

Produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje (1918 – 2019 m.)

Tamulevičienė, Daiva

 Mackevičius, Jonas

Produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje (1918 – 2019 m.)

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, nūm. 20, 2019
Vilniaus Universitetas

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=693074847002>

DOI: <https://doi.org/10.15388/batp.2019.10>



Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional.

Articles

Produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje (1918 – 2019 m.)

Development of product costing in Lithuania (1918 – 2019)

Daiva Tamulevičienė Habil. Dr. Jonas, Mackevičius:
Vilnius University, Lithuania

daiva.tamuleviciene@evaf.vu.lt

Jonas Mackevičius Habil. Dr. Jonas, Mackevičius:
Vilnius University, Lithuania

jonas.mackevičius@evaf.vu.lt

 <https://orcid.org/0000-0002-3350-6214>

Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika,
nám. 20, 2019

Vilniaus Universitetas

Recepción: 16 Octubre 2019

DOI: [https://doi.org/10.15388/
batp.2019.10](https://doi.org/10.15388/batp.2019.10)

Summary: Tinkamas produkcijos savikainos kalkuliavimas padeda ne tik teisingai apskaičiuoti produkcijos savikainą, bet ir įvertinti veiklos rezultatus, prognozuoti produktų kainas, priimti pagrįstus ekonominius sprendimus. Straipsnyje nagrinėjama produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje 1918 – 2019 metais. Išskirti šie produkcijos savikainos kalkuliavimo raidos etapai: 1) tarpukario nepriklausomoje Lietuvoje ir Antrojo pasaulinio karometais (1918 – 1944), 2) sovietinės okupacijos laikotarpiu (1944 – 1990) ir 3) atkūrus Lietuvos nepriklausomybę (1990 – 2019). Kiekviename raidos etape ištirtos normatyvinių dokumentų, susijusių su produkcijos savikainos kalkuliavimu, svarbiausios nuostatos, įvertintos įvairių lietuvių autorių nuomonės, teiginiai ir pasiūlymai produkcijos savikainos kalkuliavimui tobulinti.

Keywords: produkcijos savikaina, produkcijos savikainos kalkuliavimas, savikainos kalkuliavimo raidos etapai.

Abstract: Appropriate product costing helps not only to estimate the cost of production correctly but also to evaluate the activity results, forecast product prices, make reasonable economic decisions. The article analyses the development of product costing in Lithuania from 1918 to 2019. The following stages of development of product costing were distinguished: 1) between the world wars when Lithuania was independent and during the Second world war (1918 – 1944); 2) during the years of Soviet occupation (1944 – 1990); 3) after reinstating the independence of Lithuania (1990 – 2019). The most important provisions of normative documents related to product costing of every stage were analysed, opinions, statements and suggestions how to improve product costing by different Lithuanian authors were evaluated.

Keywords: cost of production, product costing, stages of development of product costing.

Įvadas

Produkcijos savikainos kalkuliavimas yra mokslškai pagrįsta ekonominių skaičiavimų sistema, skirta produkcijos vieneto, visos produkcijos apimties ir visų kitų kalkuliavimo objektų savikainai nustatyti, siekiant priimti atitinkamus valdymo sprendimus ir prognozuoti produktų kainas. Remiantis produkcijos savikainos kalkuliavimo duomenimis ne tik apskaičiuojama produkcijos savikaina, prognozuojama kaina ir pelnas, bet ir įvertinamas gamybos efektyvumas bei užtikrinamas operatyvinis gamybos procesų valdymas. Tinkamai ir laiku kalkuliuojant produkcijos savikainą, galima teisingai įvertinti gamybos rezultatus ir priimti pagrįstus ekonominius sprendimus. Be to, tai įgalina sisteminti bei patikslinti galiojančius darbo ir materialinių išlaidų normatyvus, stiprinti kiekvieno gamybos padalinio vidaus kontrolę. Tinkamai kalkuliuojant savikainą galima geriau atskleisti pelningumo didinimo rezervus, gamybos valdymo procesų tobulinimo galimybes. Tačiau svarbiausias produkcijos savikainos kalkuliavimo, kaip išlaidų surinkimo ir sisteminimo, vaidmuo yra jų kontrolė ir mažinimo rezervų atskleidimas.

Produkcijos savikainos kalkuliavimas turi aprūpinti informacija visas įmonės tarnybas, kurios suinteresuotos šia informacija. Svarbu dar kartą pabrėžti, kad produkcijos savikainos kalkuliavimo metu nustatoma iki gamybos proceso pradžios ir po jo baigimo kiekvieno produkcijos vieneto ir visos jos apimties reali savikaina pagal tam tikrus išlaidų straipsnius. Ši informacija svarbi siekiant kontroliuoti, analizuoti ir įvertinti įmonės finansinę būklę ir veiklos rezultatus. Taigi, galima teigti, kad be produkcijos savikainos kalkuliavimo įmonės valdymo sistema būtų nepakankamai veiksminga, nes netektų labai svarbios informacijos.

Produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje ištirta mažai. Tik kai kurie jos aspektai nagrinėjami J. Mackevičiaus monografijoje „Buhalterinės apskaitos raida Lietuvoje“ (1991) ir J. Mackevičiaus, R. Subačienės monografijoje „Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos“ (2016).

Tyrimo objektas: produkcijos savikainos kalkuliavimo raida Lietuvoje.

Tyrimo tikslas: ištirti produkcijos savikainos kalkuliavimo raidą Lietuvoje 1918 – 2019 metais.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizės, dokumentų analizės, genetinis, lyginamasis - istorinis, informacijos grupavimo, sisteminimo ir apibendrinimo metodai.

1. Produkcijos savikainos kalkuliavimas tarpukario Lietuvoje ir Antrojo pasaulinio karo metais (1918 – 1944)

Pirmaisiais Lietuvos nepriklausomybės metais jokių nurodymų, kaip kalkuliuoti produkcijos savikainą, ir ar ją reikia kalkuliuoti,

nebuvo. Tik 1924 m. liepos 24 d. priėmus „Prekybos, pramonės ir kredito įstaigų sąskaitybės knygų įstatymą“ produkcijos savikainos kalkuliavimo klausimas buvo iškeltas. Įstatyme nurodyta, kad įmonės kuriose dirbo nuo 200 iki 1000 darbuotojų privalėjo vesti ne tik Memorialą (Dienyną), Kasos knygą ir Didžiąją knygą, bet ir Kalkuliacijos knygą. Įstatymo 2 skirsnyje buvo įrašyta, kad pramonės įmonės be nurodytų knygų, privalo vesti dar šias knygas: „a) medžiagos išdirbiniam gaminti; b) fabrikacijos su aiškiu nurodymu išdirbinių kalkuliacijos; c) pagamintų išdirbinių“ (įstatyme vartojama ne produkcijos gaminio, o išdirbinio terminas). Taigi, iš įstatymo matyti, kad pramonės įmonės buvo įpareigosios skaičiuoti produkcijos savikainą ir tuo tikslu vesti produkcijos kalkuliacijos knygą.

Tačiau įgyvendinti įstatymo nuostatas praktikoje nebuvo lengva. Daugelis įmonių teikė savus produkcijos savikainos skaičiavimo būdus arba iš viso savikainos neskaiciavo ir nesudarinėjo jokių „išdirbinių kalkuliacijų“. Tose įmonėse, kuriose buvo bandoma skaičiuoti produkcijos savikainą, išlaidos dažniausiai buvo grupuojamos pagal Carinės Rusijos sistemą, išskiriant šiuos kalkuliacinių išlaidų straipsnius: 1) medžiagos, 2) darbo užmokestis, 3) bendros gamybos išlaidos. Bendros gamybos išlaidos buvo skirstomos proporcingai gamybos darbininkų darbo užmokesčiui.

Produkcijos savikainos kalkuliavimo teoriniais ir praktiniais klausimais rimčiau pradėta domėtis praėjus maždaug dvidešimčiai metų po nepriklausomybės paskelbimo. Akstiną tam davė Kazio Sruogos straipsnių ciklas, paskelbtas žurnale „Tautos ūkis“ 1937-1938 metais. Pirmiausia minėtini šie K. Sruogos straipsniai: „Ar apsimoka kalkuluoti?“ (1937a), „Ar teisingai apskaičiuojame savikainą?“ (1937b), „Medžiagos kaštai gamyboje ir savikaina“ (1937c), „Bendros gamybos išlaidos ir gaminio savikaina“ (1938a), „Darbo kaštai ir gaminio savikaina“ (1938b). Šiuose straipsniuose autorius parodo, kad iki tol produkcijos savikainos kalkuliavimui buvo skiriama mažai dėmesio ir daugeliu atvejų ji buvo netiksliai skaičiuojama. K. Sruogą galima laikyti pirmuoju lietuvių autoriumi, moksliskai pagrindusiu būtinumą kalkuluoti produkcijos savikainą, įrodžiusiu kalkuliavimo reikšmę ir svarbą mažinant išlaidas.

Straipsnyje „Ar apsimoka kalkuluoti?“ K. Sruoga rašė, kad daugelis pramonės, prekybos ir kitų įmonių savininkų nemėgsta tiksliai ir smulkiai apskaičiuoti, kiek ir kodėl vienos ar kitos prekės pagaminimas ar pirkimas jam pačiam kainavo, už kiek ir kodėl jis tą prekę turi parduoti (Sruoga, 1937a, p. 197). Autorius kelia klausimą, kodėl ir kada konkrečiai reikia kalkuluoti, ir pateikia atsakymą: kalkuluoti reikia pirmiausia tada, kai būtina arba pelną padidinti, arba gelbėtis nuo konkurencijos. Tikslios savikainos kalkuliacijos lemiamas vaidmuo pasireiškia tada, kai reikia apskaičiuoti pardavimo kainą, kuri susidaro iš savikainos, pardavimo išlaidų ir pelno (Sruoga, 1937a, p. 198).

Kitame straipsnyje – „Ar teisingai apskaičiuojame savikainą?“ K. Sruoga aprašė, kaip kalkuluojant kiekvieno gaminio savikainą reikia įvertinti tris išlaidų elementus: išlaidas medžiagai, iš kurios daiktas

pagamintas, išlaidas darbui (darbininkams, kurie daiktą gamino) ir bendras įmonės išlaidas, kurios į kiekvieno gaminio savikainą turi būti atitinkamai įkalkuliuotos. Jis atkreipė dėmesį į bendrą išlaidų įkalkuliavimo į gaminio savikainą tikslumo svarbą. Be to, jis pridūrė, kad kalkuliuojant bendrąsias išlaidas laikomasi dviejų klaidingų nuostatų: vieni kalkuliuoja bendrąsias išlaidas per siaurai, kiti – per plačiai. Bendrosios išlaidos kalkuliuojamos per siaurai, kai į prekės savikainą įskaičiuojamos ne visos bendrosios išlaidos (pavyzdžiui, įkalkuliuojama tik pastatų bei įrengimų amortizacija ir tarnautojų algos). Jos kalkuliuojamos per plačiai, kai prie prekės gamavimo išlaidų priskaičiuojamos ir tos išlaidos, kurios susijusios ne tik su tos prekės gaminiu, bet ir pardavimu (Sruoga, 1937b, p. 296).

K. Sruoga išsamiai išnagrino bendrųjų išlaidų įskaitymo į produkcijos savikainą klausimą. Jis nurodė, kad pati bendrųjų išlaidų sąvoka yra labai neaiški, tiek teorijoje, tiek praktikoje sukelia nuomonių skirtumus. Taip yra todėl, kad bendrosioms išlaidoms taip pat priklauso dalis medžiagų ir darbo išlaidų, kurių negalima tiesiog įkalkuliuoti į gaminio savikainą. Jis pateikia tokį bendrųjų išlaidų supratimą: bendrosioms išlaidoms priklauso visos tos išlaidos, kurios nėra įkalkuliuojamos į medžiagos ar darbo kaštus. Arba dar aiškiau: bendrosios išlaidos yra tos, kurios, be medžiagos ir darbo kaštų, atsiranda gamyboje (Sruoga, 1938a, p. 11). Jis pirmasis aprašė bendrųjų išlaidų įkalkuliavimo į gaminio savikainą būdus, t.y. proporcingai: 1) sunaudotų žaliavų kiekiui, 2) darbo išlaidoms, 3) žaliavų ir darbo išlaidų sumai bei 4) sugaištam gamybos laikui (Sruoga, 1938a, p. 12). Be K. Sruogos, paminėtini M. Dragūnas (1937) ir A. Varnas (1937a, 1937b) iškėlę ir aptarę kai kuriuos produkcijos savikainos kalkuliavimo aspektus.

Taigi, tarpukario Lietuvos autorių, rašiusių apie išlaidas, jų sudėtį bei produkcijos savikainos kalkuliavimą, buvo tik keletas. Be to, skyrėsi jų požiūriai į išlaidų įvardijimą, sudėtį, skirstymą į grupes, savikainos kalkuliavimo svarbą ir metodiką. Dar didesni skirtumai pasireiškė praktikoje: įvairių įmonių buhalteriai išlaidų apskaitą tvarkė (jeigu tvarkė) skirtingose knygose – vieni „Gamybos“, kiti – „Fabrikacijos“, „Akcizo“, „Užsakymų“, vartojo ne tik „savikainos“, bet „savo kainos“, ne tik „apskaitos“, bet ir „knygvedybės“ terminus. Labai dažnai buvo vartojamas „iškalkuliavimo“ terminas. Produkcijos savikainos kalkuliavimo srityje buvo labai didelė įvairovė, kuri vargu ar galėjo būti pavyzdžiu kitoms įmonėms. L. Krivka, nagrinėjęs produkcijos savikainos kalkuliavimo problemą tarpukariu, rašo, kad „pirmaisiais valstybingumo metais tarpukario Lietuvos įmonėse gaminamos produkcijos savikainos kalkuliavimas buvo visiškai apleista apskaitos sritis. Smulkiuose įmonėse gaminių savikaina iš viso nebuvo kalkuliuojama, o stambesnės akcinės bendrovės taikė skirtingus, supaprastintus kalkuliavimo metodus. Dar kitos – tik imitavo šį apskaitos procesą. Trumpai tariant, įmonių buhalteriai, neturėdami bendrų savikainos kalkuliavimo nuostatų, gaminių savikainą kalkuliavo kaip kas išmanė. Vieni į savikainą įskaitydavo tik tiesiogines gamybos išlaidas, kiti – tiesiogines ir netiesiogines, dar kiti kalkuliavo apyskaitiniams metams pasibaigus. Tą liudija išlikę

1934 m. akcinių bendrovių vyriausiųjų buhalterių rankraščiai, kuriuose apibūdintos gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo procedūros“ (Krivka, 2019, p.11).

Prasidėjus Antrajam pasauliniam karui daugelis Lietuvos įmonių buvo uždarytos, sugriautos, jų įrengimai, žaliavos ir medžiagos išvežami į Vokietiją. Veikiančios įmonės dirbo karo pramonei. Vokiečių paskirti apygardų komisari ir apskričių ūkio inspekcijos savo metodais ir iniciatyva tikrino įmonių ūkinę ir finansinę veiklą. Lietuvos buhalteriai buvo bejėgiai prieš vokiečių valdžios atstovus ir privalėjo vykdyti visus jų nurodymus. Daugelio įmonių buhalterijose dirbo vokiečių apskaitos specialistai: jų pagrindinis tikslas buvo tvarkyti turto apskaitą ir apskaičiuoti pelną, t.y. kruopščiai surašyti kilnojamąjį ir nekilnojamąjį turtą, sumokėtus mokesčius į valstybės išdą, padarytas kai kurias išlaidas. Įmonių finansinė veikla dėl galiojančios komercinės paslapties, įvestos 1941 m. gruodžio 10 d. generalinio komisaro įsakymu, buvo griežtai slepiama. Todėl informacija apie išlaidų apskaitą ir savikainos kalkuliavimą nebuvo viešinama, tačiau tikėtina, kad produkcijos savikaina iš viso nebuvo skaičiuojama, o jei skaičiuojama, tai „greituoju primityviu būdu“, t.y. apytikriai „iš akies“. Apie K. Sruogos ir kitų autorių pradėtus produkcijos savikainos kalkuliavimo tyrimus neverta nė kalbėti – nebuvo nei poreikio, nei galimybių, nei kam tuos tyrimus tęsti.

2. Produkcijos savikainos kalkuliavimas sovietinės okupacijos laikotarpiu Lietuvos įmonėse (1944 – 1990).

Sovietinės okupacijos laikotarpiu gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui buvo skiriamas didelis dėmesys. Remdamosios įmonių praktine patirtimi bei ekonominėje literatūroje pateiktais pasiūlymais, TSRS valstybinė plano komisija, TSRS finansų ministerija ir TSRS centrinė statistikos valdyba 1955 m. kovo 18 d. patvirtino „Pramonės įmonių produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo nuostatus“, kuriuose pirmą kartą buvo pabrėžta visų pramonės šakų vienoda produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo metodika. Šiuose nuostatuose, galiojusiuose iki 1971 m., pažymėta, kad visose pramonės šakose, tiek apskaitoje, tiek ir planavimo sistemoje, turi būti taikomos vienodos gamybos išlaidų straipsnių nomenklatūros, vienodi išlaidų grupavimo ir paskirstymo principai. Be to, atsižvelgiant į gamybos organizavimo tipą, pobūdį ir produkcijos sudėtingumą, buvo rekomenduoti trys gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai – normatyvinis, fazinis ir užsakyminis, apibūdinta jų taikymo sfera. Nuostatuose taip pat buvo pateikti nurodymai, kaip sudaryti planines, normatyvines ir ataskaitines kalkuliacijas, kaip tvarkyti suvestinę gamybos išlaidų apskaitą, kokias išlaidas įskaityti į produkcijos savikainą ir pan.

Pagrindiniai nuostatai, įtvirtinę bendrą produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo sistemą, paskatino šią sistemą taikyti visoms pramonės šakoms, kartu atskleidžiant gamybai įtakos

turinčias ypatybes, ir parengti šakines produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo instrukcijas. 1955 –1957 m. skirtingos ministerijos parengė net 58 šakines instrukcijas. Tačiau pagrindinis šių instrukcijų trūkumas buvo tas, kad jose buvo nepakankamai konkretizuoti pagrindiniai nuostatai, t.y. jie nepakankamai pritaikyti prie pramonės šakų specifikos. Pažymėtina ir tai, kad atskirų pramonės šakų instrukcijose buvo skirtinga kalkuliacinių išlaidų straipsnių nomenklatūra, netiesioginių išlaidų paskirstymo būdai ir kiti kalkuliavimo sistemos elementai. Šiuos skirtumus nulėmė ne tik gamybų specifika, bet ir nepakankamai kruopščiai parengti instrukciniai dokumentai.

Pramonės įmonių praktikoje ypač aktualu buvo pradėti taikyti normatyvinį gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą. Tai įgyvendinti iš dalies padėjo atnaujinti „Normatyvinio išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo pagrindiniai nuostatai“, kuriuos TSRS finansų ministerija paskelbė 1960 m. spalio 3 d. (juose buvo nustatyta gana konkreti normų pasikeitimų ir nukrypimų nuo normų apskaitos, normatyvinių kalkuliacijų sudarymo, gamybos valdymo ir aptarnavimo išlaidų sąmatų sudarymo tvarka). TSRS finansų ministerija 1962 – 1964 m. išleido daugelį kitų instrukcinių dokumentų, kurie visokeriopai skatino įmonės taikyti normatyvinį metodą, organizuoti operatyvinę produkcijos savikainos analizę ir kontrolę.

Į normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo diegimą aktyviai įsijungė Lietuvos respublikos mašinų gamybos ir staklių pramonės įmonės, iš kurių ypač pasižymėjo Vilniaus elektrinio suvirinimo, Vilniaus šlifavimo staklių, „Elfos“, „Žalgirio“ ir kitų įmonių vyr. buhalteriai. Lietuvos Liaudies ūkio centrinė buhalterija kasmet tvirtindavo sąrašą įmonių, kurios turėjo pradėti naudoti šį metodą. Pavyzdžiui, 1964 – 1965 metų plane buvo numatyta, kad normatyvinį metodą taikys 42 lengvosios pramonės įmonės, 13 baldų ir medžio apdirbimo, 13 staklių gamybos ir 5 chemijos pramonės įmonės (Mackevičius, 1991, p. 143). Pasirodė pirmieji lietuvių autorių darbai, kuriuose nagrinėjama normatyvinio metodo reikšmė ir privalumai (Nevinskas, 1962; Seredinskas, 1963).

Nuo 1965 m. iki Tarybų Sąjungos žlugimo 1990 metais ypač aktyviai buvo rengiami nauji arba tobulinami galiojantys įvairias buhalterinės apskaitos sritis reglamentuojantys dokumentai. Vienas iš jų buvo „Pagrindiniai produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo pramonės įmonėse nuostatai“ (Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях). Juos 1970 m. liepos mėn. patvirtino TSRS valstybinis plano komitetas, TSRS finansų ministerija, TSRS valstybinis kainų komitetas ir TSRS centrinė statistikos valdyba. Kaip matyti, šiuos nuostatus patvirtino keturios svarbios TSRS vyriausybės institucijos, kas įrodo išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo svarbą. Nuostatai įsigaliojo nuo 1971 m. sausio mėn. Nuostatais patvirtinta nauja tipinė kalkuliacinių išlaidų straipsnių nomenklatūra, kurią sudarė šie išlaidų straipsniai: 1)

žaliavos ir medžiagos; 2) grįžtamosios atliekos (išskaitomosios); 3) kuras ir energija technologiniams reikalams; 4) gamybinių darbininkų pagrindinis darbo užmokestis; 5) gamybinių darbininkų papildomas darbo užmokestis; 6) atskaitymai socialiniam draudimui; 7) gamybos paruošimo ir įdiegimo išlaidos; 8) įrenginių priežiūros ir eksploatavimo išlaidos; 9) cechinės išlaidos; 10) gamybinės išlaidos; 11) broko nuostoliai; 12) kitos gamybinės išlaidos; 13) negamybinės išlaidos. Be to buvo pateikti šie išlaidų elementai: 1) žaliavos ir pagrindinės medžiagos; 2) pagalbinės medžiagos; 3) kuras (pirktas); 4) energija (pirkta); 5) amortizacija; 6) darbo užmokestis; 7) atskaitymai socialiniam draudimui; 8) kitos piniginės išlaidos.

Išlaidų grupavimas ekonominiiais išlaidų elementais buvo reikalingas tam, kad galima būtų planuojant nustatyti, kiek iš viso įmonei reikalinga materialinių ir piniginių išteklių gamybos programai įvykdyti. Nuostatai nurodė taikyti planavimo metodus, padedančius nustatyti optimalų gamybos išlaidų lygį, vienodai nustatyti pramonės produkcijos savikainą visose pramonės šakose, naudoti vienodus išlaidų planavimo, apskaitos ir savikainos kalkuliavimo metodus.

Patvirtinus šiuos nuostatus buvo padaryta daug pakeitimų gamybos išlaidų apskaitoje. Pirmiausia buvo nurodyta visas išlaidas grupuoti pagal tris pagrindinius požymius: 1) pagal išlaidų susidarymo vietas (gamybas, cechus, darbo barus ir pan.); 2) pagal produkcijos darbų ir paslaugų rūšį; 3) pagal išlaidų rūšį (pagal išlaidų kalkuliacinius straipsnius ir elementus).

Lietuvos įmonių buhalteriai tvarkydami gamybos išlaidų apskaitą ir produkcijos savikainos kalkuliavimą vadovavosi minėtais „Pagrindiniais produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo pramonės įmonėse nuostatais“ (1970) ir 1983 metais patvirtintais „Normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos metodo ir produkcijos (darbų) normatyvinės (planinės) ir faktinės savikainos kalkuliavimo taikymo tipiniais nurodymais“. Tiek sąjunginėje, tiek respublikinėje spaudoje buvo plačiai aptarinėjama normatyvinio metodo taikymo kokybės ir efektyvumo problema, buvo diskutuojami šie klausimai: nukrypimų nuo išlaidų normų išaiškinimas, nukrypimų klasifikavimas ir jų apskaita, priežasčių ir kaltininkų nustatymas; normatyvinio metodo taikymo ir tobulinimo planavimas; atsakomybė už normatyvinio metodo taikymą; normatyvinės apskaitos ir vidinės ūkiskaitos ryšių stiprinimas ir kiti klausimai. Atlikti tyrimai parodė, kad tose įmonėse, kuriose normatyvinio metodo taikymu rūpinosi įmonių administracija ir sudarė tam tinkamas sąlygas, šis metodas tapo svarbiu veiksmu plėtojant įmonės veiklą ir siekiant geresnių rezultatų. Tose įmonėse, kuriose normatyvinio metodo taikymas buvo patikėtas vien tik vyriausiajam buhalteriu, šis metodas įgavo formalesnį pobūdį ir nedavė tų rezultatų, kurių buvo tikėtasi (Nevinskas, 1969, p.5).

Gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra svarbiausia buhalterinės apskaitos sritis, teikianti daug informacijos ne tik apie padarytas išlaidas ir jų mažinimo galimybes, bet ir informaciją, reikalingą įvairiems valdymo sprendimams priimti.

Ši apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas priklauso nuo įmonės gamybos tipo, valdymo struktūros, technologinių procesų organizavimo, gaminamos produkcijos sudėtingumo ir kitų veiksnių. Lietuvos mokslininkai ėmėsi nagrinėti gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ypatybes įvairiose pramonės šakose. Išsamiausiai išnagrinėta gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas mašinų pramonės įmonėse J. Mackevičiaus (1974, 1975, 1985) ir A. Nevinsko (1962, 1969, 1970) darbuose. Svarbios gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ypatybės atskleistos baldų pramonėje (Jankaitienė, 1969), vietinėje pramonėje (Krivka, 1969), metalo apdirbimo (Krivka, 1969), tekstilės (Kunevičienė, Kunevičius, 1987), avalynės (Kunevičienė, Kunevičius, 1988), mėsos ir pieno (Kairys, 1969; Kunevičienė, Kunevičius, 1985), trikotažo (Sadeckas, 1970), siuvimo (Savoniakienė, 1969), prietaisų (Mačernienė, 1974) pramonės įmonėse. J. Mackevičius atliko produkcijos savikainos kalkuliavimo analitinę apžvalgą energetikos, mėsos ir medžio apdirbimo pramonėje (Mackevičius, 1972). Iš čia pateiktų pavyzdžių galima daryti išvadą, kad gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ypatybių tyrimas įvairiose pramonės šakose buvo tarsi stiprus virusas, kuris persimetė į kitas ūkio šakas.

Atlikti originalūs išlaidų apskaitos statybos pramonėje (Konstantinavičius, 1969), mažmeninėje prekyboje (Bartaška, 1969), žemės ūkyje (Nevinskas, Bružauskas, 1969, Vaitkuskas, 1969). Daug pasiūlymų gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tobulinimui žemės ūkio įmonėse buvo pateikta V. Bružausko, J. Čenio, V. Mikučio, J. Listavičiaus, K. Pučinsko, P. Domeikos, A. Valio ir kitų mokomosiose knygose, vadovėliuose ir monografijose. Būtina pažymėti, kad gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tematika apgynė ekonomikos mokslų kandidato (dabar socialinių mokslų daktaro) disertacijas A. Nevinskas (1964), J. Mackevičius (1966), E. Kunevičius (1968), V. Mikutis (1968), R. Bartaška (1971), A. Jankaitienė (1971), V. Konstantinavičius (1971), S. Bulota (1973), G. Savoniakienė (1973), L. Krivka (1973), J. Listavičius (1974), A. Sadeckas (1974), D. Mačernienė (1975), E. Kunevičienė (1976), A. Valys (1977), B. Karlavičienė (1980), L. Buiko (1981), G. Kalčinskas (1982), J. Žaptorius (1985), D. Žilinskaitė (1985) ir N. Stončiuvienė (1985). Jose buvo pateikta daug originalių teorinių ir praktinių minčių, idėjų, nuostatų, pasiūlymų gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui tobulinti, tačiau dėl tuo metu egzistavusios biurokratijos jos nebuvo įgyvendintos praktikoje.

3. Produkcijos savikainos kalkuliavimas atkūrus Lietuvos nepriklausomybę (1990 – 2019)

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę (1990 m. kovo 11 d.) buvo labai svarbu neskausmingai pereiti iš sovietinės buhalterinės apskaitos sistemos ir sukurti naują sistemą, atitinkančią laisvos rinkos ekonomikos poreikius. Kaip buvo kuriama nepriklausomos Lietuvos

buhalterinės apskaitos sistema ir kokia jos būklė buvo tam tikrais raidos etapais, išnagrinėta J. Mackevičiaus ir R. Subačienės monografijoje „Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos“ (2016). Joje atskiras skyrius skirtas valdymo apskaitos teorijos ir praktikos problemų tyrimui ir konkrečiai išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui. Autoriai nurodė, kad dabartinėmis labai konkurencingos rinkos ekonomikos sąlygomis išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas yra svarbiausias baras valdymo apskaitos sistemoje, tačiau jai Lietuvos įmonėse skiriama mažai dėmesio (Mackevičius, Subačienė, 2016, p. 258). Šią nuostatą pirmoji ypač užakcentavo D. Zinkevičienė savo daktaro disertacijoje „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai“ (1997). Ji rašė, kad daugelyje įmonių išlaidų apskaitos sistema neegzistuoja, o savikainos rodiklis skaičiuojamas tik tam, kad būtų užpildyta finansinė atskaitomybė (Zinkevičienė, 1997, p. 4).

Tačiau šių nuostatų nepakanka, kad objektyviai įvertinti gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo būklę atkūrus Lietuvos nepriklausomybę. Svarbu jos būklę panagrinėti dviem aspektais: praktiniu ir teoriniu.

Atlikti gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tyrimai kai kuriose Vilniaus miesto įmonėse, taip pat pokalbiai su įmonių buhalteriais įvairių konferencijų ir pasitarimų metu leidžia daryti šias apibendrinančias išvadas:

1. kai kurių įmonių buhalteriai nustojo kalkuliuoti produkcijos savikainą remdamiesi žiniasklaidoje ir praktikoje sklindžiusia nuostata, kad rinkos ekonomikos sąlygomis savikainos skaičiuoti nereikia, kad produkto kainą, nežiūrint jo savikainos, nustato rinkas;
2. produkcijos savikaina skaičiuojama lygiai taip pat, kaip ir sovietinės okupacijos laikotarpiu, t.y. pagal tuos reikalavimus, kurie buvo numatyti „Pagrindiniuose produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo pramonės įmonėse nuostatuose“;
3. produkcijos savikaina skaičiuojama supaprastintais metodais, t.y. sudarant tik planines arba tik faktines savikainos kalkuliacijas, naudojama sutrumpinta arba sustambinta kalkuliacinių išlaidų straipsnių nomenklatūra;
4. nustota taikyti normatyvinį gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą, kuris buvo plačiai propaguojamas sovietinės okupacijos laikotarpiu arba taikomi tik kai kurie jo elementai;
5. pradėta domėtis naujais gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo, valdymo ir kontrolės metodais – užduoties išlaidų apskaita, sistema pačiu laiku,

apribojimų teorija, tikslinio kalkuliavimo sistema ir anksčiau žinomomis sistemomis („Standart cost“ ir „Direct cost“);

6. atlikti pirmieji bandymai įdiegti veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimo (ABC) sistemą.

Šios išvados rodo, kad nepriklausomos Lietuvos įmonių buhalteriai „nesėdėjo sudėję rankų“, bet pagal išgales bandė geriau tvarkyti išlaidų apskaitą ir esant poreikiams vienokiu ar kitokiu būdu skaičiuoti produkcijos savikainą.

Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo teorinių klausimų nagrinėjimas per visą Lietuvos nepriklausomybės laikotarpį iki šių dienų buvo menkas, smarkiai atsiliko nuo svarbiausių finansinės apskaitos klausimų nagrinėjimo. Pirmiausia, pažymėtinas nedidelis autorių, rašiusių gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo tematika, skaičius. Be to, jų publikacijos buvo daugiau vadovėlinio, o ne mokslinio - tiriamojo pobūdžio. Be to, skiriasi autorių požiūriai dėl tam tikrų klausimų dėstymo nuoseklumo ir vartojamų sąvokų (neretai sutapatamos išlaidų, sąnaudų, kaštų sąvokos), skirtingai įvardijami produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai (vadinami jie ir kaštų apskaitos sistemomis) ir jų esmės bei ypatybių nagrinėjimas.

Žymiai giliau produkcijos savikainos kalkuliavimo klausimai nagrinėjami daktaro disertacijose ir moksliniuose straipsniuose. Pirmiausiai pažymėtini produkcijos savikainos kalkuliavimo moksliniai tyrimai, kuriuos atliko D. Zinkevičienė ir G. Grondskis, parašę ir apgynę daktaro disertacijas ir paskelbę keletą mokslinių straipsnių. Jau minėtoje D. Zinkevičienės disertacijoje „Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai“ (1997) autorė nustatė: 1) išlaidų klasifikavimo reikšmę gamybos išlaidų apskaitai ir valdymo sprendimų priėmimui; 2) išlaidų kalkuliavimo sistemų įtaką produkcijos savikainos skaičiavimui; 3) vienu ar kitu išlaidų įskaitymo į produkcijos savikainą teisingumą; 4) racionalų sintetinės ir analitinės gamybos išlaidų apskaitos organizavimą; 5) diferencijuotų netiesioginių išlaidų paskirstymo bazių taikymo tikslingumą ir kt. Ypač pažymėtina tai, kad autorė sukūrė ekonominiu ir technologiniu požiūriu atskirų žemės ūkio produktų savikainos skaičiavimo metodikas. Į jos teiginį: „norint sėkmingai valdyti įmonę, labai svarbu nustatyti ir įvertinti visas išlaidas“ (Zinkevičienė, 1997, p. 4) turėtų atkreipti dėmesį visų įmonių vadovai.

G. Grondskis daktaro disertacijoje „Integruotas įmonės kaštų apskaitos modelis“ (2000) išanalizavo ir įvertino tradicines ir modernias išlaidų apskaitos sistemas ir sukūrė integruotą išlaidų apskaitos modelį, kuris apima veikla pagrįstų išlaidų kalkuliavimą ir apribojimų teoriją. Jo parengtas modelis leidžia gerokai tiksliau planuoti, analizuoti ir vertinti įmonėje vykstančius ūkinius procesus, nustatyti išlaidų kitimo įtaką sudarant gamybinę programą ir apskaičiuojant pelną.

Be D. Zinkevičienės ir G. Grondskio disertacijų svarbią mokslinę reikšmę turi keletas mokslinių straipsnių. Pirmiausia pažymėtini to paties G. Grondskio kartu su V. Boguslausku 1999 metais paskelbti du moksliniai straipsniai: „Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais“ (1999a) ir „Išlaidų kalkuliavimas ir valdymo apskaita: naujos galimybės ir perspektyvos“ (1999b). Juose autoriai įrodė, kad galiojančius tradicinius produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus (autoriai vartoja ne metodų, o sistemų terminą) galima modifikuoti ir tai pagerintų išlaidų valdymą, padėtų išsamiau atlikti išlaidų analizę. Verta pažymėti kitą G. Grondskio straipsnį, kuriame nagrinėjama išlaidų kokybės ir veiklų išlaidų apskaitos (*angl.* Activity Based Costing, *sutr.* ABC) integracijos problema (Grondskis, 2004). Taip pat G. Grondskio ir A. Šapkauskienės straipsnį, analizuojantį apribojimų teorijos ir veiklų išlaidų apskaitos integracijos galimybes (Grondskis, Šapkauskienė, 2011).

Veiklų išlaidų apskaitos problemas tyrė ir daugiau autorių. G. Laurinavičienė ir J. Mackevičius nustatė, kad Lietuvos Respublikos įmonės, šiuo metu kalkuliuojamos savikainą, šio metodo netaiko arba naudoja tik atskirus elementus. Jų nuomone, naudojant veikla pagrįstą produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą galima ne tik teisingai apskaičiuoti produktų savikainą, bet ir įvertinti įvairių įmonės veiklų efektyvumą, valdyti susidarančias išlaidas. Autoriai pasiūlė keturis metodo diegimo etapus: 1) įmonių veiklos identifikavimas; 2) kiekvienos veiklos išlaidų apskaičiavimas; 3) kiekvienos veiklos srities išlaidų sukėlėjų ir jų koeficientų nustatymas; 4) produktų savikainos apskaičiavimas. Taip pat nagrinėjami veiksmai, kuriuos reikia atlikti šiuose etapuose (Laurinavičienė, Mackevičius, 2011, p. 272 - 273).

R. Klimaitienė, K. Rudžionienė ir A. Verbliugevičiūtė nagrinėjo veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo (ABC) metodo taikymo efektyvumą mažose įmonėse. Jos, išnagrinėjusios šio metodo privalumus ir trūkumus, padarė tokią išvadą: „mažesnės įmonės yra labiau veikiamos verslo aplinkos, joms būdingas didesnis lėšų trūkumas, taip pat mažose įmonėse nėra pakankamai specialistų bei mažos įmonės labiau suinteresuotos į pigesnes sistemas, todėl ABC metodas joms nėra priimtinas“ (Klimaitienė, Rudžionienė, Verbliugevičiūtė, 2014, p. 50).

Pažymėtini ir D. Zinkevičienės, M. Stravinskaitės (2013) bei V. Žižytės, D. Tamulevičienės (2018) atlikti tyrimai, kuriuose vertinamos veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo taikymo galimybės konkrečiose verslo šakose. D. Zinkevičienė ir M. Stravinskaitė pritaikė šį metodą medelyno produkcijos gamybinei savikainai apskaičiuoti. V. Žižytė ir D. Tamulevičienė išnagrinėjo šio metodo taikymo galimybes buhalterines ir audito paslaugas teikiančiose įmonėse. Autorės padarė išvadą, kad paslaugų įmonės, labiau nei gamybinės, susiduria su savikainos skaičiavimo problemomis, nes didžioji dalis tokių įmonių išlaidų sudaro netiesioginės išlaidos. Jos parengė konkretų ABC metodo modelį, skirtą buhalterinės apskaitos tvarkymo paslaugos

savikainai apskaičiuoti (Žižytė, Tamulevičienė, 2018). Veikla pagrįstų išlaidų metodą, kaip vieną iš galimų, nurodė ir Strazdas, Zabieliavičienė (2006), nagrinėdami inovacinės veiklos procese sukurtų produktų savikainos skaičiavimo problemas. Vis dėlto, įvertinę šio metodo diegimo sudėtingumą ir brangumą, inovacijų savikainai skaičiuoti autoriai rekomenduoja dalinį savikainos skaičiavimo metodą.

Tačiau dabartinėmis konkurencingos rinkos sąlygomis svarbu žinoti, ne tik kurios veiklos įmonėje kuria didžiausias išlaidas, bet ir kurie gaminiai yra ar bus pelningiausi, pagaliau, kaip keisis išlaidos pakeitus valdymo ar gamybos procesą. Taip pat svarbu turėti kuo daugiau informacijos apie būsimą gaminį – jo pardavimo kainą, kiekius, gamybos išlaidas, būsimą pelną ir kt., o tai padėtų sumažinti tam tikras būsimas išlaidas, patobulinti gaminio funkcijas, dizainą, nuspręsti, ar toliau gaminti šį gaminį, kokius kiekius ir kt. Tą padeda nustatyti tikslinių išlaidų kalkuliavimas, kurio reikšmę, principus, etapus gerai ištyrė V. Savickas. Jis pažymėjo, kad tikslinių išlaidų kalkuliavimas atliekamas atsižvelgiant į kainų įtaką išlaidoms, skiriant didelį dėmesį kliento poreikiams ir galimybėms. Siekiant daryti įtaką išlaidoms, turi būti numatytos galimos kainų kitimo tendencijos bei išlaidų alternatyvos (Savickas, 2011, p. 134). Vėliau V. Savickas ir J. Šarupičiūtė veiksmių, darančių įtaką tikslinių išlaidų kalkuliavimo procesui, sąrašą papildė. Autoriai nurodė, kad siekiant produkto išlaidų mažinimo tikslų, taip pat būtina atsižvelgti į žaliavų ir technologijų tiekimo galimybes, konkurencinės aplinkos neigiamą poveikį bei kitas aplinkybes (Savickas, Šarupičiūtė, 2014, p. 148). Užsienio įmonių praktika rodo, kad tikslinės išlaidos gali būti pasiektos per 1 – 2 metų laikotarpį. Per šį laikotarpį įmonė privalo ne tik pritaikyti įvairias išlaidų mažinimo priemones, numatytas tikslinio kalkuliavimo metu, bet ir parengti naujas ateinančiam ataskaitiniam laikotarpiui.

Ir nors pavienių savikainos skaičiavimo metodikos tobulinimo tyrimų atskirose verslo šakose yra ir daugiau (Mizaras, Sadauskienė, 2006; Lakis, Juškevičienė, Stalgienė, 2010; Budrienė ir kiti, 2017), tačiau jų nepakanka, siekiant pilnai atskleisti produkcijos savikainos kalkuliavimo problemas ir jų sprendimo būdus. Produkcijos savikainos kalkuliavimo tyrimo sričių yra daug ir jas būtina nagrinėti. Galima skaičiuoti įvairius produkcijos savikainos rodiklius siekiant tam tikrų tikslų, pavyzdžiui, konkretiems valdymo sprendimams priimti, investicijoms pagrįsti, biudžetams sudaryti ir pan. Nuo konkrečių tikslų, taip pat nuo įmonės gamybos technologinių procesų ypatybių priklauso kalkuliavimo objektų pasirinkimas, tiesioginių ir netiesioginių išlaidų nomenklatūra, netiesioginių išlaidų paskirstymo būdai ir kt. Taigi produkcijos savikainos kalkuliavimo mokslinių tyrimų erdvė labai didelė.

Išvados

1. Produkcijos savikainos kalkuliavimas yra moksliskai pagrįsta ekonominių skaičiavimų sistema, skirta produkcijos vieneto, visos produkcijos apimties ir visų kitų kalkuliavimo objektų savikainai nustatyti, siekiant priimti atitinkamus valdymo sprendimus ir prognozuoti produktų kainas. Tinkamai ir laiku kalkuliuojant produkcijos savikainą, galima teisingai įvertinti gamybos rezultatus ir priimti pagrįstus ekonominius sprendimus. Tačiau svarbiausias produkcijos savikainos kalkuliavimo, kaip išlaidų surinkimo ir sisteminimo, vaidmuo yra jų kontrolė ir mažinimo rezervų atskleidimas.

2. Nagrinėjant produkcijos savikainos kalkuliavimo raidą Lietuvoje tikslinga išskirti šiuos raidos etapus: 1) tarpukario nepriklausomoje Lietuvoje ir Antrojo pasaulinio karo metais (1918 – 1944), 2) sovietinės okupacijos laikotarpiu (1944 – 1990) ir 3) atkūrus Lietuvos nepriklausomybę (1990 – 2019).

3. Pirmą kartą būtinybė kalkuliuoti produkcijos savikainą buvo nurodyta 1924 m. liepos 24 d. Lietuvos Respublikos Seimo priimtame „Prekybos, pramonės ir kredito įstaigų sąskaitybės knygų įstatyme“. Tačiau įgyvendinti įstatymo nuostatas praktikoje nebuvo lengva. Daugelis įmonių teikė savus produkcijos savikainos kalkuliavimo būdus arba iš viso savikainos neskaičiavo ir kalkuliacijų nesudarinėjo. Produkcijos savikainos kalkuliavimo teoriniais ir praktiniais klausimais rimčiau pradėta domėtis praėjus maždaug dvidešimčiai metų po nepriklausomybės paskelbimo. Pasirodė pirmieji straipsniai, iš kurių ypač pažymėtini K. Sruogos straipsniai, paskelbti žurnale „Tautos ūkis“ 1937–1938 metais.

4. Sovietinės okupacijos laikotarpiu produkcijos savikainos kalkuliavimui ir ypač jo reglamentavimui buvo skiriamas didelis dėmesys. TSRS valstybinė plano komisija, TSRS finansų ministerija ir TSRS centrinė statistikos valdyba patvirtino „Pramonės įmonių produkcijos savikainos planavimo, apskaitos ir kalkuliavimo nuostatus“ (1955 ir 1970 m.), kuriuose buvo rekomenduota taikyti tris savikainos kalkuliavimo metodus – normatyvinį, fazinį ir užsakyminių, pateikta tipinė kalkuliacinių išlaidų straipsnių nomenklatūra ir nurodymai, kaip sudaryti planines, normatyvines ir ataskaitines kalkuliacijas. Buvo daug dėmesio skiriama normatyviniams produkcijos savikainos kalkuliavimo metodui diegti įvairiose pramonės šakose. Lietuvių autoriai parašė gana daug mokslinių straipsnių bei apgynė ekonomikos mokslų kandidato (dabar daktaro) disertacijų, kuriose pateikė daug pasiūlymų gamybos išlaidų apskaitai ir produkcijos savikainos kalkuliavimui tobulinti įvairiose ūkio šakose.

5. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę buhalterinės apskaitos teorijos ir praktikos specialistų dėmesys produkcijos savikainos kalkuliavimui sumažėjo. Buvo bandymų įrodyti, kad rinkos ekonomikos sąlygomis nereikia skaičiuoti produkcijos savikainos, nes produkcijos kainą objektyviai nustato rinka. Mokslinių straipsnių ir daktaro disertacijų, kuriose nagrinėjami aktualūs savikainos kalkuliavimo klausimai, skaičius nedidelis. Produkcijos savikainos kalkuliavimo laukas yra gana platus ir gilus, todėl būtina suaktyvinti šio lauko problemų mokslinius tyrimus.

Literatūra

- Bartaška, R. 1969. Cirkuliacijos kaštų apskaita ir jos tobulinimas mažmeninėje prekyboje. *Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai*. Vilnius: VU.
- Budrienė, L.; Meškeliene, A.; Juškaitė-Smilgienė, S.; Vaitiekienė, J. 2017. Sraigų perdirbimo savikainos kalkuliavimo metodikos tobulinimas. *Studijos - verslas - visuomenė: dabarties ir ateities išvalgos II*. Tarptautinių konferencijų mokslinių straipsnių rinkinys, 30-43.
- Dragūnas, M. 1937. Vientisa kalkuliacija. *Tautos ūkis*. Nr. 44 (128).
- Grondskis, G. 2000. *Integruotas įmonės kaštų apskaitos modelis*. Daktaro disertacija. Kaunas: Kauno technologijos universitetas.
- Grondskis, G. 2004. Išlaidų kokybės ir veiklų išlaidų apskaitos integracija. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 30, 93–102.
- Grondskis, G.; Boguslauskas, V. 1999a. Tradicinių savikainos kalkuliavimo sistemų modifikavimas išlaidų valdymo ir analizės tikslais. *Inžinierinė ekonomika*. 3, 49-52.
- Grondskis, G.; Boguslauskas, V. 1999b. Išlaidų kalkuliavimas ir valdymo apskaita: naujos galimybės ir perspektyvos. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12, 73-80.
- Grondskis, G.; Šapkauskienė, A. 2011. Cost accounting information for product mix design. *Economics and Management*. 16, 48-53.
- Jankaitienė, A. 1969. Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimas baldų pramonės įmonėse. *Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai*. Vilnius: VU.
- Kairys, J. 1969. Normatyvinio metodo diegimo galimybės pieno pramonėje. *Normatyvinio metodo diegimo eiga Lietuvos TSR liaudies ūkyje*. Vilnius: VU.
- Klimaitienė, R.; Rudžionienė, K.; Verbliugevičiūtė, A. 2014. ABC metodo taikymo efektyvumas mažose įmonėse. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 16, 39-52. <https://doi.org/10.15388/batp.2014.no16.4>
- Konstantinavičius, V. 1969. Normatyvinis gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas statyboje. *Normatyvinio metodo diegimo eiga Lietuvos TSR liaudies ūkyje*. Vilnius: VU. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>
- Krivka, L. 1969a. Normatyvinės gamybos išlaidų apskaitos įdiegimo klausimai LTSR vietinės pramonės ministerijos įmonėse. *Normatyvinio metodo diegimo eiga Lietuvos TSR liaudies ūkyje*. Vilnius: VU.
- Krivka, L. 1969b. Gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas metalo apdirbimo įmonėse. *Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai*. Vilnius: VU.

- Krivka, L. 2019. Gaminių savikainą kalkuliavo kaip kas išmanė, arba kodėl tarpukariu vangiai tobulėjo gamybos išlaidų apskaita. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. 4 (1012).
- Kunevičienė, E.; Kunevičius, E. 1985. *Gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas respublikos mėsos ir pieno pramonėje*. Vilnius: LŪSTI.
- Kunevičienė, E.; Kunevičius, E. 1987. *Normatyvinio apskaitos metodo ypatybės tekstilės pramonėje*. Vilnius: LŪSTI.
- Kunevičienė, E.; Kunevičius, E. 1988. *Normatyvinio gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo ypatumai avalynės pramonėje*. Vilnius: LŪSTI.
- Lakis, A.; Juškevičienė, D.; Stalgienė, A. 2010. Pagrindinių žemės ūkio produkcijos rūšių ir biologinio turto savikainų duomenų bazės kūrimo metodologiniai aspektai. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*. 22(3), 96-104.
- Laurinavičienė, G.; Mackevičius, J. 2011. Veikla pagrįsto produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo diegimo problemos. *Verslas: teorija ir praktika*. 12(3), 268-276. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>
- Mackevičius, J. 1975. *Gamybos išlaidų apskaita ir produkcijos savikainos kalkuliavimas pramonėje*. Vilnius: Mintis.
- Mackevičius, J. 1985. *Taupumo kontrolė*. Vilnius: Mintis.
- Mackevičius, J. 1991. *Buhalterinės apskaitos raida Lietuvoje*. Vilnius: Okto-Piligrimas.
- Mackevičius, J.; Subačienė, R. 2016. *Lietuvos buhalterinės apskaitos sistema: praeitis, dabartis, perspektyvos*. Vilnius: Akademine leidykla.
- Mačernienė, D. 1974. Pagrindinių išlaidų apskaitos organizavimas prietaisų pramonėje. *Liaudies ūkis*. 11.
- Mizaras, S.; Sadauskienė, L. 2006. Žaliavos skiedroms ruoša baltalksnynuose: darbo laiko sąnaudos, savikaina ir pelningumas. *Miškininkystė*. 2(60), 54-61.
- Nevinskas, A. 1962. Diegti normatyvinį apskaitos ir kalkuliavimo metodą. *Liaudies ūkis*. 10.
- Nevinskas, A. 1969. Daugiau dėmesio pažangiems gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodams. *Normatyvinio metodo diegimo eiga Lietuvos TSRS liaudies ūkyje*. Vilnius: VU. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>
- Nevinskas, A. 1970. Kai kurie gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo klausimai. *Produkcijos savikainos kalkuliavimas*. Vilnius: VU. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>
- Nevinskas, A.; Bružauskas, V. 1969. Normatyvinė apskaita žemės ūkyje. *Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai*. Vilnius: VU.

- Sadeckas, A. 1970. Produkcijos savikainos kalkuliavimo ypatumai trikotažo pramonės įmonėse. *Produkcijos savikainos kalkuliavimas*. Vilnius: VU. <https://doi.org/10.3846/btp.2011.27>
- Savickas, V. 2011. Tikslinių išlaidų kalkuliavimas: reikšmė, principai ir etapai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 9, 119-136. <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11958>
- Savickas, V.; Šarupičiūtė, J. 2014. Tikslinių išlaidų kalkuliavimo procesui įtaką darantys veiksniai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 15, 141-149. <https://doi.org/10.15388/batp.2014.15.12>.
- Savoniakienė, G. 1969. Gamybos išlaidų apskaita siuvimo pramonėje. *Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai*. Vilnius: VU.
- Sruoga, K. 1937a. Ar apsimoka kalkuluoti? *Tautos ūkis*. 10 (94).
- Sruoga, K. 1937b. Ar teisingai apskaičiuojame savikainą? *Tautos ūkis*. 14 (98).
- Sruoga, K. 1937c. Medžiagos kaštai gamyboje ir savikaina. *Tautos ūkis*. 37 (121).
- Sruoga, K. 1938a. Bendros gamybos išlaidos ir gaminio savikaina. *Tautos ūkis*. 1 (31).
- Sruoga, K. 1938b. Darbo kaštai ir gaminio savikaina. *Tautos ūkis*. 42 (126).
- Strazdas, R.; Zabielaivičienė, I. (Vaitkuskas, V. 1969. Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai žemės ūkio įmonėse. Gamybos išlaidų apskaitos ypatumai. Vilnius: VU.
- Varnas, A. 1937a. Kaip pardavėjas turi kalkuluoti. *Tautos ūkis*. 15 (99).
- Varnas, A. 1937b. Savikainos apskaičiavimas. *Tautos ūkis*. 18 (102).
- Zinkevičienė, D. 1997. *Gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodiniai ir metodologiniai aspektai*. Daktaro disertacija. Kaunas: LŽŪU.
- Zinkevičienė, D., Stravinskaitė, 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.
- Žižytė, V.; Tamulevičienė, D. 2018. Veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo taikymas: buhalterines ir audito paslaugas teikiančios įmonės atvejis. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 17-18, 180-197. <https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11961>.
- Мацкевичюс, И. 1974. *Калькулирование себестоимости продукции*. Вильнюс. Вильнюсский университет.

Notas de autor

Ha Vilniaus universiteto, ekonomikos ir verslo administravimo
bil fakulteto, apskaitos ir audito katedros profesorius emeritas.
. Mokslinių interesų sritys – tarptautinė finansinė apskaita,
Dr auditas, valdymo apskaita, finansinė analizė. Vilniaus
. universitetas, Ekonomikos ir verslo administravimo
Jo fakultetas, Apskaitos ir audito katedra. Institucijos adresas:
na Saulėtekio al. 9, II rūmai, LT-10222, Vilnius.

s,
M
ac
ke
vič
ius
:

Ha Professor Emeritus of Accounting and Auditing
bil Department, Faculty of Economics and Business
. Administration, Vilnius University. Scientific interests:
Dr international accounting, auditing, financial analysis,
. management accounting.

Jo
na
s,
M
ac
ke
vič
ius
: