

# IŠLAIDŲ APSKAITA IR PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMAS: TYRIMŲ KRYPTYS IR TOBULINIMO GALIMYBĖS

**Jonas Mackevičius**

Profesorius socialinių mokslų habilituotas daktaras  
Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto  
Apskaitos ir audito katedra  
Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (370 5) 236 61 53  
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt

*Straipsnyje nagrinėjama svarbiausio buhalterinės apskaitos baro – išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tyrimų kryptys ir tobulinimo galimybės: išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšiai; išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai ir jų klasifikavimo požymiai; išlaidų biudžetų sudarymas ir jų analizės svarba; išlaidų atsakomybės nustatymas ir jų efektyvumo vertinimas.*

*Pagrindiniai žodžiai: išlaidų apskaita, produkcijos savikainos kalkuliavimas, išlaidų biudžetai, išlaidų atsakomybės centrai.*

## **Įvadas**

Dabartinėmis labai konkurencingos rinkos ekonomikos sąlygomis išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra svarbiausias buhalterinės apskaitos sistemos baras. Svarbiausias yra todėl, kad išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas apima visą apskaitos darbų kompleksą, tiesiogiai susijusį su žaliavų ir medžiagų, darbo užmokesčio, ilgalaikio ir trumpalaikio turto, pinigų apskaita, su kitais techniniais ir ekonominiais rodikliais.

Pagrindiniai išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tikslai yra apskaičiuoti įmonės pelną, produkcijos vieneto, tei-

kiamos paslaugos, ūkinio proceso ar veiklos savikainą; įvertinti padalinių efektyvumą; padėti geriau planuoti ir kontroliuoti įmonės veiklą bei priimti ekonominius sprendimus. Išlaidų apskaita ir savikainos kalkuliavimas daug priklauso nuo įmonės organizacinės ir valdymo struktūros, gamybos tipo, gaminamos produkcijos asortimento ir sudėtingumo bei kitų veiksnių. Kiekviena išlaidų apskaitos sistema turi padėti priimti sprendimus svarbiausiais klausimais, būtent: kokią numatyti gaminamo produkto kainą, ar tikslinga toliau gaminti tam tikrą produktą, ar tikslinga tam tikras produktų sudedamąsias dalis (mazgus, detales) gaminti

ti patiems ar įsigyti iš kitų gamintojų, ar reikėtų keisti gamybos technologinius procesus, kurti naujus gaminius, steigti padalinius ir kt.

Naujų valdymo sistemų ir gamybos technologijų kūrimas ir jų kompiuterizavimas lemia naujas išlaidų rūšis, kurių anksčiau nebuvo, keičiasi išlaidų struktūra. Vis didesnę išlaidų dalį sudaro produkcijos gamybos organizavimo, technikos priežiūros bei administracinės išlaidos, o tiesioginio darbo išlaidos turi tendenciją mažėti. Produkcijos orientavimas į įvairią rinkos paklausą didina rinkodaros reikšmę, o tai lemia papildomas išlaidas. Nusistovi nuomonė, jog išlaidos turi būti susijusios ne su gaminiu, o su įvairiomis veiklos rūšimis, būtinas, kad gaminys būtų pagamintas ir parduotas. Todėl daugiau dėmesio reikia skirti tirti veiksmius, lemiančius atitinkamas išlaidas. Mokslininkų [A. Jaruga, W. Novak, A. Schychta, 2001, p. 47] nuomone, daugiau dėmesio reikia skirti paskirstant išlaidas pagal jų atsakomybės centrus. Tačiau dabar Lietuvos įmonėse išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui skiriama mažai dėmesio Daugeulyje įmonių išlaidų apskaitos sistemos nėra, o savikainos rodiklis skaičiuojamas tik tam, kad būtų užpildyta finansinė atskaitomybė (D. Zinkevičienė, 1997, p. 4).

Būtina pažymėti svarbų istorinį faktą, kad išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo problemos konkrečiose Lietuvos ūkio ir pramonės šakose buvo nagrinėjamos ilgiau kaip 20 metų (nuo 1964 m. iki 1985 m.). Per šį laikotarpį ekonomikos mokslų kandidato disertacijas apgyne: E. Kunevičius „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo problemos pramonėje gerinimo klausimai (Lietuvos TSR įmonių pavyzdžiu)“ (1968 m.); A. Jankaitienė „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas (Lietuvos TSR baldų pramonės įmonių pavyzdžiu)“ (1971 m.); V. Konstanti-

navičius „Statybos montavimo darbų išlaidų apskaitos ir jų savikainos kalkuliavimo tobulinimo klausimai (Lietuvos TSR statybos ministerijos organizacijų pavyzdžiu)“ (1971 m.); G. Savoniakienė „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas (Lietuvos TSR siuvimo pramonės įmonių pavyzdžiu)“ (1972 m.); L. Krivka „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas (Lietuvos TSR vietinės pramonės įmonių pavyzdžiu)“ (1973 m.); J. Listavičius „Gamybos išlaidų apskaitos ir analizės tobulinimas vidinės ūkiskaitos sąlygomis (Lietuvos TSR kolūkių pagrindinių gamybos šakų pavyzdžiu)“ (1974 m.); A. Sadeckas „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas (Lietuvos TSR trikotažo pramonės įmonių pavyzdžiu)“ (1974 m.); D. Mačernienė „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas prietaisų pramonėje (Lietuvos įmonių pavyzdžiu)“ (1975 m.); E. Kunevičienė „Produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimas medvilnės pramonėje (Lietuvos TSR įmonių pavyzdžiu)“ (1976 m.); A. Valys „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodikos tobulinimas pieno gyvulininkystėje (Lietuvos TSR Radviliškio rajono kolūkių pavyzdžiu)“ (1977 m.); L. Buiko „Gamybos valdymo išlaidų apskaitos ir kontrolės tobulinimas (Lietuvos TSR prietaisų įmonių pavyzdžiu)“ (1981 m.); J. Žaptorius „Gamybos išlaidų apskaitos tobulinimas (Lietuvos žemės ūkio aprūpinimo komiteto remonto įmonių pavyzdžiu)“ (1985 m.); N. Stončiuvienė „Produkcijos savikainos apskaitos ir jos operatyvinės kontrolės tobulinimas uždarą grunto daržininkystėje“ (1985 m.). Kai kurie išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo klausimai buvo nagrinėjami ir kitų mokslininkų disertacijose, skirtose bendresnėms buhalterinės apskaitos, ekonominės ana-

lizės, ūkiskaitos, planavimo problemoms tirti (J. Mackevičiaus (1966 m.), V. Mikučio (1968 m.), V. Bružausko (1970 m.), K. Pučinsko (1970 m.), Z. Gaidienės (1972 m.), V. Lubausko (1980 m.), G. Kalčinsko (1982 m.), G. Gipiienės (1983 m.), I. Toliatienės (1983 m.), D. Žilinskaitės (1985 m.), G. Černiaus (1987 m.), L. Gažausko (1987 m.) ir kitų.

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo klausimus nustota plačiau tirti. Kurį laiką vyravo nuomonė, kad rinkos ekonomikos sąlygomis produktų kainas nustato rinka, todėl netikslinga skaičiuoti jų savikainą. Tačiau daugelio šalies įmonių praktika įrodė, kad produkcijos savikaina lemia įmonės veiklos rezultatus, kad jos apskaičiavimo tikslumas suteikia informacijos, kuri padeda įvertinti, kurią produkcijos rūšį apsimoka gaminti, o kurios neapsimoka [K. Valužis, 2001, p. 176] Gerai tvarkant išlaidų apskaitą, galima nustatyti įvairių veiksmų įtaką produkcijos savikainai, gauti operatyvią informaciją ne tik įmonei, bet ir jos padaliniais valdyti. Tačiau, minėta, išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo daugelis klausimų išnagrinėti nepakankamai arba visiškai nenagrinėti. Dėl didėjančios išlaidų apskaitos reikšmės valdymo sistemoje būtina spręsti daug iki šiol neaiškių klausimų, pavyzdžiui, kokios išlaidos turi būti įskaitytos į produkcijos savikainą ir kokios neturi, pagal kokius požymiais klasifikuoti išlaidas, kas turi būti kalkuliavimo objektas ir kalkuliavimo vietas atskirose pramonės šakose ir gamybose, kaip tinkamai pasirinkti išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą, kaip teisingai parengti išlaidų biudžetus, nustatyti išlaidų atsakomybės centrus ir vertinti jų efektyvumą, kt.

**Darbo tikslas** – išaiškinti išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo pagrindines tyrimų kryptis dabartiniu Lietuvos buhalterinės apskaitos raidos etapu.

**Tyrimo objektas** – išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas kaip svarbiausias buhalterinės apskaitos sistemos elementas.

**Tyrimo metodai** – sisteminis, lyginamasis, literatūros šaltinių analizė, detalizavimas ir apibendrinimas, svarbiausių prioritetinių sričių išskyrimas.

## **1. Išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšio tyrimo būtinumas**

Išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšio klausimas jau buvo keliamas XIX a. pabaigoje, diskusijos vyko visą XX a. [J. Edwards, 1994; J. Sokolov, 1996, p. 153–157]. Į klausimą, koks yra išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšys ir priklausomybė, teoriškai galimi keturi atsakymai: 1) kalkuliavimas lemia išlaidų apskaitą; 2) išlaidų apskaita lemia kalkuliavimą; 3) kalkuliavimas ir išlaidų apskaita yra tapatūs; 4) kalkuliavimas ir išlaidų apskaita yra nepriklausomi vienas nuo kito [J. Sokolov, 2000, p. 221]. Pirmo atsakymo: „kalkuliavimas lemia išlaidų apskaitą“ pagrindinis argumentas yra savikaina. Įrodinėjama, kad savikaina yra svarbiausias buhalterinės apskaitos objektas, todėl jai kalkuliuoti turi būti „pajungta“ išlaidų apskaita. Antro atsakymo: „išlaidų apskaita lemia kalkuliavimą“ argumentas tas, kad iš pradžių reikia išlaidas užregistruoti, o tik paskui kalkuliuoti. Vadinasi, ne kalkuliavimas formuoja išlaidų apskaitą, o išlaidų apskaita teikia informaciją savikainai kalkuliuoti. Trečias atsakymas: „kalkuliavimas ir išlaidų apskaita yra tapatūs“ aiškinamas tuo, kad gali būti tik bendras išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas, išlaidų apskaitos jokia būdu negalima atskirti nuo kalkuliavimo. Ketvirtas atsakymas – „kalkuliavimas ir

išlaidų apskaita yra nepriklausomi vienas nuo kito“ grindžiamas tuo, kad išlaidų apskaitos ir kalkuliavimo nevienodi tyrimo objektai ir jų pažinimo būdai. Juk praktiškai skirtingi gali būti tokie atvejai: 1) gali būti tvarkoma faktinių išlaidų apskaita, o produkcijos savikainos kalkuliacija nesudaroma; 2) faktinių išlaidų apskaitos gali ir nebūti, tačiau gali būti apskaičiuota planinė produkcijos savikaina. Atskirai paėmus, šie atsakymai visi atrodytų yra teisingi, tačiau jie neatskleidžia tikrojo išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo ryšio.

Vakarų šalių autorių [J. Edwards, 1989; Ch. Horngren, 1977; C. Drury, 1992; T. Skoun, 1977; D. Midlton, 1997; F. Miullendorff; M. Karrenbauer, 1996 ir kitų] ir buvusių socialistinių šalių autorių [I. Basmanov, 1970; E. Gilde, 1970; N. Čiumačenko, 1965; A. Margulis, 1966; V. Palij, 1987; S. Stukov, 1988; M. Vachrušina, 2000; V. Ivaškevič, 2003; A. Jaruga, V. Novak, A. Šychta, 2001 ir kt.] tyrimų analizė leidžia daryti šias apibendrinamąsias išvadas:

1. Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra bendras išlaidų tyrimo procesas, jų apskaičiavimo, apibendrinimo, kontrolės, įvertinimo bei visos produkcijos ir konkretaus jos vieneto savikainos nustatymo procesas. Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas padeda spręsti daug bendrų uždavinių – siekti taupumo, racionaliai naudoti visų rūšių išlaidas, atskleisti gamybos vidaus rezervus, mažinti produkcijos savikainą, didinti pelningumą ir kt.

2. Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra du savarankiški valdymo apskaitos etapai. Kiekvienu iš jų sprendžiami atitinkami uždaviniai. Išlaidų apskaitos pagrindinis uždavinys yra laiku, detalai ir tiksliai registruoti visas išlaidas, susijusias su produkcijos gamyba ir pardavimu, jas kontroliuoti, sisteminti ir apibendrinti. Produkcijos savi-

kainos kalkuliavimo svarbiausias uždavinys – tiksliai apskaičiuoti visos produkcijos ir jos vieneto savikainą. Taigi išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas, kaip savarankiški valdymo apskaitos etapai, yra susiję ir vienas kitą lemia: produkcijos savikaina apskaičiuojama remiantis išlaidų apskaitos duomenimis, o kalkuliavimas savo ruožtu daro tiesioginę įtaką išlaidų apskaitai. Produkcijos savikainos kalkuliavimą galima traktuoti kaip išlaidų apskaitos tęsinį. Todėl išlaidų apskaitos atskyrimas nuo produkcijos savikainos kalkuliavimo yra sąlyginis, labiau teorinės negu praktinės reikšmės klausimas.

Išlaidų apskaitos proceso atskyrimas nuo produkcijos savikainos kalkuliavimo padeda nuodugniau panagrinėti šią problemą, suformuluoti kiekvieno proceso konkretesnius uždavinius ir tikslus. Tačiau tai nereiškia, kad būtina dirbtinai ieškoti būdų ir požymių išlaidų apskaitos procesui atskirti nuo savikainos kalkuliavimo proceso. Daugiau dėmesio reiktų skirti atvirkštiniam procesui – stiprinti išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšį. Išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšys ir jų priklausomybė yra ypač svarbūs klasifikuojant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus.

## **2. Išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimas**

Išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimo problema labai plačiai nagrinėta tarybinėje apskaitos literatūroje. Daugelyje mokomųjų priemonių ir vadovėlių išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas buvo traktuojami kaip viena sąvoka ir rekomenduojama taikyti tris gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikai-

nos kalkuliavimo metodus: 1) fazinį, 2) užsakyimų, 3) normatyvinį. 1965 metais N. Čiumačenko pirmasis pasiūlė išlaidų apskaitos metodus ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus klasifikuoti atskirai. Jis siūlė tokius išlaidų apskaitos metodus: normatyvinį, detalinį, pagal gaminius arba jų grupes, pagal užsakymus, gamybos procesus ir pagal gamybą, o produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus tokius: normatyvinį, indeksinį, koeficientinį, šalutinės produkcijos išlaidų atėmimo, tiesioginio apskaičiavimo, kombinuotą ir sumavimo [N. Čiumačenko, 1965, p. 77, 95]. Vėliau panašią išvadą padarė A. Margulis [1966, p. 193]. Toliau tobulinant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimą tam tikrą reikšmę turėjo I. Poklado sukurta vienfazio normatyvinio, fazinio normatyvinio ir užsakyminio normatyvinio išlaidų apskaitos metodų sistema [I. Poklad, 1966, p. 175–181]. Originalias išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikacijas pateikė ir kiti autoriai. Pavyzdžiui, I. Basmanovas siūlė gamybos išlaidų apskaitos metodus skirstyti į normatyvinius ir nenormatyvinius [I. Basmanov, 1967, p. 159; 1973, p. 49, 60]. E. Gildė taip pat skyrė dvi grupes: prie pirmosios grupės priskyrė išlaidų apskaitos metodus, kai netaikomos išlaidų normos (užsakyminis ir fazinis), o prie antrosios – metodus, kai taikomos išlaidų normos [užsakyminis normatyvinis ir fazinis normatyvinis] [E. Gilde, 1968, p. 12]. Nevenodai buvo rekomenduojama klasifikuoti ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus. Daugelis autorių sutapatino išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus su kalkuliavimo techniniais būdais.

Šio straipsnio autoriaus 1975 m. atlikti tyrimai parodė, kad, klasifikuojant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, buvo taikomi skirtingi klasifikavimo po-

žymiai. Buvo prieita prie išvados, kad išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimo problema dar neišspręsta ir reikia atlikti tolesnius tyrimus [J. Mackevičius, 1975, p. 38–46]. Galima teigti, kad ši išvada galioja ir dabar, nes dėl išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų skiriasi ir Vakarų šalių autorių nuomonės. Pavyzdžiui, amerikiečių autoriai B. Nidzas, Ch. Andersonas, D. Kolduell yra tos nuomonės, kad išlaidų apskaitos metodai ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai yra bendri, nes jie pagrįsti viena iš dviejų koncepcijų: užsakyminiu arba faziniu savikainos apskaitos metodu [B. Nidz, Ch. Anderson, D. Kolduellis, 1994, p. 144]. T. Skouno teigimu, kad yra du išlaidų apskaitos metodai: 1) „sunaudotų“ [produkcijos] išlaidų ir 2) operacijų išlaidų apskaitos metodai. Jis įrodinėja, kad produkcija – tai ne priežastis išlaidoms susidaryti, tikroji jų susidarymo priežastis – ūkinės operacijos [T. Skoun, 1977, p. 76]. Vokiečių autoriai F. Miullendorfas ir M. Karrenbaueris išlaidų apskaitos metodą nustato atsižvelgdami į įskaitomų išlaidų apimtį ir mano, kad yra du metodai: 1) visų išlaidų apskaičiavimo ir 2) dalinio išlaidų apskaičiavimo metodai. Pažymėtina, kad šie autoriai skiria išlaidų apskaitos metodus ir savikainos kalkuliavimo metodus. [F. Miullendorf, M. Karrenbauer, 1966, p. 33]. Panašios nuomonės yra ir anglų autorius D. Midltonas [1997, p. 189–194].

Neprieita prie bendrų nuomonės ir naujesniuose rusų autorių darbuose. V. Palij skiria du išlaidų apskaitos metodus (faktinių ir normatyvinių išlaidų) ir keturis savikainos kalkuliavimo metodus (užsakyminį, fazinį, normatyvinį ir procesinį) [V. Palij, 1987, p. 203–208; 238–262]. S. Stukovas išskiria dvi savikainos kalkuliavimo metodų grupes: 1) periodinio kalkuliavimo ir neperiodinio kalkuliavimo [S. Stukov, 1988, p. 160], V. Ivaškevičius teigia, kad

priklausomai nuo gamybos tipo yra fazinis, užsakyminis ir koeficientinis kalkuliavimo metodai bei realių, vidutinių ir normatyvinių išlaidų apskaitos sistemos [V. Ivaškevič, 2003, p. 216–233; 255]. Yra autorių, mėginančių įrodyti, kad yra tik vienas išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas, o daugelio autorių pasiūlyti metodai (detalinis, užsakyminis, fazinis, normatyvinis, paprastasis ir kt.) yra tik šio metodo elementai, techniniai būdai. Pavyzdžiui, P. Papkovskajos teigimu, tik jų visuma sudaro išlaidų apskaitos metodą, tik visi taikomi kartu gali suteikti visapusišką informaciją apie gamybos išlaidas, normatyvinę apskaita yra ne savarankiškas išlaidų apskaitos metodas, o tik vienas iš išlaidų apskaitos metodo būdų [P. Papkovskaja, 2001, p. 181–182].

Gali kilti klausimas, kodėl autoriai taip nevienodai sprendžia šią problemą? Manoma, kad jų tyrimų organizavimui, išvadoms ir galutinei nuomonei turi įtakos galiojanti šalyje (šakoje, įmonių grupėje ar konkrečioje įmonėje) apskaitos politika ir praktika, teisės aktai, profesinės apskaitos organizacijų rekomendacijos ir kiti veiksniai.

Klasifikuojant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, svarbu tiksliai nustatyti klasifikavimo požymius. Rekomenduojama produkcijos savikainos kalku-

liavimo metodus klasifikuoti pagal šiuos požymius: 1) gamybos tipą; 2) išlaidų įskaitymo į savikainą mastą; 3) išlaidų normavimo lygį; 4) kalkuliavimo objektus (žr. 1 lentelę).

Gali būti taikomi ir kiti kalkuliavimo metodų klasifikavimo požymiai. Pavyzdžiui, siūloma metodus klasifikuoti pagal netiesioginių išlaidų paskirstymą į vienakoeficientį ir daugiakoeficientį, taikyti mišrius metodus, kai vieno metodo elementai derinami su kito metodo elementais, ir pan.

Kalkuliavimo istorija rodo, kad sukūrus naują metodą, jo kūrėjai ir šalininkai mėgindavo sukritikuoti taikomus metodus (juos vadindavo senais, atgyvenusiais, neveiksmingais ir pan.) ir kuo smulkiau išdėstyti naujojo metodo pranašumus. Ši tendencija pasireiškė per visą XX amžių. Net ir dabar, pavyzdžiui, nauja veikla pagrįsto išlaidų kalkuliavimo metodo (ABC) propaguotojai mėgina įteigti mintį, jog taikomi išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo metodai yra pasenę ir turi būti pakeisti ABC metodu. Tačiau, žinotina, kad nėra idealių, tinkamų visoms įmonėms ir gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų. Jų pasirinkimas priklauso nuo daugelio veiksnių: gamybos tipo ir technologinio proceso, išlaidų struktūros, produkcijos asortimento, vadovų keliamų tikslų ir daugelio kitų.

1 lentelė. *Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimas*

<i>Klasifikavimo požymiai</i>	<i>Metodų pavadinimas</i>
1. Pagal gamybos tipą	1. Užsakyminis 2. Procesinis a) paprastasis b) fazinis (pusfabrikatinis ir nepusfabrikatinis)
2. Pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą	1. Pilnasis (absorbcinis) 2. Dalinis (kintamų išlaidų)
3. Pagal išlaidų normavimo lygį	1. Normatyvinis (standartinių išlaidų) 2. Nenormatyvinis (faktinių išlaidų)
4. Pagal kalkuliavimo objektus	1. Produktų (vieno, produktų grupės, produkto sudedamųjų dalių – mazgų, detalių) 2. Veiklų 3. Funkcijų

### 3. Išlaidų biudžetų sudarymas ir jų analizė

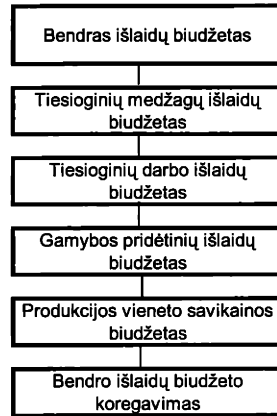
Įmonių vadovai ir vadybininkai, prognozuodami veiklos perspektyvas, dažnai prašo buhalterių smulkios informacijos apie būsimas išlaidas. Informaciją apie faktines išlaidas surinkti ir susisteminti yra nesunku, o numatyti būsimas išlaidas problemiška dėl šių priežasčių: 1) ateinantis laikotarpis gali būti netipinis, t. y. gali pasikeisti įmonės veiklos sritys ir apimtis, taigi gali pasikeisti ir išlaidų rūšys, struktūra ir apimtis; 2) atsirasti nenumatytų aplinkybių, vidaus ir išorės veiksnių, dėl kurių tam tikros išlaidos gali sumažėti arba padidėti (pavyzdžiui, įmonės rekonstrukcija, dalijimas ar jungimas, stichinės nelaimės ir kt.). Informacija apie būsimas išlaidas gaunama sudarius išlaidų biudžetus. Jų skaičius, forma ir struktūra labiausiai priklauso nuo šių veiksnių: 1) įmonės dydžio; 2) organizacinės struktūros; 3) veiklos ypatybių; 4) buhalterijų ir vyriausiųjų vadybininkų kvalifikacijos.

Sudarant išlaidų biudžetus kyla daug problemų, nes nėra šių biudžetų sudarymo pavyzdžių ar metodinių nurodymų.

Išlaidų biudžetus reikia sudaryti nuosekliai, tam tikra tvarka. Rekomenduojama tokia išlaidų biudžetų sudarymo seka (žr. 1 pav.).

Įvairūs biudžetai susiję – vienu biudžetų duomenų reikia kitiems biudžetams sudaryti.

Sudarant tiesioginių medžiagų išlaidų biudžetą daroma prielaida, kad nesikeis medžiagų išlaidų normos ir kainos (jeigu jos keičiasi planuojamu laikotarpiu, tai biudžeto rodikliai perskaiciuojami). Medžiagų išlaidų normos dažniausiai keičiasi įdiegus naujas technologijas, įrengimus ir įrangą. Medžiagų kainos labiausiai priklauso nuo jų vartojamųjų savybių kokybinių charakteristikų, paklausos svyravimų, pirkimo apimčių, pristatymo būdų ir kitų veiksnių. Biudžetui sudaryti reikia turėti duo-



1 pav. Išlaidų biudžetai ir jų sudarymo seka

menų apie pagrindinių medžiagų išlaidų normas ir kainas.

Norint teisingai sudaryti tiesioginių darbo išlaidų biudžetą, reikia turėti šiuos duomenis: planinę gamybos apimtį, darbo laiko normą produkcijos vienetui (valandomis) ir darbininko darbo valandos kaina. Teisingai atlikti tiesioginių darbo išlaidų planavimą svarbu dar ir todėl, kad šis rodiklis dažnai naudojamas gamybos pridėtinėms išlaidoms paskirstyti kalkuliuojant produkcijos savikainą.

Gamybos pridėtinės išlaidos yra labai įvairios ir skirstomos į dvi grupes: kintamas ir nuolatines. Sudarant pridėtinų išlaidų biudžetą reikia atsižvelgti į šį skirstymą. Kintamų išlaidų planavimas labiausiai priklauso nuo įmonių ypatybių, gamybos organizavimo, technikos ir technologijos. Šios išlaidos planuojamos straipsniais ir siejamos su konkrečiu gamybos apimtį matu (pavyzdžiui, dirbtu darbo valandų skaičiumi). Nuolatinių išlaidų suma nustatoma atsižvelgiant į įmonės organizacinę struktūrą, gamybos valdymo ypatybes, darbuotojų skaičių ir kt.

Įmonių vadybininkai gali sudaryti ir kitų išlaidų straipsnių biudžetus, kurie, atsižvelgiant į įmonių veiklos ypatybes gali skirtis forma ir turiniu. Labai įvairūs gali būti funkcinį padalinių išlaidų biudžetai.

Sudarant išlaidų biudžetus, labai svarbu nustatyti, ar buvo juose numatyta atsakomybė už jų sudarymą ir vykdymą. Neturėtų kilti klausimų, kas atsakingas už konkrečius rezultatus, pavyzdžiui, už tam tikrų išlaidų susidarymą. Asmenys, atsakingi už konkrečius rezultatus, turi turėti visus įgaliojimus ir būti kompetentingi, kad galėtų priimti tinkamus sprendimus. Labai svarbu nustatyti, ar su biudžetais yra susipažinę juos vykdančios darbuotojai. Praktikoje būna paradoksalių situacijų, kai biudžetai sudaromi labai kruopščiai, juos sudarant daug diskutuojama, bet apie juos nežino tie asmenys, kurie privalo juos vykdyti. Analizuojant tiesioginių medžiagų išlaidų biudžetą, reikia nustatyti, ar teisingai apskaičiuotas tam tikrų medžiagų poreikis produkcijai gaminti. Medžiagų poreikis priklauso nuo planuojamų pagaminti produkcijos vienetų ir medžiagos normos, reikalingos šiam vienetui pagaminti. Sudarant biudžetą, laikomasi prielaidos, kad reikalingos medžiagos reikiamaisiais kiekiais ir nustatytu laiku būtų pristatytos į gamybą. Tačiau praktikoje šios prielaidos ne visada pavyksta laikytis, dėl to ir atsiranda nuokrypių nuo biudžeto. Analitikas turi išnagrinėti tokių nuokrypių priežastis.

Nagrinėjant tiesioginių darbo išlaidų biudžetą, pirmiausia reikia įsitikinti, kokias darbo išlaidas tiesiogiai, be didesnių pastangų galima priskirti produkcijos vienetui. Jei tokių darbų daug ir skiriasi jų tarifai už darbo valandą, tai biudžete turi būti parodomas kiekvieno darbo poreikis valandomis ir pinigine išraiška.

Labai atidžiai turi būti analizuojami pridėtinių išlaidų biudžetai. Jie paprastai sudaromi dvių dalių: pirmoje dalyje parodomas kinta-

mos išlaidos, antroje – nuolatinės išlaidos. Biudžete parodoma kintamų ir nuolatinių išlaidų bendra suma ir atskirais straipsniais. Būtiną patikrinti, ar teisingai apskaičiuotos kintamų pridėtinių išlaidų normos, ar jos per tam tikrą laikotarpį nebuvo keičiamos.

Funkciniai padaliniai sudaro savo veiklos biudžetus. Analizuojant padalinių išlaidų biudžetus, patartina vadovautis principu, kad kiekvieno valdymo lygio vadovas turi atsakyti už jo padalinio padarytas išlaidas. Šio principo esmę sudaro dvi pagrindinės prielaidos: 1) išlaidos turi atitikti vadybininko atsakomybės lygį; 2) išlaidas, priskirtas tam tikram lygiui (padaliniiui), turi kontroliuoti būtent to padalinio vadovas.

#### **4. Išlaidų atsakomybės centrų nustatymas ir jų efektyvumo vertinimas**

Atsakomybės centrų koncepciją 1952 metais suformulavo H. Higginsas: kiekvienam įmonės padaliniiui priskiriamos tik tos pajamos ir išlaidos, už kurias jis atsako ir kurias gali kontroliuoti [H. Higgins, 1952, p. 17]. Atsakomybės centrai literatūroje apibūdinami įvairiai: kaip įmonės veiklos tam tikra zona (padalinys), kuriame galima nustatyti vadovo individualią atsakomybę [C. Drury, 1994, p. 47], kaip tam tikros veiklos sritis ar padalinys, kuriam vadovauja atsakingas asmuo (vadybininkas), turintis teisę ir galimybę priimti sprendimus [V. Ivaškevič, 2000, p. 56], kaip tam tikras mokymas, naujas psichologinis apskaitos traktavimas, skirtas vadovų elgesiui gerinti [J. Sokolov, 2000, p. 233], ir pan.

Atsakomybės centrai sudaromi pagal įvairius požymius, tačiau dažniausiai pagal atsakomybės sritis ir funkcijas (žr. 2 lentelę).

Daugiausia dėmesio skiriama išlaidų centrams. Išlaidų centru gali būti cechasis, darbo



2 lentelė. Atsakomybės centrų klasifikavimas

Atsakomybės centrų sudarymo požymiai	Atsakomybės centrai
1. Pagal atsakomybės sritis	1. Išlaidų 2. Pelno 3. Investicijų 4. Pardavimų
2. Pagal funkcijas	1. Pagrindiniai 2. Pagalbiniai
3. Pagal sudėtį	1. Paprasti 2. Sudedamieji
4. Pagal pastovumą	1. Laikini 2. Nuolatiniai

baras, brigada, agregatas, staklės. Valdymo tarnybose išlaidų centrais gali būti įmonės padaliniai, pavyzdžiui, tiekimo, pardavimų, projektavimo, planavimo, darbo užmokesčio, buhalterijos tarnybos. Pažymėtina, kad ne visada išlaidų centras turi būti teritoriškai atskirtas nuo kitų. Pagrindinis reikalavimas, kuris keliamas kuriant išlaidų centrus, – turi būti užtikrinta susidariusių šiame centre išlaidų apskaita ir kontrolė, kad šias išlaidas būtų galima palyginti su normatyvinėmis, taip pat su gautais rezultatais. Pagrindinis išlaidų centrų tikslas – siekti mažesnių išlaidų. Gerai tvarkant išlaidų centrų apskaitą ir lyginant išlaidas jų susidarymo vietose su pagamintos produkcijos apimtimi, galima nuolat kontroliuoti ne tik konkrečių padalinių išlaidas, bet ir visą jų veiklą, padidinti padalinių vadovų ir tiesiogiai darbuotojų atsakomybę už tam tikras išlaidas, tiksliau nustatyti padalinių pastangas ir laimėjimus siekiant mažinti išlaidas.

Tiriant išlaidų centrų veiklą, būtina patikrinti: ar kiekvienam išlaidų centrui nustatyti atitinkami išlaidų registravimo ir apskaičiavimo būdai; ar kiekvienas išlaidų centras yra savarankiška atsakomybės sritis; ar nėra didesnių sunkumų priskirti tam tikras išlaidas atitinkamam išlaidų centrui; ar atsakingi asmenys skiriami tik ten, kur išlaidas galima tiesiogiai nu-

statyti ir apskaičiuoti. Gerai tvarkoma išlaidų apskaita pagal centrus turi atsakyti į tokius klausimus: kur, kokiose vietose, kokios ir kokio dydžio išlaidos susidarė. Dabar ir teoretiškai, ir praktikai pripažįsta, kad nėra išlaidų, už kurias nebūtų kas nors atsakingas, todėl turi būti ieškoma atsakingų darbuotojų už atitinkamas išlaidas visais valdymo lygiais – nuo žemiausio iki aukščiausio.

Pagrindiniai centrai yra tiesiogiai susiję su produkcijos gamyba arba paslaugų teikimu. Atsiradusios juose išlaidos gali būti tiesiogiai priskirtos konkrečioms išlaidų nešikliams. Pagalbiniai centrai yra netiesiogiai susiję su produkcijos gamyba ir paslaugų teikimu. Čia susidariusios išlaidos paskirstomos gamybos padaliniais. Paskirstant pagrindinių ir pagalbinių centrų išlaidas, siekiama šių tikslų: 1) daryti ekonominius sprendimus, susijusius su išteklių paskirstymu; 2) duoti vadybininkams laisvę ir motyvus paskirstant tam tikras išlaidas; 3) apskaičiuoti pelną ir įkainoti turta, sudarant ataskaitas tiek vidaus, tiek išorės informacijos vartotojams; 4) pateisinti išlaidas [Ch. Horngren, G. Foster, 1991, p. 456].

Siekiant, kad išlaidų centrų veikla būtų efektyvesnė, labai svarbu, nustatant išlaidų centrus, laikytis šių taisyklių:

- 1) kiekvienam išlaidų centrui reikia nustatyti tam tikrus išlaidų apskaičiavimo kriterijus;
- 2) kiekvienas išlaidų centras turi būti savarankiška atsakomybės sritis;
- 3) visos buhalterio registruojamos išlaidos turi būti be didesnių sunkumų priskiriamos atitinkamam išlaidų centrui.

Praktikoje galioja taisyklė: atsakingus asmenis reikia skirti tik ten, kur išlaidas galima tiesiogiai nustatyti ir apskaičiuoti.

Išlaidų centrų apskaita pagrįsta išlaidų pagal rūšis apskaita. Tiksliau tariant, užfiksavus išlaidas pagal rūšis, toliau išlaidos paskirstomos pagal jų susidarymo centrus. Siūloma

3 lentelė. Išlaidų paskirstymas pagal centrus

Išlaidų rūšys	Išlaidų centrai					Iš viso
	tiekimo	gamybos	aptarnavimo	pardavimo	valdymo	
Medžiagos Darbo užmo- kestis ir t. t. Iš viso						

sudaryti tokią išlaidų paskirstymo lentelę (žr. 3 lentelę).

Svarbu nuolat kontroliuoti ir lyginti faktines išlaidas su normatyvinėmis. Lyginant visą faktinių išlaidų sumą su normatyvinėmis išlaidomis pagal kiekvieną atsakomybės centro operaciją, galima veiksmingai kontroliuoti išlaidas. Nėra prasmės lyginti visų normatyvinių išlaidų su faktinėmis išlaidomis, už kurias atsako keli įvairūs atsakomybės centrai.

Praktikoje ir teorijoje siūlomi įvairūs išlaidų apskaitos pagal atsakomybės centrus būdai. Reikšmingas T. Karpovos pasiūlytas išlaidų apskaitos pagal atsakomybės centrus būdas (žr. 4 lentelę). Iš lentelės matyti, kaip susidaro tam tikros išlaidos ir kaip jos paskirstomos konkrečioms atsakomybės centrims.

Išlaidų apskaitos pagal atsakomybės centrus būdai gali būti labai įvairūs, tačiau svarbu, kad jie padėtų atsakyti į konkrečius klausimus: kur, kokiose vietose, centruose, kokios ir kokio dydžio išlaidos susidarė.

Daugelis autorių tapatina išlaidų atsakomybės centrus su išlaidų susidarymo vietomis. Ypač tai buvo būdinga buvusių TSRS ir VDR apskaitos specialistų darbams [J. Mackevičius, 1984, p. 100–103]. Šis tapatinimas greičiausiai daromas todėl, kad išlaidų centrų ir išlaidų susidarymo vietų nustatymo kriterijai yra labai panašūs. Išlaidų vietos, panašiai kaip ir išlaidų centrai, nustatomi pagal teritorinį, funkcinį ir organizacinį (apskaitos, planavimo, prognozavimo ir pan.) požymius. Kai kuriais atvejais išlaidų centrai gali sutapti su išlaidų susidarymo

4 lentelė. Išlaidų apskaita pagal atsakomybės centrus [T. Karpova, 2000, p. 113]

Išlaidų susidarymas ir paskirstymas	Administracijos atsakomybės centrai	Pagalbinės gamybos atsakomybės centrai	Pagrindinės gamybos atsakomybės centrai		
			1	2	3
1. Pirminės išlaidos pagal susidarymo vietas	X	X	X	X	X
2. Administracijos atsakomybės centrų išlaidų paskirstymas		X	X	X	X
3. Pagalbinės gamybos atsakomybės centrų išlaidų paskirstymas			X	X	X
4. Bendra pagrindinės gamybos išlaidų suma			X	X	X

vietomis. Tačiau išlaidų susidarymo vietas ne visada susijusios su išlaidų susidarymo atsakomybe. Kiekvieną atsakomybės centrą sudaro daugybė išlaidų vietų ir, be to, į jį gali įeiti išlaidos, neturinčios tikslios susidarymo vietos. Labai svarbu išskirti pagrindines išlaidų susidarymo vietas: tai dažniausiai vietas, kuriose gaminama produkcija, taip pat gamybos procesą aprūpinančios vietas.

### Išvados

Suformuluotos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo pagrindinės tyrimų kryptys: 1) išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšio nustatymas; 2) išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimas; 3) išlaidų biudžetų sudarymas; 4) išlaidų atsakomybės centrų nustatymas. Šie klausimai turi teorinę ir praktinę reikšmę ir yra labai svarbūs kuriant Lietuvos buhalterinės apskaitos sistemą.

Nagrinėjant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ryšio problemą nustatyta, kad: 1) išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra bendras išlaidų tyrimo procesas, jų apskaičiavimo, apibendrinimo, kontrolės, įvertinimo bei visos produkcijos ir konkretaus jos vieneto savikainos nustatymo procesas. Išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas padeda spręsti daug bendrų uždavinių – siekti taupumo, racionaliai naudoti visų rūšių išlaidas, atskleisti gamybos vidaus rezervus, mažinti produkcijos savikainą, didinti pelningumą ir kt.; 2) išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra du savarankiški valdymo apskaitos etapai, tačiau jie yra glaudžiai susiję ir vienas kitą lemia: produkcijos savikaina apskaičiuojama remiantis išlaidų apskaitos duomenimis, o kalkuliavimas savo ruožtu daro tiesioginę įtaką išlaidų apskaitai. Produkcijos savikainos kalkuliavimą galima traktuoti kaip išlaidų apskaitos tęsinį. Todėl iš-

laidų apskaitos atskyrimas nuo produkcijos savikainos kalkuliavimo yra sąlyginis, labiau teorinės negu praktinės reikšmės klausimas.

Tiriant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų klasifikavimo problemą nustatyta, kad ši problema, nors sprendžiama daugiau nei 50 metų, neišspręsta ir būtina atlikti tolesnius tyrimus. Labai skiriasi tiek buvusių socialistinių, tiek Vakarų šalių autorių nuomonės. Klasifikuojant išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, svarbu tiksliai nustatyti klasifikavimo požymius. Rekomenduojama produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus klasifikuoti pagal šiuos požymius: 1) gamybos tipą (užsakininis, procesinis); 2) išlaidų įskaitymo į savikainą mastą (visiškas, dalinis); 3) išlaidų normavimo lygį (normatyvinis, nenormatyvinis); 4) kalkuliavimo objektus (produktas, veikla, funkcija).

Išlaidų biudžetų sudarymo tyrimas parodė, praktikoje kyla daug neaiškumų, nes nėra biudžetų sudarymo pavyzdžių ar metodinių nurodymų. Rekomenduojama sudaryti šiuos išlaidų biudžetus tokia tvarka: 1) bendras išlaidų biudžetas, 2) tiesioginių medžiagų išlaidų biudžetas, 3) tiesioginių darbo išlaidų biudžetas, 4) gamybos pridėtinių išlaidų biudžetas, 5) produkcijos vieneto savikainos biudžetas, 6) bendro išlaidų biudžeto koregavimas.

Atlikus išlaidų centrų nustatymo ir jų efektyvumo tyrimą buvo prieita prie išvados, kad nustatant išlaidų centrus reikia laikytis šių taisyklių: 1) kiekvienam išlaidų centrui reikia nustatyti atitinkamus išlaidų apskaičiavimo kriterijus; 2) kiekvienas išlaidų centras turi būti savarankiška atsakomybės sritis; 3) visos buhalterio registruojamos išlaidos turi būti be didesnių sunkumų priskiriamos atitinkamam išlaidų centrui. Negalima tapatinti išlaidų atsakomybės centrų su išlaidų susidarymo vietomis. Kiekvieną atsakomybės centrą sudaro daugybė išlaidų vietų ir, be to, į jį gali įeiti išlaidos, neturinčios tikslios susidarymo vietos.

## LITERATŪRA

1. Басманов И. А. Учёт производственных расходов предприятия. Москва: Финансы, 1967. С. 159.
2. Басманов И. А. Теоретические основы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. / Под ред. В. А. Новака. Москва: Финансы, 1970. С. 61.
3. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. Минск: Вышэйшая школа, 1973. С. 49, 60.
4. Чумаченко Н. Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Москва: Финансы, 1965. С. 77, 95.
5. Drury C. Management and Cost Accounting. 3 rd edition. London: Chapman & Hall, 1992.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт / Пер. с англ. Москва: Аудит, 1994. С. 47.
7. Edwards J. R. History of financial Accounting. London-New York, 1989.
8. Edwards J. R. (Ed.). Twentieth – Century Accounting thinkers. London-New York, Routledge, 1994.
9. Гильде Э. К. Методы учета затрат на производство // Бухгалтерский учёт. 1968, № 2, с. 12.
10. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учёта в промышленности. Москва: Финансы, 1970.
11. Higgins H. Responsibility Accounting // The Andersen's Chronicle. Chicago, April, 1952, p. 17.
12. Horngren Ch. T. Cost Accounting. New York, 1977.
13. Horngren Ch. Foster G. Cost Accounting. A Managerial Emphasis. 7 th edition. Prentice Hall International, 1991. P. 456.
14. Ивашкевич В. Б. Организация управленческого учёта по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учёт. 2000, № 5, с. 56.
15. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Юность, 2003. С. 216-233; 255.
16. Jaruga A., Nowak W., Schychta A. Rachunkowosc zarzadzca. Koncepcje i zastosowania. Lodz: Absolvent, 2001. P. 47.
17. Карпова Т. Управленческий учёт. Москва: ЮНИТИ, 2000. С. 113.
18. Mackevičius J. Gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas pramonėje. Vilnius: Mintis, 1975. P. 38-46.
19. Мащкевичюс Й. Организация бухгалтерского учёта в странах-членах СЭВ. Москва: Финансы и статистика, 1984. С. 100-103.
20. Маргулис А. Бухгалтерский учёт в отраслях народного хозяйства. Москва: Финансы, 1966. С. 193.
21. Мидлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений. Пер. с англ. / Под ред. И. И. Елисейевой. Москва: „Аудит“, издательское объединение „ЮНИТИ“, 1997. С. 184.
22. Мюллендорф Ф. Р., Карренбауер М. Производственный учёт: снижение и контроль издержек. Особенности их рациональной структуры. Пер. с нем. / Под ред. М. И. Корсанова. Москва: ФБК-Пресс, 1996. С. 33; 189-194.
23. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. Пер. с англ. / Под ред. Я. И. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 1994. С. 144.
24. Паллий В. Ф. Основы калькулирования. Москва: Финансы и статистика, 1987. С. 203-208; 238-262.
25. Папковская П. Я. Производственный учёт в АПК: теория и методология. Минск: Информпресс, 2001. С. 181-182.
26. Поклад И. И. Учёт, калькулирование и анализ промышленной продукции. Москва: Финансы, 1966. С. 175-181.
27. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Москва: „Аудит“, издательское объединение „ЮНИТИ“ 1996. С. 153-157.
28. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта. Москва: Финансы и статистика, 2000. С. 221, 233.
29. Скоун Т. Управленческий учёт. Пер. с англ. / Под ред. Эрншвили Н. Д. Москва: „Аудит“, издательское объединение „ЮНИТИ“, 1997. С. 76.
30. Стуков С. А. Система производственного учёта и контроля. Москва: Финансы и статистика, 1988. С. 160.
31. Valužis K. Apskaitos problemos. Vilnius: UAB „Viltis“, 2001. P. 176.
32. Вахрушина М. Бухгалтерский управленческий учёт. Москва: Финанстатинформ, 2000.
33. Zinkevičienė D. Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai. Doktoro disertacija. Socialiniai mokslai, ekonomika (6B). Kaunas: LŽŪU, 1997. P. 4.

## COST ACCOUNTING AND PRODUCT COSTING: TREND OF RESEARCH AND POSSIBILITIES FOR IMPROVEMENTS

Jonas Mackevičius

### Summary

Product costing is essential part of the accounting system under existing competitive market economy conditions. It is essential because cost accounting and product pricing covers complex of all accounting works that directly related with accounting of raw materials, payroll expenses, current and non-current assets, currency and other technical and economical indexes.

However, consideration for the cost accounting and product costing in Lithuania is insufficient. Cost accounting system does not exist in most enterprises while cost index is calculated only to fill in financial statements [D. Zinkevičienė, 1997, p. 4].

It is necessary to emphasize important historical fact that cost accounting and product costing problems had been analyzed more than 20 years in certain economy and industry fields in Lithuania (since 1964 till 1985). Current scientific theses were maintained through this period: E. Kunevičius „Problems of cost accounting and product costing improvement in the industry of textile (by the example of Lithuanian TSR enterprises)” (1968), A. Jankaitienė „Cost accounting and product costing improvement (by the example of Lithuanian TSR enterprises of furniture industry)” (1971), V. Konstantinavičius „Problems of construction installing works expenses and product costing improvements (by the example of Lithuanian TSR ministry of construction organization)” (1971), G. Savoniakienė „Cost accounting and product costing improvements (by the example of Lithuanian TSR enterprises of sewing industry)” (1972), L. Krivka „Cost accounting and product costing improvement (by the example of enterprises of local industry)” (1973), J. Listavičius „Cost accounting and analyze improvement according to internal self-supporting circumstances (by the example of Lithuanian TSR collective farms main industry fields)” (1974), A. Sadeckas „Cost accounting and product costing improvement (by the example of Lithuanian TSR enterprises of knitted fabrics industry)” (1974), D. Mačernienė „Cost accounting and product costing improvement in the industry of instruments (by the example of Lithuanian enterprises)” (1975), E. Kunevičius „Cost accounting improvement in the industry of cotton (by the example of Lithuanian TSR enterprises)” (1976), A. Valys „Cost accounting and product costing improvement in the industry of milk cattle-breeding (by the example of Lithuanian TSR collec-

tive farms in district of Radviliskis)” (1977), L. Buikas „Production costs management accounting and control improvement (by the example of Lithuanian TSR enterprises of instruments)” (1981), J. Žaptorius „Cost accounting improvement (by the example of Lithuanian enterprises of repair of agricultural maintenance committee)” (1985), N. Stončiuvienė „Production cost accounting and its strategical control improvement in close soil market-gardening)” (1985). Problems of broader accounting, economical analyze, self-supporting and planing were investigated in the other scientists dissertations (J. Mackevičius (1966), V. Mikutis (1968), V. Bruzauskas (1970), K. Pučinskas (1970), Z. Gaidienė (1972), V. Lubauskas (1980), G. Kalčinskas (1982), G. Gipiienė (1983), I. Toliatienė (1983), D. Žilinskaitė (1985), G. Černius (1987), L. Gaizauskas (1987) and other).

Deep analyze of cost accounting and product costing problems was suspended after the restoration of Lithuanian independence. It was thought that price of the products was determined by the market in the market economy therefore calculation of costs was inexpedient. However, practice of many countries has shown that result of enterprise activity is settled by the cost of production, that exactness of its calculation provides information which helps to decide which sort of production to produce [K. Valužis, 2001, p. 176]. Increasing influence of cost accounting on management system leads to solve many uncertain problems, for example, what expenses should be included into the costs of production, what indications should be used for classification of costs, what is the objects and unit for calculation in different industry fields and manufactures, how to choose the method of cost accounting and product costing properly, how to prepare budgets, to determine cost centres and to evaluate their efficiency, etc.

**Goal of research** – to clear up the main trends of cost accounting and product costing investigations at the present stage of accounting development in Lithuania.

**Object of research** – cost accounting and product costing as the main element of accounting system.

**Methods of research** – systematic, comparative, method of literature source analyze, detailing and summarizing, marking out the prior and significant fields.

Main trends of investigation of cost accounting and product were formulated: 1) determination of connection between cost accounting and product costing; 2) classification of cost accounting and product costing methods; 3) formation of budgets; 4) determination of cost centres. These questions are at a great importance for accounting system foundation in Lithuania and have theoretical and practical sense.

Having analyzed connection between cost accounting and product costing problems it was determined that: 1) cost accounting and product costing is general process of cost investigation, estimation, summarize, control, evaluation and determination of cost of all production and specific unit. Cost accounting and product costing helps to solve many problems – to achieve economy, to use all kinds of cost rationally, to disclose internal reserves of production, to decrease cost of production, to increase profitableness and etc.; 2) cost accounting and product costing are two different stages of management accounting, but are connected strongly: cost of production is determined upon cost accounting data, at the same time product costing makes direct influence on cost accounting. Product costing can be treated as continuation of the cost accounting. Therefore separation of cost accounting from product costing is conditional, more theoretical question.

Analyze of cost accounting and product costing methods classification problem has determined that this problem after 50 years of investigation is still unsolved and needs to make further researches. Opi-

nions of former socialistic and West countries authors are very different. It is important to determine indications for classification of cost accounting and product costing methods. Recommended classification indications: 1) according to the type of production (job order, process); 2) according to the scale of including of expenses into cost (absorption, direct); 3) according to level of costs ratio (standard, non-standard); 4) according to costing objects (products, activities, functions).

Research of cost budgets formation displayed that lack of examples and methodical instructions for budget formation leads to problems in practice. It is recommended to form cost budgets as follows: 1) general cost budget, 2) cost budget of primary raw materials' expenses, 3) cost budget of direct payroll expenses, 4) budget of production overheads, 5) budget of production unit costs, 6) adjustment of general cost budget.

Conclusions regarding determination of cost centres and their efficiency have shown that cost centres should be determined within the rules: 1) corresponding criterion of cost calculation should be determined for each cost centre; 2) each cost centre should be independent sphere of responsibility; 3) all registered costs should be ascribed to corresponding cost centre without any difficulty. It is not permitted to identify the cost centres together with places of cost formation. Each cost centre consists of different places of cost formation and, in addition, it can include cost without exact place of formation.

*Įteikta 2004 m. gegužės mėn.*