

VEIKLOS SRITIMIS GRĮSTO SAVIKAINOS SKAIČIAVIMO METODO TAIKYMAS: BUHALTERINES IR AUDITO PASLAUGAS TEIKIANČIOS ĮMONĖS ATVEJIS

Vaiva Žižytė¹, Daiva Tamulevičienė²

^{1,2} Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9, Lt-10222, Lietuva

E-mails: ¹vaiva.zizyte@ef.stud.vu.lt; ²daiva.tamuleviciene@ef.vu.lt

Anotacija. *Skaičiuojant produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą vienu svarbiausiu elementu tampa savikainos skaičiavimo metodo pasirinkimas, kuris priklauso nuo įvairiausių veiksnių – įmonės gamybos tipo, technologinio proceso, produkcijos asortimento, išlaidų struktūros. Atsižvelgiant į tai, kad daugumoje dabartinių įmonių gaminant produkciją ar teikiant paslaugas, tiesioginių medžiagų sunaudojimo ir tiesioginio darbo išlaidų lygis yra santykinai žemas, lyginant su patiriamomis netiesioginėmis išlaidomis, esminiu veiksnium, nustatant savikainą, tampa tikslus netiesioginių išlaidų priskyrimas gaminio ar paslaugos savikainai. Ši ypatybė lemia, kad tokioms įmonėms yra tikslinga taikyti veiklos sritis pagrįstą savikainos skaičiavimo metodą (angl. Activity Based Costing, sutr. ABC). Paslaugų įmonės, labiau nei gamybinės, susiduria su savikainos skaičiavimo problemomis, nes didžiąją dalį tokių įmonių išlaidų sudaro netiesioginės išlaidos. Straipsnyje, konkrečios įmonės, teikiančios buhalterines ir audito paslaugas, pavyzdžiu, nagrinėjamas veiklos sritis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodo taikymas. Remiantis analizuojamos įmonės duomenimis, nustatytos pagrindinės buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugai suteikti reikalingos veiklos ir veiklų išlaidos, išlaidų sukėlėjai, jų kiekiai, išlaidų sukėlėjų normos. Gautų rezultatų pagrindu parengtas veiklos sritis pagrįsto savikainos skaičiavimo modelis, skirtas buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainai apskaičiuoti. Taip pat pateiktas praktinis šio modelio taikymo pavyzdys. Šis modelis, adaptavus kintamuosius modelio dydžius, gali būti taikomas ir kitų buhalterines ir audito paslaugas teikiančių įmonių veikloje, skaičiuojant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainą.*

Raktiniai žodžiai: *savikaina, veiklos sritis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas, buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainos apskaičiavimas, savikainos skaičiavimo modelio kūrimas.*

JEL klasifikacija: M41

1. Įvadas

Šiuolaikinės rinkos ekonomikos sąlygomis, norint atsilaikyti konkurencinėje kovoje ir siekiant uždirbti kuo didesnę pelną, kiekvienai įmonei svarbu mažinti išlaidų dydį. Tačiau tam, pirmiausia, reikia tiksliai įvertinti, kiek kainuoja produktų gamyba ar paslaugų teikimas. Produkcijos savikaina yra vienas svarbiausių rodiklių, apibūdinančių įmonės veiklos efektyvumą, todėl įmonės, tik žinodamos gaminamos produkcijos ar paslaugų savikainą, gali ieškoti galimybių kaip racionaliai panaudoti išteklius ir sumažinti išlaidas.

Tinkamas produkcijos savikainos skaičiavimas įmonių vadovams teikia tikslią informaciją apie produkcijos savikainos susidarymą, išlaidų kitimo tendencijas, susidarymo

priežastis bei vietas. Produkcijos savikainos skaičiavimo duomenys padeda nustatyti ne tik, kiek įmonei kainuoja tam tikrų produktų gamyba ar paslaugų teikimas, bet ir įvertinti gamybos efektyvumą bei užtikrinti operatyvų gamybos procesų valdymą. Informacija apie gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą yra svarbiausias rodiklis gaminio (paslaugos) kainai nustatyti. Žinodami gaminamos produkcijos (teikiamų paslaugų) savikainą įmonių vadovai gali vertinti, ar įmonėje taikomi racionalūs kainos nustatymo principai – ar produkcijos (paslaugų) kaina įvertina darbu imlius procesus, paslaugų teikimo sudėtingumą, patirtas išlaidas.

Skaičiuojant produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą vienu svarbiausiu elementu tampa savikainos skaičiavimo metodo pasirinkimas, kuris priklauso nuo įvairiausių veiksnių - įmonės gamybos tipo, technologinio proceso, produkcijos asortimento, išlaidų struktūros. Atsižvelgiant į tai, kad daugumoje dabartinių įmonių gaminant produkciją ar teikiant paslaugas, tiesioginių medžiagų sunaudojimo ir tiesioginio darbo išlaidų lygis yra santykinai žemas, lyginant su patiriamomis netiesioginėmis išlaidomis, esminiu veiksniu, nustatant savikainą, tampa tikslus netiesioginių išlaidų priskyrimas gaminio ar paslaugos savikainai. Ši ypatybė lemia, kad tokioms įmonėms yra tikslinga taikyti veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo metodą (angl. *Activity Based Costing*, sutr. *ABC*).

Veiklos sritimis pagrįstą metodą nagrinėjo daugelis užsienio ir lietuvių autorių (Höngren, Foster, 1991; Drury, 2008; Gimžauskienė, Klovienė, 2008; Weygandt, Kimmel, Kieso, 2010; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Cardoso, Pete, 2011; Rotherg, 2011; Laurinavičienė, Mackevičius, 2011; Zimmerman, 2014; Primakova, 2015 ir kt.). Tačiau didžioji šių darbų dalis skirta konceptualioms ABC metodo problemoms spręsti. Tuo tarpu metodo taikymo praktinių atvejų analizė išplėtota silpnai. Tarp veiklos sritimis grįsto metodo taikymo problemas nagrinėjančių autorių pažymėtini tokie užsienio autoriai, kaip Reyhanoglu (2004), nagrinėjęs metodo taikymo galimybes elektronikos pramonėje, Duh ir kt. (2008), tekstilės pramonėje, Kumar, Mahto (2013), automobilių gamybos įmonėje, Major (2014) telekomunikacinių paslaugų bendrovėje. Tarp taikomųjų lietuvių darbų išskirtinas Zinkevičienės, Stravinskaitės (2013) tyrimas, kuriame veiklos sritimis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas pritaikytas medelyno produkcijos gamybinei savikainai apskaičiuoti. Įvertinus tai, kad veiklos sritimis grįstas metodas nėra universalus ir labai priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio, dydžio, gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų asortimento, technologinių ypatumų, yra svarbu pagrįsti jo taikymą, atsižvelgiant į įmonės specifiką.

Paslaugų įmonės, labiau nei gamybinės, susiduria su savikainos skaičiavimo problemomis, nes didžiąją dalį tokių įmonių išlaidų sudaro netiesioginės išlaidos. Tokiu būdu yra tikslinga ištirti ir įvertinti veiklos sritimis pagrįsto metodo taikymo galimybes paslaugų įmonėse. Tyrimo objektu pasirinkta įmonė, teikianti buhalterines ir audito paslaugas, kurios pavyzdžiu sukurtas ir pasiūlytas taikyti veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo modelis buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugai. Buhalterinių paslaugų

savikaina, taikant veiklos sritimis grįstą metodą, buvo nagrinėta Veličkienės, Rudžionienės, Klimaitienės (2012) darbe, tačiau autorės savikainą skaičiavo mažos įmonės pavyzdžiu, todėl išskirtų veiklų kiekis buvo minimalus, o pati savikainos skaičiavimo procedūra – supaprastinta. Siekiant pasiūlyti šio metodo taikymą platesniam įmonių skaičiui yra svarbu sukurti pilnesnį, daugiau veiklų sričių apimančią modelį, kurio pagrindu apskaičiuota savikaina atitiktų realiai sunaudotus resursus šiai paslaugai atlikti.

Tyrimo tikslas - parengti veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo modelį buhalterines ir audito paslaugas teikiančiai įmonei bei pagrįsti praktinį jo pritaikymą.

Tyrimo objektas - buhalterines paslaugas teikiančios įmonės „Apskaita ir auditas“ buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikaina. Įmonės pavadinimas pakeistas, atsižvelgiant į tai, kad savikainos skaičiavimas yra sietinas su vidine apskaita ir duomenų viešinimas yra ribotas.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) išnagrinėti veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo metodo esmę, taikymo prielaidas ir įgyvendinimo etapus;
- 2) parengti veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo modelį buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainai apskaičiuoti;
- 3) pagrįsti parengto savikainos skaičiavimo modelio praktinį pritaikymą apskaičiuojant konkrečios buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainą.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, dokumentų analizė, informacijos sisteminimas, lyginimas, apibendrinimas.

2. ABC metodo esmė, taikymo prielaidos, įgyvendinimo etapai

Šiomis dienomis įmonės gamina platų produkcijos asortimentą, o gamybos automatizavimas, pasitelkus šiuolaikines technologijas lemia tai, kad gamybinės išlaidos mažėja, o pridėtinės išlaidos sudaro vis didesnę dalį pagamintos produkcijos (teikiamų paslaugų) savikainoje. Minėtos priežastys nulėmė moderniojo, veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo atsiradimą. Šio metodo pavadinimas sąlygoja tikslų atliekamų veiklų vertinimo pagrindą. Veiklos sritimis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas grindžiamas ryšiu tarp atliekamos veiklos bei patiriamų išlaidų. Pagrindinė šio metodo nuostata – išlaidos reikalingos ne produktų gamybai ar paslaugų teikimui, o veiklai, kurią reikia atlikti siekiant sukurti produktus ar teikti paslaugas. Kiekvienai veiklai reikia tam tikrų išlaidų, o produkcijos gamyba ir pardavimas sukuria įvairios veiklos poreikį. Veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo metodo esmė, pirmiausia, skaičiuoti įmonės veiklos sričių pridėtinės išlaidas, o vėliau – produkcijos (teikiamų paslaugų) išlaidas (Jefimovas, Nedzveckas, 2008; Cardos, Pete, 2011; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010). Veiklos sritimis pagrįstas metodas, orientuotas į veiklą kaip pagrindinį išlaidų objektą, o metodo taikymas yra paremtas ne tik savikainos apskaičiavimo tikslu, bet ir planavimu, kontrole. Kaip pažymi Drury (2005), Cardos, Pete (2011), Rotherg

(2011), Zimmerman (2014), veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo atsiradimą lėmė siekis gauti tikslią informaciją apie sunaudotus išteklius, patirtas išlaidas ne visumine išraiška, o pagal tam tikrus kriterijus – išlaidų centrus, kad įmonės vadovybė galėtų matyti aiškų patiriamų išlaidų vaizdą bei svarstyti jų mažinimo galimybes. Literatūroje (Hongren, Foster, 199; Rotherg, 2011; Drury, 2008; Weygandt, Kimmel, Kieso, 2010) metodas apibūdinamas kaip apjungiantis atliktas veiklas, sunaudotus išteklius ir nukreiptas į savikainos kalkuliavimo objektą. Veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo metodo taikymas paremtas tuo, kad esant kompiuterizuotos ir automatizuotos gamybos sąlygoms, mažėja tiesioginio darbo išlaidos ir sparčiai auga pridėtinės išlaidos (Mackevičius, 2003; Zinkevičienė, 2015; Primakova, 2015). Dėl šios priežasties, skaičiuojant gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikainą veiklos sritimis pagrįstu savikainos skaičiavimo metodu, didžiausias dėmesys yra skiriamas netiesioginių išlaidų paskirstymui, kurios kompiuterizavus gamybinius pajėgumus sudaro didžiausią savikainos dalį.

Kaip nurodo Drury (2008), Rotherg (2011), Tamulevičienė, Subačienė (2013), Primakova (2015) ir kiti, veiklos sritimis grįstas savikainos skaičiavimo metodas gali būti analizuojamas dviem požiūriais – išlaidų paskirstymo ir proceso. Išlaidų paskirstymo požiūris teikia informaciją apie sunaudotus išteklius, atliktas veiklas bei savikainos skaičiavimo objektus. Toks išlaidų vertinimas padeda atsakyti į klausimą, kuri veikla reikalauja didesnės išlaidų dalies, nustatyti galimybes išlaidų mažinimui bei sutelkti dėmesį į pelningesnių produktų gamybą ar paslaugų teikimą. Antrasis, proceso požiūris, sukuria sąlygas veiklos rezultatų vertinimui, teikia informaciją apie veiklas ir jų ryšį su išlaidų sukėlėjais. Šiuo požiūriu vertinant veiklą, galima atsakyti į klausimus – kokie veiksniai nulemia veiklos atlikimą, veiklos atlikimo kokybę ir kokie veiksniai kenkia veiklos efektyvumui.

Mokslinėje literatūroje (Drury, 2008; Rotherg, 2011; Weygandt, Kimmel, Kieso, 2010; Lakis, Mackevičius, Gaižauskas, 2010; Tamulevičienė, Subačienė, 2013) veiklos sritimis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodo taikymas išskiriamas į keturis pagrindinius etapus:

- 1) pagrindinių įmonės veiklos sričių nustatymą;
- 2) išlaidų sukėlėjo kiekvienai veiklai nustatymą;
- 3) išlaidų sukėlėjo normos apskaičiavimą;
- 4) savikainos nustatymą.

Siekiant įdiegti veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo metodą, labai svarbu teisingai suklasifikuoti įmonės veiklos sritis, kurios sukelia išlaidas. Įmonės veiklos sričių nustatymą galima laikyti svarbiausia šio savikainos skaičiavimo metodo dalimi, nes jis lemia pridėtinių išlaidų paskirstymą gaminamos produkcijos savikainai. Autorių teigimu (Miller, 1996; Cooper, Kaplan, 1998; Drury, 2008; Tamulevičienė, Subačienė, 2013), taikant veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo metodiką, įmonės vei-

klų išsyrimas siejamas su išlaidų kaupimu, o išskirtų veiklų skaičius lemia išlaidų apskaitos sudėtingumą. Kiekvienai įmonei svarbu nusistatyti tokias veiklos sritis, kurios glaudžiausiai susijusios su įmonės gaminama produkcija ar teikiamomis paslaugomis. Autoriai Mackevičius (2003), Weygandt, Kimmel, Kieso (2010) išskiria šias pagrindines bendrinio pobūdžio įmonės veiklos sritis:

- 1) *veikla susijusi su produkcijos vieneto gamyba* – šios veiklos sukeltos išlaidos yra proporcingos pagamintos produkcijos skaičiui. Šios išlaidos apima tiesiogines gamybos išlaidas – tiesiogines medžiagas, darbo užmokestį bei pridėtines išlaidas, kurias galima proporcingai paskirstyti remiantis įrengimų darbo laiku;
- 2) *veikla, susijusi su produktų grupės gamyba* – veikla, kuri atliekama gaminant produktų grupę, o šios veiklos išlaidos nepriklauso nuo gaminamos produkcijos vienetų ir dažniausiai yra pastovios;
- 3) *gamybą ir pardavimus palaikanti veikla* – ši veikla sukelia išlaidas, reikalingas produkcijai gaminti bei parduoti. Šios išlaidos yra bendros visai produkcijai;
- 4) *bendra įmonės veikla* – prie šios veiklos išlaidų priskiriamos išlaidos, nepriklausančios nuo gamybos apimtys ir gamybos veiksmų.

Analizuojant literatūroje (Cooper ir kt., 1992; Miller, 1996; Drury, 2008; Weygandt, Kimmel, Kieso, 2010; Cardos, Pete, 2011, Primakova, 2015) pateikiamus išlaidų sukėlėjų pasirinkimo kriterijus, nustatyta, kad išlaidų sukėlėjas kiekvienai veiklai turi būti parenkamas remiantis būdingiausia veiklos sritį apibūdinančia ypatybe, siekiant išlaidų susidarymą kuo glaudžiau susieti su šio susidarymo priežastimi. Pažymėtina, kad tam tikrų veiklos sričių išlaidų sukėlėjai gali būti labai skirtingi bei išreikšti įvairiais mato vienetais. Tinkamas išlaidų sukėlėjų pasirinkimas leidžia nustatyti priežasties ir poveikio ryšį tarp teikiamų paslaugų bei išlaidų, patiriamų teikiant paslaugas ar gaminat produkciją.

Siekiant pridėtines išlaidas paskirstyti gaminių savikainai, svarbus tikslus išlaidų sukėlėjo normos nustatymas. Išlaidų sukėlėjo norma nustatoma visas tam tikros veiklos srities pridėtines išlaidas dalinant iš išlaidų sukėlėjo apimtys. Kai kurie autoriai (Höngren, Foster, 1991; Innes, Mitchell, 1994; Zinkevičienė, 2015) teigia, kad išlaidų sukėlėjo normos apskaičiavimas veiklos sritimis pagrįstu savikainos skaičiavimo metodu yra ne kas kita, kaip paskirstymo bazė, kuria, pagal apskaičiuotą normą, paskirstomos pridėtinės išlaidos. Pridėtinės išlaidas skirstant veiklos sritimis pagrįstu metodu pasitelkiama daugiau veiklos sričių bei daugiau ir įvairesnių paskirstymo bazių (išlaidų sukėlėjų) negu skirstant tradiciniu metodu. Dėl šių priežasčių, išlaidos tiesiogiai priskiriamos tiems produktams, kurių gamybai buvo atliktos tam tikros veiklos ir patirtos išlaidos, todėl gaminio ar paslaugos savikaina yra tikslesnė. Apskaičiavus išlaidų sukėlėjo normą tam tikrai veiklai, galima nustatyti veikos išlaidų gaminiui sumą.

Gaminio ar paslaugos savikainos nustatymui – ketvirto savikainos skaičiavimo metodo etapui įgyvendinti, svarbu žinoti kokios veiklos sritys buvo naudojamos gaminant

gaminį ar teikiant paslaugą, kiek veiklos išlaidų sunaudota ir kokia yra kiekvieno išlaidų sukėlėjo norma. Skaičiuojant gaminio ar suteiktos paslaugos savikainą veiklos sritimis grįstu metodu, sumuojamos visų veiklų išlaidos, patirtos gamybos ar paslaugų teikimo metu ir nustatoma, kiek konkrečios veiklos išlaidų tenka atitinkamiems produktams.

Nors savikainos skaičiavimo metodo parinkimas yra svarbiausias elementas savikainos nustatymo procedūroje, tačiau taip pat svarbu yra tiksliai identifikuoti ir kitus savikainos skaičiavimo proceso elementus.

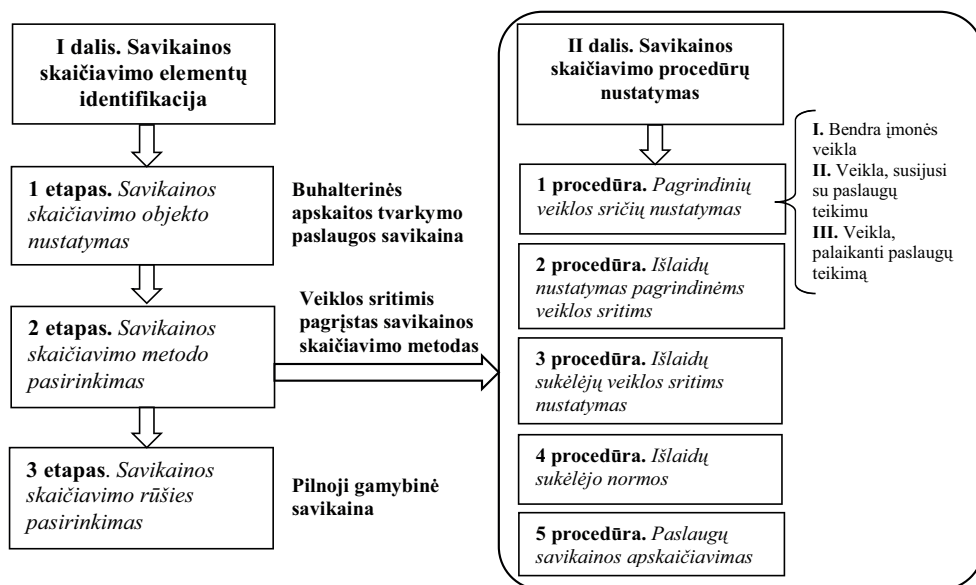
3. Buhalterines paslaugas teikiančių įmonių savikainos skaičiavimo proceso organizavimas

Produkcijos savikainos apskaičiavimą sudaro tam tikri elementai bei procedūros, todėl, kuriant savikainos skaičiavimo proceso modelį buhalterinių paslaugų įmonei, svarbu išnagrinėti savikainos skaičiavimo proceso etapus ir procedūras. Rekomenduojamas savikainos skaičiavimo procesas yra pateiktas 1 paveiksle, kuriame matyti, kad procesą tikslinga išskirti į dvi dalis. Pirmoji dalis sietina su savikainos skaičiavimo elementų identifikacija, kuri atliekama trimis etapais: 1) nustatomas savikainos skaičiavimo objektas; 3) pasirenkamas savikainos skaičiavimo metodas; 2) pasirenkama savikainos skaičiavimo rūšis. Antroji savikainos skaičiavimo proceso dalis apima savikainos skaičiavimo procedūrų nustatymą, atsižvelgiant į pasirinktą metodą.

Pagal 1 paveiksle pateiktą schemą, pirmajame savikainos skaičiavimo proceso etape, yra tikslinga apsibrėžti savikainos skaičiavimo objektą. Buhalterines paslaugas teikiančių įmonių veikloje dažniausiai išskiriamos buhalterinės apskaitos tvarkymo, audito parengimo, konsultacinės ir kitos paslaugos. Atsižvelgiant į tai, kad buhalterinių paslaugų teikimas yra populiariausia paslauga, todėl, kaip atvejo analizės pavyzdys, savikainos skaičiavimo objektu buvo pasirinkta UAB „Apskaita ir auditas“ buhalterinės apskaitos tvarkymo paslauga.

Savikainos skaičiavimo metodo pasirinkimas įgyvendinamas antrajame savikainos skaičiavimo proceso etape. Kaip jau buvo minėta, buhalterines paslaugas teikiančioms įmonėms rekomenduojama pasirinkti veiklos sritimis grįstą metodą. Šį pasirinkimą lemia tai, kad buhalterinės apskaitos paslaugų teikimas susideda iš daugybės veiklų, kurias vykdant patiriamos skirtingų rūšių išlaidos. Buhalterinių paslaugų įmonėms svarbu ne tik nustatyti buhalterinių paslaugų savikainą, bet ir įvertinti kiekvienos išlaidų rūšies indėlį į skaičiuojamą paslaugos savikainą. Be to, šiose įmonėse susidaro didelės netiesioginės išlaidos, todėl itin svarbu nustatyti, kurios iš jų sudaro didžiąją savikainos dalį, kad įmonė galėtų vertinti šių išlaidų mažinimo galimybes.

Trečiajame savikainos skaičiavimo proceso etape rekomenduojama pasirinkti savikainos skaičiavimo rūšį. Pagamintos produkcijos ar teikiamų paslaugų savikaina įmonės vidiniais tikslais gali būti skaičiuojama neatsižvelgiant į 9-ojo verslo apskaitos standarto (2014) nuostatas, nurodančias, kad pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų (produk-



1 PAV. Rekomenduojamo savikainos skaičiavimo proceso schema buhalterines paslaugas teikiančioms įmonėms

Šaltinis: sudaryta autorių

cijos) savikainą sudaro tik tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Kaip pažymi Strazdas, Zabieliavičienė (2006); Laurinavičienė, Mackevičius (2011), Bružauskas, Miškinis (2016), Kalčinskaitė (2009) ir kiti, priklausomai nuo keliamo tikslo, išlaidų struktūros, gamybos proceso ypatumų įmonė gali skaičiuoti trijų rūšių savikainą: 1) gamybinę savikainą; 2) pilnąją gamybinę savikainą ir 3) pilnąją komercinę savikainą.

Gamybinės savikainos, kuri apima tik tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas, skaičiavimo alternatyva buvo atmesta, nes skaičiuoti šią savikainos rūšį būtų netikslinga dėl siekio išskirti kuo daugiau veiklų, susijusių su teikiamomis paslaugomis. Dėl teikiamų paslaugų struktūros, buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos nesukuria pardavimo išlaidų, nes paslaugos teikiamos klientams pagal pasirašytas sutartis, o išrašytos sąskaitos siunčiamos elektroniniu paštu, taigi išvengiama pardavimo išlaidų. Todėl *pilnosios komercinės savikainos*, kurią sudaro visos gamybos, pardavimo ir administracinės išlaidos, pasirinkimas irgi buvo atmestas. Nors pardavimų išlaidų nėra patiriama, tačiau administracinė veikla buhalterines paslaugas teikiančiose įmonėse vykdoma, todėl siekiant sužinoti, kokios veiklos sudaro didžiąją dalį produkcijos savikainos yra reikalinga įvertinti ir administracinės veiklos išlaidų apimtį paslaugos savikainoje. Netraukiant administracinių išlaidų į paslaugų savikainą, veiklos sritimis pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas prarastų vieną iš įmonės veiklų, taigi ir pats metodo taikymas nebūtų tikslus. Tokiu būdu, analizuojant buhalterinių paslaugų įmonių veiklos specifiką bei siekiant gauti tikslius savikainos duomenis, tikslinga pasirinkti skaičiuoti *pilnąją gamybinę savikainą*, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos bei administracinės išlaidos.

Antroji savikainos skaičiavimo proceso buhalterines paslaugas teikiančioms įmonėms dalis sietina su reikalingomis procedūromis, kurias atlikus, būtų gautas siekiamas rezultatas. Procedūrų nustatymas priklauso nuo pasirinkto taikyti metodo. Kadangi buvo pasirinktas veiklomis grįstas savikainos skaičiavimo metodas, tai procedūrų skaičius ir jų nuoseklumas paremtas šio metodo taikymo teoriniu pagrindimu.

Kaip matyti 1 paveiksle, pirmoji procedūra yra *pagrindinių veiklos sričių nustatymas*. Jos metu yra svarbu identifikuoti pagrindines įmonės veiklos sritis bei nustatyti išlaidas, reikalingas šioms veikloms atlikti. Tai bene svarbiausia savikainos skaičiavimo proceso, o tuo pačiu ir savikainos skaičiavimo modelio kūrimo procedūra, nes veiklos sričių išskyrimas lemia netiesioginių išlaidų paskirstymą teikiamų paslaugų savikainai.

Pagal buhalterines ir audito paslaugas teikiančios įmonės paslaugų specifiką, darant prielaidą, kad įmonės turi administracinį, apskaitos bei audito išlaidų centrus, buvo išskirtos šios veiklų kategorijos: 1) bendra įmonės veikla, 2) veikla, susijusi su paslaugų teikimu, 3) veikla, palaikanti paslaugų teikimą. Išskirtos veiklos yra bendrinio pobūdžio. Kiekvieną jų tikslinga detalizuoti į didesnę kiekį smulkesnių veiklų, kurių sąrašas pateiktas 1 lentelėje.

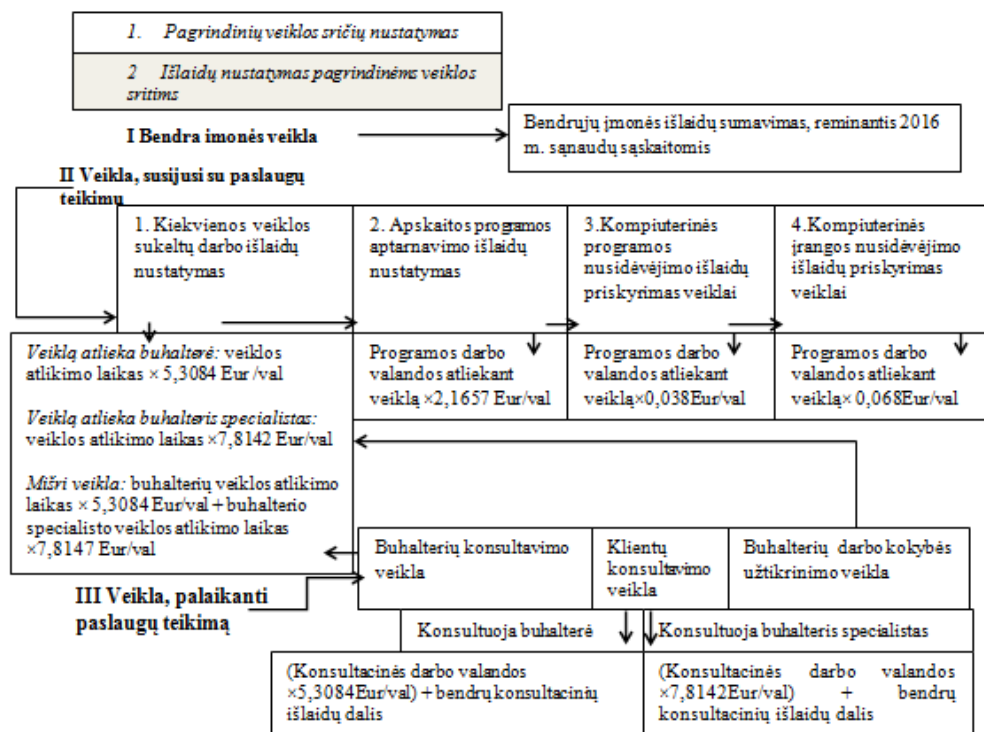
1 LENTELĖ. Veiklų detalizacija išskirtoms veiklų kategorijoms

Veiklų kategorijos	Veiklų išskyrimas
I Bendra įmonės veikla	administravimo veikla, serverio aptarnavimo veikla, valymo veikla, patalpų šildymo veikla, apsaugos veikla, vadovavimo veikla, elektros energijos tiekimas, vandens tiekimas, telefoninės linijos ir interneto ryšio palaikymas
II Veikla, susijusi su paslaugų teikimu	darbo užmokesčio skaičiavimas, SODROS formų rengimas ir pateikimas, gyventojų pajamų mokesčio (GPM) deklaracijų rengimas ir pateikimas, pirkimų registravimas apskaitoje, pardavimų registravimas, kasos operacijų registravimas, bankinių operacijų registravimas, nusidėvėjimo registravimas, kuro nurašymas, darbo užmokesčio priskaičiavimas, komandiruočių pinigų priskaičiavimas, avansinių apyskaitų vedimas, pridėtinės vertės mokesčio (PVM) deklaracijų rengimas ir pateikimas.
III Veikla, palaikanti paslaugų teikimą	klientų konsultavimo veikla, buhalterių darbo kokybės užtikrinimo veikla, buhalterių konsultavimo veikla (vyr. buhalteris konsultuoja buhalterius)

Šaltinis: sudaryta autorių

Antroji savikainos skaičiavimo procedūra, reikalinga atlikti diegiant veiklos sritis pagrįstą savikainos skaičiavimo metodą, yra *išlaidų nustatymas pagrindinėms veiklos sritims*. 2 paveiksle vaizduojamas išlaidų nustatymo pagrindinėms įmonės veiklos sritims proceso nuoseklumas, skirtas UAB „Apskaita ir auditas“ buhalterinės apskaitos tvarkymo savikainai nustatyti.

Kuriant savikainos skaičiavimo modelį, bendros įmonės veiklos išlaidos buvo nuštatomos remiantis 2016 m. patirtų sąnaudų, siejamų su šia veikla sumavimu. Įvertinus tai, kad pastaruosius keletą metų patirtos sąnaudos, o taip pat kiti parametrai, kito labai



*Buhalterių bei buhalterio specialisto valandinis darbo užmokesčio įkainis nustatytas remiantis 2016 m. duomenimis metinį darbo užmokesį dalinant iš dirbtų valandų

2 PAV. Išlaidų nustatymas pagrindinėms veiklos sritims

Šaltinis: sudaryta autorių

nežymiai, 2016 m. duomenų naudojimas siekiant nustatyti veiklos išlaidas, išlaidų sukėlėjų kiekius bei išlaidų sukėlėjų normas ir jas taikyti kaip planines normas ateinančio ataskaitinio laikotarpio paslaugų savikainai nustatyti, yra priimtinas ir pagrįstas. Tačiau, numatant ryškesnius ateinančio ataskaitinio laikotarpio pajamų ar išlaidų pokyčius, išlaidų sukėlėjų normos turėtų būti nustatomos remiantis biudžetiniais duomenimis.

Kadangi įmonė teikia ne tik buhalterinės apskaitos tvarkymo, bet ir klientų konsultavimo ir audito atlikimo paslaugas, siekiant nustatyti, kokia dalis bendrųjų išlaidų yra priskiriama buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainai, jos buvo paskirstomos proporcingai pardavimų pajamoms. Pardavimų pajamos įmonėje yra skirstomos į tris pagrindines kategorijas – pajamos iš buhalterinės apskaitos tvarkymo, auditų atlikimo ir konsultacijų apskaitos klausimais teikimo. Nors pagal pardavimų pajamas išskirami trys pajamų tipai, tačiau bendrosiomis veiklos išlaidomis buvo laikomos tik išlaidos, paskirstytos apskaitai, nes konsultavimo veikla, veiklą išskyrimo procese buvo priskiriama veiklai, palaikančiai paslaugų teikimą.

Veiklų, susijusių su paslaugų teikimu, išlaidų nustatymo paskirtis, įvertinti, kiek išlaidų yra patiriama vykdant tam tikras buhalterines operacijas. Tuo tikslu buvo nustatyta kiekvienos veiklos vykdymo sąsaja su išlaidomis, patiriamomis tik apskaitos padalinyje. Tai buhalterių arba buhalterio specialisto darbo užmokesčio, buhalterinės apskaitos programos aptarnavimo, kompiuterinės programos nusidėvėjimo, kompiuterinės įrangos nusidėvėjimo išlaidos. Šios išlaidos buvo apskaičiuotos remiantis 2 paveiksle pateikta logika, laikantis principo, kad tiesioginio darbo valandos sutampa su apskaitos programos bei kompiuterinės įrangos veikimo laiku.

Veiklos, palaikančios paslaugų teikimą, UAB „Apskaita ir auditas“ buvo suskirstytos į tris kategorijas: 1) klientų konsultavimo veikla, kurią atlieka tiek buhalterės, tiek buhalteris specialistas, 2) buhalterių konsultavimo veikla, kurios metu patiriamos mišrios darbo išlaidos, 3) buhalterių darbo kokybės užtikrinimo veikla, kurią vykdo tik buhalteris specialistas. Skaičiuojant klientų konsultavimo veiklos išlaidas, bendros įmonės veiklos išlaidos, kurios pagal pardavimų pajamas buvo priskirtos konsultacinei veiklai, šiame etape dar sykį buvo perskirstytos remiantis nauja paskirstymo baze – konsultacinėmis valandomis. Šiuo paskirstymu buvo siekta nustatyti, kokia bendrųjų konsultacinių išlaidų dalis tenka klientų konsultavimo veiklai, kai ją vykdo viena iš buhalterių ir kai veiklą atlieka buhalteris specialistas. Svarbu paminėti, kad apskaičiuota konsultavimo išlaidų dalis, tenkanti buhalterėms ir buhalteriu specialistui, yra kylanti iš bendrosios veiklos, tačiau išlaidų nustatymas klientų konsultavimo veiklai neapsiribojo vien šių išlaidų paskirstymu. Skaičiuojant visumines konsultavimo išlaidas, buvo remtasi principu, kad konsultacines išlaidas sudaro konsultavimo darbo valandos, įkainotos valandiniu įkainiu su mokesčiais bei bendros veiklos konsultacinės išlaidos. Konsultacinės išlaidos buvo skaičiuojamos atskirai buhalterėms bei buhalteriu specialistui – kokybės kontrolieriui.

Nustačius klientų konsultavimo veiklos išlaidas, buvo pereita prie buhalterių darbo kokybės užtikrinimo veiklos išlaidų apskaičiavimo. Ši veikla siejama su buhalterio specialisto patikra, įvertinant kaip buhalterės parengė GPM deklaracijas, PVM deklaracijas, apskaičiavo atlyginimus. Taip pat ji apima atsitiktinės patikros vykdymą, kaip pavyzdžiui nestandartinių ūkinių operacijų arba didelės reikšmės (vertine išraiška) operacijų patikrą. Šių išlaidų suminis 2016 m. apskaičiavimas buvo atliekamas dauginant šiai veiklai skirtą laiką iš buhalterio specialisto darbo užmokesčio. Skaičiuojant buhalterių konsultavimo veiklos išlaidas buvo remtasi logika, kad šias išlaidas sudaro dvi dalys. Pirmoji – buhalterio specialisto darbo užmokestis, antroji – vienos iš buhalterių darbo užmokestis. Siekiant nustatyti buhalterių konsultavimo veiklos išlaidas buvo įvertinta, kad šios išlaidos siejamos tik su darbo užmokesčio išlaidomis, kurias dauginant iš 2016 m. konsultacinių valandų, buvo apskaičiuotos planinės konsultacinės išlaidos.

Atlikus pirmąsias dvi veiklos sritimis grįstos savikainos skaičiavimo procedūras, t.y. išskyrus pagrindines įmonės veiklos sritis bei įvertinus kiekvienos šių veiklų sukeltas išlaidas per 2016 m., buvo pereita prie *veiklos išlaidų sukėlėjų nustatymo* ir *išlaidų sukėlėjų normų apskaičiavimo*. Veiklos išlaidų sukėlėjų normų nustatymas yra tęstinė vei-

klos išlaidų nustatymo procedūra. Šia procedūra siekiama veiklos išlaidas paskirstyti buhalterinių paslaugų savikainai. Nustačius kiekvienos išskirtos veiklos išlaidų sukėlėjus, išlaidų sukėlėjo norma nesukelia didelių sunkumų – ji nustatoma veiklos išlaidas dalijant iš išlaidų sukėlėjo kiekio.

Nustatant bendros įmonės veiklos išlaidų sukėlėją, buvo remtasi ta pačia logika, kuria šios išlaidos buvo priskiriamos buhalterinės apskaitos paslaugomis, t. y. pardavimo pajamos išliko šių išlaidų paskirstymo baze. Vertinant veiklą, susijusių su paslaugų teikimu, išlaidų sukėlėjus, buvo siekta juos susieti su atliekamomis procedūromis, įgyvendinant konkrečias veiklas. 2 lentelėje pateikiami parinkti išlaidų sukėlėjai, veikloms, palaikančioms paslaugų teikimą.

2 LENTELĖ. Veiklos, palaikančios paslaugų teikimą detalizacija

Veikla, susijusi su paslaugų teikimu	Išlaidų sukėlėjas
Darbo užmokesčio skaičiavimas	Darbuotojų skaičius
Sodros formų rengimas ir pateikimas	Darbuotojų skaičius
GPM deklaracijų rengimas ir pateikimas	Darbuotojų skaičius
Pirkimų registravimas apskaitoje	Pirkimų skaičius
Pardavimų registravimas apskaitoje	Pardavimų skaičius
Operacijų per kasą registravimas apskaitoje	Kasos orderių skaičius
Bankinių operacijų registravimas	Bankinių operacijų skaičius
Nusidėvėjimo registravimas apskaitoje	Nudėvimo turto skaičius
Komandiruočių skaičiavimas	Komandiruočių skaičiavimo skaičius
Avansinių apyskaitų įvedimas į apskaitą	Avansinių apyskaitų skaičius
PVM deklaracijų rengimas pateikimas	PVM sąskaitų faktūrų skaičius

Šaltinis: sudaryta autorių

Kaip matyti iš 2 lentelės, darbo užmokesčio skaičiavimas, Sodros deklaracijų rengimas bei GPM deklaracijų rengimas ir pateikimas yra siejamas su darbuotoju, kuriems skaičiuojamas darbo užmokestis bei kurie yra įtraukiami į Sodros deklaracijas, skaičiuoti. Dėl minėtos priežasties, darbuotojų skaičių galima laikyti šių veiklų išlaidų sukėlėju. Pirkimų, pardavimų, bankinių operacijų, nusidėvėjimo, komandiruočių skaičiavimo bei kasos operacijų registravimo išlaidų sukėlėju numatyta laikyti šių operacijų skaičių, kurį galima nesunkiai nustatyti remiantis apskaitos programos duomenimis. PVM deklaracijų rengimui išlaidų sukėlėju pasirinkta laikyti PVM sąskaitų faktūrų skaičių.

Nustatant veiklos, palaikančios paslaugų teikimą, išlaidų sukėlėjus, buvo pasirinktas sugaištas laikas, atliekant konkrečią veiklą, palaikančią paslaugų teikimą. Tokį pasirinkimą lėmė veiklų pobūdis: sugaištas laikas atliekant šią veiklą geriausiai atspindi priežastinį ryšį tarp atliekamos veiklos ir jos sukeltų išlaidų.

Atliktų pirmos - ketvirtos savikainos skaičiavimo procedūrų pagrindu, galima suformuoti veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo modelį UAB „Auditas ir apskaita“ buhalterinių paslaugų savikainai skaičiuoti (žr. 3 pav.). Į formuojamą modelį

įtrauktos ne tik išskirtos buhalterines paslaugas teikiančios įmonės veiklos, tų veiklų išlaidų sukėlėjai bei jų normos, bet pateiktos ir veiklos išlaidų sumos bei išlaidų sukėlėjų kiekiai. Atsižvelgiant į tai, kad veiklos išlaidų sumos ir išlaidų sukėlėjų kiekiai yra modelio kintamieji dydžiai, darantys įtaką išlaidų sukėlėjo normai, toks modelio pateikimas yra tikslingas, nes gali būti pritaikomas kiekvieno kito ataskaitinio laikotarpio išlaidų sukėlėjo normai skaičiuoti, o tuo pačiu ir buhalterinių paslaugų teikimo savikainai skaičiuoti.

<ol style="list-style-type: none"> 1. Pagrindinių veiklos sričių nustatymas 2. Išlaidų nustatymas pagrindinėms veiklos sritims 3. Išlaidų sukėlėjų veiklos sritims nustatymas 4. Išlaidų sukėlėjo normos nustatymas 5. Paslaugų savikainos apskaičiavimas 			
I Bendra įmonės veikla	Veiklos išlaidos, Eur	Išlaidų sukėlėjas ir kiekis	Išlaidų sukėlėjo norma
	9756,63	Pardavimų pajamos 94793,8	0,1029
II Veikla, susijusi su paslaugų teikimu	Veiklos išlaidos, Eur	Išlaidų sukėlėjas ir kiekis	Išlaidų sukėlėjo norma
Darbo užmokesčio skaičiavimas	1173,399	Darbuotojų skaičius 575	2,041
Deklaracijų Sodrai rengimas ir pateikimas	598,525	Darbuotojų skaičius 575	1,041
GPM deklaracijų rengimas ir pateikimas	387,495 (buhalterės); 147,153 (specialistas)	Apmokėtinamųjų pajamų skaičius 420 (buhalterės); 135 (specialistas)	0,922 (buhalterės); 1,090 (specialistas)
Pirkimų registravimas	2190,346	Pirkimų skaičius 5363	0,431
Pardavimų registravimas	2312,310	Pardavimų skaičius 7766	0,298
Kasos operacijų registravimas	291,076	Kasos orderių skaičius 140	2,079
Bankinių operacijų registravimas	1201,597	Bankinių operacijų skaičius 6617	0,204
Nusidėvėjimo registravimas	191,019	Nudėvimo turto skaičius 140	1,364
Komandiruojamųjų skaičiavimas	168,278	Komandiruojamųjų skaičiavimo skaičius 92	1,829
Avansinių apyskaitų registravimas	307,449	Avansinių apyskaitų skaičius 158	1,946
PVM deklaracijų rengimas ir pateikimas	1132,467 (buhalterės); 484,16 (specialistas)	PVM sąskaitų faktūrų skaičius 7309 (buhalterės); 1020 (specialistas)	0,155 (buhalterės); 0,475 (specialistas)
III Veikla, palaikanti paslaugų teikimą	Veiklos išlaidos, Eur	Išlaidų sukėlėjas ir kiekis	Išlaidų sukėlėjo norma
Klientų konsultavimo veikla	1130,32 (buhalterės); 1963,19 (specialistas)	Konsultacinės valandos 66 (buhalterės); 100 (specialistas)	17,126 (buhalterės); 19,632 (specialistas)
Buhalterių darbo kokybės užtikrinimo veikla	2193,23	Patikrinimų valandos 280,67	7,814
Buhalterių konsultavimo veikla (specialistas konsultuoja buhalteres)	6574,42	Konsultacinės valandos 501	13,122

3 PAV. Veiklos sritis pagrįsto savikainos skaičiavimo modelis buhalterines ir audito paslaugas teikiančiai įmonei: buhalterinės paslaugos tvarkymo pavyzdžiu

Šaltinis: sudaryta autorių

Parengtas ir 3 paveiksle pateiktas veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo modelis yra pagrindas skaičiuoti konkrečios buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainą, t.y. atlikti penktąją (paskutiniąją) savikainos skaičiavimo proceso antroje dalyje numatytą procedūrą. Siekiant įvertinti parengto modelio pagrįstumą, yra tikslinga jį patikrinti praktinėje situacijoje skaičiuojant šios paslaugos, teikiamos konkrečiai įmonei, savikainą.

4. Veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo modelio taikymas skaičiuojant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainą

Remiantis veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo modeliu buhalterines paslaugas teikiančiai įmonei, jo praktinis taikymas buvo įvertintas skaičiuojant suteiktų buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainą dviejų įmonių pavyzdžiu: UAB „A“ ir UAB „B“ (pavadinimai pakeisti, siekiant išsaugoti konfidencialumą).

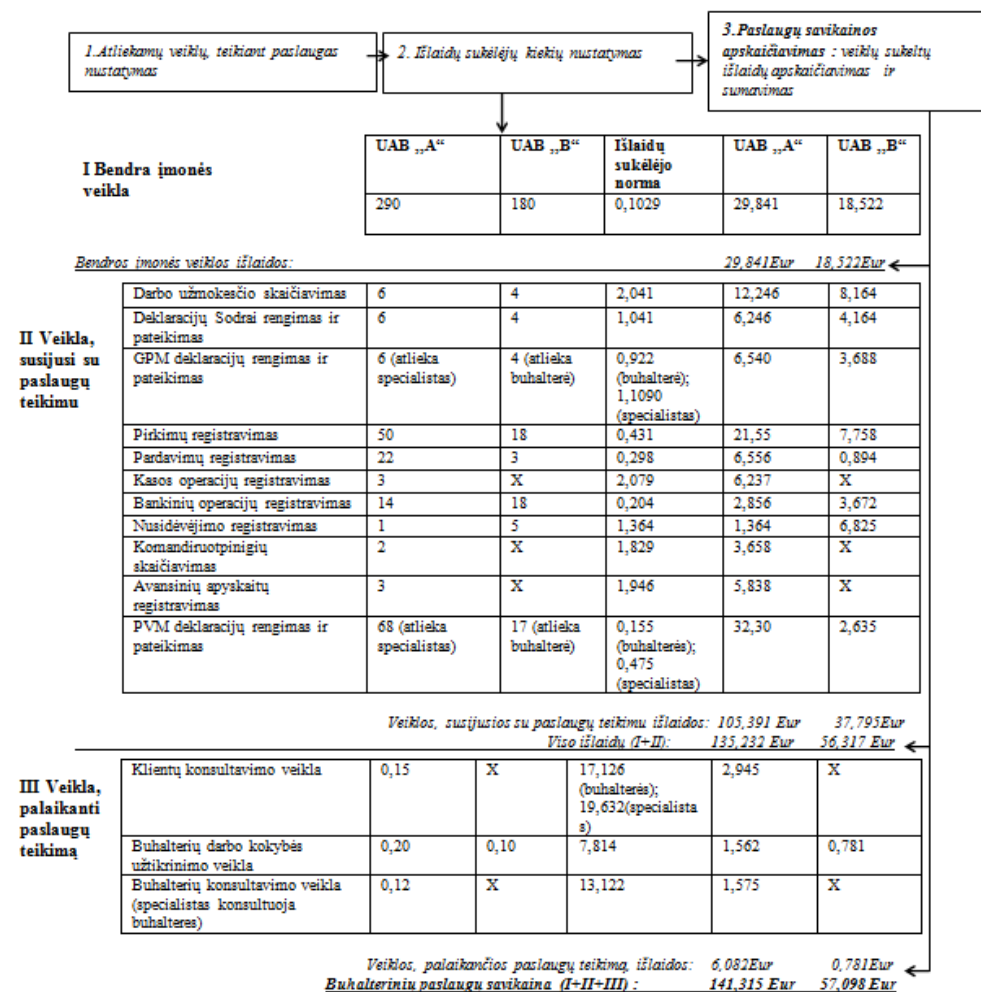
Konkrečios paslaugos savikainos skaičiavimo procedūrą eiga, taikant sukurta savikainos skaičiavimo modelį, apima tik penktąją veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo procedūrą, kurią tikslinga išskaidyti į tris žingsnius: 1) konkrečios paslaugos atlikimui reikalingų veiklų identifikavimas, 2) išlaidų sukėlėjo kiekio, konkrečios paslaugos atlikimui nustatymas, 3) konkrečiai paslaugai atlikti patirtų veiklų išlaidų sumavimas. Pirmajame žingsnyje identifikuojamos tik tos modelyje išskirtos veiklos, kurios atliekamos tvarkant konkrečios įmonės buhalterinę apskaitą. Antrojo žingsnio išskyrimas siejamas su tuo, kad buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų sukeltos veiklų išlaidos priklauso nuo išlaidų sukėlėjo kiekio, kuris kiekvienai įmonei (buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugą perkančiam klientui) yra individualus. Trečiajame žingsnyje, susumavus visų, konkrečiai paslaugai atlikti reikalingų, veiklų išlaidas, apskaičiuojama buhalterinės paslaugos tvarkymo savikaina. Taigi, veiklų išlaidas, o tuo pačiu ir paslaugos savikainą, galima nustatyti tik tada, kai atliktos veiklos yra susiejamos su konkrečios paslaugos teikimu.

Buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų teikimas UAB „A“ bei UAB „B“ yra neatšiejamas nuo veiklos, siejamas su bendra įmonės veikla. Tokiu būdu, pirmiausia, buvo nustatomos bendros įmonės veiklos sukeltos išlaidos, šių įmonių uždirbtas pardavimų pajamas dauginant iš išlaidų sukėlėjo normos.

Siekiant apskaičiuoti veiklos, susijusios su paslaugų teikimu, išlaidas buvo nustatoma, kokios veiklos, susijusios su buhalterinės apskaitos tvarkymu buvo atliekamos teikiant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugas „A“ ir „B“ įmonėms. Įvertinus atliktus apskaitos darbus, nustatyta ši pagrindinė informacija:

- 1) tvarkant UAB „A“ buhalterinę apskaitą, buvo atliekamos visos galimos apskaitos operacijos, išskyrus kuro nurašymą, o už PVM bei GPM deklaracijų rengimą buvo atsakingas buhalteris specialistas – kokybės kontrolierius;
- 2) tvarkant UAB „B“ buhalterinę apskaitą, nebuvo registruojamos kasos operacijos, priskaičiuojami komandiruo pinigai, suvedamos avansinės apyskaitos, nurašomas kuras. GPM ir PVM deklaracijų rengimą ir pateikimą atliko viena iš buhalterių.

Apskaičiavus veiklos, susijusios su paslaugų teikimu, detalizuotas bei sumines išlaidas, buvo pereita prie veiklos, palaikančios paslaugų teikimą, išlaidų skaičiavimo. Šiame etape, išlaidos skaičiuotos tokiu pačiu principu – išlaidų sukėlėjo kiekis dauginamas iš sukėlėjo normos. Skaičiuojant šios veiklos išlaidas, visų pirma buvo nustatyta, kad buhalterinės apskaitos tvarkymo paslauga „A“ įmonėje yra siejama su klientų konsultavimo veikla, buhalterių darbo kokybės užtikrinimo veikla bei buhalterių konsultavimo veikla, kai buhalteris specialistas konsultuoja vieną iš buhalterių klausimais, siejamais su įmone, kurios apskaita tvarkoma. Vertinant veiklos, palaikančios paslaugų teikimą, išlaidas, kurios buvo patirtos teikiant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugą UAB „B“ nustatyta, kad paslaugų teikimas šiai įmonei siejamas tik su viena iš palaikančiųjų veiklų – buhalterių darbo kokybės užtikrinimu.



4 PAV. Buhalterinių paslaugų savikainos nustatymo procedūra

Šaltinis: sudaryta autorių

Identifikavus UAB „A“ ir UAB „B“ buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų veiklas, šių veiklų išlaidų sukėlėjų kiekį ir konkrečios veiklos išlaidas, apskaičiuojama paslaugų savikaina susumuojant visas I, II ir III grupės veiklos išlaidas. Veiklos sritimis pagrįsto savikainos skaičiavimo modelio praktinio pritaikymo, skaičiuojant UAB „A“ ir UAB „B“ buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainą, rezultatai pateikti 4 paveiksle.

Pritaikius sukurtą savikainos skaičiavimo metodiką įmonės veikloje, pastebimi šie bendri bruožai tarp UAB „A“ ir UAB „B“ teiktų paslaugų savikainos: 1) didžiausią dalį paslaugų savikainos struktūroje sudaro veikla, siejama su paslaugų teikimu, tačiau skiriasi detalizuotų veiklų išlaidų pasiskirstymas; 2) mažiausiai išlaidų sukuria veikla, palaikanti paslaugų teikimą.

Analizuojant UAB „A“ buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainos struktūrą, matyti, kad veikla, susijusi su paslaugų teikimu šios paslaugos savikainoje sudarė 74,58 proc. bendroje savikainos struktūroje. Detalizuojant šią veiklą į konkrečias veiklas, nustatyta, kad II-oje grupėje didžiausią išlaidų dalį sudarė PVM deklaracijų rengimo ir pateikimo (30,65 proc.), pirkimų registravimo apskaitoje (20,45 proc.), darbo užmokesčio skaičiavimo (11,62 proc.) veiklų išlaidos. Antra pagal išlaidų dydį veikla, teikiant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugas UAB „A“ – bendra įmonės veikla, kuri sukūrė 29,841 Eur išlaidų, kas sudaro 21,12 proc. bendroje savikainoje. Mažiausiai išlaidų, tik 4,30 proc. bendros savikainos, sukūrė veikla, palaikanti paslaugų teikimą, iš kurios daugiausia išlaidų sukėlė klientų konsultavimo veikla (48,41 proc. nuo bendrų veiklos, palaikančios paslaugų teikimą, išlaidų).

UAB „B“ daugiausia išlaidų taip pat sukūrė veikla, susijusi su paslaugų teikimu, kurios išlaidos yra 37,795 Eur išlaidų, kas sudaro 66,19 proc. bendros savikainos. Didžiausią dalį išlaidų, siejamų su paslaugų teikimu, sudarė darbo užmokesčio apskaičiavimo (21,60 proc.), pirkimų registravimo (20,53 proc.), nusidėvėjimo registravimo (18,04 proc.) veiklų išlaidos. Bendra įmonės veikla, pagal sukeltų išlaidų dydį, savikainos struktūroje yra antroje vietoje. Ji sukūrė 18,522 Eur išlaidų (32,44 proc. bendros savikainos). Mažiausia išlaidų dalis – 0,781 Eur, yra siejama su veikla, palaikančia paslaugų teikimą. Ši veikla, teikiant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugas UAB „B“, sukūrė 0,781 Eur išlaidų, kas sudarė tik 1,37 proc. bendros savikainos.

Taigi, sukurtas savikainos skaičiavimo modelis leidžia ne tik įvertinti išlaidų struktūrą, išskirti veiklas, sukuriančias daugiausiai išlaidų bet ir įvertinti buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtingumą ir sukurti sąlygas pereiti prie racionalesnių paslaugų kainos nustatymo principų.

Išvados

Atlikus mokslinių šaltinių analizę, nustatyta, kad pagrindinis veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo principas yra paremtas veiklos vertinimu, orientuotu į veiklą kaip į pagrindinį išlaidų objektą, o metodo įdiegimas apima keturis pagrindinius etapus:

pagrindinių įmonės veiklos sričių nustatymą; išlaidų sukėlėjo kiekvienai veiklai nustatymą; išlaidų sukėlėjo normos apskaičiavimą; savikainos nustatymą. Išanalizavus įvairių autorių nuomones nustatyta, kad metodas eliminuoja tradicinių savikainos skaičiavimo metodų trūkumą, siejamą su netiesioginių išlaidų paskirstymu, todėl yra tinkamas taikyti įmonėse, kuriose patiriamos didelės netiesioginės išlaidos. Veiklos sritimis grįstu savikainos skaičiavimo metodu skirstant netiesiogines išlaidas, nustatomos veiklos sritys, sukeliančios išlaidas, bei naudojama daugiau paskirstymo bazių, todėl gaunama tikslesnė informacija apie gaminamos produkcijos (teikiamų paslaugų) savikainą. Veiklos sritimis grįstas savikainos skaičiavimo metodas ne tik padeda nustatyti susidariusias išlaidas, tačiau ir įvertinti jų atsiradimo priežastis, identifikuoti veiklas, sukeliančias daugiausiai išlaidų, nustatyti išlaidų mažinimo galimybes bei tokiu būdu susikcentruoti į pelningiausios produkcijos gamybą.

Rengiant veiklos sritimis pagrįstą savikainos skaičiavimo modelį buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos savikainai apskaičiuoti savikainos skaičiavimo procesas išskirtas į dvi dalis: savikainos skaičiavimo elementų identifikacija ir savikainos skaičiavimo procedūrų nustatymas. Pirmoje proceso dalyje identifikuoti šie savikainos skaičiavimo elementai: 1) savikainos skaičiavimo objektas – buhalterinės apskaitos tvarkymo paslauga; 2) savikainos skaičiavimo metodas – veiklos sritimis grįstas metodas; 3) skaičiuotina savikainos rūšis – pilnoji gamybinė savikaina. Antroje dalyje, atsižvelgiant į pasirinktą taikyti savikainos skaičiavimo metodą, nustatytos penkios savikainos skaičiavimo procedūros: 1) pagrindinių veiklos sričių nustatymas; 2) išlaidų nustatymas pagrindinėms veiklos sritims; 3) išlaidų sukėlėjų veiklos sritims nustatymas; 4) išlaidų sukėlėjo normos nustatymas; 5) paslaugų savikainos apskaičiavimas. Toks savikainos skaičiavimo modelis yra pagrįstas, nes sudaro galimybę tiksliai ir teisingai apskaičiuoti teikiamų buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų savikainą.

Parengto savikainos skaičiavimo modelio praktinis taikymas buvo grindžiamas skaičiuojant buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugų, suteiktų „A“ ir „B“ įmonėms, savikainą. Apskaičiavus paslaugų savikainą, nustatyta, kad išskirtų veiklų požiūriu UAB „A“ suteiktų paslaugų savikainą sudaro 21,12 proc. bendros įmonės veiklos išlaidos, 74,58 proc. veiklos, susijusios su paslaugų teikimu išlaidos, 4,30 proc. veiklos, palaikančios paslaugų teikimą išlaidos. UAB „B“ įmonei teikiamų paslaugų savikainos struktūrą sudarė 32,44 proc. bendros įmonės veiklos išlaidos, 66,19 proc. veiklos, susijusios su paslaugų teikimu išlaidos, 1,37 proc. veiklos, palaikančios paslaugų teikimą išlaidos. Savikainos struktūros analizė atskleidė, kad daugiausiai išlaidų, sukuria veiklos, susijusios su paslaugų teikimu, grupė, tačiau analizuojamų įmonių atveju skiriasi šios grupės išlaidų detalizacijos struktūra. UAB „A“ įmonei didžiąją veiklos, susijusios su paslaugų teikimu, dalį sudarė PVM deklaracijų rengimas ir pateikimas (30,65 proc.), pirkimų registravimas apskaitoje (20,45 proc.), darbo užmokesčio skaičiavimas (11,62 proc.), o UAB „B“ – darbo užmokesčio skaičiavimas (21,60 proc.), pirkimų registravimas (20,53 proc.), nusidėvėjimo skaičiavimas (18,04 proc.).

LITERATŪRA

9-axis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“. 2014. Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba. Prieiga per internetą: <http://www.aat.lt/index.php?id=14> (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).

Bružauskas, V.; Miškinis, R. 2016. Valdymo apskaitos organizavimo aspektai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 12 (876). Prieiga per internetą <http://www.aktualijos.lt/straipsniai/valdymo-apskaitos-organizavimo-aspektai> (žiūrėta 2017 m. gruodžio 15 d.).

Cardos, I.R.; Pete, S. 2011. Activity – based Costing (ABC) and Activity – based Management (ABM) Implementation – is this the solution for organizations to gain profitability? *Romanian Journal of Economics*, 32(41): 151–168.

Cooper, R., Kaplan, R. S., Lawrence, S., Morrissey, E., Oehm, R. M. 1992. *Implementing Activity-Based Costing Management: Moving from Analysis to Action*. Montvale: IMA

Cooper, R.; Kaplan, R. S. 1998. *Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.

Drury, C. 2008. *Management and cost accounting*. 7th edition. London: Chapman & Hall.

Duh, R.R.; Lin, T.W.; Wabg, W.Y; Huang, Ch.H. 2009. The Design and Implementation of Activity Based Costing: a case of a Taiwanese Textile Company, *International Journal of Accounting and Information Management* 17(1): 27–52.

Gimžauskienė, E.; Kloviėnė, L. 2008. Implementing Activity Based Management: the Role of Organizational Value, *Socialiniai tyrimai*, 4(14): 26–35.

Hongren, C. T.; Foster, G. 1991. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 7th edition. New Delhi, Prentice – Hall.

Innes, J., Yoshikawa, T., Mitchell, F. 1994. *Activity costing for engineers*. New York: Wiley.

Jefimovas, B.; Nedzveckas, J. 2008. *Valdymo apskaita: išlaidų kalkuliavimas*. Kaunas: Kauno kolegijos leidybos centras.

Kalčinskaitė, R. 2009. Valdymo apskaitos elementų taikymas mažose ir vidutinėse įmonėse, *Ekonomika ir vadyba*, 14: 64–70.

Kumar, N.; Mahto, D. 2013. A Comparative Analysis and Implementation of Activity Based Costing (ABC) and Traditional Cost Accounting (TCA) Methods in an Automobile Parts Manufacturing Company: A Case study, *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing* 13(4). Prieiga per internetą: https://globaljournals.org/GJMBR_Volume13/3-A-Comparative-Analysis.pdf

Lakis, V.; Mackevičius, J.; Gaižauskas L. 2010. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Laurinavičienė G.; Mackevičius J. 2011. Veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo diegimo problemos, *Verslas: teorija ir praktika*, 12 (3): 268–276.

Mackevičius, J. 2003. *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV.

Major, M.J. 2014. Implementing Activity-Based Costing in the Telecommunications Sector: a Case Study, *Telecommunication System and Management*, 3 (111). DOI:10.4172/2167-0919.1000111.

Miller, J.A. 1996. *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*. New York: John Wiley & Sons.

Primakova, M. 2015. Improvement of the methodology of indirect cost allocation on cost units in telecommunication companies. *Accounting, Audit, Analysis: Science, Studies and Business Synthesis*, 297–305.

Reyhanoglu, M. 2004. Activity-Based Costing System: Advantages and Disadvantages, *SSRN Electronic Journal*, DOI: 10.2139/ssrn.644561.

Rotherg, A.F. 2011. Activity-Based Costing: Improving Cost and Expense Analyses. *CFO Edge*. Prieiga per internetą <http://www.cfoedge.com/resources/articles/cfo-edge-activity-based-costing.pdf> (žiūrėta 2017 m. balandžio 10 d.)

Strazdas, R.; Zabelavičienė, I. 2006. Methodical aspects of innovation cost calculation system, *Verslas: teorija ir praktika*, 2: 89–97.

Tamulevičienė, D.; Subačienė, R. 2013. *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Veličkienė L., Rudžionienė K., Klimaitienė R. 2012. Užsakyminis savikainos kalkuliavimas mažose paslaugų įmonėse, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 11: 66–75.

Weygandt, J. J.; Kimmel, P. D.; Kieso, D. E. 2010. *Managerial Accounting– Tools for Business Decision Making*. London: Chapman & Hall.

Zimmerman, J. L. 2014. *Accounting for Decision Making and Control*. 8th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Zinkevičienė, D. 2015. Savikainos kalkuliavimas: poreikis ir problemos, *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 18 (834). Prieiga per internetą <http://www.aktualijos.lt/straipsniai/savikainos-kalkuliavimas-poreikis-ir-problemos>

Zinkevičienė, D., Stravinckaitė, M. 2013. Medelyno produkcijos gamybinės savikainos apskaičiavimas taikant ABC išlaidų apskaitos modelį: atvejo analizė, *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 35(3): 451–463.

APPLICATION OF ACTIVITY BASED COSTING: BASED ON EXAMPLE OF ACCOUNTING AND AUDIT COMPANY

Vaiva Žižytė, Daiva Tamulevičienė

S u m m a r y

The main goal of this article is to create an activity based costing model for the calculation of costs of accounting services provided by UAB „Apskaita ir auditas” and to validate its practical application. During the development of the model to calculate the cost of UAB „Apskaita ir auditas” accounting services, the calculation process had been divided into two stages: 1) the identification of costing elements; 2) the establishment of costing procedures. In the first stage, the following costing elements were identified: the object of cost calculation – the accounting service; the method of costing calculation – the activity based method the type of costing calculation – the full manufacturing costing. In the second stage, five cost calculation procedures were set: the establishment of major fields of activities; the establishment of the main areas of expenditure; the identification of expenditure causes; the establishment of norms for the expenditure causes; the calculation of cost of services. The developed cost calculation model was applied in practice and based on the calculation of cost of accounting services provided by UAB „A” and UAB „B”. Following an examination of the cost calculation structure of companies UAB „A” and UAB „B” these common features have been observed: the largest part in the cost of service structure is devoted to an activity associated with the provision of services, but the expenditures of detailed activities differ; the smallest share of expenditures is associated with the support activities for the provision of services.

Gauta: 2017-12-20

Priimta: 2018-05-07

Vaiva ŽIŽYTĖ yra Vilniaus universiteto, Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto, Apskaitos ir audito katedros magistrantė. Moksliniai interesai: tradicinių ir modernių savikainos skaičiavimo metodų taikymas.

Daiva TAMULEVIČIENĖ Vilniaus universiteto, ekonomikos fakulteto, apskaitos ir audito katedros asistentė. Moksliniai interesai: valdymo apskaitos, kontrolingo, savikainos skaičiavimo biudžetų parengimo sistemų formavimo problemos