



## VEIKLA PAGRĮSTO PRODUKCIJOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMO METODO DIEGIMO PROBLEMAS

Giedrė Laurinavičienė<sup>1</sup>, Jonas Mackevičius<sup>2</sup>

Vilniaus universitetas, Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
El. paštas: <sup>1</sup>glaurinaviciene@yahoo.com; <sup>2</sup>jonas.mackevicius@ef.vu.lt

*Įteikta 2010-12-20; priimta 2011-02-24*

**Santrauka.** Veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas (ABC) – vienas naujausių ir efektyviausių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų. Tačiau ekonominėje literatūroje daugelis šio metodo aspektų išnagrinėti nepakankamai arba aiškinami skirtingai. Lietuvos Respublikos įmonės, šiuo metu kalkuliuojamos produkcijos savikainą, šio metodo netaiko arba naudoja tik atskirus jo elementus. Naudojant veikla pagrįstą produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą galima ne tik teisingai apskaičiuoti produktų savikainą, bet ir įvertinti įvairių įmonės veiklų efektyvumą, valdyti susidarančias išlaidas. Straipsnyje nagrinėjama veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo reikšmė ir vieta produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų sistemoje. Tiriama šio metodo privalumai ir priežastys, trukdančios ją diegti Lietuvos įmonių praktikoje. Siūlomi keturi metodo diegimo etapai: 1) įmonių veiklų identifikavimas; 2) kiekvienos veiklos išlaidų apskaičiavimas; 3) kiekvienos veiklos srities išlaidų sukėlėjų ir jų koeficientų nustatymas; 4) produktų savikainos apskaičiavimas. Nagrinėjami veiksmai, kuriuos reikia atlikti šiuose etapuose.

**Reikšminiai žodžiai:** veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimas, ABC, veiklų identifikavimas, išlaidų sukėlėjai, diegimo etapai, netiesioginės išlaidos.

## IMPLEMENTATION PROBLEMS OF ACTIVITY- BASED COSTING METHOD (ABC)

Giedrė Laurinavičienė<sup>1</sup>, Jonas Mackevičius<sup>2</sup>

Vilnius University, Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius, Lithuania  
E-mails: <sup>1</sup>glaurinaviciene@yahoo.com; <sup>2</sup>jonas.mackevicius@ef.vu.lt (corresponding author)

*Received 20 December 2010; accepted 24 February 2011*

**Abstract.** Activity- based costing method (ABC) is quite a new and modern product costing method. However, many aspects of this method are not examined enough or interpreted differently in the economic literature. Lithuanian companies do not use this method or use only its separate components. Activity- based costing method is useful because it calculates products' cost, assesses the effectiveness of activities and manages costs of activities. This article analyzes ABC method's importance and its place in product costing methods' system, advantages and reasons which prevent from using this method in Lithuanian companies. This article analyzes the main implementation stages: 1) identification of activities which take place in organization; 2) calculation of the costs of each activity; 3) determination of cost drivers and coefficients of cost drivers for each activity; 4) calculation of products' cost.

**Keywords:** activity- based costing, ABC, cost drivers, identification of activities, implementation stages, indirect costs.

**JEL Classification:** M10, M48, P2.

## 1. Įvadas

Produkcijos savikaina – vienas svarbiausių rodiklių, apibūdinančių įmonės veiklos efektyvumą. Teisingai kalkuliuojant produkcijos savikainą galima gauti daug informacijos apie įvairių išlaidų susidarymą, jų kitimo tendencijas, atsiradimo vietas, priežastis, kaltininkus. Taikant tinkamus produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, galima ne tik teisingai apskaičiuoti produktų savikainą, prognozuoti jų kainas ir pelną, bet ir vertinti veiklos efektyvumą, ekonomiškumą, priimti veiksmingus valdymo sprendimus.

Ekonominėje literatūroje nagrinėjami įvairūs produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai, kurie dažniausiai skirstomi į tradicinius ir moderniuosius. Nuo 1985 m. užsienio šalių literatūroje galima aptikti daug publikacijų, kuriose vienu ar kitu aspektu kritikuojami tradiciniai (paprastasis, fazinis, užsakyminis, normatyvinis) produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai. Pabrėžiama, kad pastaraisiais metais daugelio įmonių veikloje įvyko svarbių gamybinės, komercinės, finansinės, investicinės veiklos pokyčių, verslas vykdomas labai sudėtingoje, dinamiškoje ir konkurencingoje aplinkoje. Įmonių vadovai nori gauti tokią informaciją, kurią naudojant būtų galima ne tik teisingai apskaičiuoti produkcijos savikainą, bet ir priimti optimalius sprendimus, kaip pagaminti konkurencingą produkciją, užtikrinti aukštą jos kokybę, kaip sumažinti išlaidas jai pasiekti. Tokiems sprendimams priimti reikia informacijos apie įvairias įmonės veiklos sritis, kurių metu sunaudojami išteklių ir sukuriama nauja vertė, kurios pageidauja vartotojai (Mackevičius, Valkauskas 2010). Tokią informaciją suteikia vienas iš modernių produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų – veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas. Svarbiausia šio metodo nuostata yra ta, kad kiekvienai veiklai reikia tam tikrų išlaidų, o produktų gamyba ir pardavimas sukuria įvairių veiklų poreikį. Veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo teorinius pagrindus pirmieji išdėstė JAV autoriai savo publikacijose (Kaplan, Johson 1987; Cooper 1988; Cooper, Kaplan 1988). Vėliau šie ir kiti užsienio autoriai (Bradford 2008; Dickinson, Lere 2003; Horngren *et al.* 2005; Drury 1994, 2008; Jarunga *et al.* 2001; Rushinek 2007) nagrinėjo šio metodo aspektus, siūlė skirtingus jo pavadinimus (išlaidų kalkuliavimo, išlaidų valdymo, išlaidų paskirstymo, išlaidų apskaitos ir kt.), tyrė jo diegimo galimybes įvairiose ūkio šakose. Lietuvių autoriai šį metodą pradėjo nagrinėti 1999 m. (Grondskis, Bogauskas 1999a, 1999b; Jovaiša 1999). Ypač svarbi G. Grondskio daktaro disertacija „Integruotas įmonės kaštų apskaitos modelis“ (2000), kurioje jis išanalizavo ir įvertino tradicines bei modernias išlaidų apskaitos sistemas, sukūrė integruotą išlaidų apskaitos modelį, apimantį veikla pagrįstą produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą ir apribojimų teoriją.

Tačiau šių autorių nuomonės skiriasi įvairiais šio metodo klausimais: dėl jo įvardijimo, apibrėžimo, privalumų,

priežasčių, trukdančių jį įdiegti ir ypač dėl diegimo etapų. Atsižvelgiant į tai buvo suformuluotas šio tyrimo tikslas – sukurti nuoseklią veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo diegimo sistemą, kurią galėtų taikyti Lietuvos Respublikos įmonės.

Tiksliui pasiekti buvo iškelti šie uždaviniai:

- 1) ištirti veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo turinį ir jo vietą produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų sistemoje;
- 2) išryškinti svarbiausius metodo privalumus;
- 3) nustatyti priežastis, trukdančias diegti metodą;
- 4) išskirti svarbiausius metodo diegimo etapus ir juose būtinus atlikti darbus.

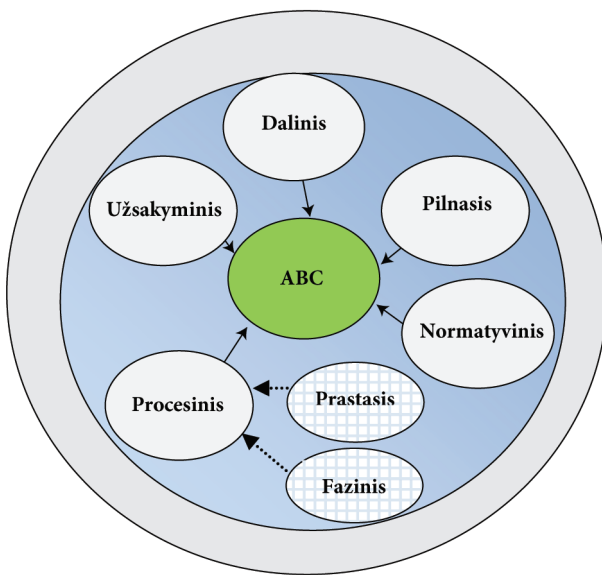
*Tyrimo metodai:* mokslinės literatūros analizė ir vertinimas, informacijos lyginimas, grupavimas ir apibendrinimas.

## 2. Veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo turinys ir jo vieta savikainos kalkuliavimo metodų sistemoje

Šiuolaikinės automatizuotos ir kompiuterizuotos gamybos sąlygomis įmonėse mažėja tiesioginio darbo ir sparčiai didėja netiesioginės išlaidos: sandėliavimo, medžiagų tiekimo, administravimo, pakavimo, produkcijos pardavimo ir kitos. Paskirstyti netiesiogines išlaidas iki tol naudotais tradiciniais kalkuliavimo metodais tampa netikslinga. Siekdamos tiksliau įvertinti netiesiogines išlaidas, nemažai JAV bei Vakarų Europos įmonių ėmė taikyti modernius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, suteikiančius tikslesnių duomenų apie patiriamas išlaidas įmonės veikloje. Vienas iš tokių metodų – veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas, kuris užsienio literatūroje viena-reikšmiškai apibrėžiamas terminu *Activity Based Costing*, arba sutrumpintai *ABC*. Lietuvių autoriai šį metodą įvardija skirtingai. Jis vadinamas *veiklų kaštų apskaita* (Jurkštienė 2002), *veiklų kaštų apskaita* (Pukelis 2002), *veiklų išlaidų apskaita* (Zabielavičienė 2005), *kaštų apskaita pagal veiklas* arba *veikla pagrįsta kaštų apskaita* (Jagminas 2009), *veikla grįsta kaštų apskaitos sistema* (Šapkauskienė, Leitoniene 2009). Čia būtina pažymėti du dalykus. Pirma, žodis *kaštai* lietuvių kalboje yra vengtina vartoti svetimybė (Valstybinė Lietuvių kalbos komisija 2010). Antra, apibūdinant minėtą metodą žodžiu *apskaita* netikslu, nes anglų kalbos žodis *costing*, išverstas į lietuvių kalbą, reiškia išlaidų arba savikainos kalkuliavimą, skaičiavimą, bet ne apskaitą.

Tiksliau *Activity Based Costing* metodas lietuviškai įvardijamas kaip „veikla pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas“ (Jovaiša 1999), „veiklos sritimis pagrįstas išlaidų skaičiavimas“ (Bukevičius *et al.* 2009), „veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimo sistema“ (Mackevičius 2003; Lakis *et al.* 2010). Manytume, kad teisingiausia būtų vartoti terminą **veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas**.

Žodis *kalkuliavimas* vietoje tinkamo žodžio *skaičiavimas* siūlomas vartoti todėl, kad įmonės buhalterinėje apskaitoje sudaromos kalkuliacijos (produktų kainos, išlaidų dydžio ir pan. apskaičiavimas) (Dabartinės lietuvių kalbos žodynas 1993: 278), ir šis žodis yra plačiai vartojamas. Teisinga būtų žodį *metodas* keisti žodžiu *sistema*, nes iš tikrųjų *Activity Based Costing* reiškia daugiau negu produkcijos savikainos kalkuliavimą, jo paskirtis platesnė ir svarbesnė – identifikuoti įmonėje vykdomas veiklas, apskaičiuoti kiekvienos veiklos išlaidas, nustatyti jų sukėlėjus ir kt. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad galiausiai apskaičiuojama produktų savikaina ir kad jis autorių nuolat lyginamas su tradiciniais savikainos kalkuliavimo metodais, siūloma jį vadinti *metodu*, o ne *sistema*. Atsižvelgiant į tai, kad iki šiol nėra sutarta dėl šio metodo (sistemos) pavadinimo lietuvių kalba, šiame straipsnyje toliau vartosime sutrumpintą angliškąjį terminą ABC.



1 pav. ABC vieta produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų sistemoje

Fig. 1. The place of ABC in product costing methods system

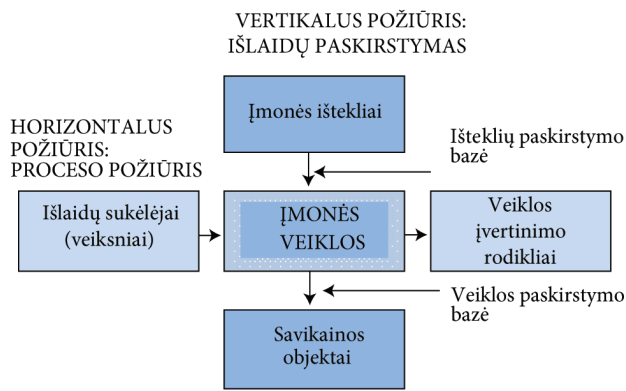
ABC vietą tradicinių kalkuliavimo metodų sistemoje rodo 1 pav. Kaip matyti, tarp ABC, užsakyminio, procesinio, normatyvinio, pilnojo ir dalinio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodų egzistuoja ryšys. ABC metodas panašus į procesinį produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą tuo, kad taikant procesinį fazinį produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą gamybos išlaidos skaičiuojamos pagal gaminio ar pusfabrikačio pereinamas technologinio proceso fazes, o taikant ABC metodą – savikaina kalkuliuojama pagal veiklas, kurias reikia atlikti norint pagaminti produktus. Normatyvinis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas susijęs su ABC metodu tuo, kad taikant normatyvinį metodą atliekama operatyvinė nukrypimų nuo

nustatytų normų analizė, kuri organizuojama taip, kad leistų nustatyti nukrypimų priežastis ir kaltininkus, o taikant ABC bandoma nustatyti netiesioginių išlaidų atsiradimo priežastis ir kaltininkus (t. y. išlaidų sukėlėjus). Taigi tiek normatyviniam metodui, tiek ABC būdinga tai, jog taikant šiuos metodus stengiamasi išsiaiškinti išlaidų atsiradimo priežastis ir kaltininkus. ABC, pilnasis, užsakyminis, procesinis ir normatyvinis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai pasižymi tuo, kad juos taikant į produkcijos savikainą įtraukiamos visos gamybos išlaidos. Visiems 1 pav. pateiktiems produkcijos savikainos kalkuliavimo metodams būdinga tai, kad jie visi atsako į klausimus „*kur* išlaidos buvo patirtos (išlaidų centras), *kokios* tai išlaidos (išteklių tipas), *kada* jos buvo patirtos, *kas* atsakingas už šias išlaidas (atsakomybės (išlaidų) centro vadovas)“ (Bukevičius *et al.* 2009: 244). Tačiau tradiciniai produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai neatsako į klausimą, *kodėl* išlaidos buvo patirtos.

ABC metodas atsako ne tik į šį klausimą: jo tyrimo laukas kur kas platesnis. Galbūt dėl šios priežasties Lietuvos ir užsienio autoriai pateikia skirtingus ABC metodo apibrėžimus. Tokie autoriai, kaip Jagminas (2008), Lenkty (2003), Zimmerman (2006), Stevenson, Barnes, Stevenson (1993), apibrėždami ABC metodą akcentuoja, kad jis skirtas netiesioginėms išlaidoms traukti į apskaitą. Daugelis kitų valdymo apskaitos specialistų: Bradford (2008), Jovaiša (1999), Makepeace (1997), Zabieliavičienė (2005) ir Jurkštienė (2002), pabrėžia, kad ABC metodo esmė – identifikuoti įmonėje vykdomas veiklas ir jas susieti su išlaidomis, reikalingomis nustatytoms veikloms vykdyti. Pukelis (2002) nurodo, kad identifikavus smulčiausias veiklas galima nustatyti šių veiklų naudingumą įmonei. Taigi remiantis pateiktais įvairių autorių apibrėžimais ABC metodą galima apibrėžti taip: **ABC metodas** – tai *metodas, padedantis identifikuoti įmonėje vykdomas veiklas, paskirstyti netiesiogines išlaidas šioms veikloms pagal jų indėlį į produktų kūrimą ir pardavimą bei apskaičiuoti produktų savikainą*. Taigi šiuo metodu siekiama gauti kuo tikslesnę informaciją apie išlaidas, geriau įvertinti veiklą, patobulinti išlaidų kontrolę, valdymą ir prognozavimą.

### 3. ABC metodo privalumai

Daugelis autorių, nagrinėjusių ABC metodo reikšmę, struktūrą ir taikymo praktikoje galimybes, pabrėžia daug jo privalumų, palyginti su tradiciniais metodais. Vienas svarbiausių jo pranašumų tas, kad jis *teikia daug informacijos apie įvairias įmonės veiklos sritis, kurios sukelia tam tikras išlaidas*. Todėl pagrindinis dėmesys taikant ABC metodą turi būti sutelktas į įmonėje vykdomas veiklos sritis, nes tik turint informacijos apie įmonėje vykdomas veiklas galima nustatyti, įvertinti ir valdyti išlaidas. Įmonėje vykdomų veiklų svarbą, taikant ABC metodą, rodo 2 pav.



2 pav. ABC modelis (sudaryta autorių, remiantis Jovaiša 1999: 43–44)

Fig. 2. The model of ABC

Iš paveikslu matyti, kad ABC metodas suteikia galimybę pažvelgti į įmonės veiklą dvejopai: *išlaidų paskirstymo* (vertikaliu) ir *proceso* (horizontaliu) požiūriais. Išlaidų paskirstymo požiūris – giluminis ir savo nuoseklumu nelabai skiriasi nuo išlaidų nustatymo tradiciniais metodais, o proceso požiūris yra naujas, nes jis vertinant veiklą pabrėžia išlaidų veiksmų svarbą. Remiantis *vertikaliu požiūriu* į įmonės veiklą, galima pastebėti, kad šiuo atveju pats svarbiausias yra veiklų aspektas (Jurkštienė 2002: 67). Laikantis šio požiūrio galioja nuostata, kad savikainos objektai reikalauja veiklos (darbų), kuriai reikalingi ištekliai. *Horizontalus požiūris* leidžia nustatyti, kokios ir kaip gerai atliekamos veiklos. Šis požiūris įvertina veiklos vykdymą, t. y. leidžia suprasti, įvertinti ir patobulinti visą būtiną veiklų grandinę (Jovaiša 1999: 44).

Kai kurie Lietuvos (Lenktys 2003; Šapkauskienė, Leitonienė 2009) ir užsienio (Cooper, Kaplan 1991) autoriai nurodo, kad ABC metodas padeda išaiškinti, *kurioms veikloms atlikti reikia daugiausia išlaidų*. Taikydami ABC metodą valdymo apskaitos darbuotojai gali sutelkti dėmesį ir pastangas į tų veiklų, kurios daro didžiausią įtaką produktų gamybai, išlaidų mažinimą (Cooper, Kaplan 1991: 130; Drury 1994: 282). Taikant ABC metodą įmonės veikloje įvertinami įmonės vidaus darbų mastai ir išlaidos, todėl galima ieškoti būdų, kaip pakeisti brangiai kainuojančius vidinius darbus pigesniais arba tuos darbus perduoti vykdyti kitoms įmonėms (Lenktys 2003).

Vienas iš ABC metodo privalumų ir tikslų – *užkirsti kelią išlaidų paskirstymo iškraipymams* (Kim, Ballard 2001). Tradiciniai produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai sujungia visas netiesiogines išlaidas ir paskirsto jas naudodami bazes, bendras visiems įmonės produktams. Dažniausia išlaidos paskirstomos naudojant tiesioginio darbo išlaidų paskirstymo bazę. ABC metodas padeda sumažinti išlaidų paskirstymo iškraipymus, nustatydamas pagrindines veiklas, kuriose susidaro išlaidos, ir apibrėždamas išlaidų

sukėlėjus (Kim, Ballard 2001). H. Snyder ir E. Davenport pažymi, kad tikslesnis išlaidų paskirstymas leidžia geriau priimti valdymo sprendimus. Kai įmonės darbuotojai gauna informaciją apie tiksliai atskirų įmonės padalinių išlaidas, jie gali geriau panaudoti ribotus įmonės išteklius (Snyder, Davenport 1997: 162).

ABC metodas *padeda nustatyti naudingiausias veiklas*, o naudingomis laikomos tos veiklos, kurios taupiai ir kokybiškai kuria produktų vertę (Mackevičius 2003: 266; Jurkštienė 2002: 65). Kai kurie autoriai prie ABC metodo privalumų priskiria *nuolatinį produktų ir gamybos procesų tobulinimą* (Šapkauskienė, Leitonienė 2009). Kiti pabrėžia, kad ABC metodas leidžia analizuoti įmonėje vykdomas veiklas pagal tai, ar jos prideda, ar ne produktui vertės pirkėjo požiūriu. Analizės procesas vyksta nuolatos, stebint pelno duodančias veiklas bei tas, kurias būtina tobulinti arba kurių reikėtų atsisakyti (Jovaiša 1999: 38).

Kai kurie valdymo apskaitos specialistai teigia, jog ABC metodas naudingas tuo, kad jį naudojant atliekama produktų *pelningumo analizė*, t. y. nustatoma, kurie produktai yra pelningiausi ir į kokias veiklas reikia sutelkti visas pastangas (Cooper, Kaplan 1991). Dėl šios priežasties mažiau laiko, piniginių lėšų ir pastangų naudojama tiems produktams, kurie nėra tokie pelningi įmonei. Pagaliau ABC metodo taikymas leidžia priimti geresnius valdymo sprendimus: kai atskirų padalinių vadybininkai tiksliai žino savo padalinio veiklai reikalingas išlaidas, jie gali efektyviau priimti sprendimus, susijusius su ribotų išteklių sunaudojimu (Snyder, Davenport 1997: 162).

Išvardyti ABC metodo pranašumai įrodo šio metodo svarbą ir būtinybę diegti Lietuvos įmonėse.

#### 4. Priežastys, trukdančios diegti ABC metodą

Pagrindinės priežastys, trukdančios diegti ABC metodą, susijusios su šio metodo trūkumais, kuriuos ne vienas autorius bandė surasti ir išryškinti. Tačiau diegiant ABC metodą būtina įvertinti ne tik jo privalumus, bet ir trūkumus, kurie atsiranda priėmus sprendimą jį diegti. A. Pukelis ABC metodo trūkumus siūlo klasifikuoti į *objektyvius* ir *subjektyvius*. Prie objektyvių trūkumų jis priskiria: reikalingas specialias žinias, reikalingą papildomą darbą bei lėšas, įdiegti reikalingo laiko trūkumą. Prie subjektyvių priežasčių priskiriamas įmonės darbuotojų nenoras kažką keisti ir papildomai dirbti, darbuotojų pavydas, kad kitas darbuotojas, o ne jis pats pasiūlė įdiegti ABC sistemą įmonėje (Pukelis 2002).

Kiti valdymo apskaitos specialistai nurodo, kad patys svarbiausi ABC metodo trūkumai susiję su *papildomų lėšų ir laiko poreikiu*, kuris atsiranda diegiant ir taikant šį metodą. Papildomos lėšos pirmiausia reikalingos būtinai įrangai įsigyti (Gunasekaran *et al.* 1999: 289). Be to, dažnai įmonių vadovai ne nuolat peržiūri duomenis, todėl gaminių matavimai tampa netikslūs ir nebeaktualūs (Šapkauskienė,



Leitonienė 2009). J. L. Zimmerman pabrėžia, kad įmonei, taikančiai ABC metodą, naudinga išskirti kuo daugiau išlaidų sukėlėjų, nes tai leidžia nustatyti tikslesnes produktų kainas, sumažinti produktų išlaidas ir efektyviau panaudoti išteklius. Tačiau didesnis išlaidų sukėlėjų skaičius reikalauja daugiau piniginių išteklių (išlaidų sukėlėjams išskirti, duomenims apie išlaidų sukėlėjus kaupti ir pan.). Dažnai išlaidos, kurios reikalingos išlaidų sukėlėjams išskirti, viršija ABC metodo teikiamą naudą (Zimmerman 2006: 584).

Lenkijos autoriai nurodo, kad praktikoje taikyti ABC metodą nėra lengva, kartais reikia pakeisti organizacinę įmonės valdymo struktūrą ir net produkcijos gamybos technologinį procesą (Jarunga et al. 2001: 320). Golov (Голов 2004: 111) nuomone, ABC metodo netikslinga diegti įmonėse, kurios gamina vienerūšę produkciją ir kurių technologinis gamybos procesas nesudėtingas. Viena priežasčių, trukdančių diegti ABC metodą, yra reikiamos koordinacijos tarp techninių, ekonominių sistemų ir ypač buhalterijos nebuvimas, nepakankamas techninis ir technologinis gamybos paruošimas.

Tačiau pagrindinė priežastis, stabdanti ABC metodo diegimą praktikoje, buvo ir yra nepakankamas įmonių vadovų dėmesys apskaitos klausimams. Be buhalterinės apskaitos informacijos neįmanoma valdyti bet kokių sistemų – biologinių, techninių, ekonominių ir kt. (Domėika 2008). Įmonių vadovai klaidingai vertina ABC metodo kontrolines, analitines ir informacines funkcijas.

## 5. ABC metodo diegimo procesas: svarbiausi etapai ir juose atliekami darbai

Daugelio įmonių buhalteriai klausia, kokius darbus ir koku nuoseklumu reikėtų atlikti diegiant ABC metodą. Apskaitos literatūroje nėra vienareikšmiško atsakymo į šį klausimą. ABC metodo diegimo procesas yra gana sudėtingas. Įvairūs autoriai nurodo skirtingus šio metodo diegimo etapus, jų pavadinimus ir skaičių. Vieni autoriai išskiria 4–5 (Davidavičienė, Tamulevičienė 2003; Mackevičius 2003; Drury 1994; Jovaiša 1999; Pukelis 2002), kiti 7–8 (Horngren et al. 2005; Roztockis, Valenzuela 1999) etapus. Kai kurie autoriai pirmajame diegimo etape siūlo nustatyti visas įmonės veiklas (Jovaiša 1999; Pukelis 2002), kiti tik pagrindines (Drury 1994; Roztockis, Valenzuela 1999). Tačiau visi autoriai sutaria dėl paskutinio etapo, kuriame turi būti apskaičiuojama savikaina. Galima daryti išvadą, kad įvairių autorių siūlomi skirtingi etapų pavadinimai, jų skaičius ir nuoseklumo seka atsirado dėl skirtingo šio metodo esmės supratimo, taip pat dėl jo diegimo praktikoje ypatybių: skirtingų įmonių veiklos yra skirtingos, jose atliekamos paprastos ir labai sudėtingos operacijos. Be to, skiriasi įmonių organizacinės struktūros, gamybos ciklai, darbo organizavimo formos ir kt.

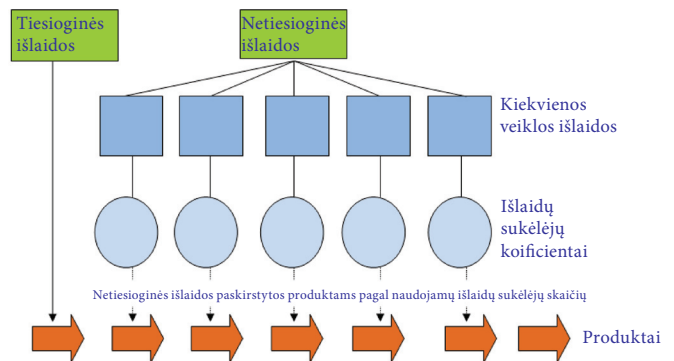
Diegiant ABC metodą, būtina žinoti šias pagrindines nuostatas: a) nustatyti, kas sukelia netiesiogines išlaidas ir

kaip jos susijusios su produktais; b) daugelis ilgo laikotarpio gamybos išlaidų yra netiesioginės ir tik šiuo metodu galima nustatyti, kas lemia netiesioginių išlaidų pasikeitimą per tam tikrą laikotarpį; c) įmonėje įvairios veiklos lemia tam tikras išlaidas, o konkretūs produktai sukuria veiklų paklausą; d) ryšys tarp veiklų ir produktų atsiranda priskiriant veiklos išlaidas produktams pagal veiklų indėlį į konkretų produktą. Taigi galima visiškai sutikti su C. Drury nuomone, kad ABC metodas skirtas nustatyti veiksniams, sukeliantiems tam tikrų veiklų poreikį, toms veikloms atlikti reikalingas išlaidas ir kaip tos veiklos susijusios su produktais (Drury 1994: 275).

Taikant ABC metodą tiesioginės išlaidos iškart priskiriamos produktams, o netiesioginės išlaidos, prieš jas priskiriant konkrečioms produktams, pereina tam tikrus etapus (3 pav.).

Svarbu kuo tiksliau įvertinti ir išskirti tokius etapus, kurie padėtų mažiausiomis sąnaudomis įdiegti ABC metodą. Bendriausiu atveju galima išskirti šiuos svarbiausius ABC diegimo etapus (konkrečiose įmonėse jie gali būti suskaidyti į smulkesnius):

- 1) įmonės veiklų identifikavimas;
- 2) kiekvienos veiklos išlaidų apskaičiavimas;
- 3) kiekvienos veiklos srities išlaidų sukėlėjų nustatymas;
- 4) produktų savikainos apskaičiavimas.



3 pav. ABC metodo netiesioginių išlaidų paskirstymo schema (Lucey 2002: 15)

Fig. 3. The ABC method's scheme of overhead costs allocation

**1 etapas – įmonės veiklų identifikavimas.** Šis etapas – vienas svarbiausių ABC metodo įdiegimo įmonėje etapų, kuriame reikia nustatyti ir apibūdinti pagrindines įmonės veiklos sritis. Įmonės veikloje galima išskirti labai daug tokių veiklų – iki šimto ar dar daugiau, tačiau kuo daugiau veiklos sričių išskiriama, tuo sunkiau išlaidas surašyti. Manoma, kad geriausia išskirti nuo dvidešimt iki trisdešimt veiklų (Jagminas 2008). Dažniausia nustatomos veiklos sritys, kurios teikia naudą ir kurios sunaudoja daugiausia netiesioginių išlaidų. Siekiant kuo geriau nustatyti pagrindines

įmonės veiklas, reikia susipažinti su įmonės valdymo sistema, darbo organizavimu, įmonės vidaus bei išorės aplinka. Valdymo apskaitos literatūroje pateikiamos įvairios veiklos sričių klasifikacijos. Ištyrus ir įvertinus tokių autorių, kaip Drury (2008), Dickinson, Lere (2003), Zimmerman (2006), Akyol, Tuncel, Bayhan (2005), klasifikacijas siūloma tokia bendriausia, daugeliui įmonių tinkamiausia veiklų klasifikacija: 1) *veikla, susijusi su produkto vieneto gamyba*; 2) *veikla, susijusi su produktų grupės gamyba*; 3) *veikla, palaikanti produkcijos gamybą ir pardavimą*; 4) *bendra įmonės veikla*.

**Veiklos, susijusios su produkto vieneto gamyba, išlaidos** proporcingos parduotų arba pagamintų produktų vienetų kiekiui. Prie šių išlaidų priskiriamos tiesioginio darbo, žaliavų naudojimo, energijos išlaidos, nusidėvėjimo, remonto, įrengimų darbo ir kitos išlaidos.

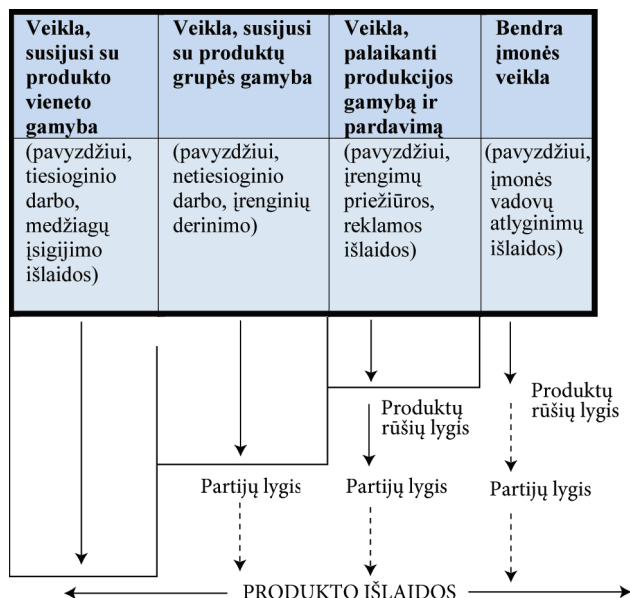
**Veikla, susijusi su produktų grupės gamyba** – tai veikla, reikalinga grupei produktų pagaminti. Išlaidos, susijusios su šio tipo veikla, nepriklauso nuo produkcijos kiekio ir dažniausia yra ne kintamos, bet pastovios. Prie šių išlaidų galima priskirti kokybės kontrolės, įrengimų derinimo, atsargų judėjimo, atsargų užsakymo ir kitas išlaidas.

**Veikla, palaikanti produkcijos gamybą ir pardavimą** – tai tokia veikla, kurios pagrindinis tikslas yra sąlygų sudarymas produktų gamybai bei pardavimui. Šioje veikloje patiriamos išlaidos nuo produktų kiekio nepriklauso, nes išlaidos dažnai yra pastoviosios. Šiai veiklai galima priskirti produktų projektavimo, inžinerinių pasikeitimų, įrengimų priežiūros, produktų rėmimo ir reklamos, rinkos tyrimų, procesų kontrolės, produktų specifikacijų sudarymo, valdymo sistemos ir kitas išlaidas.

**Bendra įmonės veikla** – tai veikla, visiškai nepriklausanti nuo gamybos apimtys ir kitų gamybos veiksmų. Šios išlaidos paskirstomos produkcijai naudojant įvairias bazines, pavyzdžiui, produktų pardavimo apimtį. Prie šios rūšies išlaidų priskiriamos pastatų išlaikymo, įmonės apsaugos, vadovų atlyginimų ir kitos išlaidos.

4 pav. pateikta schema rodo, kaip minėtų veiklų išlaidos paskirstomos produktams ar paslaugoms. Iš paveikslu matyti, veiklos, susijusios su produkto vieneto gamyba, išlaidos yra iš karto priskiriamos produktui. Veiklos, susijusios su produktų grupės gamyba, išlaidos negali būti tiesiogiai priskiriamos produktui, nes jos priklauso ne nuo pagamintos produkcijos skaičiaus, bet nuo produktų partijų skaičiaus. Ir išlaidos nepriklauso nuo to, ar yra gaminama 100, ar 10 000 produktų. Kai visų partijų išlaidos yra nustatomos, jos dalijamos iš partijų skaičiaus ir taip apskaičiuojamos vienai partijai tenkančios išlaidos. Konkretaus produkto išlaidos apskaičiuojamos vienos partijos išlaidas padalijus iš produktų skaičiaus. Veiklos, palaikančios produkcijos gamybą ir pardavimą, išlaidos priklauso nuo individualių produktų rūšių. Pavyzdžiui, įrenginių priežiūros darbuotojų skaičius priklauso nuo gaminamo produkto sudė-

tingumo. Todėl išlaidos pirmiausia paskirstomos pagal produktų rūšis, o paskui dalijamos iš vienetų skaičiaus. Bendros įmonės veiklos išlaidos paskirstomos pirmiausia pagal produktų rūšis, paskui dalijamos iš partijų skaičiaus ir galiausiai iš produktų skaičiaus. Taip pat bendras išlaidas galima paskirstyti produktams, naudojant tiesioginio darbo arba mašinų valandas.



4 pav. ABC metodo veiklų klasifikavimo ir netiesioginių išlaidų paskirstymo schema (sudaryta autorių, remiantis Zimmerman 2006: 572)

Fig. 4. The ABC method's scheme of activities categorization and allocation of overhead costs

**2 etapas – kiekvienos veiklos išlaidų apskaičiavimas.**

Tuo atveju, kai tam tikri išteklių naudojami tik vienoje veikloje, jų išlaidos gali būti lengvai priskirtos veiklos savikainai. Tačiau kai tam tikri išteklių reikalingi kelioms skirtingoms veikloms, juos reikia paskirstyti veiklų savikainai pagal tai, kiek jų reikia tam tikroje veikloje. Prie išteklių, kurie reikalingi kelioms veikloms, galima priskirti įrengimų, darbo jėgos ir kt.

Skaičiuojant kiekvienos veiklos išlaidas, siūloma vadovautis trimis pagrindinėmis taisyklėmis:

1. Daugiausia dėmesio skirti didžiausioms išlaidoms.
2. Identifikuoti išteklius, kurių poreikis skirtingas įvairiems produktams, ir nustatyti veiksmus, lemiančius tą skirtumą.
3. Daugiau dėmesio skirti tiems ištekliams, kurių naudojimas nesusijęs su tiesiogiai dirbtu laiku arba panašiomis išlaidomis, kuriomis remiantis skirstomos netiesioginės išlaidos (Jovaiša 1999: 41).

Laikytis pirmosios taisyklės svarbu todėl, kad ji leidžia nustatyti išlaidas, sudarysiančias didžiausią produkto savi-

kainos dalį. Pavyzdžiui, gamybos priemonės gaminanti įmonė, patirianti labai dideles netiesiogines gamybos išlaidas, norės įdiegti tokią sistemą, kuri leis tiksliai paskirstyti netiesiogines gamybos išlaidas. Įmonė, plėtojanti plataus vartojimo prekių gamybą, norės išsiaiškinti kiekvienos prekių rūšies arba pirkėjų grupės pardavimo arba rinkodaros išlaidas. Vadovautis *antrąja ir trečiąja taisyklėmis* svarbu todėl, kad būtų galima išvengti išlaidų iškraipymų, kurių atsiranda taikant tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus. Prie išlaidų, kurias labiausiai iškraipo netinkamas išlaidų paskirstymo bazės parinkimas, priskiriamos išlaidos, kurioms daro labai mažą įtaką arba nedaro visiškai jokio poveikio įrenginių darbo laiko, tiesioginio darbo laiko, sunaudotų atsargų kiekio ir panašūs veiksniai, dažniausiai naudojami netiesioginėms išlaidoms paskirstyti (Jovaiša 1999: 41).

**3 etapas – kiekvienos veiklos srities išlaidų sukėlėjų ir jų koeficientų nustatymas.** Išlaidų sukėlėjai lemia tam tikros veiklos išlaidų susidarymą. Išlaidų sukėlėjai reikalingi, nes jie naudojami kaip tam tikroje veikloje produktams arba aptarnaujantiems padaliniais daromų išlaidų paskirstymo kriterijai. Išlaidų sukėlėjai yra tam tikri atlikto darbo kiekio matavimo vienetai (Pukelis 2002).

Išlaidų sukėlėjai dažniausia identifikuojami remiantis būdingiausia veiklos sritį apibūdinančia ypatybe. Veiklų rūšių išlaidų sukėlėjai būna skirtingi, todėl apskaitos darbuotojams reikia kruopščiai juos registruoti specialiuose apskaitos registruose (Mackevičius 2003: 258). Nustatyti išlaidų sukėlėjus yra labai sudėtingas darbas, nes nėra taisyklių, kurios nurodytų, kaip tai reikia atlikti, nėra ir konkretaus išlaidų sukėlėjų sąrašo (Davidavičienė, Tamulevičienė 2003). Nors nėra konkrečių taisyklių išlaidų sukėlėjams nustatyti, tačiau norint tai padaryti svarbu pasirinkti tokius išlaidų sukėlėjus, kurie atitinka du pagrindinius kriterijus:

1) išlaidų sukėlėjai turi suteikti pakankamai informacijos apie visų veiklų išlaidas;

2) išlaidų sukėlėjai turi būti lengvai išmatuojami, informacija turi būti lengvai prieinama, jie turi būti lengvai priskiriami prie konkrečių prekių (Drury 2008: 229).

Nustačius kiekvienos veiklos išlaidų sukėlėjus, reikia apskaičiuoti **išlaidų sukėlėjų koeficientus**. Išlaidų sukėlėjų koeficientai apskaičiuojami visas konkrečiai veiklai atlikti reikalingas išlaidas padalijus iš išlaidų sukėlėjų skaičiaus. Pavyzdžiui, jeigu norime apskaičiuoti įrenginių derinimo išlaidų sukėlėjo koeficientą, reikia visas įrenginiams derinti reikalingas išlaidas padalyti iš derinimų skaičiaus (šiuo atveju tai išlaidų sukėlėjas) ir taip bus apskaičiuotas išlaidų sukėlėjo koeficientas.

**4 etapas – produktų savikainos apskaičiavimas.** Šio etapo tikslas – nustatyti išlaidas, reikalingas tam tikriems produktams pagaminti. Produktų savikainai apskaičiuoti reikia tiksliai žinoti išlaidų sukėlėjo koeficientą.

**1 lentelė.** Išlaidų sukėlėjų pavyzdžiai

**Table 1.** Examples of cost drivers

Eil. Nr.	Išlaidų sukėlėjų pavyzdžiai	Išlaidos, kurias sukelia išlaidų sukėlėjai
1	Kilometrų skaičius	Transportavimas
2	Darbo valandų skaičius	Darbo organizavimas
3	Derinimų skaičius	Įrengimų derinimas
4	Užsakymų skaičius	Žaliavų užsakymas
5	Supakuotų gaminių skaičius	Pakavimas
6	Parduotų gaminių skaičius	Pardavimas
7	Pasirodymo dažnumas	Reklamavimas

Produktų savikainai apskaičiuoti naudojama ši formulė:

$$TC = VC \times Q + BC \times B + PC \times L + OC, \quad (1)$$

čia  $TC$  – bendrosios išlaidos;  $VC$  – išlaidos, susijusios su produkto vieneto gamyba;  $Q$  – pagamintų produktų skaičius;  $BC$  – išlaidos, susijusios su produktų grupės gamyba;  $B$  – produktų grupių skaičius;  $PC$  – išlaidos, susijusios su produktų linijos gamyba;  $L$  – produktų linijų skaičius;  $OC$  – visos likusios išlaidos, kurios nekinta.

Ši formulė parodo, kaip apskaičiuojama produktų savikaina. Kaip galima pastebėti iš formulės, bendrosios išlaidos priklauso ne tik nuo produktų skaičiaus ( $Q$ ). Išlaidos taip pat kinta priklausomai nuo produktų grupių ( $B$ ) ir produktų linijų skaičiaus ( $L$ ) (Zimmerman 2006: 575–576).

Kiekviena įmonė, nusprendusi savo veikloje įdiegti ABC metodą ir bandanti pasiekti, kad metodas įgyvendintų iš anksto numatytus tikslus, turi atlikti išsamią įmonės organizacinės struktūros, gamybos procesų, darbo organizavimo, ūkinių operacijų ir rizikingiausių veiklos sričių analizę. Taip pat labai svarbu kritiškai įvertinti darbuotojus: jų kompetenciją, norą mokytis, sunkiai ir kruopščiai dirbti taikant ABC metodą. Be to, įmonė, norinti įdiegti ABC metodą, turi įvertinti papildomų lėšų poreikį, kuris atsiranda diegiant ir taikant šį metodą. Labai svarbu tiksliai nustatyti, ar metodo taikymas duos daugiau naudos nei pareikalas piniginių ir laiko išteklių. Pažymėtina svarbi aplinkybė: pavedant šį metodą diegti vien buhalterinės apskaitos darbuotojams, dažnai tikslo nepasiekama. ABC metodo diegimo procese turi aktyviai dalyvauti ekonominės, technologinės ir konsultacinės tarnybos bei užtikrinti įvairių darbų atlikimo koordinavimą.

## 6. Išvados

Tradiciniai produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai leidžia tiksliai nustatyti tiesiogines išlaidas, o netiesiogines – tik apytiksliai, todėl vis daugiau įmonių savo veikloje ima



taikyti moderniusius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, suteikiančius tikslesnių duomenų apie patiriamas išlaidas įmonės veikloje. Vienas tokių metodų – veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas. Užsienio literatūroje jis vadinamas *Activity Based Costing*, arba sutrumpintai *ABC*, o Lietuvos autoriai jam apibrėžti vartoja skirtingus terminus: veikų kaštų apskaita, veiklų kaštų apskaita, veikų išlaidų apskaita, kaštų apskaita pagal veiklas, veikla pagrįsta kaštų apskaita, veikla grįsta kaštų apskaitos sistema, veikla pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas, veiklos sritimis pagrįstas išlaidų skaičiavimas arba veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimo sistema. Tokia didelė terminų įvairovė sukelia daug neaiškumų ir painiavos. Siūloma šį metodą vadinti *veikla pagrįstas produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas*.

Tiek Lietuvos, tiek užsienio autoriai pateikia skirtingus šio metodo apibrėžimus. Vieni teigia, kad šis metodas skirtas netiesioginėms išlaidoms traukti į apskaitą, produktų savikainai apskaičiuoti, kiti – identifikuoti įmonėje vykdomas veiklas ir apskaičiuoti išlaidas toms veikloms vykdyti, tretieji – valdymo sprendimams priimti ir kt. Siūlomas toks šio metodo apibrėžimas: **ABC metodas** – tai *metodas, padedantis identifikuoti įmonėje vykdomas veiklas, paskirstyti netiesiogines išlaidas šioms veikloms pagal jų indėlį į produktų kūrimą ir pardavimą bei apskaičiuoti produktų savikainą*.

Atlikta ABC metodo privalumų analizė parodė, kad beveik visi ABC metodo privalumai siejasi su efektyvesniu išlaidų paskirstymu bei naudojimu. ABC metodu ne tik nustatomos veiklos, kurios reikalauja daugiausia išteklių, tačiau, atsižvelgus į gautus rezultatus, galima užtikrinti nuolatinį produktų ir gamybos procesų tobulinimą, atlikti pelningumo analizę. Ištyrus priežastis, trukdančias diegti ABC metodą, buvo nustatyta, kad pagrindinė priežastis – įmonių vadovų nepakankamas ABC metodo teikiamos naudos suvokimas ir net klaidingas šio metodo kontrolinių, analitinių ir informacinių funkcijų vertinimas. ABC metodas gali būti sėkmingai įdiegtas tik bendromis visų įmonės ekonominių ir techninių tarnybų pastangomis, užtikrinant tinkamą įvairių darbų atlikimo koordinavimą.

Palyginus skirtingų Lietuvos ir užsienio autorių pateikiamus ABC metodo įdiegimo įmonėje etapus buvo nustatyta, kad valdymo apskaitos specialistai siūlo išskirti nevienodus etapus. Tikslingiausia būtų skirti šiuos etapus: 1) įmonės veiklų identifikavimas; 2) kiekvienos veiklos išlaidų apskaičiavimas; 3) kiekvienos veiklos srities išlaidų sukėlėjų ir jų koeficientų nustatymas; 4) produktų savikainos apskaičiavimas. Atsižvelgiant į įmonių veiklos apimtį ir ypatybes šiuos etapus galima suskirstyti į smulkesnius (poetapius).

## Literatūra

- Akyol, D. E.; Tuncel, G.; Bayhan, G. M. 2005. A comparative analysis of activity – based costing and traditional costing, *World Academy of Science, Engineering and Technology* 3: 44–57.
- Bradford, T. 2008. *Activity – based costing (ABC): Types of accounting costing systems* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <[http://accounting.suite101.com/article.cfm/activitybased\\_costing\\_abc](http://accounting.suite101.com/article.cfm/activitybased_costing_abc)>.
- Bukevičius, J.; Burkšaitienė, D.; Paliulis, N. K.; Žaptorius, J. 2009. *Apskaita vadybininkams: vadovėlis*. Vilnius: Technika. 320 p.
- Cooper, R. 1988. The rise of activity – based costing. Part one: What is an activity – based cost system?, *Journal of Cost Management* (fall): 47–58.
- Cooper, R.; Kaplan, R. 1988. How cost accounting distorts product costs, *Management Accounting* (April): 20–27.
- Cooper, R.; Kaplan, R. S. 1991. Profit priorities from activity – based costing, *Harvard Business Review* (May–June): 130–135.
- Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. 1993. Vilnius: Mokslo ir technologijų leidykla. 968 p.
- Davidavičienė, R.; Tamulevičienė, D. 2003. *Buhalterinė apskaita: mokymo priemonė* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. vasario 27 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.tax.lt/files/\\_buh\\_apsk.pdf](http://www.tax.lt/files/_buh_apsk.pdf)>.
- Dickinson, V.; Lere, J. C. 2003. Problems evaluating sales representative performance? Try activity – based costing, *Industrial Marketing Management* 32: 301–307. doi:10.1016/S0019-8501(02)00203-1
- Domeika, P. 2008. Creation of the Information system of enterprise fixed asset accounting, *Inžinerine Ekonomika – Engineering Economics* (5): 7–15.
- Drury, C. 1994. *Costing: an Introduction*. 3rd edition. London: Chapman & Hall. 491 p.
- Drury, C. 2008. *Management and Cost Accounting*. 7<sup>th</sup> edition. Italy: G Canale & C. 749 p.
- Grondskis, G. 2000. *Integruotas įmonės kaštų apskaitos modelis: daktaro disertacija (socialiniai mokslai, vadyba ir administravimas, Kauno technologijos universitetas)*. Kaunas: Technologija.
- Grondskis, G.; Bogauskas, V. 1999a. Išlaidų kalkuliavimas ir valdymo apskaita: naujos galimybės ir perspektyvos, *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai* 12: 73–80.
- Grondskis, G.; Bogauskas, V. 1999b. Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais, *Inžinerine Ekonomika – Engineering Economics* (14)3: 49–52.
- Gunasekaran, A.; Marri, H. B.; Yusuf, Y. Y. 1999. Application of activity-based costing: some case experiences, *Managerial Auditing Journal* 6: 286–293. doi:10.1108/02686909910280217
- Hornrgren, Ch. T., et al. 2005. *Management and Cost Accounting*. 3rd edition. England: Pearson Education Limited. 974 p.
- Jagminas, V. 2008. *Kaštų apskaita pagal veiklas* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <[http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=382&new\\_id=210195](http://www.buhalteris.lt/index.php?cid=382&new_id=210195)>.
- Jagminas, V. 2009. Menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitos atsiradimas ir raida, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* 10: 26–32.



- Jarunga, A.; Nowak, W.; Szychta, A. 2001. *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Absolwent. 926 str.
- Jovaiša, A. 1999. Veikla pagrįstas savikainos skaičiavimo metodas (VPSS), *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* 7–8: 36–50.
- Jurkštienė, A. 2002. *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija. 161 p.
- Kaplan, R.; Johnson, T. 1987. *The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kim, Y. W.; Ballard, G. 2001. *Activity – Based Costing and its Application to Lean Construction* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. liepos 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://cic.vtt.fi/lean/singapore/Kim%26BallardFinal.pdf>>.
- Lakis, V.; Mackevičius, J.; Gaižauskas, L. 2010. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*: vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 362 p.
- Lenktys, V. 2003. „Tikrieji“ kaštai: ar mokame juos skaičiuoti? [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.verslobanga.lt/lt/patark.full/3e7849397171e>>.
- Lucey, T. 2002. *Costing*. London: Continuum. 609 p.
- Mackevičius, J. 2003. *Valdymo apskaita: Koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV. 410 p.
- Mackevičius, J.; Valkauskas, R. 2010. Integruota įmonės finansinės būklės ir veiklos rezultatų analizės metodika, *Verslas: teorija ir praktika* [Business: Theory and Practice] 11(3): 213–221.
- Makepeace, J. 1997. *Activity Based Costing* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. balandžio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.directives.doe.gov/directives/current-directives/430.1-EGuide-1-Chp24/view>>.
- Pukelis, A. 2002. *Kodėl įmonei reikalinga jos veiklų kaštų apskaita* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.verslobanga.lt/lt/leidinys.full/3d738a43aa9de>>.
- Roztockis, N.; Valenzuela, J. F. 1999. *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. gegužės 2 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf>>.
- Rushinek, A. 2007. Cost accumulation for different costing systems and their computer applications, *Managerial Finance* 1: 19–22.
- Snyder, H.; Davenport, E. 1997. What does it really cost? Allocating indirect costs, *The Bottom Line: Managing Library Finances* 10(4): 158–164. doi:10.1108/08880459710183035
- Stevenson, T. H.; Barnes, F. C.; Stevenson, S. A. 1993. Activity – based costing: an emerging tool for industrial marketing decision makers, *Journal of Business and Industrial Marketing* 8: 40–52. doi:10.1108/08858629310041375
- Šapkauskienė, A.; Leitonienė, Š. 2009. *Veiklos vertinimas laiku grįsto valdymo požiūriu* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. gegužės 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/14/1822-6515-2009-116.pdf>>.
- Valstybinė lietuvių kalbos komisija. 2010. *Ar vartotinas žodis „kaštai“?* [interaktyvus], [žiūrėta 2010 m. liepos 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vlkk.lt/lit/5048>>.
- Zabelavičienė, I. 2005. *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmoneje*: mokomoji knyga. Vilnius: Technika. 150 p.
- Zimmerman, J. L. 2006. *Accounting for Decision Making and Control*. 5th edition. Boston: McGraw-Hill Irwin. 800 p.
- Голов, С. Т. 2004. *Управленческий учет*. Киев: Либра. 575 с.

**Giedrė LAURINAVIČIENĖ.** Master student at the Department of Accounting and Auditing, Faculty of Economics, Vilnius University. Research interests: management and financial accounting.

**Jonas MACKEVIČIUS.** Dr Habil, Prof. at the Department of Accounting and Auditing, Faculty of Economics, Vilnius University. Research interests: International accounting, financial analysis, auditing.