

TFAS 15 POVEIKIS SĄNAUDŲ PRIPAŽINIMUI IR VEIKLA GRĮSTOS IŠLAIDŲ (ABC) APSKAITOS SISTEMOS SĄSAJOS NETIESIOGINIŲ IŠLAIDŲ PASKIRSTYME

Rūta VARANAUSKIENĖ, Vytauto Didžiojo universitetas, Žemės ūkio akademija, Bioekonomikos plėtros fakultetas,
el. paštas: ruta.varanauskiene@vdu.lt

Santrauka

TFAS 15 standartas „Pajamos pagal sutartis su klientais“ reglamentuoja, kaip turi būti pripažįstamos sąnaudos, siejamos su sutartimis su klientais. Šiuo standartu buvo siekiama pašalinti ankstesnių standartų trūkumus. TFAS 15 užtikrina informacijos nuoseklumą, palyginamumą ir patikimumą. Šis standartas aiškiai nurodo, kad sutarties vykdymo išlaidos turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo metu, kai jos patiriamos. Veikla grįstos išlaidų (ABC) apskaitos sistemos yra pažangi valdymo apskaitos priemonė, kuri padeda optimizuoti sąnaudas ir didinti veiklos efektyvumą. Šio metodo esmė yra netiesioginių išlaidų paskirstymas pagal veiksnius (*cost drivers*). ABC metodo taikymas reikalauja didelio duomenų kiekio, sudėtingos integracijos ir tikslaus veiksmų pasirinkimo. Tyrimu buvo siekiama nustatyti TFAS 15 ir ABC metodo ryšį užtikrinant patikimą netiesioginių išlaidų paskirstymą įmonėje. Norint atlikti analizę, buvo pasitelkti šie metodai: mokslinės literatūros sintezė ir analizė, apibendrinimas ir palyginimas, duomenų grupavimas ir sisteminimas, empirinis kiekybinis tyrimo metodas – apklausa. Ekspertų vertinimu TFAS 15 ir ABC metodo taikymas leidžia tiksliau paskirstyti netiesiogines išlaidas, optimizuoti savikainos apskaičiavimą bei priimti efektyvesnius valdymo sprendimus. Nors ABC metodo diegimas reikalauja papildomų laiko ir finansinių išteklių jo ryšys su TFAS 15 prisideda prie duomenų kokybės gerinimo. Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad abiejų priemonių taikymas užtikrina finansinės informacijos patikimumą ir sąnaudų valdymą.

Reikšminiai žodžiai: netiesioginių išlaidų paskirstymas, finansinės atskaitomybės standartais, TFAS 15, ABC metodas, sąnaudų kontrolė.

Įvadas

Tarptautinių finansinės atskaitomybės standartų (TFAS) taikymu įmonės siekia atitikti lūkesčius ir poreikius finansinės atskaitomybės vartotojų bei kitų suinteresuotojų šalių. Dėl ekonominės globalizacijos ir tarptautinių santykių vystymosi atsiranda poreikis turėti bendrus standartus, tobulinti apskaitos sistemas, siekiant įmonėms išlaikyti konkurencingumą tarptautinėse rinkose. Tinkamas TFAS 15 „Pajamos pagal sutartis su klientais“ (Komisijos reglamentas ..., 2023) laikymasis pagerina finansinių ataskaitų informacijos kokybę, todėl svarbu, kad įmonėse finansinių ataskaitų rengėjai identifikuotų, suprastų ir valdytų TFAS 15 akcentuojamas problemas.

Valdymo apskaita sulaukia nuolatinio dėmesio, nes ji suteikia naudingą informaciją padedant priimti ilgalaikius ir trumpalaikius sprendimus įmonės valdyme. Dėl šiandieninės konkurencingos aplinkos organizacijoms yra būtina tiksliai apskaičiuoti sąnaudas ir pajamas, kad įmonės galėtų konkuruoti ir užtikrinti ilgalaikį pelningumą. Jeigu įmonės sąnaudos nėra tinkamai kontroliuojamos, jos gali reikšmingai sumažinti pelningumą. Dėl šios priežasties įmonės orientuojasi į sąnaudų mažinimą. Verslo organizacijų tikslas – kad sąnaudos, kurios tiesiogiai susijusios su pelningumu, siektų mažiausią lygį. Efektyvi sąnaudų kontrolė ir panaudojimas įmonėms gali padėti padidinti konkurencingumą ir užtikrinti didelį organizacijos lankstumą. Tinkamai kontroliuojamos sąnaudos taip pat užtikrina veiklos pusiausvyros galimybę įmonėse. Tačiau vis dar kyla iššūkių apskaičiuoti produktų ir paslaugų kainas, todėl siekiant užtikrinti, kad sąnaudos neviršytų rinkos kainų, naudojami išlaidų apskaitos metodai. TFAS 15 standartas reglamentuoja sąnaudų pripažinimo principus pagal sutartis su klientais, tačiau realybėje vis dar kyla sunkumų paskirstant netiesiogines išlaidas ir nustatant paslaugų ar produktų tiksliai savikainas įmonėse. Tradicinės apskaitos sistemos dažnai neužtikrina neiškraipto savikainos skaičiavimo ir sukelia sunkumus priimančiam valdymo sprendimui, todėl yra aktualu ištirti, kaip veikla grįstos išlaidų (ABC) apskaitos sistema (angl. Activity-Based Costing) gali papildyti TFAS 15 taikomus principus ir padėti ne tik tiksliau paskirstyti netiesiogines išlaidas, bet ir pagerinti finansinės informacijos kokybę. Šiuolaikinėje konkurencinėje verslo aplinkoje išlaidų apskaitos metodai turi teikti tikslią ir patikimą informaciją vadovams, kad jie galėtų priimti pagrįstus sprendimus nedarydami neigiamo poveikio produktų ir paslaugų kokybei. ABC apskaitos sistema yra stiprus įrankis organizacijai, kuri siekia turėti tikslią ir efektyvią kainą savo produktui, išvengiant sąnaudų iškraipymo. Tinkamas ABC metodo naudojimas gali paskatinti tvarų įmonės vystymąsi ir augimą, kuris yra privalomas siekiant išlikti konkurencingais sudėtingoje verslo aplinkoje.

Tyrimo tikslas – nustatyti TFAS 15 ryšį su ABC apskaitos sistema užtikrinant patikimą paskirstymą netiesioginių išlaidų įmonėje.

Iškeltam tikslui pasiekti sprendžiami šie **uždaviniai**:

1. Atskleisti reglamentavimą pagal TFAS 15 dėl sąnaudų įvertinimo ir netiesioginių išlaidų paskirstymo teikiant paslaugas.
2. Išnagrinėti ABC apskaitos sistemos principus, taikymo galimybes ir privalumus netiesioginių sąnaudų paskirstyme.
3. Palyginti taikant TFAS 15 ir ABC metodų pritaikymą ir įvertinti jų taikymo sąsajas netiesioginių išlaidų paskirstyme.

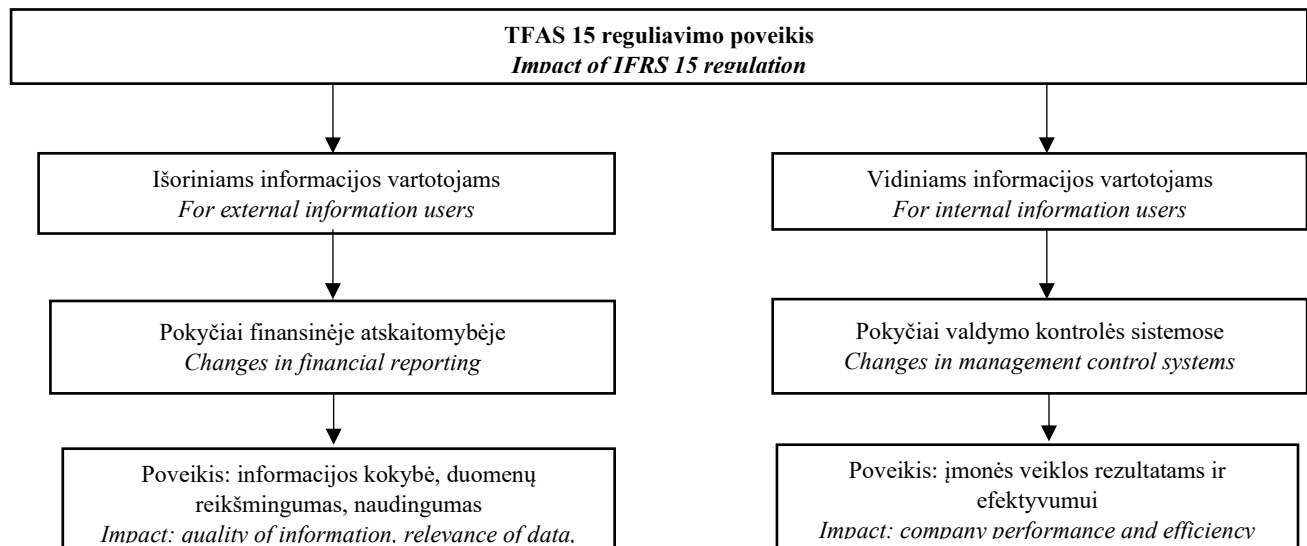
Tyrimo objektas: TFAS 15 ir ABC sistemos taikymas netiesioginių išlaidų skirstyme

Tyrimo metodai: interpretuota ir sintezuota mokslinės literatūros ir tarptautinių apskaitos standartų nuostatos. Tyrimo metu taikytas mokslinės literatūros ir apskaitos standartų apibendrinimas ir palyginimas. Naudota palyginamoji analizė siekiant įvertinti TFAS 15 standarto ir ABC apskaitos sistemos principus ir jų taikymo galimybes paskirstant netiesiogines išlaidas. Empirinis kiekybinis tyrimo metodas – ekspertinė apklausa. Dalį klausimyno sudarė atviri klausimai, kita dalis buvo vertinami pagal Likerto skalę, o surinkti duomenys buvo apdoroti pagal aprašomosios statistikos metodus (nustatant atsakymų vidurkius ir procentinį pasiskirstymą).

TFAS 15 esmė ir taikymo sritis sąnaudų kontekste

2014 m. buvo priimtas naujasis TFAS 15 standartas „Pajamos pagal sutartis su klientais“ (Komisijos reglamentas ..., 2023), kuris įsigaliojo nuo 2018 m. Pagrindinė naujo standarto priėmimo priežastis –, ankstesniame reglamentavime pajamų pripažinimo nuostatos buvo bendro pobūdžio ir leido taikyti skirtingus apskaitos metodus ekonomiškai panašioms sandoriams. Lyginant tarptautinį apskaitos standartą (TAS) 18 „Pajamos“ (IFRS Foundation, 2011) ir TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) pajamos pagal sutartis su klientais standartas pateikia detalesnes gaires, kurios gali pakeisti paskirstymą pardavimo kainos paslaugoms bei pajamų pripažinimo laikotarpį. Tarptautinių finansinių apskaitos standartų pakeitimu, anot A. Tenzer (2025), buvo siekiama nuoseklesnės, skaidresnės ir labiau sprendimų priėmimui naudingos finansinės atskaitomybės. TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) standarto tikslas yra „nustatyti principus, kuriuos subjektas turi taikyti finansinių ataskaitų vartotojams pranešdamas naudingą informaciją apie pajamų ir pinigų srautų, susidarantių pagal sutartį su klientu, pobūdį, sumą, laiką ir netikrumą dėl jų.“ TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) leidžia padidinti palyginamumą tarp įmonių, tai ypač aktualu įmonėms, kurios konkuruoja toje pačioje pramonės šakoje, taip pat padidina apskaitos informacijos nuoseklumą.

B. G.Osma ir kt. (2023) savo tyrime nustatė, kad TFAS 15 taikymas rengiant finansines ataskaitas turėjo poveikį valdymo kontrolės sistemoms, o tai pakeitė vidinius sprendimo priėmimo procesus. Tame pačiame tyrime atkleista, kad informacijos vartotojai pripažįsta, jog tai teigiamai veikia organizacijų efektyvumą. TFAS 15 taikymo sąnaudų našta turi būti vertinama atsargiai, nes tai gali pakeisti valdymo sprendimų priėmimą ir organizacijos pokyčius, kurie gali atliepti tiek teigiamas, tiek neigiamas pasekmes įmonės efektyvumui ir veiklos rezultatams. Nustatyta, kad TFAS 15 naudojimas yra reikšmingas valdymo kontrolės sistemoms, o tai iš esmės nulemia informacijos atskleidimo reikalavimai. 1 pav. pateikta informacija apie TFAS reguliavimo poveikį tiek išoriniams, tiek vidiniams informacijos vartotojams. Pasak B. G Osma ir kt. (2023), standartų rengėjai ir valstybinės institucijos nurodo, kad įgyvendinant TFAS 15 atskaitomybės rengėjams išauga sąnaudos, tuo tarpu finansinių ataskaitų informacijos vartotojai gauna didžiausią naudą, ypač investuotojai ir analitikai. TFAS 15 turėjo poveikį atskleidžiant informaciją visų pirma suinteresuotosioms šalims dėl padidėjusių sąnaudų ir pinigų srautų trūkumo.



Šaltinis: sudaryta pagal Osma ir kt. (2023)
Source: according to Osma et al. (2023)

1 pav. TFAS 15 reguliavimo pokyčių įtaka
Fig. 1. Effects of regulatory changes IFRS 15

Kaip matyti 1 pav., TFAS 15 poveikis reikšmingas pateikiant įmonės veiklos rezultatus. Atsižvelgus, kad įmonės veiklos rezultatai tai pajamų ir su jomis susijusiomis sąnaudų rezultatas – aktualu įvertinti, kokios išlaidos pagal TFAS 15 priskirtinos sąnaudomis.

TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) nurodoma, kad „sutarties vykdymo išlaidos yra išlaidos tiesiogiai susijusios su sutartimi arba su numatoma sutartimi, kurią subjektas gali konkrečiai identifikuoti“ (pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su paslaugomis, teiktinomis pagal atnaujintą esamą sutartį, arba išlaidos, sudarančios turtą, perduotiną pagal konkrečią sutartį, kuri dar nebuvo patvirtinta), taip pat išlaidos sukuria arba padidina subjekto išteklius, kurie bus panaudoti, kad veiklos įsipareigojimai būtų vykdomi (arba toliau vykdomi) ateityje, bei išlaidas tikimasi atgauti. Tiesiogiai su sutartimi susijusios išlaidos yra tiesioginės darbo išlaidos (pavyzdžiui, darbuotojų, kurie tiesiogiai teikia pažadėtas paslaugas klientui, atlyginimus ir darbo užmokestį); tiesioginės išlaidos medžiagoms (pavyzdžiui, medžiagoms, naudojamoms teikiant pažadėtas paslaugas klientui); išlaidos, kurios tiesiogiai susijusios su sutartimi arba pagal sutartį vykdoma veikla (pavyzdžiui, sutarties valdymo ir priežiūros, draudimo ir įrankių, įrenginių ir naudojimo teise valdomo turto, naudojamų sutarčiai vykdyti, nusidėvėjimo išlaidos), priskyrimą; išlaidos, kurios aiškiai priskiriamos klientui pagal sutartį, ir kitas išlaidas, kurios patiriamos tik todėl, kad subjektas sudarė sutartį (pavyzdžiui, mokėjimus subrangovams). Šiame standarte išskiriama, kad išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos, naudojamas kaupimo principas, t. y. bendrosios ir administracinės išlaidos, atliekų, darbo arba kitų išteklių išlaidas sutarčiai vykdyti, kurios nebuvo parodytos sutarties kainoje; išlaidos, kurios susijusios su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais) pagal sutartį (t. y. išlaidos, kurios susijusios su praityje vykdyta veikla), ir išlaidos, kurių subjektas negali atskirti: ar išlaidos susijusios su neįvykdytais veiklos įsipareigojimais, ar su įvykdytais veiklos įsipareigojimais (arba iš dalies įvykdytais veiklos įsipareigojimais).

M. Peters (2016) padarė prielaidą, kad sutarties įvykdymo sąnaudos nepatenka į kitų tarptautinių standartų reguliavimo sritį, todėl buvo priimtas TFAS15, o vienodų standartų taikymas įmonėms, nepaisant jų veiklos segmentų, gali padidinti sprendimų laisvę, ypač, jeigu rinkoje yra didelė konkurencija. Kaip nurodo V. Grosu ir kt. (2022), TFAS 15 turėjo reikšmingą poveikį pelno apskaitoje, ypač, vertinant pelną ir jo nustatymą finansinėse ataskaitose. Pagrindinė nuostata, kad TFAS 15 poveikis turi teigiamą įtaką tiek finansinę atskaitomybę sudarančioms įmonėms, tiek kitoms suinteresuotoms šalims, kurios dėl šio standarto gauna aukštesnės kokybės informaciją, t. y. geresnis informacijos tinkamumas ir palyginamumas.

Apibendrinant TFAS 15 standartą, tiesioginis darbas ar tiesioginės medžiagos gali būti pripažįstamos turtu, tačiau bendrosios ir administracinės sąnaudos visada turi būti pripažįstamos sąnaudomis tuo laikotarpiu, kai jos patiriamos. TFAS 15 siekiama pagerinti ir suvienodinti praktiką dėl sąnaudų pripažinimo ir pašalinti ankstesnių standartų taikymo trūkumus bei silpnąsias vietas, atskleidžiant nepakankamai informacijos. Režimuojant, TFAS 15 turi reikšmingą poveikį dėl pelno vertinimo principo ir skatina naujų valdymo kontrolės sistemų ar procesų diegimą ar atnaujinimą, nes įprastai įmonės keičia valdymo kontrolės sistemas, siekiant prisitaikyti prie finansinės atskaitomybės reglamentavimo pokyčių.

ABC apskaitos sistemos esmė ir taikymo galimybės

Parduotos produkcijos ar suteiktų paslaugų pardavimo sąnaudos priklauso nuo tinkamų išlaidų paskirstymo. Įvairūs tyrėjai (Quesado ir Silva (2021), Narong (2009), pastebi, kad netiesioginių išlaidų paskirstymas gali būti netikslus naudojant tradicinius išlaidų skirstymo metodus. J. Quartey (2023) teigia, kad yra du veiklos išlaidų apskaičiavimo tikslai. Pirmasis tikslas yra užkirsti kelią išlaidų iškraipymui, nes pagal tradicinės apskaitos metodus išlaidos iškraipomos sujungiant visas netiesiogines išlaidas į vieną išlaidų visumą. ABC metodas užkerta kelią sąnaudų iškraipymui, nes nustatomos kelios išlaidų veiklos ar išlaidų veiksniai. Ir kitas tikslas, pasak J. Quartey (2023) – kuo labiau sumažinti nepagrįstų išlaidų dydį ar pridėtinės vertės nesukuriančių veiklų apimtį padidinant įmonės procesų efektyvumą. ABC metodo analizė suskirsto atsargų elementus pagal jų išlaidas ir naudojimą, todėl gali būti naudojama veiksmingam atsargų valdymui ir optimizuoti sąnaudų valdymą.

M. Zavrbska ir P. Besta (2024) nurodo, kad ABC metodo įgyvendinimas skirstomas į tris pagrindinius etapus. Pirmame etape nustatomos įgyvendinimo priežastys ir apibrėžiama ABC modelio struktūra. Kitame etape atliekama įgyvendinimo išlaidų analizė ir numatomi sistemos rezultatai. Galima teigti, kad pastarasis etapas yra pačio modelio sukūrimas, kurio metu vyksta ABC sistemos integracija ir etapų įgyvendinimas. Kitame žingsnyje užtikrinamas ABC sistemos funkcionavimas, atliekamas duomenų apdorojimas. M. Zavrbska ir P. Besta (2024) tyrimo tikslas buvo pritaikyti ABC metodą logistikos įmonėse išlaidų kontrolei ir ištirti jos galimybes tobulinant logistikos procesus. Tyrimo metu siekta ištirti ABC metodo galimybes tobulinant logistikos procesus, pagerinti išlaidų kontrolę. Tyrimas atskleidė, kad ABC metodas gali būti naudojamas siekiant optimizuoti logistikos procesus. Stebėtas teigiamas pokytis logistikos išlaidų paskirstyme, padidėjęs sąnaudų aiškumas, efektyvesnis plano numatymas, lemiantis optimalių sprendimų priėmimą logistikos operacijose. Neskaitant esančio teigiamo efekto, stebėti ir tam tikri ABC apskaitos sistemos trūkumai, pavyzdžiui, integracijos trūkumė ir sudėtingas informacijos apdorojimas. ABC metodas vertinamas teigiamai, reikšmingai galintis pagerinti efektyvumą įmonėse, optimizuoti procesus.

W. K. Shihab ir S. R. Prasad (2017) taip pat išskiria ABC sistemos integracijos privalumus: didelį tikslumą ir patikimumą nustatant produkto savikainą. Autorių teigimu, ABC apskaitos sistema naudinga, nes įvertina visas veiklas, sukeliančias kaštus, tiek įmonės viduje, todėl vadovai gali geriau kontroliuoti jų valdymą. Ši apskaitos sistema leidžia

kontroliuoti išlaidas ne tik pagal produktus, bet ir pagal vadovų atsakomybės sritis. Reziumuojant, ABC sistema ne tik nustato tikslesnes savikainas, bet tuo pačiu padeda nustatyti teisingesnes produktų pardavimo kainas. Tame pačiame tyrime W. K. Shihab ir S. R. Prasad (2017) teigia, kad ABC apskaitos sistemos įdiegimas ir priežiūra yra brangi, todėl mažos įmonės dažnai neturi pakankamai išteklių jai įdiegti. Taikant ABC metodą išlaidos yra paskirstomos pagal išlaidų veiksniai (*cost drivers*), nors tai leidžia tiksliai paskirstyti išlaidas, tačiau netinkamai pasirenkami sąnaudų veiksniai ar veiklos sukelia riziką dėl padidėjusių ar sumažėjusių išlaidų. Autoriai Q. Jin ir T. T. Li (2020) ištyrė, kaip galima pagerinti įmonių konkurencingumą optimizuojant sąnaudas. Autoriai atskleidžia, kad naudojant ABC metodą su kitomis priemonėmis yra išsprendžiamos veiklos problemos, dėl kurių galima padidinti našumą ir sumažinti išlaidas. Pagal atlikto tyrimo rezultatus nustatyta, kad naudojamas ABC metodas tiriamoms įmonėms leido sumažinti sąnaudas 12,5 proc.

Siekiant konkurencinio pranašumo ir įmonės pelningumo yra svarbu tiksliai įvertinti sąnaudas. ABC metodas yra itin svarbus vertinant produktų ar paslaugų sąnaudas, nes tai suteikia informacijos ne tik apie išlaidų pasiskirstymą, tačiau padeda valdyti ir kainodarą. ABC metodas įmonėms padeda padidinti savo konkurencingumą, suteikiant galimybę priimti efektyvesnius sprendimus, kurie grindžiami tikslesnėmis žiniomis apie produktų savikainas. Pagal tradicinį sąnaudų apskaičiavimo metodą, išlaidos yra skirstomos į tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, todėl ABC metodas grįstas įsitikinimu, kad tradicinė apskaitos informacija yra nenaudinga vadovams priimant sprendimus. Vadovai yra suinteresuoti įvertinti išteklių paskirstymo veiksmingumą įmonėse, o ABC metodu siekiama išspręsti tradicinių sąnaudų skirstymo trūkumus.

TFAS 15 ir ABC metodo palyginimas ir jų taikymo sąsajos netiesioginių išlaidų paskirstyme

Siekiant įvertinti taikymą TFAS 15 ir ABC metodo buvo atliktas palyginimas, kuris pateiktas 1 lentelėje. Valdymo apskaitos sistema ABC yra siekiama supaprastinti sprendimų priėmimą vadovams, suteikiant išsamius ir detalius duomenis, o tai savaime padidina įmonių valdymo efektyvumą ir sąnaudų kontrolę. ABC metodas yra skirtas priskirti netiesiogines išlaidas konkrečiai veiklai, todėl suteikia išsamią informaciją apie savikainą ir leidžia nustatyti nepagrįstas išlaidas (Osma et al., 2023; Zavrbska ir Besta, 2024). Nors TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) ir ABC metodo (Osma et al., 2023; Zavrbska ir Besta, 2024) tikslai skiriasi, bet iš esmės jų naudojimas skirtas atspindėti tiksliai ir neiškraipytą finansinę informaciją. Pagal TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) standartą, sąnaudos turi būti pripažįstamos tuo metu, kai jos patiriamos, t. y. sąnaudos registruojamos tos, kurios susijusios su tam tikros sutarties vykdymu. TFAS 15 (Komisijos reglamentas ..., 2023) taikomas ne tik vidiniams informacijos vartotojams, kaip ABC metodas, bet skirtas ir išorinei atskaitomybei, todėl šio standarto informacija aktuali ne tik įmonės vadovams, bet ir išoriniams vartotojams.

1 lentelė. ABC metodo ir TFAS 15 standarto palyginimas (sudaryta autorės pagal Komisijos reglamentas ..., 2023; Osma ir kt., 2023; Zavrbska ir Besta, 2024)

Table 1. Comparison of the ABC method and IFRS 15 standard (created by the author according to Komisijos reglamentas ..., 2023; Osma et al., 2023; Zavrbska and Besta, 2024)

Palyginimo aspektai <i>Comparability</i>	ABC apskaitos esmė <i>ABC accounting concept</i>	TFAS 15 <i>IFRS 15</i>
Tikslas	Tiksliai priskirti netiesiogines sąnaudas veiklai	Nustatyti principus užtikrinant, jog sutarties sąnaudos būtų pripažintos tinkamai
Taikymo sritis	Valdymo apskaita, sprendimų priėmimas	Finansinė apskaita
Sąnaudų tipas	Netiesioginės išlaidos	Tiesioginės, susijusios su sutartimi
Sąnaudų paskirstymo pagrindas	Skirstoma pagal išlaidų nešėją	Sąnaudos pripažįstamos, kai jos patiriamos
Rezultatas	Išsami savikainos analizė	Finansinė atskaitomybė pagal TFAS 15
Nauda	Tikslus sąnaudų paskirstymas, identifikuojamos neefektyvios veiklos, padeda mažinti sąnaudas	Finansinių ataskaitų patikimumas, palyginamumas, aukšta informacijos kokybė
Informacijos vartotojai	Vidiniai	Vidiniai ir išoriniai
Ryšys	Paskirsto išlaidas pagal veiklas	Sąlygoja, kada sąnaudos bus pripažintos

Analizuojant TFAS 15 ir ABC metodo taikymo ryšį buvo pasirinkta taikyti ekspertinę apklausą, siekiant užtikrinti duomenų kokybę. Apklausoje dalyvavo du pagrindiniai ekspertų tipai: praktikai, kurie turi reikšmingą patirtį įmonių apskaitoje, ir mokslinės srities specialistas, turintis teorinių žinių ir gebantis atskleisti akademinį požiūrį. Nors bendra tyrimo imtis yra maža, tačiau apklausti ekspertai, kurie turi patirtį ir aukštą kvalifikaciją apskaitoje (apklausti trys ekspertai: vienas mokslinės srities, du turintys sukaupę didelę patirtį praktikoje; visų patirtis apskaitoje yra daugiau nei 10 metų). Visi respondentai nurodė, kad yra susipažinę su ABC metodu, tačiau jo netaiko praktikoje. Dėl TFAS 15 standarto du ekspertai nurodė, kad yra gerai susipažinę, o trečiasis – labai gerai susipažinęs, nes taiko praktikoje.

Siekiant nustatyti TFAS 15 ir ABC metodo taikymo sąsajas netiesioginių išlaidų paskirstyme, buvo sudaryti klausimai, kurie yra pateikti 2 lentelėje pagal penkiabalę Likerto skalę, leidžiančią standartizuoti atsakymus. I. Kusmaryono ir kt. (2022)

savo tyrime nurodo, kad Likerto skalė naudojama siekiant įvertinti kokybinius duomenis ir nustatyti požiūrį į tiriamąjį reiškinį – to ir siekiama šiame tyrime. Pagal pirmąjį klausimą (vidurkis=5,0) visi respondentai mano, kad ABC metodas reikšmingai padeda tiksliau paskirstyti netiesiogines išlaidas, todėl šis metodas gali būti laikomas efektyviu paskirstant išlaidas. Antrasis klausimas apie TFAS 15 poveikio paslaugų savikainos nustatymą taip pat gavo maksimalų įvertinimą (vidurkis=5,0), todėl galima teigti, kad šis standartas padeda nustatyti tikslesnę paslaugų savikainą. Ekspertų nuomonė išsiskyrė apie TFAS 15 įtaką išlaidų valdymui ir kainodarai (vidurkis=4,0), tačiau galima daryti išvadą, kad poveikis yra pripažįstamas dėl įtakos išlaidų valdymui, paslaugų savikainai ir kainodaros sprendimams. Iš esmės apklaustieji sutinka, kad TFAS 15 leidžia aiškiau identifikuoti atskiras paslaugų veiklas ir joms priskirti tiesiogines ir netiesiogines išlaidas: balai pasiskirstė tarp 3–4 (vidurkis=3,7). Taip pat dauguma respondentų pripažįsta, kad TFAS 15 turi įtakos ABC metodo taikymui ir informacijos kokybei (vidurkis=4,0), kuri svarbi priimant sprendimus ir formuojant įmonės kainodarą. Todėl galima daryti išvadą, kad šių dviejų priemonių taikymas vienu metu padeda priimti efektyvesnius sprendimus. Paskutiniu klausimu visi ekspertai turi bendrą nuomonę, kad TFAS 15 ir ABC metodo derinimas padeda užtikrinti tikslesnį išlaidų paskirstymą įmonėje (vidurkis=4,0), tai atskleidžia, kad šių priemonių integracija yra laikoma efektyvia.

2 lentelė. Respondentų vertinimas dėl TFAS 15 standarto ir ABC metodo taikymo sąsajas pagal Likerto skalę.

Table 2. Ratings of respondents on the relationship between IFRS 15 and ABC method according to Likert scale.

Eilės Nr. Number	Tyrimo klausimai pagal Likerto skalę Survey questions according to the Likert scale	Atsakymo forma Format of response	Vidurkis Average	Diapazonas (1-2), proc. Range (1-2), %	Diapazonas (3-4), proc. Range (3-4), %	Diapazonas (5), proc. Range (5), %
1.	Jūsų nuomone kiek ABC metodo taikymas padeda tiksliau paskirti netiesiogines išlaidas?	1=nepadeda; 5=labai padeda	5	0%	0%	100%
2.	TFAS 15 standartas padeda tiksliau nustatyti paslaugų savikainą, atsižvelgiant į pajamų pripažinimą.	1=visiškai nepadeda, 5=labai padeda	5	0%	0%	100%
3.	TFAS 15 pajamų pripažinimo principai daro įtaką išlaidų (kaštų) valdymui, paslaugų savikainos analizei ir kainodaros sprendimams?	1=visiškai neturi įtakos, 5=labai didelę įtaką daro	4	0%	66,67%	33,33%
4.	TFAS 15 leidžia aiškiau identifikuoti atskiras paslaugų veiklas ir priskirti joms tiesiogines bei netiesiogines išlaidas?	1=nesutinku, 5=visiškai sutinku	3,7	0%	100%	0%
5.	Kokia, jūsų nuomone, yra TFAS 15 standarto įtaka ABC metodo taikymui ir vidinės informacijos kokybei, kuri daro poveikį sprendimams bei ateities prognozėms?	1=nėra įtakos; 5=didelė įtaka	4	0%	66,67%	33,33%
6.	TFAS 15 standarto taikymas derinamas su ABC metodu, padeda užtikrinti tikslesnį išlaidų paskirstymą įmonėje.	1=nesutinku, 5=visiškai sutinku	5	0%	0	100%

Taip pat respondentų buvo prašyta atsakyti į du atvirus klausimus apie papildomas išvagas ir siekiant gauti detalesnės informacijos apie jų požiūrį. Remiantis apklausos duomenimis, respondentai nurodė kelis iššūkius, su kuriais įmonės susiduria taikant ABC metodą ir TFAS 15. Buvo akcentuota, kad ABC metodo taikymas reikalauja papildomos informacijos kaupimo, todėl yra poreikis pritaikyti ar atnaujinti programinę apskaitos įrangą, todėl tai didina tiek finansines, tiek laiko sąnaudas. Anot jų, kyla rizika, kad savikainos skaičiavimai gali būti netikslūs ir turėti įtakos sprendimų kokybei. Taip pat buvo išskirta, kad reikalingas vadovybės palaikymas, nes pokyčiai reikalauja papildomų investicijų, darbuotojų įsitraukimo ir pasirengimo pokyčiams. Vienas respondentas išskyrė, kad reikėtų naudoti veiksnius ABC metodui, kurie realiai apskaitos sistemoje jau įdiegti, taip sumažinant papildomas investicijas. Aptariant respondentų nuomonę apie naudas taikant ABC metodą, buvo pažymėti tokie privalumai: leidžia paskirstyti netiesiogines išlaidas, identifikuoti pelningas ir nepelningas veiklas, suteikia galimybę įvertinti taikomą kainodarą ir atlikti jos korekcijas, priimti optimalesnius valdymo sprendimus. TFAS 15 taikymas leidžia tiksliau pripažinti pajamas pagal palyginamumo principą, o tai leidžia stebėti pelno pokyčius ir įvertinti veiklos rezultatus. Reziumuojant, tiek ABC metodas, tiek TFAS 15 standartas, respondentų nuomone, prisideda prie veiklos efektyvumo gerinimo ir patikimesnės duomenų bazės, o tai didina valdymo sprendimų pagrįstumą.

Apibendrinant tyrimo rezultatus galima teigti, kad tiek TFAS 15 standartas, tiek ir ABC metodas yra svarbi priemonė užtikrinant finansinės informacijos tikslumą ir patikimumą naudojant ją sprendimų priėmimui. Nepaisant to, kad jų panaudojimo tikslai skiriasi, tačiau jų taikymas apskaitoje leidžia efektyviau valdyti išlaidas ir kontroliuoti patiriamas sąnaudas. Apklausoje dalyvavę ekspertai nurodo, kad TFAS15 ir ABC metodo taikymas apskaitoje leidžia užtikrinti tikslesnį

netiesioginių išlaidų paskirstymą. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad ABC metodas ne tik efektyviau paskirsto netiesiogines išlaidas, bet ir leidžia identifikuoti neefektyvias veiklas, gerinti išteklių panaudojimą, o TFAS 15 užtikrina sąnaudų pripažinimo tikslumą, kas lemia patikimesnę savikainos analizę. Nors ABC metodo įdiegimas reikalauja papildomų laiko ir finansinių išteklių, tačiau abiejų šių priemonių taikymas sudaro prielaidas gaunamų duomenų kokybei ir optimalesnių sprendimų priėmimui. Todėl galima daryti išvadą, kad TFAS 15 ir ABC metodo derinimas įmonės apskaitoje turi teigiamą poveikį tiek vidinės, tiek išorinės atskaitomybės kokybei. Todėl šiuos abu metodus galima naudoti įmonėse užtikrinant tikslų netiesioginių išlaidų paskirstymą: ABC metodą, kaip vidinei analizei, o TFAS 15 patikimam apskaitos informacijos atvaizdavimui.

IŠVADOS

1. TFAS 15 reglamentuoja, kaip turi būti pripažįstamos sąnaudos, kurios susijusios iš sutarčių su klientais. TFAS 15 didina apskaitos informacijos palyginamumą ir nuoseklumą, todėl turi reikšmingą poveikį tiek finansinės atskaitomybės kokybei, tiek valdymo apskaitos procesams įmonėse. Pagal šį standartą netiesioginės išlaidos pripažįstamos sąnaudomis tada, kai jos patiriamos.

2. ABC metodas užtikrina tikslesnį netiesioginių išlaidų paskirstymą ir suteikia patikimą informaciją apie produktų ar paslaugų savikainą, todėl jis naudingas priimant sprendimus kontroliuojant pelningumą ir sudarant kainodarą. Nors juo siekiama sumažinti sprendimų neefektyvumą, išvengti išlaidų iškraipymo, optimizuoti sąnaudas bei didinti konkurencingumą rinkoje, tačiau išryškėja ir tam tikri metodo trūkumai: integracijos ir duomenų apdorojimo sudėtingumas, netinkamas sąnaudų veiksmų pasirinkimas.

3. Nors abi tyrinėjimo sritys skiriasi savo taikymo sritimi, bet jos padeda tiksliau nustatyti sąnaudas ir jų finansinį atvaizdavimą. Taikant abu metodus galima užtikrinti gauti tiek patikimą finansinę informaciją atskaitomybei, tiek vidinę informaciją valdymo sprendimams. Nors netiesiogines išlaidas ABC metodas ir TFAS 15 analizuoja skirtingais požūriais, tačiau jų siekis yra užtikrinti kuo tikslesnę finansinę informaciją vartotojams. TFAS 15 ir ABC metodo taikymas užtikrina tikslesnį sąnaudų pripažinimą ir efektyvų išlaidų valdymą įmonėje, gerina tiek vidinės, tiek išorinės finansinės informacijos kokybę sudarant sąlygas priimti pagrįstus valdymo sprendimus.

LITERATŪRA

1. Grosu, V., Mihailă, S., Jieri, N., Zlati, M. L., Socoliuc, M., Cosmulese, C. G. (2022). Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy. *Engineering Economics*, 33(4), 356-371. <http://dx.doi.org/10.5755/j01.ee.33.4.2763>
2. IFRS Foundation. (2011). *International Accounting Standard 18 Revenue*. Prieiga per internetą: <https://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2011/04/ias18.pdf> (žiūrėta 2026-03-12).
3. Jin, Q., Li, T. T. (2020). Operation improvement of third-party logistics enterprise based on Activity-based costing method. In *Proceedings of the 2020 4th International Conference on Management Engineering, Software Engineering and Service Sciences* (pp. 250-254). <https://doi.org/10.1145/3380625.3380655>
4. KOMISIJOS REGLAMENTAS (ES) 2023/1803 2023 m. rugsėjo 13 d. kuriuo pagal Europos Parlamento ir Tarybos reglamentą (EB) Nr. 1606/2002 priimami tam tikri tarptautiniai apskaitos standartai. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:02023R1803-20240109#art_5 (žiūrėta 2025-11-25).
5. Kusmaryono, I., Wijayanti, D., Maharani, H. R. (2022). Number of response options, reliability, validity, and potential bias in the use of the likert scale education and social science research: A literature review. *International Journal of Educational Methodology*, 8(4), 625-637. <https://doi.org/10.12973/ijem.8.4.625>
6. Narong, D. K. (2009). Activity-based costing and management solutions to traditional shortcomings of cost accounting. *Cost engineering*, 51(8), 11-22.
7. Osma, B. G., Gomez-Conde, J., Mora, A. (2023). *Intended and unintended consequences of IFRS 15 adoption*. Prieiga per internetą: <https://www.efrag.org/sites/default/files/sites/webpublishing/SiteAssets/Academic%20study%20-%20Intended%20and%20Unintended%20Consequences%20of%20IFRS%2015%20Adoption.pdf> (žiūrėta 2026-03-12).
8. Peters, M. (2016). The new IFRS 15 standard: implementation challenges for Belgian companies. Prieiga per internetą: <https://matheo.uliege.be/bitstream/2268.2/1243/5/The%20new%20IFRS%2015%20standard%20-%20Implementation%20Challenges%20for%20Belgian%20Companies.pdf> (žiūrėta 2026-03-12).
9. Quartey, J. (2023). Activity-Based Costing Practices In Selected Food Manufacturing Firms In Sekondi-Takoradi Metropolis (Doctoral dissertation, University of Cape Coast). Prieiga per internetą: <https://ir.ucc.edu.gh/xmlui/bitstream/handle/123456789/11578/QUARTEY%2C2023.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (žiūrėta 2026-03-12).
10. Quesado, P., Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), 41. <https://doi.org/10.3390/joitmc7010041>

11. Shihab, W. K., Prasad, S. R. (2017). *Activity based costing system*. *International Journal of Recent Scientific Research*, 8(7), 18288-18306. <https://doi.org/10.24327/IJRSR.2017.0807.0484>
12. Tenzer, A. (2025). IFRS 15 Implementation and Impact: Systematic Literature Review. *Český finanční a účetní časopis*, 2025(2), 19-51.
13. Zavrbska, M., Besta, P. (2024). Logistics cost management in foundry production using the Activity-Based Costing method. *Acta Logistica (AL)*, 11(4). <https://doi.org/10.24327/IJRSR.2017.0807.0484>

THE IMPACT OF IFRS ON EXPENSE RECOGNITION AND THE RELATIONSHIP BETWEEN THE ACTIVITY-BASED COSTING (ABC) ACCOUNTING SYSTEM AND THE ALLOCATION OF INDIRECT COSTS

Abstract

The IFRS 15 standard „Revenue from contracts with customers“ regulates how costs associated with contracts with customers should be recognized. This standard was adopted to eliminate shortcomings of the previous standards. IFRS 15 ensures consistency, comparability and reliability of information. This standard explicitly specifies that contract performance costs must be recognized as expenses when they are incurred. Activity-based costing (ABC) accounting systems are an advanced management accounting tool that contribute to optimize costs and increase operational efficiency. The core of this method is the allocation of indirect costs according to cost drivers. The implementation of the ABC method requires a large amount of data, challenging integration and accurate selection of cost drivers. The study intended to determine the relationship between IFRS 15 and the ABC method in ensuring reliable allocation of indirect costs in the company. The following methods were used to conduct the analysis: synthesis and analysis of scientific literature, aggregation and comparison, data grouping and systemization, empirical quantitative research method – survey. According to experts, the implementation of IFRS 15 and the ABC method allows for a more accurate allocation of indirect costs, optimization of costs calculation and accept more effective management decisions. Although the implementation of the ABC method requires additional times and financial resources, relationship with IFRS 15 improves data quality. In conclusion the results of the study, it can be inferred that the execution of both methods ensures the reliability of financial information and cost management.

Keywords: allocation of indirect costs, financial reporting standards, IFRS 15, ABC method, cost control.