521	23 630	4 194		565	380	1 096	687	30 551	70,2%	
K1292	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1	26 538	13 266	3 732		317	213	975	611	19 114	72,0%	
K1293- K1294	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2	49 400	22 589	4 473	2 700	540	363	1 169	733	32 566	65,9%	
VISO:		19	753 442	378 529	88 820	7 600	9 052	5 968	22 860	14 748	527 577		

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ duomenis.

PASTABA: Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti birželio mėnesį. Melsva spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į rugpjūčio mėn. gamybos planą.

**KOMERCIJOS PADALINIO DARBUOTOJŲ DARBO LAIKO APSKAITOS LENTELĖS
20XX LIEPOS MĖN.**

Komercijos direktorius Vardenis Pavardenis		20XX m. 07 mėn.																															
Eil. Nr.	Veikla	Dienos																														Iš viso:	
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30		31
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	2	3	1				3	2	3	1			3	1	1	4				3	1	2	4				2	4	2	3	1	46
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	4	5	5				3	4	5	5			5	5	2	4	5				5	5	4	2	5			4	2	1	80	
3.	Sutarčių sudarymas	1					1	1								4							1	2				1	2			4	17
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	1						1	1							1	1						1	1				1		2	2	1	13
5.	Rinkotyra			2						2				2			2						2		2						3	15	
6.	Bendroji veikla																														3	2	5
Valandų skaičius iš viso:		8	8	8				8	8	8	8			8	8	8	8	8				8	8	8	8	8		8	8	8	8	8	176

Vyr. rinkodaros ir rinkotyros vadybininkas Vardenis Pavardenis		20XX m. 07 mėn.																																
Eil. Nr.	Veikla	Dienos																														Iš viso:		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30		31	
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	2	4	3				1	2	4	3			2	1	1	3	3				1	2	1	4	1			4	2	4	4	1	53
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	2	4	4				3	2	4	4			2	3	3	4	5				3	2	3	3	5			2	2	2	3	3	68
3.	Sutarčių sudarymas	2						4	4					4	4	4						4	4	4	1	2			4			3	44	
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas																																0	
5.	Rinkotyra	2		1							1						1												2		2	9		
6.	Bendroji veikla																														1	1	2	
Valandų skaičius iš viso:		8	8	8				8	8	8	8			8	8	8	8	8				8	8	8	8	8		8	8	8	8	8	176	

Rinkodaros ir rinkotyros vadybininkas Vardenis Pavardenis		20XX m. 07 mėn.																																
Eil. Nr.	Veikla	Dienos																														Iš viso:		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30			
1.	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	2	2	3				4	4	4	3			2	3	1	4	2				1	4	4	1	4			4	1	2	3	1	59
2.	Komercinių pasiūlymų ruošimas	3	4	5				3	2	3	4			6	5	3	4	6				3	4	4	3	3			4	3	3	1	3	79
3.	Sutarčių sudarymas							2								4						4		3					4			3	20	
4.	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas																																0	
5.	Rinkotyra	3	2					1		1	1													1	1					3	3	16		
6.	Bendroji veikla																														1	1	2	
Valandų skaičius iš viso:		8	8	8				8	8	8	8			8	8	8	8	8				8	8	8	8	8		8	8	8	8	8	176	

Šaltinis: sudaryta autorės.

ĮMONĖS „GAMYBA“ PADALINIŲ 20XX LIEPOS MĖN. IŠLAIDŲ ATASKAITOS

Komercijos padalinio:

Padalinio išlaidos	Biudžetinė suma (Lt)	Faktinė suma (Lt)	Nukrypimas (Lt)
Komercijos padalinio išlaidos iš viso:		14 729,39	
Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška		5432,88	
Komercinių pasiūlymų ruošimas		5843,52	
Sutarčių sudarymas		1963,46	
Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas		454,60	
Rinkotyra		1034,93	
Komercijos padaliniui priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		5 571,19	
Bendroji veikla		258,17	
Bendrojo ūkio padalinio išlaidų dalis		4520,91	
Buhalterijos padalinio išlaidų dalis		792,11	
Bendrųjų išlaidų paskirstymo komercijos padalinio veikloms koeficientas:		0,37824	
Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška		7 487,79	
Komercinių pasiūlymų ruošimas		8 053,75	
Sutarčių sudarymas		2 706,12	
Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas		626,54	
Rinkotyra		1 426,38	
Komercijos padalinio ir jam priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		20 300,58	

Tiekimo padalinio:

Padalinio išlaidos	Biudžetinė suma (Lt)	Faktinė suma (Lt)	Nukrypimas (Lt)
Tiekimo padalinio išlaidos iš viso:		19 694,58	
Tiekėjų paieška		4097,30	
Atsargų užsakymas, įsigijimas		5416,45	
Pagamintų gaminių pristatymas		2999,20	
Sandėliavimas		7181,63	
Tiekimo padaliniui priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		8 613,10	
Bendroji veikla		307,13	
Bendrojo ūkio padalinio išlaidų dalis		6985,79	
Buhalterijos padalinio išlaidų dalis		1320,19	
Bendrųjų išlaidų paskirstymo tiekimo padalinio veikloms koeficientas:		0,43733	
Tiekėjų paieška		5 889,19	
Atsargų užsakymas, įsigijimas		7 785,24	
Pagamintų gaminių pristatymas		4 310,85	
Sandėliavimas		10 322,40	
Tiekimo padalinio ir jam priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		28 307,69	

16 PRIEDAS (TĘSINYS)

Technikos padalinio:

Padalinio išlaidos	Biudžetinė suma (Lt)	Faktinė suma (Lt)	Nukrypimas (Lt)
Technikos padalinio išlaidos iš viso:		29 152,86	
Projektavimas		17 076,70	
Kokybės kontrolė		7 527,97	
Techninės dokumentacijos ruošimas		4 548,18	
Technikos padaliniui priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		13 138,25	
Bendroji veikla		441,20	
Bendrojo ūkio padalinio išlaidų dalis		10 848,79	
Buhalterijos padalinio išlaidų dalis		1 848,26	
Bendrųjų išlaidų paskirstymo technikos padalinio veikloms koeficientas:		0,45067	
Projektavimas		24 772,61	
Kokybės kontrolė		10 920,59	
Techninės dokumentacijos ruošimas		6 597,90	
Technikos padalinio ir jam priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		42 291,10	

Gamybos padalinio:

Padalinio išlaidos	Biudžetinė suma (Lt)	Faktinė suma (Lt)	Nukrypimas (Lt)
Gamybos padalinio išlaidos iš viso:		33 722,87	
Projektavimas		12 509,77	
Kokybės kontrolė		4 552,88	
Techninės dokumentacijos ruošimas		16 660,22	
Gamybos padaliniui priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		32 448,11	
Bendrojo ūkio padalinio išlaidų dalis		21 886,63	
Buhalterijos padalinio išlaidų dalis		10 561,48	
Bendrųjų išlaidų paskirstymo gamybos padalinio veikloms koeficientas:		0,96220	
Projektavimas		24 546,66	
Kokybės kontrolė		8 933,66	
Techninės dokumentacijos ruošimas		32 690,66	
Gamybos padalinio ir jam priskirtos bendrosios išlaidos iš viso:		66 170,98	

Šaltinis: sudaryta autorės.

ĮMONĖS „GAMYBA“ BIRŽELIO MĖN. GAMINIŲ PRIDĖTINIŲ IŠLAIDŲ APSKAIČIAVIMAS PAGAL VEIKLAS

	Tiekėjų paieška	Atsargų užsakymas	Sandėliavimas	Cecho išlaikymas	Aprūpinimas darbo priemonėmis	Gamybinės įrangos ir įrengimų priežiūra	Projektavimas	Kokybės kontrolė	Techninės dokumentacijos ruošimas	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	Komerčių pasiūlymų ruošimas	Sutarčių sudarymas	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	Rinkotyra	Pagamintų gaminių pristatymas	Pridėtinių išlaidų iš viso
V1753	62	88	346	837	348	1119	0	555	364	266	315	0	34	72	0	4405
V1757-V1758	401	573	1240	3001	1247	3555	1630	971	546	806	953	195	34	72	0	15223
V1759	154	220	423	1023	425	1493	1304	624	410	313	370	195	34	72	1759	8818
V1760	524	749	895	2166	899	1972	2142	0	0	523	619	195	34	72	0	10789
V1761	308	440	460	1113	462	1237	1397	555	410	285	337	195	34	72	0	7305
V1762	370	528	513	1243	516	1868	1490	763	546	379	448	195	34	72	0	8966
V1763	462	661	569	1378	572	1747	1770	694	546	424	501	195	34	72	1759	11385
V1764	370	528	372	902	375	771	1537	0	0	193	228	195	34	72	0	5577
V1765	585	837	395	956	397	532	1909	0	0	147	174	195	34	72	0	6233
K1270	62	88	179	433	180	1193	0	1041	683	321	379	0	34	72	0	4665
K1272	31	44	112	270	112	732	0	833	546	149	176	0	34	72	0	3110
K1275-K1276	92	132	564	1366	567	1731	0	1249	637	552	653	0	34	72	0	7650
K1277	247	352	412	997	414	1464	1490	486	410	323	382	195	34	72	0	7278
K1278-K1279	308	440	1436	3476	1444	4180	1723	1318	683	844	997	195	34	72	0	17149
K1280	247	352	306	741	308	803	1211	416	410	217	257	195	34	72	0	5568
K1281	185	264	264	640	266	853	698	416	410	179	211	195	34	72	1759	6445
K1282-K1285	431	617	1106	2677	1112	5595	1956	1526	910	934	1104	195	34	72	0	18270
K1286	740	1057	602	1457	605	1482	2794	0	0	327	386	195	34	72	0	9750
Iš viso:	5578	7971	10193	24675	10249	32328	23050	11447	7511	7182	8489	2728	610	1299	5277	158586

Šaltinis: sudaryta autorės.

PASTABA: Žalia spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti gegužės mėnesį. Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į liepos mėn. gamybos planą.

18 PRIEDAS

ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. GAMINIŲ PRIDĖTINIŲ IŠLAIDŲ APSKAIČIAVIMAS PAGAL VEIKLAS

	Tiekėjų paieška	Atsargų užsakymas	Sandėliavimas	Cecho išlaikymas	Aprūpinimas darbo priemonėmis	Gamybinės įrangos ir įrengimų priežiūra	Projektavimas	Kokybės kontrolė	Techninės dokumentacijos ruošimas	Įmonės reklamavimas ir užsakovų paieška	Komerčių pasiūlymų ruošimas	Sutarčių sudarymas	Gamybos planų bei ataskaitų ruošimas ir koregavimas	Rinkotyra	Pagamintų gaminių pristatymas	Pridėtinių išlaidų iš viso
V1760	55	72	0	102	162	592	0	502	228	154	165	0	35	79	0	2146
V1764	55	72	191	509	253	926	0	879	265	227	244	0	35	79	0	3736
V1765	27	36	202	536	262	958	0	879	569	259	279	0	35	79	0	4121
V1766-V1769	548	724	2019	4625	1468	5372	2136	0	0	1321	1421	193	35	79	0	19941
V1770	274	362	639	1543	588	2153	1186	251	114	453	487	193	35	79	0	8358
V1771	548	724	658	1633	680	2488	1566	502	455	458	492	193	35	79	1078	11589
V1772	219	290	555	1299	447	1636	1424	314	152	393	422	193	35	79	0	7457
V1773	192	253	461	974	206	753	1424	0	0	213	229	193	35	79	0	5012
V1774	301	398	590	1422	540	1974	1993	0	379	422	453	193	35	79	0	8781
V1775-V1777	192	253	1164	2569	690	2526	2942	2510	1138	693	745	193	35	79	3233	18963
V1778	329	435	202	434	102	372	1329	0	0	102	109	193	35	79	0	3720
K1286	274	362	308	872	487	1781	0	1569	948	384	413	0	35	79	0	7511
K1287	493	652	706	1813	824	3014	1898	816	607	527	567	193	35	79	0	12224
K1288	712	941	483	1218	527	1930	2183	1192	569	356	383	193	35	79	0	10804
K1289	383	507	517	1251	481	1762	1471	251	228	378	406	193	35	79	0	7943
K1290-K1291	520	688	646	1443	412	1506	1898	377	303	419	451	193	35	79	0	8971
K1292	164	217	363	895	366	1340	1519	377	228	255	275	193	35	79	0	6307
K1293-K1294	603	797	618	1408	439	1607	1803	502	417	475	511	193	35	79	0	9488
Iš viso:	5889	7785	10322	24547	8934	32691	24773	10921	6598	7488	8054	2706	627	1426	4311	157070

Šaltinis: sudaryta autorės.

PASTABA: Oranžine spalva pažymėti gaminiai, kurie buvo pradėti gaminti birželio mėnesį. Melsva spalva pažymėti gaminiai, kurie bus įtraukti į rugpjūčio mėn. gamybos planą.

19 PRIEDAS

ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. PARDUOTŲ GAMINIŲ SAVIKAINOS APSKAIČIAVIMAS PAGAL SUDARYTĄ VALDYMO APSKAITOS MODELĮ

Gaminio Nr.	Gaminio pavadinimas	Gaminių skaičius	Gaminio pardavimo kaina	Gamybinė savikaina	Cecho išlaikymo išlaidos	Gamybinio padalinio savikaina	Bendrosios ir administracinės išlaidos	Pilnoji savikaina	Pardavimo išlaidos	Komeracinė savikaina	Pelnas	
											vnt.	Lt
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	79900	52333	5892	58225	5176	63401	1876	65278	14622	18,30%
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	47170	31510	3735	35245	4277	39522	1308	40830	6340	13,44%
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	44900	31965	3641	35605	5449	41054	1274	42329	2571	5,73%
V1770	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47059	34868	4284	39152	2827	41979	1247	43226	3833	8,15%
V1771	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47545	34887	4802	39688	4453	44141	2335	46476	1069	2,25%
V1772	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	40810	27600	3381	30982	2953	33934	1123	35057	5753	14,10%
V1774	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	43800	30292	3936	34227	3662	37890	1182	39072	4728	10,79%
V1775-V1777	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3	72000	54305	5785	60089	8200	68289	4979	73268	-1268	-1,76%
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	79744	53155	6683	59838	8667	68505	1924	70429	9315	11,68%
K1287	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	54770	40326	5650	45976	5172	51148	1401	52550	2220	4,05%
K1288	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	37035	27446	3675	31122	6081	37203	1047	38250	-1215	-3,28%
K1289	30 m ³ vandens ir oro maišytuvas (Ø 2,0 m)	1	39250	26660	3494	30154	3357	33512	1091	34603	4647	11,84%
K1290-K1291	10 m ³ garų rekueratoriai (Ø 1,5 m)	2	43521	30551	3362	33913	4433	38346	1177	39522	3998	9,19%
K1292	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1	26538	19114	2602	21716	2867	24583	837	25421	1117	4,21%
K1293-K1294	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2	49400	32566	3454	36020	4739	40759	1294	42053	7347	14,87%
	Iš viso:	19	753442	527577	64377	591954	72314	664268	24096	688363	65079	

Šaltinis: sudaryta autorės.

**ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. PARDUOTŲ GAMINIŲ SAVIKAINOS APSKAIČIAVIMAS PAGAL ĮMONĖS
NAUDOJAMĄ METODIKĄ**

Gam. Nr.	Pavadinimas	Gaminių kiekis	Gaminio kaina	Medžiagų kaina	Darbo išlaidos	Pridėtinės išlaidos	Savikaina	Pelnas	
								Lt	%
		vnt.	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	Lt	%
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	79 900	39 131	8 241	20 906	68 278	11 622	14,5%
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	47 170	23 276	5 155	13 077	41 509	5 661	12,00%
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	44 900	24 679	4 445	11 277	40 402	4 498	10,02%
V1770	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47 059	23 393	5 993	15 202	44 588	2 472	5,3%
V1771	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47 545	24 053	6 927	17 573	48 553	-1 007	-2,1%
V1772	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	40 810	20 299	4 554	11 552	36 404	4 406	10,8%
V1774	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	43 800	21 595	5 496	13 943	41 035	2 765	6,31%
V1775- V1777	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3	72 000	42 582	7 031	17 836	67 450	4 550	6,32%
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	79 744	37 601	9 914	25 150	72 665	7 080	8,88%
K1287	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	54 770	25 837	8 389	21 282	55 509	-739	-1,35%
K1288	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	37 035	17 683	5 372	13 629	36 684	351	0,95%
K1289	30 m ³ vandens ir oro maišytuvas (Ø 2,0 m)	1	39 250	18 915	4 904	12 441	36 260	2 990	7,62%
K1290- K1291	10 m ³ garų rekuperatoriai (Ø 1,5 m)	2	43 521	23 630	4 194	10 638	38 462	5 058	11,6%
K1292	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1	26 538	13 266	3 732	9 466	26 464	74	0,28%
K1293- K1294	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2	49 400	22 589	4 473	11 346	38 407	10 993	22,25%
	Iš viso:	19	753 443	378 530	88 820	225 319	692 668	60 775	

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės „Gamyba“ vidaus duomenis.

21 PRIEDAS

ĮMONĖS „GAMYBA“ LIEPOS MĖN. PARDUOTŲ GAMINIŲ SAVIKAINOS APSKAIČIAVIMAS PAGAL UŽSAKYMINĮ METODĄ

Gaminio Nr.	Gaminio pavadinimas	Gaminių skaičius	Gaminio pardavimo kaina	Gamybinė savikaina	Cecho išlaidų išlaidos	Gamybinio padalinio savikaina	Bendrosios ir administracinės išlaidos	Įmonės pilnoji savikaina	Pardavimo išlaidos	Komeracinė savikaina	Pelnas	
											vnt.	Lt
V1760	60 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	79900	52333	3150	55482	9777	65259	1643	66902	12998	16,27%
V1764	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 3,0 m)	1	47170	31510	1953	33463	6090	39553	1011	40564	6606	14,01%
V1765	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	44900	31965	2065	34030	6439	40469	1069	41538	3362	7,49%
V1770	45 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47059	34868	2119	36988	6671	43659	1081	44739	2320	4,93%
V1771	50 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	47545	34887	2244	37131	7064	44194	1144	45339	2207	4,64%
V1772	35 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,0 m)	1	40810	27600	1784	29384	5616	35000	910	35910	4900	12,01%
V1774	40 m ³ vandens filtro korpusas (Ø 2,5 m)	1	43800	30292	1953	32245	6149	38394	996	39390	4410	10,07%
V1775-V1777	30 m ³ vandens filtro korpusai (Ø 2,5 m)	3	72000	54305	3529	57833	11108	68942	1799	70741	1259	1,75%
K1286	50 m ³ deaeratorius (Ø 2,5 m)	1	79744	53155	3222	56377	10049	66426	1667	68093	11651	14,61%
K1287	60 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	54770	40326	2491	42817	7841	50658	1270	51928	2842	5,19%
K1288	40 m ³ vandens talpykla (Ø 2,5 m)	1	37035	27446	1673	29120	5268	34387	853	35241	1794	4,84%
K1289	30 m ³ vandens ir oro maišytuvas (Ø 2,0 m)	1	39250	26660	1719	28379	5410	33789	876	34665	4585	11,68%
K1290-K1291	10 m ³ garų rekuperatoriai (Ø 1,5	2	43521	30551	1983	32534	6242	38777	1011	39788	3733	8,58%
K1292	20 m ³ deaeratorius (Ø 1,5 m)	1	26538	19114	1230	20344	3872	24216	627	24843	1694	6,38%
K1293-K1294	30 m ³ garų surinktuvas (Ø 2,0 m)	2	49400	32566	1935	34501	6091	40592	987	41578	7822	15,83%
	Iš viso:	19	753442	527577	33050	560627	103687	664314	16944	681258	72184	

Šaltinis: sudaryta autorės.

KONFERENCIJOS PRANEŠIMO „PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMAS GAMYBINĖSE ĮMONĖSE“ KOPIJA

ŪKIO PLĖTRA:
TEORIJA IR PRAKTIKA



6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2009 m. gruodžio mėn. 4d.
Kaunas, Lietuva

PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMAS GAMYBINĖSE ĮMONĖSE*

Reda Jasiūnaitė

*Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas
Muitinės g. 8, Kaunas LT 44280*

Santrauka. Finansinė apskaita negali suteikti informacijos, kuri visapusiškai atskleistų įmonėje vykstančius procesus ir daromų sprendimų efektyvumą, todėl vis daugiau vadovų suvokia būtinybę įmonėje įdiegti valdymo apskaitos sistemą. Šiuolaikinėmis verslo sąlygomis, kai įmonės siekia išlikti konkuruodamos kuo labiau sumažinta produktų kaina, tampa labai svarbu įvertinti savo daromas išlaidas. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimui turi būti skiriamas ypatingas dėmesys, o ypač gamybinėse įmonėse. Valdymo apskaitos tvarkymo įmonėje klausimai gana plačiai nagrinėjami užsienio ir lietuvių autorių darbuose. Tačiau valdymo apskaitos specifika mažose ir vidutinėse įmonėse Lietuvos mokslo darbuose nagrinėjama fragmentiškai. Todėl šiame darbe analizuojamas produkcijos savikainos kalkuliavimas kaip esminė valdymo apskaitos sritis mažose ir vidutinio dydžio gamybinėse įmonėse.

Raktiniai žodžiai: valdymo apskaita, mažos ir vidutinio dydžio įmonės, gamybinė įmonė, produkcijos savikainos kalkuliavimas, produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas.

Įvadas

Seniau įmonėse, sprendžiant su įmonės veikla ir uždirbamu pelnu susijusius klausimus, buvo naudojami finansinės apskaitos teikiama informacija. Tačiau finansinė apskaita apie įmonės veiklą parodo pernelyg apibendrintus duomenis, kurių nepakanka vadovų ir vadybininkų strateginių bei operatyvių sprendimų priėmimui. Tam įmonėje turi būti įdiegta valdymo apskaita. Tikslingo valdymo apskaitos įmonėje tvarkymo klausimus nagrinėjo įvairūs užsienio (Drury, 1996; Coombs, Hobbs, Jenkins, 2005; Upchurch, 1993; Khajavi, Nazemi, 2006 ir kt.) bei Lietuvos (Jurkštienė, 2002; Kalčinskas, 2003; Mackevičius, 2003; Valužis, 1998; Jagminas, 2002; Adomaitienė, 2006 ir kt.) autoriai, kas rodo temos aktualumą ir sudaro prielaidas valdymo apskaitą vertinti kaip įmonės vidaus komunikacijos pagrindą.

Valdymo apskaita yra specifinė kiekvienoje įmonėje, tačiau tam tikroms įmonių rūšims pagal dydį ir veiklą galima išskirti būdingus bendrus metodus bei taisykles. Užsienio autorių (Roztocki ir kt., 1999; Cheatham ir kt., 1994; Needy ir kt., 2003) darbuose dažniau galima sutikti nuomonių, kad ne visi valdymo apskaitos metodai vienodai gali būti taikomi smulkaus verslo ir didelėse įmonėse. Šis klausimas ypač aktualus Lietuvoje, kur vyrauja mažos ir vidutinės įmonės, tačiau lietuvių autorių (Mackevičius, 2003; Jurkštienė, 2002; Zabieliavičienė, 2005; Jagminas, 2006 ir kt.), rašančių valdymo apskaitos klausimais, darbuose valdymo apskaitos sistemų bruožai yra nagrinėjami bendrai, nepabrėžiant, kurie iš jų tinkamiausi ir geriausiai pritaikomi mūsų šalies įmonėse. Tik keletas autorių (Jefimovas, Kanapickienė, 2007; Apalainienė, Petkienė, 2002; Kalčinskaitė, 2009) plačiau nagrinėja atskirų valdymo apskaitos principų taikymą mažose ir vidutinio dydžio įmonėse.

Lietuvoje vyrauja smulkusis ir vidutinis verslas, kuris 2008 m. statistikos departamento duomenimis Lietuvoje sudarė daugiau nei 99 % visų ūkio subjektų. Šis skaičius tik patvirtina, kad tai yra labai svarbi mūsų valstybės ekonomikos dalis. Smulkiojo ir vidutinio verslo dėka sukuriama daug darbo vietų, skatinamas konkurencingumas. A. Apalainienės ir D. Petkienės (2002) teigimu, mažų ir vidutinių įmonių išsivystymas yra būtinas šalies ekonominio vystymosi faktorius. Šių autorių nuomone, svarbiausios smulkių ir vidutinių įmonių problemos yra vadybos patirties ir finansinių išteklių trūkumas.

Kiekvienos įmonės vienintelis pelno šaltinis yra skirtumas tarp produkto savikainos ir jo parduodamos kainos. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimo reikšmė dar labiau išauga, o ypač tai aktualu gamybinėms

* Šį straipsnį mokslinės konferencijos „Ūkio plėtra: teorija ir praktika“ (2009) mokslinio ir recenzijų komitetas atrinko publikuoti tarptautiniame periodiniame recenzuojamame mokslo leidinyje IJORTISS 2009-2010 metais.

įmonėms. Todėl dabartinis sudėtingų ekonominių sąlygų ir stiprios konkurencijos metas reikalauja tiksliai nustatyti įmonių daromas išlaidas.

Tyrimo objektas – produkcijos savikainos kalkuliavimas mažose ir vidutinio dydžio gamybinėse įmonėse.

Tyrimo tikslas – išnagrinėjus galimybes praktiškai taikyti valdymo apskaitos teorines nuostatas, pateikti produkcijos savikainos kalkuliavimo principus mažose ir vidutinio dydžio gamybinėse įmonėse.

Tyrimo metodai. Nagrinėjant temą buvo naudoti mokslinės literatūros analizės, sintezės, abstrahavimo, indukcijos, dedukcijos, sisteminimo bei klasifikacijos metodai.

1. Valdymo apskaitos poreikis

Skirtingai nei Vakarų šalyse, kur jau tapo nepamainomu vadybos įrankiu, į Lietuvos įmones valdymo apskaita dar tik skinasi kelią. Finansinė atskaitomybė padeda suprasti, kiek pelningos yra investicijos ir rodo, kokio dydžio turtą turi įmonė bei kokie yra jos finansiniai išpareigojimai. Tačiau tokia informacija yra nepakankama norint atskleisti įmonėje vykstančius procesus ir įvertinti daromų sprendimų efektyvumą. Taigi vis daugiau įmonių vadovų suvokia, kad įmonėje įdiegti valdymo apskaitos sistemą yra būtina.

Gaidienė (1999) įvardindama valdymo apskaitos tikslą, pabrėžia vidinės informacijos poreikį verslo vadybos funkcijoms, kaip planavimas, kontrolė, valdymas ir sprendimų priėmimas, atlikti. G. Kalčinsko (2003) teigimu, pagrindinis šios apskaitos tikslas – pavaizduoti, kokiais būdais vadovaujant pasiekama įmonės bei jos padalinių veiklos rezultatų. 2008-aisiais metais Amerikos valdymo apskaitos instituto pateiktame apibrėžime akcentuojama, kad valdymo apskaitos sąvoka apima bendradarbiavimą priimant vadybos sprendimus, kuriant planavimo ir vykdymo valdymo sistemas bei aprūpinant finansinių ataskaitų ir kontrolės įvertinimu, kuriais siekiama padėti įmonės vadovybei formuoti ir įgyvendinti organizacijos strategijas. Taigi valdymo apskaitos pagalba prognozuojama, planuojama ir kontroliuojama įmonės padalinių veikla, apskaičiuojama produkcijos ar paslaugų faktinė savikaina, kuriama kainodaros bazė, teikiama informacija įmonės vadovybei operatyvinių ir perspektyvinių sprendimų priėmimui siekiant parinkti efektyvius įmonės veiklos plėtojimo būdus. Kiekvienai įmonei savarankiškai pasirenkant gaminamą produkciją, jos apimtį, pardavimo kanalų, savo plėtros kryptis ir kt. iškyla tam tikros informacijos poreikis šioms problemoms išspręsti, todėl valdymo apskaita tampa objektyvia būtinybe. Apibendrinant galima užakcentuoti, kad valdymo apskaita – tai informacijos kaupimo, apdorojimo, analizės ir perdavimo sistema, kurios tikslas padėti įmonės vadovams priimti atitinkamus vadybos sprendimus formuojant ir įgyvendinant organizacijos strategijas.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574) 8 straipsnyje numatyta, kad „valdymo (vidaus) apskaitos sistemą ūkio subjektai pasirenka savarankiškai“, t. y. nuo įvairių veiksmų priklausantis valdymo apskaitos modelis kiekvienoje įmonėje yra individualus. Tačiau tam tikroms įmonių rūšims pagal dydį ir veiklą galima išskirti būdingus bendrus metodus bei taisykles, tai ypač aktualu mažoms ir vidutinėms įmonėms, kurioms pačioms sukurti valdymo apskaitos sistemas yra sudėtinga. Tačiau užsienio (Drury, 1996; Upchurch, 1998, Lucey, 1993; Eldenburg, Wolcott, 2005 ir kt.) ir lietuvių autorių (Mackevičius, 2003; Jurkštienė, 2002; Zabieliavičienė, 2005; Jagminas, 2006 ir kt.), rašančių valdymo apskaitos klausimais, darbuose valdymo apskaitos sistemų bruožus dažniausiai nagrinėjami bendrai, neišskiriant atskirų įmonių grupių. Reikėtų sutikti su R. Kanapickienės, B. Jefimovo (2007), A. Apalainienės, D. Petkienės (2002), R. Kalčinskaitės (2009) nuomonėmis, kad ekonominėje literatūroje aprašomos valdymo apskaitos sistemos labiau aktualios stambių įmonių veikloje ir negali būti tiesiogiai panaudotos mažoms ir vidutinėms įmonėms.

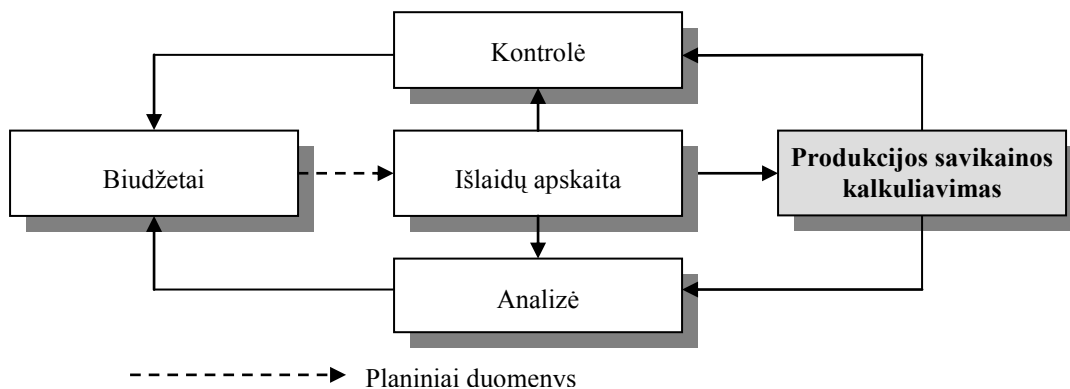
Remiantis Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymu (1998 m. lapkričio 24 d. Nr. VIII-935) įmonės į labai mažas, mažas ir vidutines skirstomos atsižvelgiant į darbuotojų skaičių bei metines pajamas ar balanse nurodytą turtą. Tačiau pajamų ir turto vertės, taip pat kaip civilinės atsakomybės (ribotos ar neribotos) požymiai valdymo apskaitos pasirinkimo klausimu nėra aktualūs ir reikšmingi. Dažniausiai praktinį valdymo apskaitos taikymo poreikį lemia darbuotojų skaičius. Tai patvirtina R. Kalčinskaitė (2009), teigdama, kad svarbiausias rodiklis, į kurį reikia atsižvelgti sprendžiant valdymo apskaitos reikalingumo klausimą įmonėje yra darbuotojų ryšių skaičius įmonėje. Vadinasi, valdymo apskaitos metodų netikslinga taikyti labai mažose įmonėse (iki 10 darbuotojų), bet stambesnėse įmonėse ji yra būtina.

2. Produkcijos savikainos kalkuliavimas – esminė valdymo apskaitos sritis

Nors Lietuvoje vyrauja smulkusis ir vidutinis verslas, tačiau bankrotų skaičius šiame sektoriuje taip pat yra didžiausias. Statistikos departamento duomenimis nuo 2007 m. iki 2008 m. mažų ir vidutinių įmonių bankrotas išaugo beveik 4 kartus. Sudėtingesnėmis tapusios verslo sąlygos išryškino daugelio įmonių silpnąsias vietas, kurios neatrodė tokios aktualios ekonomikos pakilimo laikotarpiu. Kita vertus, finansinis sunkmetis ne tik sukelia rūpesčių, bet ir suteikia galimybių iš naujo įvertinti įmonės organizacinio aparato veikimą, daromų išlaidų kiekius ir priežastis, veiklos perspektyvas ir kt.

Šiuo metu daugelis įmonių konkurencinėje kovoje siekia išsilaikyti kuo labiau sumažindamos tiekiamos produkcijos kainas. Šiuo tikslu turi būti mažinamos įmonės išlaidos, bet norint jas mažinti, reikia žinoti kokias išlaidas ir kaip mažinti. Būtent valdymo apskaita ir suteikia tokią informaciją, reikalingą teisingų operatyvinių ir perspektyvinių valdymo sprendimų priėmimui.

1-ajame paveiksle pateikiamas labai supaprastintas valdymo apskaitos modelis, atspindintis pagrindines valdymo apskaitos sritis įmonėje. Prognozėmis paremti įmonės veiklos tikslai atsispindi sudaromuose biudžetuose. Atsižvelgiant į sudarytus planus atliekama įmonės išlaidų apskaita, kuria remiantis vėliau kalkuliuojama produkcijos savikaina. Faktinius duomenis lyginant su planuota įgyvendinama kontrolės funkcija bei pagal juos atliekama analizė. Įvertinus faktinių duomenų nukrypimus nuo planinių ir atsižvelgus į pasikeitusias prognozes sudaromi nauji biudžetai.

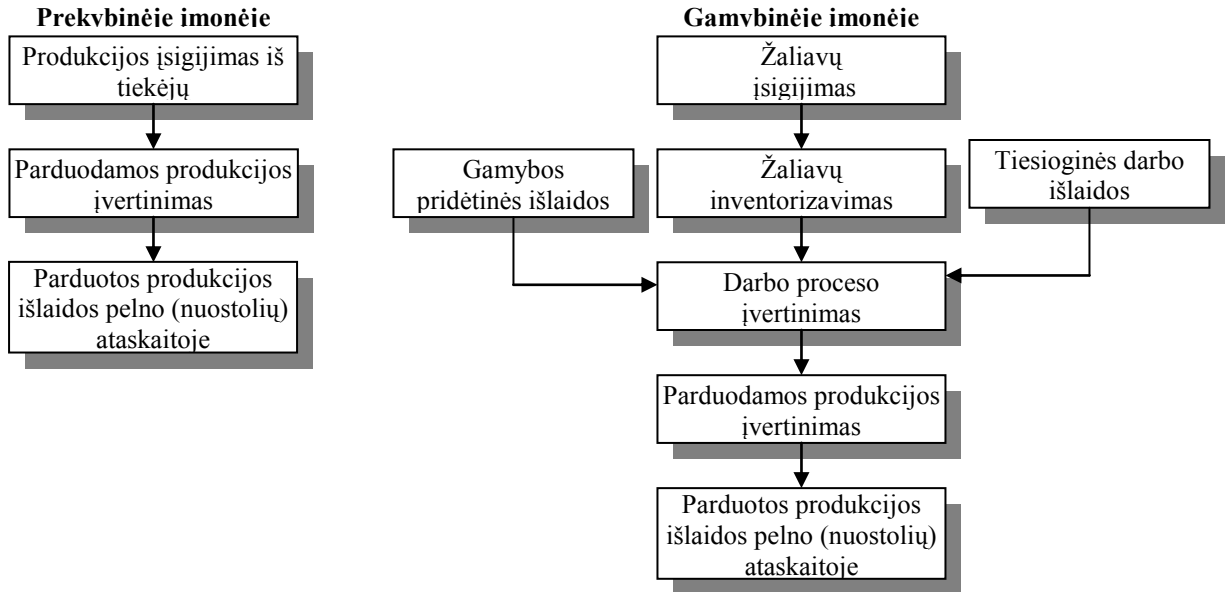


Šaltinis: sudaryta autorės.

1 pav. Produkcijos savikainos kalkuliavimo vieta supaprastintame įmonės valdymo apskaitos modelyje

Kaip matyti iš 1-ojo paveikslo ir aprašytos eigos nuoseklumo, produkcijos savikainos apskaičiavimas yra tikslas, į kurį orientuojasi kitos valdymo apskaitos sritys. Biudžetai sudaromi, tam kad būtų išaiškinti faktinių duomenų (t. y. duomenų, susijusių su faktine produkcija) nukrypimai, išlaidos apskaitomos tam, kad būtų galima įvertinti produkcijos savikainą, remiantis faktiniais produkcijos savikainos kalkuliavimo duomenimis įmonėse atliekama kontrolė ir analizė. Žinoma, šiame modelyje atsiribojama nuo tokių išimčių, kaip faktinių išlaidų apskaita nesudarant produkcijos savikainos kalkuliacijos ir pan., siekiant atitrūkti nuo neesminių nagrinėjamo reiškinio ypatybių ir susikoncentruoti ties pagrindiniais bruožais. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimas yra pagrindinė valdymo apskaitos sritis, į kurią orientuojasi įmonės, siekdamos prognozuoti rinkos kainas ir priimti atitinkamus valdymo sprendimus.

Tačiau, vertėtų pabrėžti, kad produkcijos savikainos kalkuliavimas nėra vienodai reikšmingas skirtingomis veiklomis užsiimančioms įmonėms. K. D. Larson ir kt. (1990) teigia, kad gamybinės ir prekybinės įmonės yra panašios tuo, jog abi priklauso nuo pajamų, gaunamų iš parduodamos produkcijos, bet jos turi vieną didelį skirtumą. Prekybinė įmonė parduoda iš esmės tos pačios būklės produkciją, kokią nusiperka. Tuo tarpu gamybinė įmonė perka žaliavas bei medžiagas, iš kurių gamina produkciją ir ją parduoda. R. F. Meigs ir W. B. Meigs (1990) pažymi, kad šiuo atveju, produkcijos savikaina susideda iš įvairių pramoninių išlaidų, apimančių gamybos proceso, darbo užmokesčio ir visų kitų gamybai valdyti reikalingų išlaidų. Su šių autorių nuomone sutinka Ch. Horngren ir kt. (1995), W. W. Pyle ir kt. (1984), H. Anderson ir kt. (1989). Taigi žaliavų pavertimo į gaminius procesas išlaidų įvertinimą gamybinėse įmonėse padaro žymiai sudėtingesniu nei prekybinėse, kas atsispindi ir 2-ajame paveiksle pateikiamoje scheme.



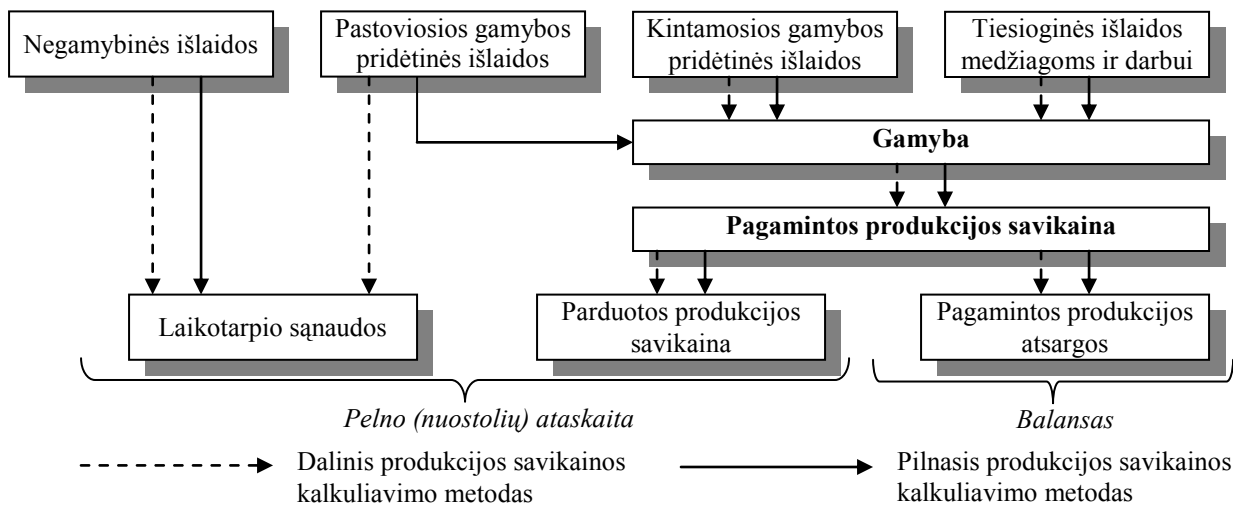
Šaltinis: sudaryta autorės pagal ASMAN, M. F. ir kt. (1986) Accounting today: principles and applications, p. 625.

2 pav. Produkcijos išlaidų susidarymo palyginimas prekybinėje ir gamybinėje įmonėje

Nors gamybinėse įmonėse produkcijos savikainos įvertinimas yra gana komplikotas, tačiau skirtingai nei prekybinės įmonės, gamintojai turi kur kas didesnes galimybes varijuoti atsižvelgdami į produkcijos savikainą sudarančias išlaidas. Būtent dėl produkcijos savikainai suteikiamos didesnės reikšmės, tolesni šio straipsnio tyrinėjimai daugiau siesis su gamybinėmis įmonėmis.

3. Tradiciniai ir modernūs produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai

Pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą daugelyje įmonių naudojami tradiciniai - dalinis (ribinis) ir pilnasis (absorbcinis) - produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai. Kaip matyti iš 3 paveikslu, pagrindinis šių metodų skirtumas yra tai, ar pastovios gamybos pridėtinės išlaidos yra įtraukiamos į produkcijos savikainą, ar priskiriamos laikotarpio sąnaudoms.

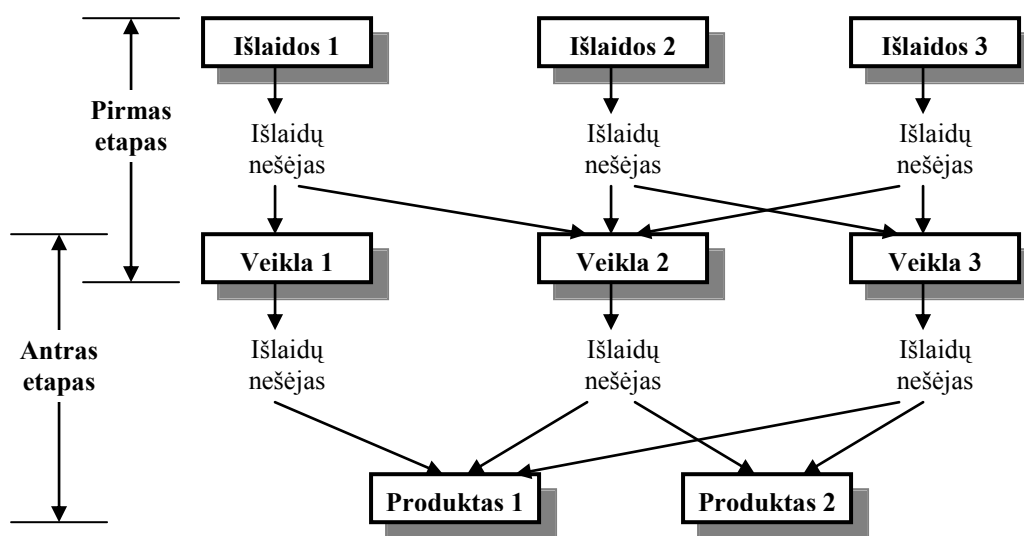


Šaltinis: sudaryta autorės pagal BOGUSLAUSKAS, V.; GRONDSKIS, G. (1999) Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais. *Inžinerinė ekonomika*, p. 51

3 pav. Dalinio ir pilnojo produkcijos savikainos metodų palyginimas

Dalinio kalkuliavimo metodo pagrindą sudaro išlaidų skirstymas pagal veiklos apimtį į kintamas ir pastovias. Dalinė produkcijos savikaina naudinga analizuojant gamybos apimtį įtaką pelnui ir su tuo susijusius klausimus, t. y. operatyviniams sprendimams priimti, tačiau nesuteikia reikalingos informacijos produkcijos kainos nustatymo, pelningumo įvertinimo ar veiklos prognozavimo aspektais. Remiantis pilnuoju produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu Lietuvoje turi būti rengiama finansinė atskaitomybė. Taikant šį metodą, pridėtinės išlaidos nėra skirstomos į kintamas ir pastovias: į produkcijos savikainą įskaitomos visos gamybos išlaidos, o negamybinės išlaidos nukeliamos į laikotarpio sąnaudas pelno (nuostolių) ataskaitoje.

Nuolat besikeičiantis verslas sąlygoja ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų tobulėjimą. Vienas populiariausių pastaruosiu metu ekonominėje literatūroje analizuojamų modernių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų – veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimas (Activity Based Costing – ABC), kurio teorinius pagrindus dar 1987-1988 m. savo publikacijose išdėstė amerikiečių autoriai R. Kaplan, T. Johnson, R. Cooper. ABC metodo paskirtis - parodyti tam tikrų veiklos sričių išlaidas ir nustatyti kaip jos siejasi su tam tikru produktu. Jis skirtas pridėtinių išlaidų paskirstymui įvairiems produktams. ABC sistema paremta prielaida, kad įmonės atlieka darbus (veiklas), kurie pirkėjus aprūpina gaminiais ar paslaugomis (A. Pukelis, 2002). Taikant šį metodą, įmonėje apibrėžiamos veiklos, nustatomos pridėtinės išlaidos bei pasirenkami kriterijai, pagal kuriuos šios išlaidos bus skirstomos (išlaidų nešėjai). Kaip matyti iš 4 paveikslėlio, pirmame etape išlaidos, atsižvelgiant į išlaidų nešėjus paskirstomos įmonės veikloms. Antrame etape veiklų išlaidos priskiriamos atitinkamiems produktams.



Šaltinis: ROZTOCKI, N ir kt. (1999) A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. *ASEM National Conference Proceedings*, p. 2

4 pav. Ryšys tarp išlaidų, veiklų ir produktų ABC metode

Nors teorinis ABC metodo pagrindimas yra gana elementarus ir aiškus, tačiau praktikoje jį taikyti nėra taip paprasta: šios sistemos kūrimas yra brangus ir sudėtingas. Tačiau tradiciniai metodai nebeatitinka šiuolaikinio verslo keliamų reikalavimų.

4. Produkcijos savikainos kalkuliavimas mažose ir vidutinio dydžio gamybinėse įmonėse

Kaip jau kalbėta anksčiau, produkcijos savikainą sudaro įvairios išlaidos, kurių mažinimas yra svarbi sąlyga įmonės pelno didinimui.

B. Jefimovas ir R. Kanapickienė (2007) teigia, kad modernūs kaštų apskaitos modeliai yra labiau aktualūs stambioms įmonėms, nes vidutinėse ir mažosiose įmonėse gali būti neracionalu taikyti sudėtingus netiesioginių

ir veiklos sąnaudų paskirstymo metodus. Tačiau gamybos ir kitų išlaidų kontroliavimo, teisingo jų susiejimo su pajamomis bei išlaidų mažinimo problemos aktualios ne tik stambioms, bet ir vidutinėms bei mažoms įmonėms.

1 lentelėje pateikiamos pagrindinės charakteristikos, remiantis kuriomis negali būti taikomi tie patys produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai mažose ir didelėse įmonėse.

1 lentelė

Produkcijos savikainos kalkuliavimo aspektų palyginimas smulčioje ir stambioje įmonėje

Smuki įmonė	Stambi įmonė
Neišgali pati susikurti savo valdymo apskaitos sistemos dėl didelių finansinių investicijų poreikio;	Gali pati susikurti savo valdymo apskaitos sistemą;
Neišgali samdyti atskirų darbuotojų valdymo apskaitos tvarkymui;	Valdymo apskaitos tvarkymui samdomi atskiri darbuotojai;
Vienas ar keli vadovai (reikalingas koncentruotas informacijos kiekis);	Daug įvairaus lygio vadovų ir vadybininkų (reikalingos įvairiais pjūviais informaciją pateikiančios ataskaitos);
Paprastai vienas ar keli buhalteriai rūpinasi įvairiomis buhalterinės apskaitos sritimis;	Dirba daug buhalterių, kurių kiekvienas atsakingas už tam tikrą buhalterinės apskaitos sritį;
Kainos nustatymui negali atlikti brangių rinkos tyrimų;	Atlieka įvairius rinkos tyrimus;
Nesuformuojami pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai;	Susidaro pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai;
Palyginti didelis netiesioginių išlaidų lyginamasis svoris;	Palyginti mažas netiesioginių išlaidų lyginamasis svoris;
Reikia patikimos ir tikslios informacijos apie išlaidas, kad galėtų išlikti.	Veiklos efektyvumui padidinti gali taikyti masto ekonomiją.

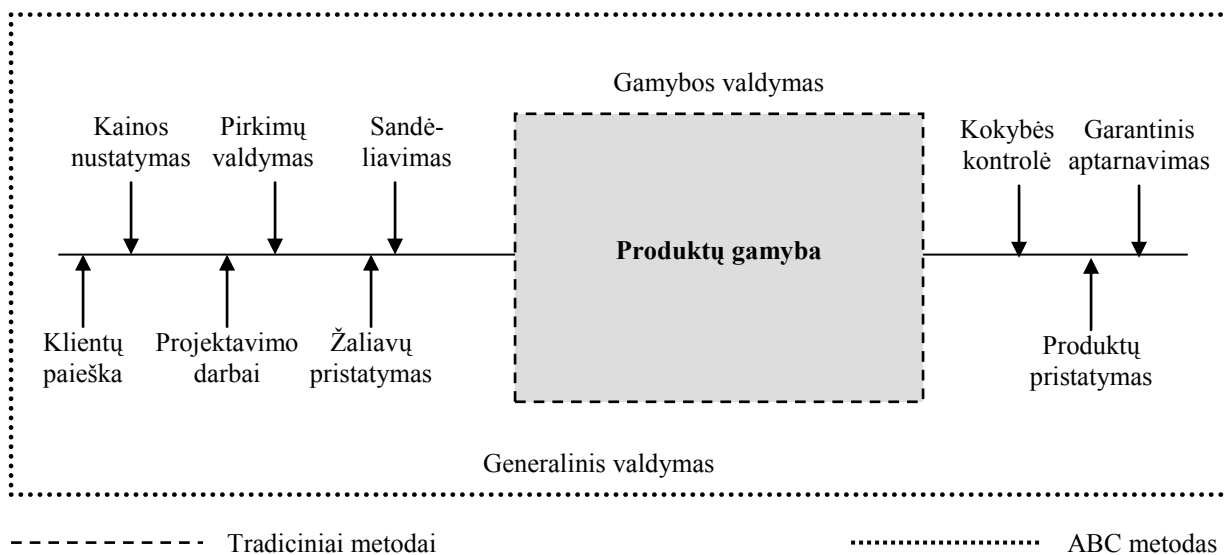
Šaltinis: sudaryta autorės.

Mažos ir vidutinės įmonės, neturėdamos pakankamai finansinių lėšų investicijoms, kurių reikalauja individualios valdymo apskaitos (t. y. ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodikos) sukūrimas, turi taikyti bendrai pristatomas valdymo apskaitos sistemas, kurios, kaip buvo išsiaiškinta anksčiau, labiau pritaikytos stambioms įmonėms. Mažose ir vidutinėse įmonėse dažniausiai nesudaro pakankamo dydžio atskiri išlaidų atskaitomybės centrai, reikalingi savikainos kalkuliavimui pagal stambių įmonių metodikas. Šių metodikų pagalba pateikiama tiksli ir labai išsami informacija, pritaikyta įvairiems vadovų lygmenims, o smulkiose įmonės sprendimus dažniausiai priima vienas ar keli vadovai, todėl jiems pateikiama vidinė informacija turi būti patikima, bet koncentruota. Taip pat stambių įmonių metodų taikymas yra labai darbu imlus procesas, o dažnai smulkiose įmonėse valdymo apskaitos kaip ir kitų buhalterinės apskaitos sritis tvarko vienas ar keletas buhalterių. Teigiantiems, kad produkcijos savikainos skaičiuoti nereikia, nes ją nustato paklausos ir pasiūlos santykis rinkoje, galima pabrėžti, kad mažos ir vidutinės įmonės neturi lėšų brangiai kainuojantiems rinkos tyrimams, todėl jos gali remtis tik vidine įmonės informacija. Taigi teisingas produkcijos savikainos įvertinimas smulkioms įmonėms konkuruojant su stambiais ūkio subjektais yra gyvybiškai svarbus, nes jos nepajėgios taikyti masto ekonomijos, siekiant sumažinti produkcijos savikainą.

C. Cheatham ir kt. (1994) nuomone, ABC metodo naudojimas mažoje įmonėje verslui duoda tą pačią kokybišką informaciją kaip ir didelėse firmose bei leidžia būti lankstiems besikeičiančioje rinkos aplinkoje. Nors ABC metodas buvo sėkmingai panaudotas daugelyje didelių įmonių N. Roztocky ir kt. (1999) negarantuoja sėkmingo lėšų investavimo mažose ir vidutinėse įmonėse. Jų teigimu, išlaidų sistema, pagrįsta ABC metodu,

reikalauja didelių organizacinių pakeitimų, investicijų į programinę ir aparatų įrangą bei įrangą duomenų surinkimui ir t.t.

Išnagrinėjus ekonominėje literatūroje aprašomus produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus ir jų modifikacijas, siūloma mažose ir vidutinėse įmonėse gamybines išlaidas, kurios aiškiai siejasi su konkrečių produktų gamyba, skirstyti taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, o pridėtinių išlaidų skirstymui taikyti ABC metodo elementus. Pridėtinių išlaidų lyginamasis svoris mažose ir vidutinėse įmonėse yra sąlyginai didelis, todėl būtina jas įtraukti ir teisingai paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą. Šių išlaidų įvertinimas yra labai svarbus, nes būtent jose slypi produkcijos savikainos mažinimo rezervai. Mažose ir vidutinėse įmonėse šias išlaidas sumažinti yra daugiau galimybių nei mažinti tiesiogines. Pagal pilnojo savikainos kalkuliavimo metodą išlaidos dažniausiai skirstomos tik pagal tiems produktams priskirtą tiesiogiai juos gaminančių darbuotojų darbo užmokestį ar sunaudotų gamyboje medžiagų vertę, o neatsižvelgiama į realų santykį su produktais. Kadangi nuo tokių svarbių mažoms ir vidutinėms įmonėms pridėtinių išlaidų skirstymo kriterijaus priklauso ar teisingai priskirtos išlaidos skaičiuojant gaminio savikainą, skirstymą siūloma vykdyti išskiriant atitinkamas veiklas su išlaidų nešėjais, t. y. vadovaujantis ABC metodu, kuris yra tikslesnis. ABC sistema pasirinkta dar ir todėl, kad, kaip teigia C.Drury (1996), ji padeda tiksliau suvokti pridėtinių išlaidų esmę, elgesį ir veiksnius, kurie turi įtakos jų kitimui. 5 paveiksle pateikiamas siūlomos metodikos supaprastinta schema.



Šaltinis: sudarytas autorės.

5 pav. Produkcijos savikainos kalkuliavimas mažoje ir vidutinio dydžio gamybinėje įmonėje

Kaip matyti iš 5 paveikslo visos veiklos išlaidos (pardavimų, marketingo, logistikos, projektavimo darbų, finansų valdymo, administracinės, aptarnavimo po pardavimo ir kt.) turi būti paskirstytos gaminamai produkcijai, t. y. apskaičiuojama komercinė produkto savikaina. Straipsnio autorės nuomone, šių laikų sudėtingomis verslo sąlygomis, kai konkuruojant kaina mažinama iki neįprastai žemo lygio, mažoms ir vidutinėms įmonėms norint išlikti būtina pilnai įvertinti visas išlaidas tenkančias jų gaminamai produkcijai. Gaminų pardavinėjimas kaina, žemesne nei savikaina, ne tik prieštarauja pagrindiniam verslo įmonių siekiui – pelno gavimui, bet ir yra pirmas žingsnis bankroto link.

Išvados

1. Valdymo apskaitos įmonėje klausimai nagrinėjami ne tik įvairių užsienio, bet vis dažniau ir Lietuvos autorių darbuose, kas rodo temos aktualumą ir suvokimą, jog ši apskaitos rūšis yra įmonės vidaus komunikacijos pagrindas. Tačiau aprašomos valdymo apskaitos sistemos labiau aktualios stambių įmonių veikloje ir negali būti tiesiogiai panaudotos mažoms ir vidutinėms įmonėms.

2. Pajamų ir turto vertės, taip pat kaip civilinės atsakomybės (ribotos ar neribotos) požymiai valdymo apskaitos pasirinkimo klausimu nėra aktualūs ir reikšmingi. Dažniausiai praktinių valdymo apskaitos taikymo poreikį lemia darbuotojų skaičius.
3. Produkcijos savikainos kalkuliavimas yra pagrindinė valdymo apskaitos sritis, į kurią orientuojasi įmonės, siekdamos prognozuoti rinkos kainas ir priimti atitinkamus valdymo sprendimus, tačiau ji nėra vienodai reikšminga skirtingomis veiklomis užsiimančioms įmonėms. Gamybinėse įmonėse produkcijos savikainos įvertinimas yra sudėtingesnis nei prekybinėse įmonėse, tačiau gamintojai turi didesnes galimybes varijuoti atsižvelgdami į produkcijos savikainą sudarančias išlaidas.
4. Pridėtinių išlaidų lyginamasis svoris mažose ir vidutinėse įmonėse yra sąlyginai didelis, todėl būtina jas įtraukti ir teisingai paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą. Mažose ir vidutinėse įmonėse pridėtinės išlaidas sumažinti yra daugiau galimybių nei tiesiogines.
5. Modernūs savikainos kalkuliavimo metodai yra brangūs ir sudėtingi, tačiau tradiciniai metodai nebeatitinka šiuolaikinio verslo keliamų reikalavimų. Mažoms ir vidutinėms įmonėms siūloma gamybinės išlaidas, kurios aiškiai siejasi su konkrečių produktų gamyba, skirstyti taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, o visų pridėtinių išlaidų skirstymui, skaičiuojant produkto komercinę savikainą, taikyti ABC metodo elementus.

Literatūra

1. ADOMAITIENĖ, Genovaitė. (2006) *Valdymo apskaitos raida*. [interaktyvus] Tiltai, Nr. 2, p. 42-53. ISSN 1392-3137. [žiūrėta 2008 gruodžio 20 d.]. Prieiga per internetą: <http://vddb.library.lt/fedora/get/LT-eLABa-0001:J.04~2006-ISSN_1392-3137.N_2_35.PG_42-53/DS.002.0.01.ARTIC>.
2. ASMAN, Mark, F.; COWEN, Scott, S.; MANDELL, Steven, L. (1986) *Accounting today: principles and applications*. USA: West publishing company. 920 p. ISBN 0-314-69644-X.
3. BAGUCKYTĖ, E. (2—2) Išlaidų pskaitos sistemos ir jų taikymas Lietuvoje. Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą, Kaunas: Akademija, p. 11-16.
4. BOGUSLAUSKAS, V.; GRONDSKIS, G. (1999) Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais. *Inžinerinė ekonomika*, Kaunas: Technologija, Nr. p. 49-52. ISSN 1392-2785.
5. CHEATHAM, Carole; DUNN, Paul; CHEATHAM, Leo. (1994) *Activity Based Costing for small firms* [ineraktyvus]. Northeast Louisiana University [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.sbaer.uca.edu/research/sbida/1994/pdf/24.pdf>>.
6. COOMBS, Hugh; HOBBS, David; JENKINS, Ellis. (2005) *Management accounting: principles and applications*. London: Sage publications. 347 p. ISBN 1-4129-0843-4, ISBN 1-85396-383-6.
7. DRURY, Colin. (1996) *Management and cost accounting: 4th edition*. London: International Thomson business press, 1194 p. ISBN 1-86152-230-4.
8. ELDENBURG, G. Leslie. WOLCOTT, K. Susan. (2005) *Cost management*. USA: John Wiley and Sons, 704 p. ISBN 0471-20549-4.
9. GAIDIENĖ, Z. (1999) Modernios vadybos apskaitos bruožai ir jos paplitimo Lietuvoje galimybės. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, Kaunas: VDU, Nr. 12 p. 49-90.
10. HORNGREN, Charles, T.; HARRISON Jr., Water, T.; ROBINSON, Michael, A. (1995) *Accounting: 3th edition*. USA: Prentice Hall international. 1126 p. ISBN 0-13-312190-9.
11. Institute of Management Accountants. (2008) *Statements on Management Accounting* [interaktyvus]. Institute of Management Accountants [žiūrėta 2009 balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.imanet.org/pdf/definition.pdf>>.
12. JAGMINAS, Valdas. (2002) Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, Vilnius: Pačiolis, Nr. 12, p. 39-45.
13. JEFIMOVAS, B.; KANAPICKIENĖ, R. (2007) Praktinės valdymo apskaitos problemos vidutinėse ir mažose įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*, p. 54-62. ISSN 1822-6515.
14. JURKŠTIENĖ, Aušra. (2002) *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija. 160 p. ISBN-9955-09-137-1.
15. KALČINSKAITĖ, R. (2009) Valdymo apskaitos elementų taikymas mažose ir vidutinėse įmonėse. *Ekonomika ir vadyba*, p. 64-69. ISSN 1822-6515.
16. KALČINSKAS, Gediminas. (2003) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis, 843 p. ISBN 9955-04-082-3.
17. KHAJAVI, Shokrollah; NAZEMI, Amin. (2006) *Recognizing Management Accounting Development Problems in Manufacturing Firms: Evidence from Tehran Stock Exchange* [interaktyvus]. Social Science Electronic Publishing [žiūrėta 2008 gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=944288>.
18. LARSON, Kermt, D.; ZIN, Michael; NELSON, Morton. (1990) *Fundamental Accounting Principles: 6th edition*. USA: Richard D. Irwin inc. 1311 p. ISBN 0-256-08304-5.
19. Lietuvos Respublikos Seimas. (2001) *Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Aktuali redakcija nuo 2008 lapkričio 29 d. [žiūrėta 2008 gruodžio 18 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=331944&p_query=&p_tr2=>>.
20. Lietuvos Respublikos Seimas. (1998) *Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas Nr. VIII-935* [interaktyvus]. LR Seimo kanceliarija, Aktuali redakcija nuo 2008 sausio 1 d. [žiūrėta 2008 gruodžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=311296&p_query=&p_tr2=>>.
21. LUCEY, Terry. (1993) *Costing*. London: DP publications, 420 p. ISBN 0-13-458266-7.
22. MACKEVIČIUS, Jonas. (2003) *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV, 416 p. ISBN-9955-491-47-7.
23. MEIGS, Robert, F.; MEIGS, Walter, B. (1990) *Accounting: The Basis for Business Decisions: 8th edition*. USA: McGraw-Hill publishing company. 1081 p. ISBN 0-07-041689-3.

24. NEEDY, K. L.; NACHTMANN, H.; ROZTOCKI, N.; WARNER, R. C.; BIDANDA, B. (2003) *Implementing activity-based costing systems in small manufacturing firms: A field study* [interaktyvus]. Engineering Management Journal [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5394/is_200303/ai_n21329456/pg_1?tag=artBody:coll>.
25. PYLE, William, W.; LARSON, Kermt, D.; ZIN, Michael. (1984) *Fundamental Accounting Principles: 4th edition*. USA: Richard D. Irwin inc. 1075 p. ISBN 0-256-02978-4.
26. PUKELIS, A. (2002) Kodėl įmonei reikalinga jos veiklų kaštų apskaita. Vadovo pasaulis, Vilnius: Pačiolis, p. 36-42. ISSN 1392-4761.
27. ROZTOCKI, N.; VALENZUELA, J. F.; PORTER, J. D.; MONK, R. M.; NEEDY, K. L. (1999) *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies* [interaktyvus]. ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach [žiūrėta 2009 sausio 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf>>.
28. UPCHURCH, Alan. (1998) *Management accounting. Principles & practice*. London: Financial Times Professional Limited, 706 p. ISBN 0-273-62226-9.
29. VALUŽIS, Kostas. (1998) Gamybos išlaidų apskaita, analizė ir savikainos skaičiavimo sistema. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Vilnius: Apskaitos ir audito žinios, Nr. 23, p. 4-5. ISSN 1392-4085.
30. ZABIELAVIČIENĖ, Irena. (2005) *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmoneje*. Vilnius: Technika. 150 p. ISBN 9986-05-864-3.

Summary. Production cost price calculation in manufacturing companies

Financial accounting can not give information which could reveal comprehensively enough all processes in company and if made decisions are effective, therefore why more and more managers realize the necessity to introduce management accounting system.

Object of the research. Nowadays, when companies are doing their best to stay competitive and to reduce production price as much as possible, it becomes more and more important to evaluate the expenses. Consequently production cost price calculation should be regarded very carefully, especially in manufacturing enterprises.

The management accountancy issues are analyzed widely by Lithuanian and foreign author's. However analyzed in economics literature management accountancy systems are more relevant to the activities of big enterprises and can not be directly transferred to the activities of small or medium companies. This issue gathers big importance in Lithuania, where small and medium companies are dominated. Accordingly in my paper production cost price calculation is analyzed like main accounting scope in small and medium manufacturing companies.

Research methodology. The research was performed with reference to publications; it used surveys, systematic literature analysis, methods of generalization and interpretation, result synthesis.

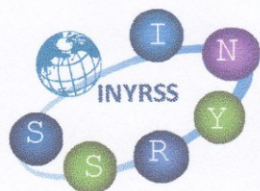
Conclusions. Commonly practical demand of applying of management accounting depends on the number of employees. However previously described management accounting systems are more relevant to activities of big companies, and unfortunately specifics of management accounting in small and medium enterprises are analyzed only fragmentary. Production cost price calculation is the main area of management accounting and enterprises mainly are pointed to it, but its importance to the different enterprises varies. It is more difficult to evaluate production cost price in manufacturing companies than in trade companies, still manufacturers have more opportunities to improvise accordingly to expenses that aggregate production cost price. The comparative share of additional expenses in small and medium enterprises is conditionally significant, wherefore is necessary to recon in them when production price costs are calculated. Besides in small and medium enterprises are more possibilities to reduce additional than direct expenses. Modern methods of cost price calculation are expensive and complicated, although traditional methods do not correspond demands of contemporary business. Small and medium enterprises are suggested to divide production expenses that concerns particular production fabrication applying traditional production cost price calculation methods and for the distribution of all additional expenses to apply some parts of ABC method.

Keywords: management accounting, small and medium enterprises, manufacturing company, production cost price calculation, the method of production cost price calculation.

STRAIPSNIO „IJORTISS“ ŽURNALE PIRMOJO LAPO KOPIJA

Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse

Online ISSN 1822-3532



Vol. 4, Winter, 2009, p. 147-160.

International Journal of Research
Trends in Social Sciences



<http://ijortiss.vukhf.lt>

IJORTISS is an official
reviewed (refereed) online
full-text publication of
**International Network
of Young Researchers
in Social Sciences
(INYRSS),**
<http://inyrss.vukhf.lt>

ARTICLES

**SPECIAL EDITION:
SOLUTIONS IN MARKET
DEVELOPEMENT
SECTION: Financial Solutions
(Finansiniai Sprendimai)**

PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMAS GAMYBINĖSE ĮMONĖSE

Reda Jasiūnaitė
Vilniaus universiteto
Kauno humanitarinis fakultetas
Muitinės g. 8
LT-44280 Kaunas
Lietuva
Tel: +370 37 40 19 58
El.paštas: reda.jasiunaite@gmail.com

Gauta: 2009 rugsėjis.
I recenzavimas: 2009 spalio.
II recenzavimas: 2009 lapkritis.
Priimta: 2009 gruodis.

REIKŠMINIAI ŽODŽIAI:

- valdymo apskaita,
- mažos ir vidutinio dydžio įmonės,
- gamybinė įmonė,
- produkcijos savikainos kalkuliavimas.

SANTRAUKA.

Finansinė apskaita negali suteikti informacijos, kuri visapusiškai atskleistų įmonėje vykstančius procesus ir daromų sprendimų efektyvumą, todėl vis daugiau vadovų suvokia būtinybę įmonėje įdiegti valdymo apskaitos sistemą. Šiuolaikinėmis verslo sąlygomis, kai įmonės siekia išlikti konkuruodamos kuo labiau sumažinta produktų kaina, tampa labai svarbu įvertinti savo daromas išlaidas. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimui turi būti skiriamas ypatingas dėmesys, o ypač gamybinėse įmonėse. Valdymo apskaitos tvarkymo įmonėje klausimai gana plačiai nagrinėjami užsienio ir lietuvių autorių darbuose.

KONFERENCIJOS „ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA“ MEDŽIAGOS, KURIOJE SPAUSDINTAS STRAIPSNIS, TURINIO KOPIJA

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR PRAKTIKA



6 –oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA
ISBN 978-9955-33-503-0

2009 m. gruodžio mėn. 4d.
Kaunas, Lietuva

TURINYS

PLENARINIS PRANEŠIMAS

Prof. dr. (HP) Dainora GRUNDEY	<i>Ekonominės krizės semiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų viršeliuose</i>	1
--------------------------------	---	---

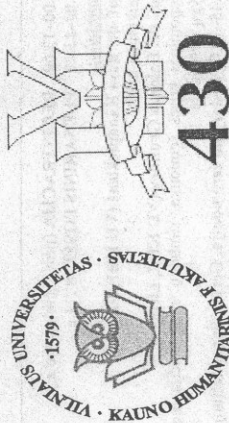
A SEKCIJA: EKONOMIKA

ARDARAVIČIŪTĖ Živilė	<i>Socialinės atsakomybės standartas SA 8000</i>	11
BOVEINIS Paulius	<i>Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos</i>	16
ŠTREIMIKIENĖ Dalia		
BULKEVIČIŪTĖ Vaida	<i>Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra</i>	21
PAUKŠTĖ Vaidotas	<i>The Effect of FDI to Sustainable Development in Developing Countries</i>	28
REDIKIENĖ Rolanda	<i>Protekcionalizmo priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu</i>	34
ŠIKŠNELYTĖ Indrė	<i>Elektros energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas</i>	39
JANKAUSKAS Rytis	<i>Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai</i>	53
KALNIETĖ Mingailė	<i>Lietuvos aktyvaus poilsio instruktorių veiklos raiška, panaudojant ES šalių patirtį</i>	66
KIAUŠIENĖ Ilona	<i>Moteryų skurdo problemos Lietuvoje</i>	73
KLUPŠAITĖ Almantė	<i>Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse</i>	74
KUNCYTĖ Viktorija	<i>ES regioninė politika: Kauno regiono įmonių klasterizacijos galimybės</i>	82
SARVUTYTĖ Miglė		
KULVELYTĖ Birutė	<i>Mokslo ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui</i>	97
STASIULAITYTĖ Rasa	<i>ES prekyba šiltnamio efektą sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje</i>	108

B SEKCIJA: FINANSAI

GASIŪNAITĖ Reda	<i>Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse</i>	116
MATUSEVIČIENĖ Lina	<i>Reikalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės</i>	118
MOCKEVIČIŪTĖ Asta	<i>Pelno valdymo prielaidos ir tyrimo metodai</i>	119
KARPAVIČIENĖ Egidija	<i>Įmonės vertę lemiantys veiksniai</i>	121
STOŠKUTĖ Simona	<i>Apmokestinamojo pelno apskaičiavimo ypatumai</i>	129
VAIŠNORAITĖ Ema	<i>Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai</i>	130
GUDELEVIČIŪTĖ Irma		
ZAVECKAS Karolis		
TREIGYTĖ Živilė	<i>Klientų rizikingumo vertinimas</i>	137
LAJAUSKIENĖ Giedrė	<i>Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo problemos</i>	147
MOCKUTĖ Inga	<i>Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse</i>	153
PAŠKEVIČIUS Paulius	<i>Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams</i>	154
TERESIENĖ Deimantė		
RAČICKAS Evaldas	<i>Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai</i>	156
VALUKONIS Mantas	<i>Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas</i>	167
TERESIENĖ Deimantė		
VETRIAKAITĖ Greta	<i>JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas</i>	168

KONFERENCIJOS „ŪKIO PLĖTRA:TEORIJA IR PRAKTIKA“ PROGRAMOS KOPIJA



VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS

PROGRAMA

ŪKIO PLĖTRA: TEORIJA IR
PRAKTIKA

6-oji MOKSLINĖ KONFERENCIJA,

skirta Vilniaus universiteto
Kauno humanitarinio fakulteto
45-erių metų jubiliejui paminėti

2009 m. gruodžio 4 d.
KAUNAS, LIETUVA

<p>D1 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis</p> <p>Pirminkauja: Bernardas Toluba 14.00–18.00, 11 a.</p>	<p>14.05–14.15 Dovilė Adamonytė (VU KHF) Vartotojų impulsyvaus pirkimo ypatumai. 14.20–14.30 Simona Bakutytė (VU KHF) Value-based marketing: assessing shareholders' value. 14.35–14.45 Vita Butkutė (VU KHF) The Influencers of buyers' behaviour and purchasing decisions. 14.50–15.00 Kristina Benesevičienė (VU KHF) E-consumers' behaviour: differences with offline consumers. 15.05–15.15 Laura Gajauskaitė, Aurelija Ganauskaitė (VDU) Jutiminio marketingo samprata ir esmė. 15.20–15.30 Agnė Naureckienė (VU KHF) Importance of branding during economic downturn.</p>	<p>D2 SEKCIJA. Komercijos plėtra globalizacijos sąlygomis</p> <p>Pirminkauja: Lina Verbauskienė, Ingrida Daugėlaitė 14.00–18.00, M. Biržiškos a.</p>	<p>14.05–14.15 Neringa Juškaitė (VU KHF) Segmenting sports tourism market. 14.20–14.30 Raimonda Luožytė (VU KHF) Žiniomis grįsto marketingo taikymas leidyboje. 14.35–14.45 Neringa Radžiuvienė (VU KHF) Viešųjų ryšių kompanija universitete: traukimo-stūmimo strategijų įvertinimas. 14.50–15.00 Vilija Surblytė (VU KHF) Stipraus prekės ženklų įvaizdžio kūrimas. 15.05–15.15 Dovilė Atutytė, Marina Basangova, Daiva Laurinaitytė, Neringa Ramoškaitė (VU KHF) Socialinės atsakomybės nauda Lietuvos įmonėms. 15.20–15.30 Edita Korsakienė (VU KHF) Motyvavimo priemonių vertinimas Lietuvos bankininkystės sektoriuje.</p>
<p>15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)</p>	<p>16.00–16.10 Sandra Martišiūtė, Gabrielė Vilutytė (VU KHF) Satisfaction Factor in Customer Loyalty Development: aspect of brand. 16.15–16.25 Jolanta Pilybaitytė (VU KHF) Asmenybės prekės ženklų formavimas. 16.30–16.40 Indrė Zabaliūnaitė (VU KHF) Virusinio marketingo galimybės didinant prekės ženklo vertę. 16.45–16.55 Ilona Bartkevičiūtė (VU KHF) Travel decision-making: information search and processing. 17.00–17.10 Inga Bajoraitė (VU KHF) Organizacijos kaip prekės ženklo įvaizdžio kūrimas. 17.15–17.25 Renata Dubnikovienė (VU KHF) Prekės ženklo kūrimo internete modeliavimas. 17.25–17.35 Vaidotas Paukštis (VDU) The effect of metaphor to brand perception. 17.35–17.45 Milda Jociūtė (VU KHF) Reklamos naudojimas politikoje ir jos įtaka rinkėjams.</p>	<p>15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)</p>	<p>16.00–16.10 Kristina Petruškevičiūtė, Rosita Basevičienė (VU KHF) Naujos vakcinės įdiegimas i rinką-poreikis ar būtinybė. 16.15–16.25 Ieva Svilkaitė (VU KHF) Socialinės reklamos raiška Lietuvos rinkoje. 16.30–16.40 Indrė Vanagaitė (VU KHF) Genetiškai modifikuoti produktai Lietuvos rinkoje. 16.45 - 16.55 Ieva Vilkelytė (VU KHF) Marketingo iššūkiai ekologiniame gyvenime. 17.00–17.10 Ingrida Daugėlaitė (VU KHF) Verslo partnerystės vystymas vidaus marketingo pagrindu: UAB „Bioprojektas“, pavyzdys. 17.15–17.25 Monika Lukaškenaitė (VU KHF) Strateginio marketingo planavimo vertinimas Kauno sveikatingumo centruose. 17.30–17.40 Aušra Nedzinskienė (VU KHF) Sekmingo miesto prekės ženklo kūrimo prielaidos.</p>
<p>17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)</p>	<p>17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)</p>		

12.00–13.00 REGISTRACIJA (prie J. Jablonskio a.)
 13.00–13.40 PLENARINIS POSĖDIS (11 a.)
Pranešėjai:
 Prof. dr. Rasa Kanapickienė (VU KHF, Lietuva) Sveikimo kalba
 Prof. dr. Dainora Grundey (VU KHF, Lietuva)
 Ekonominės krizės semiotika: simbolių interpretacija mokslinių knygų viršeliuose
 17.45–18.00 Uždarymo ceremonija. Geriausių pranešimų apdovanojimas. (11 a.)

A SEKCIJA. Ekonomikos aktualios ir perspektyvos
 Pirmininkauja: Ilona Kiaušienė, Miglė Sarvutytė
 14.00–18.00, J. Jablonskio a.
 14.00–14.10 Živilė Ardaravičiūtė (VU KHF) Socialinės atsakomybės standartas SA 8000.
 14.10–14.20 Paulius Boveinis (VU KHF) Saulės energijos panaudojimo Lietuvoje problemos.
 14.20–14.30 Vaida Bulkevičiūtė (VU KHF) Lisabonos strategija: inovacijos, užsienio investicijos ir rinkos plėtra.
 14.30–14.40 Vaidotas Paukštė (VDD) The effect of FDI to sustainable development in developing countries.
 14.40–14.50 Rolanda Redikienė (KTU) Protekcionizmo priemonių taikymo padariniai šalies ekonomikai recesijos metu.
 14.50–15.00 Miglė Sarvutytė (VU KHF) Darbo jėgos migracija lyčių aspektu: moterų migracija.
 15.00–15.10 Indrė Šišnelytė (VU KHF) Elektros energijos rinkos atvėrimo teorinis pagrindimas.
 15.10–15.20 Rytis Jankauskas (VU KHF) Lietuvos pramonės vystymosi poveikis aplinkai.
 15.20 - 15.30 Mingaitė Kalnietė (VU KHF) Lietuvos aktyvaus poilsio instruktorių veiklos raiška, panaudojant ES šalių patirtį.
 15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Ilona Kiaušienė (VU KHF) Moterų skurdo problemos Lietuvoje.
 16.20–16.30 Almantė Klupšaitė (VU KHF) Būsto kreditų rinkos ypatybės Baltijos šalyse.
 16.40–16.50 Birutė Kuivelytė (VDD) Mokslo ir technologijų įtaka Lietuvos konkurencingumui.
 17.00–17.10 Rasa Stasiulaitytė (VU KHF) ES prekyba šiluminio efekta sukeliančių dujų emisijomis Lietuvoje.
 17.20–17.30 Jurgita Plytnikaitė (KTU) Subjektyvios gyvenimo kokybės ir socialinės-ekonominės gerovės santykis: teoriniai aspektai.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija
 Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

B SEKCIJA. Finansiniai sprendimai verslo aplinkoje
 14.00–18.00, Mokslo darbuotojų skaitykla
 Pirmininkauja: Živilė Grundienė, Darius Gliuabaucas

14.00–14.10 Reda Jasūnaitė (VU KHF) Produkcijos savikainos kalkuliavimas gamybinėse įmonėse.
 14.10–14.20 Lina Matusėvičienė (VU KHF) Reikalavimai balanso sudarymui ir ataskaitos tobulinimo galimybės.
 14.20–14.30 Asta Mockevičiūtė (VU KHF) Pelno valdymo prielaidos ir tyrimo metodai.
 14.30–14.40 Egidija Karpavičienė (VU KHF) Įmonės vertę lemiantys veiksniai.
 14.40–14.50 Simona Stoškutė (VU KHF) Apmokstinamojo pelno apskaitavimo ypatumai.
 14.50–15.00 Ema Vaišnoraitė, Irma Gudelevičiūtė, Karolis Zaveckas (VU KHF) Teoriniai pirkėjų skolų valdymo sprendimai.
 15.00–15.10 Živilė Treigytė (VU KHF) Klientų rizikavimo vertinimas.
 15.10–15.20 Giedrė Lazauskienė (VU KHF) Grynosios galimo realizavimo vertės nustatymo problemos.
 15.20–15.30 Inga Mockutė (VU KHF) Tiesioginių užsienio investicijų palyginamoji analizė Baltijos šalyse.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA
 (prie J. Jablonskio a.)

16.00–16.10 Paulius Paškevičius (VU KHF) Didžiųjų pasaulio akcijų rinkų įtaka Baltijos šalių vertybinių popierių rinkos indeksams.
 16.20–16.30 Evaldas Račickas (KTU) Pasaulinė finansų krizė ir jos poveikis Lietuvos ekonomikai.
 16.40–16.50 Mantas Valukonis (VU KHF) Portfelio sudaryto iš ETF fondų pelningumo ir rizikos vertinimas.
 17.00–17.10 Greta Vetrėkaitė (VU KHF) JAV ir ES apskaitos harmonizacijos įvertinimas
 17.20–17.40 Rūta Martinkutė (VU KHF) Turto apibrėžimo įtaka turto pripažinimui finansinėje apskaitoje.

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija
 Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

C SEKCIJA. Vadybos aktualios ir perspektyvos
 Pirmininkauja: Donatas Pilinkus, Renaldas Tatoris
 14.00–18.00, 10 a.

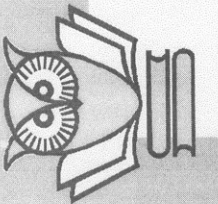
14.05–14.15 Rasa Katilienė (VDU) Autentiškos lyderystės teoriniai aspektai.
 14.20–14.30 Mantas Normantas, Lina Normantienė (VDU) Lankščios organizacijos kūrimas remiantis lyderio ontopsichologiniu modeliu.
 14.40–14.50 Vilius Druļa, Svajūnė Monstvilaitė, Kamilė Volobujeva (Kauno „Purtenių“ vid. m-kla) Lietuvos „Junior Achievement“ organizacija, ugdomi moksleivių ir studentų verslumą.
 15.00–15.10 Lina Plytnikaitė (VU KHF) Kajerios valdymo įtaka darbuotojų lojalumui.
 15.10–15.20 Mindaugas Urbas (VU KHF) Santykių su klientais kūrimo, vystymo ir valdymo optimizavimas programine įranga.

15.30–16.00 KAVOS PERTRAUKA
 (prie J. Jablonskio a.)

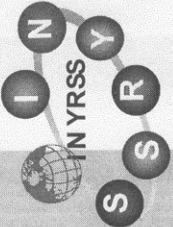
16.00–16.10 Roberta Šlekaitytė (VU KHF), Lina Žalpytė (VDU) Deklaruojamų personalo valdymo politikų palyginamoji analizė.
 16.20–16.30 Diana Urbonaitė (VU KHF) Jaunimo integracijos ir adaptacijos proceso analizė Kauno turizmo organizacijose.
 16.40–16.50 Raimonda Zakaravičiūtė (VU KHF) Kūrybinių darbuotojų motyvavimo ypatybės: Lietuvos leidybos įmonės atvejis.
 17.00–17.10 Kristina Okuneva (VU KHF) Vadovo kompetencijos ugdymo modelio kūrimas ir taikymas organizacijose.
 17.10–17.20 Mindaugas Kaselis (VDU) Veiklos valdymo sistemos Lietuvos respublikos viešajame sektoriuje

17.45–18.00 Uždarymo ceremonija.
 Geriausių pranešimų apdovanojimas (11 a.)

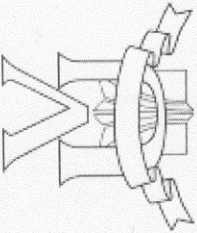
KONFERENCIJOS DALYVIO PAŽYMĖJIMO KOPIJA



VU KHF




IN YRSS Network




430

SERTIFIKATAS

Pažymime, kad Reda Jasiūnaitė skaitė
pranešimą tema „Produkcijos savikainos
kalkuliavimas gamybinėse įmonėse“.



Konferencijos pirmininkas
VU KHF Dekanas prof. Saulius Gudas



Konferencijos mokslinio komiteto pirmininkė
doc. Ingrida Šarkiūnaitė

6-oji mokslinė konferencija

„Ūkio plėtra: teorija ir praktika“

2009 m. gruodžio 4 d., Kaunas

VU Kauno humanitarinis fakultetas ir INYRSS