

PASLAUGŲ TEIKIMO VIDAUS SANDORIŲ KAINODAROS FORMAVIMO METODIKA TARPTAUTINĖSE ĮMONĖSE, TAIKANT LAIKO VALDYMU GRĮSTĄ IŠLAIDŲ APSKAITOS SISTEMĄ

Dovilė SAKALAUSKIENĖ, Vytauto Didžiojo Universiteto Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas, Taikomosios ekonomikos, finansų ir apskaitos katedra, el. paštas: dovile.sakalauskiene@vdu.lt

Santrauka

Pasaulyje vykstant intensyviai verslo internacionalizacijai, Lietuvoje taip pat pastebimas užsienio bendrovių steigiamų paslaugų centrų skaičiaus augimas. Viena iš tarptautinių bendrovių prioritetinių valdymo sferų yra vidinė kainodara, per kurią realizuojami bendri įmonės strateginiai tikslai, vykdoma atskirų atsakomybės centrų kontrolė bei vertinami jų vadovų veiklos rezultatai. Atsižvelgiant į tai, kad paslaugų įmonėse labai svarbus laiko kriterijus dėl paslaugų teikimui suvartojamų didelės dalies žmogiškųjų išteklių, šiame tyrime buvo suformuojamas paslaugų teikimo vidaus sandorių kainodaros modelis, taikant laiku grįstą išlaidų apskaitos sistemą. Siekiant pasiūlyti tinkamiausią kainos nustatymo metodą paslaugų teikimo sandoriams tarp susijusių šalių, buvo atlikta mokslinių tyrimų rezultatų bei kainodaros tarp susijusių šalių reglamentų analizė, kuri parodė, kad palankiausias tokių sandorių kainos nustatymo metodas yra „sąnaudos plus“. Remiantis taikomais teisiniais reikalavimais sandoriams tarp susijusių šalių bei atsižvelgiant į „sąnaudos plus“ kainos nustatymo metodo principus, buvo sudarytas paslaugų teikimo vidaus sandorių kainodaros modelis, kurį tarptautinės įmonės galėtų naudoti formuojant paslaugų sandorių tarp susijusių šalių kainodarą. Kadangi priimant sprendimus dėl paslaugų kainos labai svarbu teisingai paskirstyti išlaidas apskaitos objektams, darbe yra pristatoma parengta TD ABC sistemos diegimo metodika.

Reikšminiai žodžiai: vidinė kainodara, sandoriai, susijusios šalys, TD ABC, „sąnaudos plus“.

Įvadas

Šiandieninė rinka pasižymi sparčiai augančia verslo internacionalizacija, todėl Lietuvoje daugėja tarptautinių bendrovių steigiamų dukterinių įmonių. Ypatinai didžiuosiuose Lietuvos miestuose pastarąjį dešimtmetį pastebimas paslaugų centrų augimas, įmonių grupės viduje centralizuotai teikiančių paslaugas apskaitos, finansų, marketingo, informacinių technologijų ir kitose srityse. Viena iš tarptautinių bendrovių prioritetinių valdymo sferų yra vidinė kainodara, per kurią realizuojami bendri įmonės strateginiai tikslai, vykdoma atskirų atsakomybės centrų kontrolė bei vertinami jų vadovų veiklos rezultatai. Nustatant vidaus sandorių kainą, svarbu teisingai parinkti ir pritaikyti vidinės kainodaros formavimo metodus, kad būtų užtikrintas vidinės kainodaros formavimui keliamų teisiųjų reikalavimų bei iš įmonės pagrindinės veiklos gaunamo pelno maksimizavimo suderinamumas. Tokie autoriai kaip Challoumis (2019), Schwarz ir kt. (2016) bei Terzioglu (2011) analizavo kainos nustatymo metodų pritaikomumą paslaugų sektoriuje, tačiau pažymėtina, kad nėra daug tyrimų, kuriuose būtų nagrinėjami paslaugų kainos nustatymo metodų pritaikomumo praktikoje problemos. Paslaugų įmonės paprastai siūlo labai įvairias paslaugas, kurios pasižymi savitomis savybėmis, kas lemia skirtingą išteklių poreikį. Dėl šios priežasties paslaugų įmonės turi nuolat vertinti savo teikiamų paslaugų finansinius ir ekonominius rodiklius, tarp jų ir paslaugų kainą. Priimant sprendimus dėl paslaugų kainos, labai svarbus kriterijus yra su atskirų paslaugų teikimu patiriamos išlaidos, todėl sudarant paslaugų teikimo sandorių kainodaros modelį svarbu teisingai paskirstyti išlaidas išlaidų apskaitos objektams. Kadangi didžioji dalis paslaugų teikimui suvartojamų išteklių yra žmogiškieji, kurių poreikį įtakoja laikas, reikalingas veikloms atlikti, vienas svarbiausių išlaidų paskirstymo kriterijų ir yra laikas. Laiko valdymu grįstos išlaidų apskaitos sistemos (angl. *Time-Driven Activity-Based costing* - TD ABC) taikymo tyrimus paslaugų įmonėse atliko Fitriasari ir Kawahara (2020), Park ir kt. (2019), Afonso ir Santana (2016) Stout ir Propri (2011), Sychta (2010). Buvo nustatyta, kad pritaikius TD ABC išlaidų apskaitos sistemą galima nesudėtingai apskaičiuoti paslaugų savikainą, o įmonėms teikiama informacija padeda priimti operatyvius bei strateginius sprendimus išlaidų bei savikainos skaičiavimo klausimais. Taikant TD ABC išlaidų apskaitos sistemą formuojant vidaus sandorių kainodarą būtų nustatoma tikslesnė teikiamų paslaugų kaina.

Tyrimo objektas – paslaugų teikimo vidaus sandorių kainodaros formavimas tarptautinėse įmonėse, taikant TD ABC išlaidų apskaitos sistemą.

Tyrimo tikslas – parengti paslaugų sandoriams tarp susijusių šalių kainodaros, grįstos TD ABC išlaidų apskaitos sistema, modelį ir sudaryti TD ABC išlaidų apskaitos sistemos diegimo metodiką.

Tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

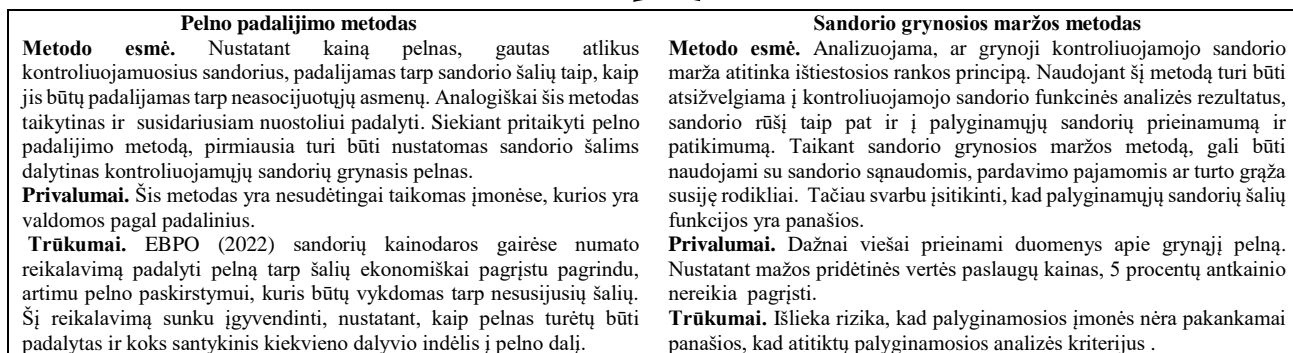
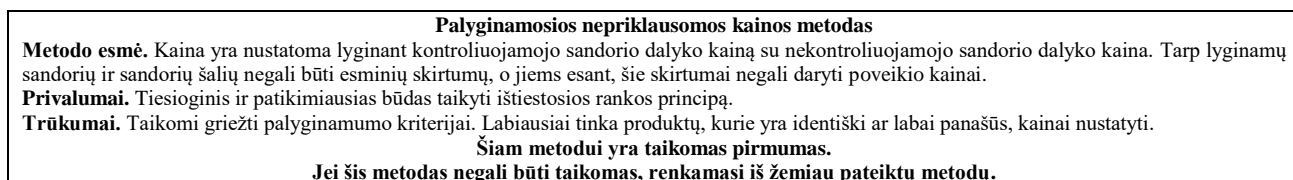
1. Išanalizavus kainodaros tarp susijusių šalių esmę, vidaus sandorių kainai apskaičiuoti taikomus reikalavimus bei metodus, nustatyti, kuris metodas(-ai) labiausiai tinka paslaugų teikimo vidaus sandorių kainai nustatyti;
2. Išanalizavus TD ABC išlaidų apskaitos sistemos veikimo principus bei diegimo etapus, suformuoti vidinės kainodaros, grįstos TD ABC išlaidų apskaitos sistema, modelį bei parengti TD ABC išlaidų apskaitos sistemos diegimo metodiką.

Tyrimo metodai

Mokslinės literatūros analizė ir sintezė, duomenų sisteminimas, palyginimas, apibendrinimas bei modeliavimas.

Tyrimų rezultatai ir jų aptarimas

Prieš nagrinėjant paslaugų teikimo vidaus sandorių kainodaros formavimo ypatumus, svarbu išanalizuoti susijusių šalių bei kainodaros tarp susijusių šalių apibrėžtis. 24-ame tarptautiniame apskaitos standarte „Susijusių šalių atskleidimas“ (24-asis tarptautinis ..., 2010) yra griežtai apibrėžta susijusios šalies sąvoka: susijusia šalimi yra laikomas asmuo arba ūkio subjektas, kuris yra susijęs su finansines ataskaitas rengiančiu ūkio subjektu. Ekonomikos bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (2022) (toliau EBPO) kainodarą tarp susijusių šalių apibrėžia kaip kainų, kuriomis įmonė perduoda fizines prekes, nematerialųjį turtą ar teikia paslaugas susijusiai įmonei, nustatymą. Tarptautiniu lygmeniu EBPO yra parengusi kainodaros tarp susijusių šalių gaires, kuriose yra pateikti sandorių tarp susijusių šalių kainodaros principai, metodai bei rekomendacijos. Taip pat svarbu paminėti, kad Europos Sąjungos jungtinis sandorių kainodaros forumas (2018) (toliau ES JSKF) yra pateikęs rekomendacijas dėl bendros sandorių kainodaros kontrolės vykdymo, siekiant užtikrinti teisingą pelno mokesčio taikymo praktiką. Vadovaujantis EBPO (2022) vidinės kainodaros gairėmis, ES JSKF (2018) rekomendacijomis bei Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu *Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių* (Lietuvos Respublikos finansų ..., 2021) (toliau LR FMĮ), sandoriai tarp susijusių šalių turi būti sudaromi rinkos kaina, t. y. kaina, už kurią panašiomis ekonominėmis sąlygomis būtų sudarytas panašus sandoris tarp nepriklausomų šalių. Šis reikalavimas yra vadinamas ištiestos rankos principu, kurio įgyvendinimas yra užtikrinamas atliekant kontroliuojamų bei nekontroliuojamų sandorių palyginimo analizę. Remiantis šios analizės rezultatais, kontroliuojamiems sandoriams yra nustatoma kaina, kurios pagrindu iš kontroliuojamųjų sandorių būtų uždirdamas toks pelnas arba tokios gaunamos pajamos, taip kaip ir iš sandorių tarp nekontroliuojamų šalių (EBPO, 2022; LR FMĮ, 2021). Pažymėtina, kad sandorių tarp susijusių šalių kaina turi būti nustatoma naudojant tam specialiai numatytus metodus (1 pav.).



1 pav. Sandorių tarp susijusių šalių kainos nustatymo metodai ir jų privalumai bei trūkumai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal EBPO (2022) ir LR FMĮ (2021)

Fig 1. Methods of pricing related party transactions and their advantages and disadvantages

Source: compiled by the author according to OECD (2022) and Order of the Minister of Finance of the Republic of Lithuania (2021)

Iš 1 pav. galima matyti, kad yra numatytas kainodaros metodų taikymo eiliškumas, t. y. taikymo prioritėtinė tvarka. Pirmiausiai turi būti pasirenkamas palyginamosios nepriklausomos kainos metodas. Tačiau, neturint pakankamai duomenų šiam metodui taikyti, turi būti renkamasi perpardavimo kainos arba „sąnaudos plus“ metodas. Jei ir jiems stinga duomenų, tada naudojami pelno padalijimo ar sandorio grynosios maržos metodai. Analizuojant 1 pav. pateiktus duomenis galima teigti, kad kiekvienas metodas turi savo privalumų ir trūkumų, tad labai svarbu įvertinti aplinkybes, susijusias su paslaugų teikimu. Tinkamiausi paslaugų teikimo sandorių tarp susijusių šalių kainai nustatyti yra „sąnaudos plus“ ir sandorio grynosios maržos metodai, kadangi kiti metodai labiau tinkami prekių ar kito materialaus turto sandoriams. Vienas iš iššūkių nustatant kontroliuojamųjų paslaugų teikimo sandorių kainą yra sandorių palyginamosios analizės atlikimas, kurios metu palyginami kontroliuojamas sandoris su sandoriu, kuris vyksta tarp nekontroliuojamų šalių, kad būtų užtikrinta ištiesios rankos principą atitinkanti kaina. Atliekant paslaugų sandorių tarp kontroliuojamų ir nekontroliuojamų šalių palyginimą, sudėtinga užtikrinti jų tarpusavio atitikimą, kadangi paslaugų, skirtingai nei prekių ar žaliavų, savybės bei charakteristikos neapčiuopiamos. Pažymėtina, kad taikant „sąnaudos plus“ metodą lyginamų kontroliuojamojo ir nekontroliuojamojo sandorių dalykai gali turėti skirtumų, tačiau sandorio šalių atliekamos funkcijos turi būti panašios. Taip pat svarbu paminėti, kad 5 procentų antkainio nereikia pagrįsti, nustatant mažos pridėtinės vertės paslaugų kainas „sąnaudos plus“ metodu, kas yra dar vienas šio metodo privalumų (LR FMĮ, 2021).

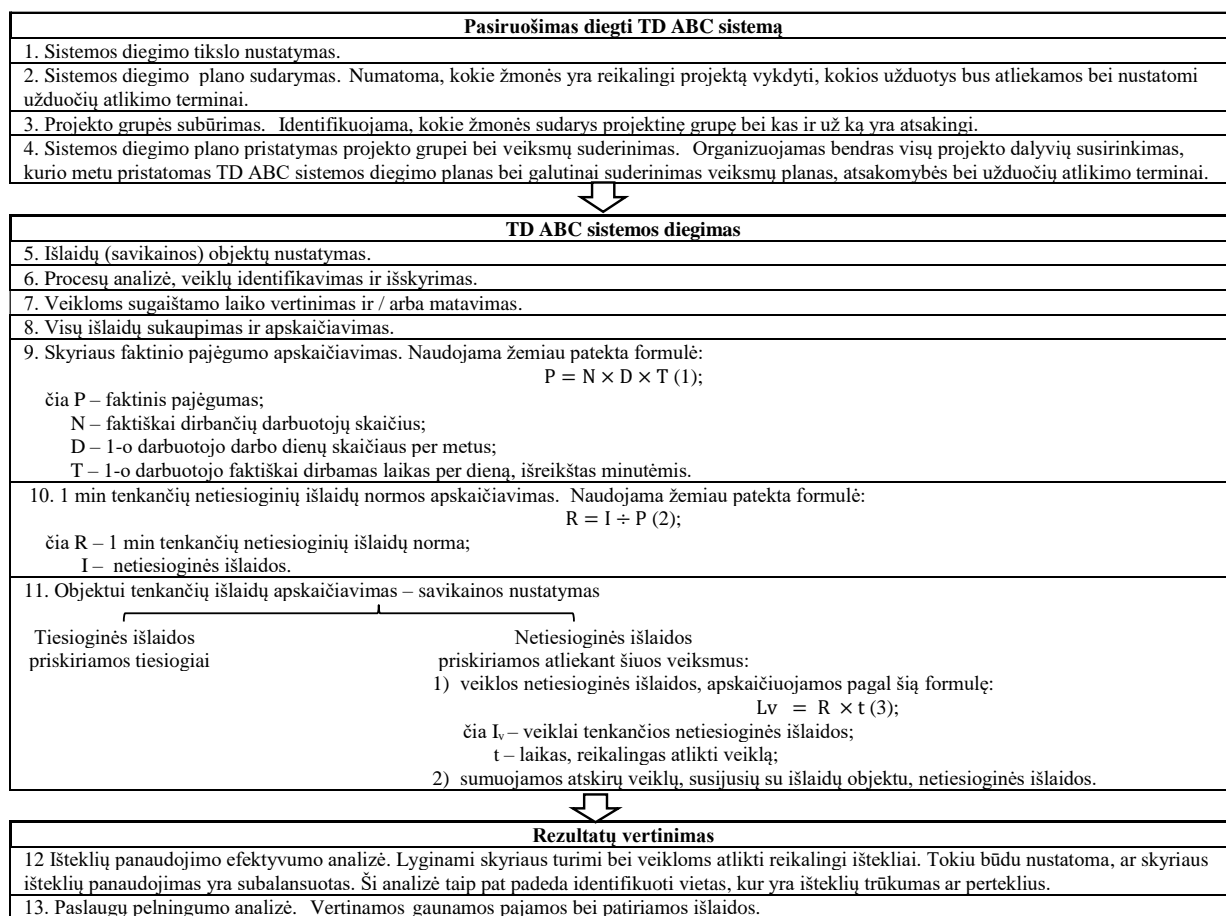
Terzioglu (2011), Schwarz ir kt. (2016) bei Horvath ir Partners (2021) paslaugų įmonėse atlikti taikomų kainos nustatymo metodų tyrimai parodė, kad dažniausiai yra taikomas „sąnaudos plus“ metodas. Tuomet kainą nesudėtinga apskaičiuoti bei lengva taikyti daugumoje apskaitos sistemų. Taip pat atsižvelgiant į 1 pav. pateiktus kainos nustatymo metodų trūkumus bei privalumus, paslaugų teikimo sandorių kainai nustatyti rekomenduojamas būtų „sąnaudos plus“ metodas dėl jam taikomų lengvatų atliekant palyginamąją sandorių analizę ir atsižvelgiant į tai, kad taikant šį metodą užtikrinamas visų sąnaudų padengimas bei gaunamas pelnas. Tad šio metodo pagrindu bei atsižvelgiant į kontroliuojamiems sandoriams taikomus teisinius reikalavimus parengtas paslaugų teikimo sandorių tarp susijusių šalių kainodaros modelis (2 pav.).

1. Etapas: sandorio dalyko (paslaugos) analizė	
1.1 Sandorio dalyko charakteristikos. Aprašoma paslaugos rūšis, jos nauda gavėjui, apimtis bei kitos charakteristikos	
1.2 Sandorio šalių funkcijos. Siekiama nustatyti sandorio šalių atliekamas funkcijas, kurios reikšmingai lemia sandorio kainą arba pelną. Atliekant funkcinę analizę, identifikuojamos sandorio šalių funkcijos, joms atlikti naudojamas turtas, su funkcijomis susijusios rizikos, rizikų kontrolės, mažinimo funkcijos bei kuri sandorio šalis prisiima finansinę atsakomybę, susijusią su rizikomis, bei tai, kaip šalių vykdomos funkcijos siejasi su vienetų grupės, kuriai priklauso sandorio šalys, verslo vertės kūrimu ir įprastine verslo praktika.	
1.3 Sandorio sąlygos. Nustatant sandorio kainą atsižvelgiama į sąlygas, kurios lemia rizikos, prievolių bei naudos padalijimą tarp sandorio šalių.	
1.4 Ekonominės aplinkybės. Vertinamos ekonominės aplinkybės, t. y. apsiribžiamą rinką, jos geografinę padėtį, konkurentai bei kt. Šis žingsnis svarbus pasirenkant palyginamuosius nekontroliuojamus sandorius, kad palyginamieji sandoriai neturėtų esminių skirtumų dėl rinkų neatitikimo.	
1.5 Sandorio šalių verslo strategija. Nustatant sandorio kainą atsižvelgiama į verslo strategiją, kuri buvo vykdoma. Pvz., įėjimo į naują rinką strategijai įgyvendinti galimas laikinas mažesnių sandorių kainų taikymas tarp susijusių šalių.	
1.6 Veiklų identifikavimas paslaugoms atlikti. Sudaromas veiklų sąrašas, pažymint kuri sandorio šalis yra atsakinga už veiklos vykdymą. Pagal šį veiklų sąrašą vykdomas ir TD ABC sistemos diegimas.	
↓	
2. Etapas: sandorio (paslaugos) kainos nustatymas	
Šis etapas priklauso nuo sandorių kainos nustatymo metodo pasirinkimo. Nustačius „sąnaudos plus“ kaip rekomenduotiną kainos nustatymo metodą paslaugų teikimo vidaus sandorių kainai nustatyti, tolesni šio modelio etapai pagrįsti pagal šį metodą. Taikant „sąnaudos plus“ metodą svarbu apskaičiuoti su sandoriu susijusias sąnaudas bei ištiesiosios rankos principą atitinkantį antkainį. Dėl šios priežasties šiame etape išskiriami 2.1 ir 2.2 žingsniai:	
2.1 Savikainos nustatymas:	
Savikainos kalkuliavimo objektas	→ Priklauso nuo išskirtų veiklų, pvz., apskaitos paslaugų teikimo sandoriuose tai gali būti parengti dokumentai, procedūros bei kt.
Savikainos sudėtis	→ Pilnoji gamybinė
Išlaidų apskaitos sistema	→ TD ABC išlaidų apskaitos sistema
2.2 Antkainio nustatymas	
	→ Atliekama kontroliuojamo bei nekontroliuojamo sandorių palyginamoji analizė, siekiant nustatyti ištiesiosios rankos principą atitinkantį antkainį. Taikant 5 proc. antkainį mažos pridėtinės vertės paslaugoms, neprivaloma atlikti palyginamąją sandorių analizę antkainiui pagrįsti.
↓	
3. Etapas: kainodaros dokumentų ruošimas	
3.1 Pagrindinė byla. Šiame dokumente yra pateikiama informacija apie vienetų grupės, kuriai priklauso sandorio šalys, organizacinę, teisinę ir veikimo struktūrą, nuosavybės teisių valdymą, paslaugų, žaliavų, prekių ir kt. tiekimą ar teikimą bei informaciją apie kitus esminius veiksnius, nuo kurių priklauso tarptautinės vienetų grupės gaunamas pelnas.	
3.2 Šalies byla. Šiame dokumente yra aprašomas kontroliuojamas sandoris, taikoma kainodaros politika bei kainos nustatymo metodas.	

2 pav. pateiktame modelyje išskiriami 3 etapai: 1) paslaugos analizė; 2) kainos nustatymas ir 3) kainodaros dokumentų ruošimas. Pirmasis etapas – sandorio dalyko analizė – sudarytas iš 6 žingsnių. 1.1 – 1.5 šio etapo žingsniai yra įtraukti į šį kainodaros modelį vadovaujantis LR FMĮ (2021), kurios numato įvertinti sandorio dalyko charakteristikas, sandorio šalių funkcijas, sandorio sąlygas, ekonomines aplinkybes bei verslo strategiją. Taip pat šiame etape yra rekomenduojama įtraukti 1.6 žingsnį – sudaryti su paslaugų teikimu susijusių veiklų sąrašą, kuris padėtų sandorio šalims detalizuoti, kas yra sandorio objektas ir, esant paslaugų teikimo procesiniams pokyčiams, leistų identifiikuoti bei numatyti pokyčių poveikį bendram paslaugos teikimui, tarp jų ir paslaugos kainai. Antrame etape – sandorio kainos nustatymas, vadovaujantis „sąnaudos plus“ kainos nustatymo logika yra numatyti du esminiai žingsniai: savikainos ir antkainio apskaičiavimas. Prieš skaičiuojant savikainą, pirmiausia svarbu teisingai pasirinkti savikainos kalkuliavimo objektą bei nustatyti savikainos sudėtį. Kaip pažymi Bouwens ir Steens (2016), atsižvelgiant į įmonės gamybos procesų ypatumus bei išlaidų struktūrą, skaičiuoti galima tris savikainos rūšis: gamybinę, pilnąją bei komercinę. Skaičiuojant gamybinę savikainą įtraukiamos visos gamybos išlaidos, t. y. tiek tiesioginės, tiek netiesioginės, tačiau nėra įtraukiamos bendrosios ir administracinės išlaidos, o skaičiuojant pilnąją savikainą prie gamybinės

savikainos yra pridedamos bendrosios ir administracinės išlaidos (Bouwens ir Steens, 2016). Tad paslaugų sandoriams tikslinga skaičiuoti pilnąją savikainą, tokiu būdu gaunant tikslius teikiamų paslaugų savikainos duomenis. Pažymėtina, kad paslaugų teikimo sandoriams tarp susijusių šalių nėra tikslinga taikyti komercinę savikainą, kadangi dažnai vykdant tokius sandorius pardavimo išlaidų nesusidaro. Skaičiuojant savikainą, kertinis aspektas yra išlaidų apskaitos sistemos pasirinkimas, kadangi nuo jos priklauso informacijos detalumas apie įmonėje patirtas išlaidas, kaip išlaidos yra apskaitomos bei kaip jos įskaitomos į gaminio ar paslaugos savikainą. Teikiant paslaugas labai svarbus laiko kriterijus, kadangi didžioji dalis paslaugų teikimui suvartojamų išteklių yra žmogiškieji, kurių poreikį įtakoja laikas, reikalingas veikloms atlikti. Kaplan ir Anderson (2007) XXI amžiaus pradžioje pristatė laiku grįstą išlaidų apskaitos sistemą (Time-Driven Activity-Based costing - TD ABC). TD ABC remiasi aiškiu požiūriu – išlaidų susidarymas tiesiogiai koreliuoja su laiko sunaudojimu. Vadovaujantis naujuoju požiūriu, įmanoma geriau bei įvairiapusiškiau įvertinti organizacijos veiklą, užsakovo elgesį bei išvengti papildomų, procesą apsunkinančių reikalavimų. Fitriasari ir Kawahara (2020), Park ir kt. (2019), Afonso ir Santana (2016) bei Stout ir Propri (2011) atlikti tyrimai paslaugas teikiančiose įmonėse parodė, kad TD ABC sistemą nesudėtingai naudoti bei prižiūrėti, jos diegimas nėra brangus, o pagal šią išlaidų apskaitos sistemą galima nesudėtingai bei tiksliai apskaičiuoti paslaugų savikainą. Paskutinis kainodaros etapas – kainodaros dokumentų ruošimas, kaip ir pirmasis etapas yra reglamentuotas Lietuvos Respublikos taikomais teisiniais reikalavimais (LR FMĮ, 2021).

Nustačius, jog formuojant paslaugų teikimo kainodarą tinkamiausias yra „sąnaudos plius“ kainodaros metodas, pasirinkus taikyti TD ABC išlaidų valdymo sistemą, būtina parengti pritaikytą paslaugų įmonėms šios sistemos diegimo metodiką. Kaplan ir Anderson (2007) išskiria šešis pagrindinius TDABC sistemos diegimo žingsnius: 1) bendrai suvartojamų išteklių išlaidų įvertinimas; 2) faktinio pajėgumo nustatymas; 3) išlaidų, tenkančių vienai minutei, normos nustatymas; 4) veiklų išskyrimas; 5) laiko, reikalingo atlikti atskiroms veikloms, vertinimas; 6) išlaidų, tenkančių išskirtoms veikloms, apskaičiavimas. Reynolds ir kt. (2018) pažymi, kad šie šeši sistemos žingsniai bendrai aptinkami mokslinėje literatūroje, tačiau siekiant sėkmingai pritaikyti TD ABC sistemą konkrečioje organizacijoje, svarbu atsižvelgti į įmonės specifiką. Dėl šios priežasties diegimo žingsniai turėtų būti peržiūrimi bei modifikuojami. Pažymėtina, kad Fitriasari ir Kawahara (2020), Park ir kt. (2019), Afonso ir Santana (2016) bei Stout ir Propri (2011) atliktuose TD ABC sistemos diegimo tyrimuose paslaugų įmonėse, be šešių bendrinių Kaplan ir Anderson (2007) pristatomų žingsnių, išskyrė dar šiuos papildomus: išteklių panaudojimo efektyvumo analizė, įmonės optimizavimo galimybių vertinimas, procesų analizė bei veiklų išskyrimas, atskirų veiklų pelningumo vertinimas. Remiantis bendrai taikomais TD ABC sistemos diegimo žingsniais bei atliktų šios sistemos diegimo tyrimų paslaugų įmonėse rezultatais, buvo išgryninti TD ABC sistemos diegimo žingsniai bei parengta rekomenduojama šios sistemos diegimo paslaugų įmonėse schema (2 pav.).



3 pav. TD ABC išlaidų apskaitos sistemos diegimo schema

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Fitriasari ir Kawahara (2020), Park kt. (2019); Afonso ir Santana, (2016), Kaplan ir Anderson (2007)

Fig. 3. Implementation scheme for the TD ABC cost accounting system

Source: compiled by the author according to Fitriasari & Kawahara (2020), Park et al. (2019); Afonso & Santana, (2016), Kaplan & Anderson (2007)

Išvados

1. Išanalizavus sandorių tarp susijusių šalių esmę, vidinių sandorių kainos nustatymui taikomus reikalavimus bei metodus, nustatyta, kad palankiausias metodas paslaugų vidaus sandorių kainai nustatyti yra „sąnaudos plus“. Taikant šį metodą yra užtikrinamas visų sąnaudų padengimas bei gaunamas pelnas, be to, šiuo metodu nesudėtinga apskaičiuoti kainą, lengva taikyti daugumoje apskaitos sistemų.

2. Darbe parengta vidinės kainodaros modelį, kurį rekomenduojama taikyti paslaugų teikimo sandorius tarp susijusių šalių vykdančioms tarptautinėms įmonėms, sudaro 3 etapai: 1) paslaugos analizė; 2) kainos nustatymas ir 3) kainodaros dokumentų ruošimas. Atsižvelgiant į tai, kad teikiant paslaugas dažnai nuo laiko kriterijaus priklauso didžioji dalis suvartojamų išteklių, darbe siūloma taikyti TD ABC sistemą bei pristatoma parengta jos diegimo metodika, kurią sudaro 3 etapai, iš viso 13 žingsnių.

Literatūra

- 24-asis tarptautinis apskaitos standartas „Susijusių šalių atskleidimas“. 2010. *Komisijos reglamentas (ES) Nr. 632/2010, 24-TAS 2010 m. liepos 19 d. iš dalies keičiantis Reglamentą (EB) Nr. 1126/2008, priimančį tam tikrus tarptautinius apskaitos standartus pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002, kiek tai susiję su 24-uju tarptautiniu apskaitos standartu (TAS) ir 8-uju tarptautiniu finansinės atskaitomybės standartu (TFAS)*. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010R0632&from=FR> (žiūrėta 2022-01-10)
- Afonso, P.; Santana, A. 2016. Application of the TDABC model in the logistics process using different capacity cost rates. *Journal of Industrial Engineering and Management*, Vol. 9(5), p. 1003–1019. <http://dx.doi.org/10.3926/jiem.2086>.
- Bouwens, J., Bert Steens, B. 2016. Full-Cost Transfer Pricing and Cost Management. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 28(3), p. 63–81. <https://doi.org/10.2308/jmar-51390>.
- Challoumis, C. 2019. Transfer Pricing Methods for Services and the Policy of Fixed Length Principle. *Economics and business*, Vol. 219 (33), p. 222-232. <https://doi.org/10.2478/eb-2019-0016>.
- [Consultancy.eu. 2021. Transfer pricing practices grow increasingly legitimate worldwide](https://www.consultancy.eu/news/5745/transfer-pricing-practices-grow-increasingly-legitimate-worldwide). Prieiga per internetą: <https://www.consultancy.eu/news/5745/transfer-pricing-practices-grow-increasingly-legitimate-worldwide> (žiūrėta 2022-02-17)
- EBPO. 2022) Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.
- Europos Sąjungos jungtinis sandorių kainodaros forumas. 2018. A Coordinated Approach to Transfer Pricing Controls Within The EU. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-10/jtpf_report_on_a_coordinated_approach_to_transfer_pricing_controls_within_the_eu_en.pdf (žiūrėta 2022-03-18)
- Fitriasari, D., Kawahara, N. 2020. The Time-Driven Activity-Based Costing Model for a Small Startup in Indonesia. *Binus Business Review*, Vol. 11(2), p. 141–148. <https://doi.org/10.21512/bbr.v11i2.5869>.
- Kaplan, R.S., Anderson S.R. 2007. *Time-driven activity-based costing : a simpler and more powerful path to higher profits*. Boston.: Harvard Business School Press. Prieiga per internetą: <http://www.cwj24.cz/doc/Time-Driven-ABC.pdf>. (žiūrėta 2022-02-10)
- Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas *Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių / 2004 m. balandžio 9 d. Nr. 1K-123 Vilnius, (galiojanti suvestinė redakcija nuo 2021-01-01)*. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231272?jfwid=-cfkfx46vj> (žiūrėta 2022-02-15)
- Park, Y., Jung, S., Jahmani, Y. 2019. Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Marketing Decisions. *Studies in Business and Economics*, Vol. 14(1), p. 191–207. <https://doi.org/10.2478/sbe-2019-0015>.
- Reynolds, A., Fourie, H., Erasmus, L., 2018. A framework for time-driven activity-based costing implementation at small and medium enterprises. *Southern African Journal of Entrepreneurship and Small Business Management*, Vol. 10(1), p. 1–11. <https://doi.org/10.4102/sajesbm.v10i1.194>
- Schwarz, Ch., Stefan, S., Holinski, N., Hoffmann, S. 2016. Kostenaufschläge bei der Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen. *Der Betrieb*, Vol. 49(2), p. 2857-2861. Prieiga per internetą: https://wiwi.hs-duesseldorf.de/forschung/publikationen/zeitschriften/Documents/DerBetrieb_2016_49_2857-2861_A.pdf (žiūrėta 2021-01-16)
- Stout, D., Propri, J. M. 2011. Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company. *Management accounting*, Vol. 12(3), p. 1–11. Prieiga per internetą: <https://www.imanet.org/-/media/2896ce1ba1b14b1bb15ebd34f274e528.ashx> (žiūrėta 2022-02-12)
- Terzioglu, 2011. Transfer Pricing in Australian Service Organisations. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Vol. 6(2), p. 85–106. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/329182055> (žiūrėta 2022-01-11)
- Sychta, A. 2010. Time-Driven Activity-Based Costing in Service Industries. *Social Sciences*, Vol. 67(1), p. 49–60. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/26737376> (žiūrėta 2022-02-12)

TRANSFER PRICING IN MULTINATIONAL ENTERPRISES FOR THE PROVISION OF DOMESTIC SERVICES, USING A TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING

Summary

As business internationalisation intensifies around the world, Lithuania is also seeing an increasing number of service centres established by foreign companies. One of the priority management areas of multinational companies is transfer pricing, which is used to implement the company's overall strategic objectives, to control separate responsibility centres and to evaluate the performance of their managers. Taking into account the importance of the time criterion in service companies, due to the large proportion of human resources consumed in the provision of services, this study has developed a model of transfer pricing for the internal provision of services using a time-driven activity-based cost accounting system. In order to propose the most appropriate pricing method for service transactions between related parties, an analysis of academic research results and related party pricing regulations was carried out, which showed that the most suitable pricing method for such transactions is the cost-plus method. Based on the applicable legal requirements for related party transactions and considering the principles of the cost-plus approach for price determination, a pricing model for intra-service transactions was developed which could be used by multinational companies in setting the price for related party transactions of services. Since the correct allocation of costs to cost accounting objects is essential for service pricing decisions, the paper presents the developed methodology for implementing the TD ABC system.

Keywords: transfer pricing, transactions, related parties, TD ABC, cost-plus.