



ISSN 1648-0627 print

ISSN 1822-4202 online

VERSLAS: TEORIJA IR PRAKTIKA
BUSINESS: THEORY AND PRACTICE

<http://www.vtu.lt/leidiniai>; <http://www.vtu.lt/editions>

2006, Vol VII, No 2, 89–97

INOVACIJŲ SAVIKAINOS SKAIČIAVIMO SISTEMOS METODINIAI ASPEKTAI

Rolandas Strazdas, Irena Zabelavičienė

Vilniaus Gedimino technikos universitetas, J. Basanavičiaus g. 28, LT-10225 Vilnius, Lietuva

El. paštas pivkatedra@me.vtu.lt

Įteikta 2006-01-05; priimta 2006-03-06

Santrauka. Nagrinėjamos inovacinės veiklos įmonėje išlaidos. Pateiktos inovacijų savikainos skaičiavimo informacijos teikimo problemos ir jų sprendimo būdai, nagrinėjami metodiniai inovacijų savikainos skaičiavimo aspektai. Pateikta savikainos skaičiavimo metodų analizė valdymo sprendimų ekonominio pagrindimo kontekste. Pateiktasis ribinės analizės taikymo inovacijų kainodaros sprendimų ekonominiam pagrindimui metodas pagrįstas ekonominės teorijos teiginių ir matematinių metodų taikymu. Atlikti aprobaciniai skaičiavimai, leidžiantys nustatyti inovacijų efektyvumą nusakančius rodiklius ir pardavimo kainų derybų zoną.

Reikšminiai žodžiai: inovacijos, valdymo apskaita, inovacijų savikaina, inovacijų kainodara, inovacijų finansavimas, inovacijų vadyba.

METHODICAL ASPECTS OF INNOVATION COSTS CALCULATION SYSTEM

Rolandas Strazdas, Irena Zabelavičienė

Vilnius Gediminas Technical University, J. Basanavičiaus g. 28, LT-10225 Vilnius, Lithuania

E-mail: pivkatedra@me.vtu.lt

Received 5 January 2006; accepted 6 March 2006

Abstract. The analysis of innovation costs in a company, the information supply problems of innovation costs calculation and the methods of decisions are presented in the article. Methodical aspects of innovation costs calculation system are analysed. The analysis of various costs calculation methods is presented in the context of management decision making. The method of marginal analysis application as an economic basis for the decision of innovation pricing is based on the application statements of the economic theories and mathematical methods. Approximational calculations for the identification of innovation effectiveness and area of negotiation in the process of innovation commercialization are carried out.

Keywords: innovations, management accounting, innovation costs, innovation pricing, innovation financing, innovation management.

1. Įvadas

Dabartinį laikotarpį galima būtų įvardyti kaip didelių pokyčių laikotarpį. Pokyčiai vyksta ne tik Lietuvoje, bet ir kitose šalyse. Juos lemia ne tik politiniai veiksniai, kaip Europos Sąjungos plėtra, komunistinių režimų žlugimas ir pan. Vyksta reikšmingi socialiniai, ekonominiai ir technologiniai pokyčiai. Šių pokyčių visuma įvardijama kaip perėjimas nuo tradicinės pramoninės visuomenės į žinių visuomenę [1, 2].

Teigiama, kad šiuo metu išsivysčiusios ekonomikos šalys gyvena ne pereinamuoju laikotarpiu, bet jau žinių visuomenėje [1, 2]. Nepaisant to, šiose visuomenėse pokyčiai tebevyksta. Tai reiškia, kad nuolat vystančius pokyčius būtų galima įvardyti jau ne kaip pereinamojo laikotarpio, bet kaip žinių visuomenės bruožą.

Lietuvos ekonomika skiriasi nuo išsivysčiusių ekonomikos šalių ekonomikos, tačiau tam tikros žinių ekonomikai būdingos tendencijos juntamos ir Lietuvoje [3].

Žinių visuomenėje pokyčiams valdyti ir su tuo susijusiems inovaciniams procesams skiriama daug dėmesio [1, 2]. Ypač daug jo skiriama inovacijoms tirti strateginiu lygmeniu, tačiau dar mažai analizuojamos problemos, susijusios su inovacijų diegimu įmonėje. Viena tokių problemų yra įmonės inovacinės veiklos išlaidų apskaitos ir produktų savikainos skaičiavimas.

Šiuo metu įmonės veiklos išlaidų apskaitos ir produktų savikaina skaičiuojama, atsižvelgiant į tradicinės pramonės ekonomikos sąlygomis veikiančią įmonę, kai įmonės sėkmę lemia materialus įmonės turtas. Žinių visuomenėje didžiausią svarbą įgyja nematerialusis turtas.

JAV atliktų tyrimų duomenimis, šios šalies įvertintų įmonių nematerialiojo turto dalis 1991 m. sudarė tik 8 % viso įmonės turto. Jau 2000 metais ši dalis siekė 70 %. Tik 30 % visos įmonės vertės sudarė materialusis turtas [4].

Vienas iš nematerialiojo turto pavyzdžių – tai įmonės darbuotojų sukauptos žinios, tačiau šiuo metu tokio turto apskaitai skiriama mažai dėmesio. Tradiciškai daugiau dėmesio skiriama įmonės materialiojo turto apskaitai, kurio svarba žinių visuomenėje nuolat mažėja [5].

Žinių visuomenėje inovacijų procesas įgauna ypač didelę svarbą bei mastą, kadangi šio proceso metu sukuriamas naujų žinių, didinančių įmonės nematerialiojo turto vertę ir įmonės konkurencingumą.

Šiame straipsnyje nagrinėjama išlaidų apskaita ir produkto savikainos skaičiavimo būdas inovacijų kūrimo ir diegimo etapu. Šiuo etapu įmonės susiduria su sudėtingomis tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu išlaidų apskaitos ir produkto savikainos skaičiavimo problemomis. Įmonės vadovai gauna nepakankamą arba netikslią informaciją tinkamiems valdymo sprendimams priimti. Tokiu atveju inovacijų kūrimo ir diegimo procesas negali būti tinkamai valdomas. Dėl to įmonės susiduria su inovacijų finansavimo problemomis ir priverstos sulėtinti arba visai nutraukti inovacijų kūrimo ir diegimo procesą. Lietuvos inovacijų centro atliktų tyrimų duomenimis, per 75 % apklaustų įmonių susiduria su inovacijų finansavimo problemomis [5].

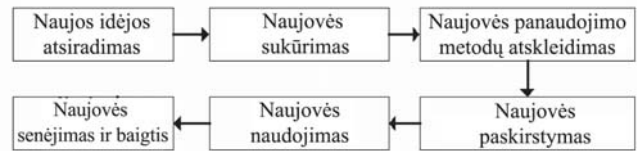
2. Inovacijų kūrimo procesas įmonėje

Nagrinėjant inovacijų išlaidų apskaitą ir savikainos skaičiavimą, svarbu suprasti visą inovacijų kūrimo ir diegimo procesą įmonėje.

Tradiciškai inovacinė veikla apibūdinama kaip *kompleksinis* procesas, apimantis naujovės sukūrimą, skleidimą ir naudojimą. Inovacinė veikla yra sudėtinga dinaminė sistema, kurios efektyvumas daugiausia priklauso nuo inovacinės veiklos vidaus mechanizmo ir nuo jo sąveikos su išorine aplinka.

Vidinis inovacinės veiklos mechanizmas pasižymi tuo, kad jo raiška aprėpia įvairias stadijas nuo naujos idėjos atsiradimo iki sunykimo (1 pav.).

Inovacijų kūrimo etapas apima pirmąsias tris inovaci-



1 pav. Inovacinės veiklos stadijos

Fig 1. Stages of innovation activity

nės veiklos stadijas. Naujos idėjos atsiradimo ir naujovės sukūrimo metu atliekami tyrimo ir plėtos darbai.

Tyrimai ir plėtra – tai sistemingas kūrybinis darbas žinioms kaupti ir ieškoti būdų, kaip jas pritaikyti [5]. Savo ruožtu jie skaidomi į:

Fundamentinius tyrimus – tai eksperimentiniai ir teoriniai darbai naujoms žinioms gauti, neturint konkretaus tikslo juos panaudoti ar pritaikyti;

Taikomuosius tyrimus – tai darbai, susiję su naujų žinių, reikalingų praktiškai naudoti, įsigijimu;

Technologinę plėtrą – tai sistemingas darbas, pagrįstas turimomis žiniomis ir praktine patirtimi, skirtas naujoms medžiagoms, produktams ar įrenginiams kurti, naujiems procesams, sistemoms ir paslaugoms diegti bei iš esmės patobulinti tai, kas jau sukurta ar įdiegta.

Inovacijų kūrimo etapas pasižymi tuo, kad:

- šio etapo metu generuojamos tik išlaidos;
- inovacijos kuriamos dažnai ilgai, ypač kai kuriamos radikalioms inovacijoms;
- šiuo etapu yra didelis neapibrėžtumas, susijęs su kuriu produktu. Nėra tiksliai aiškūs galutinis produktas. Jį kuriant gali paaiškėti, kad dėl tam tikrų priežasčių produktas negali būti pateiktas vartotojui (pvz., dėl neigiamo poveikio sveikatai arba dėl nepakankamo technologinio lygio ir pan.). Gali būti ir taip, kad šiuo etapu, kuriant vieną produktą, yra sukuriami keli produktai;
- šiuo etapu yra didelis neapibrėžtumas, susijęs su terminu. Dažnai sunku nustatyti tikslią šio etapo trukmę.

Dėl išvardytų inovacijų kūrimo etapo bruožų įmonių vadovai patiria didelį ir psichologinį, ir finansinį spaudimą. Tokį procesą tampa ypač sunku valdyti.

Išlaidų apskaita ir produkto savikainos skaičiavimo svarba inovacijų kūrimo etapu pasireiškia tuo, kad:

- nežinant tikslios sukurto inovatyvaus produkto savikainos, įmonei kyla sunkumų, susijusių su kainodara. Tikslią sukurto produkto savikainą žinoti yra ypač svarbu, kai reikia pagrįsti nustatytą sukurto inovatyvaus produkto kainą;
- įmonei, siekiančiai perduoti ne tik turtines teises, susijusias su sukurtu inovaciniu produktu, kyla sunkumų, susijusių su neturtinių teisių įvertinimu. Neturint tikslios išlaidų apskaitos, kuriant inovacijas,

sudėtinga nustatyti minimalią pardavimo kainą, kurią ypač svarbu žinoti derybų metu;

- įmonei, siekiančiai perduoti ne tik turtines teises, susijusias su dar nebaigtu kurti inovaciniu produktu, kyla sunkumų, susijusių su dar nebaigtos kurti inovacijos vertės nustatymu. Panaši problema kyla siekiant gauti papildomą finansavimą kuriamai inovacijai. Ypač tai aktualu kuriant radikalias inovacijas, kai kūrimo etapas yra ilgas ir reikalingas daug išlaidų.

3. Inovacinės veiklos įmonėje sąnaudos

Šiame straipsnyje sąvoka *inovacija* suprantama kaip inovacinės veiklos rezultatas-produktas. Ši sąvoka apima visus inovacijų tipus – nuo produkto iki organizavimo inovacijų. Inovacinės veiklos sukurtos inovacijos finansinės įmonės ataskaitoje parodomos kaip nematerialusis turtas. Kai kuriais atvejais inovacijos – nematerialusis turtas – gali būti susietas su materialia forma. Tais atvejais vertinama, kuris turto (materialiojo ar nematerialiojo) požymis vyrauja. Jei nematerialusis turtas yra neatskiriama materialiojo turto dalis, jo apskaita tvarkoma kartu su materialiuoju turto.

Ne visos įmonėje patirtos inovacinės veiklos išlaidos, tvarkant finansinę apskaitą, susiejamos su šios veiklos produktu, pripažįstamu įmonės turtu (nematerialiuoju ar materialiuoju). Tik tyrimų rezultatų taikymo, kuriant naujus ar patobulintus produktus, išlaidos, kurias pagal finansinės apskaitos reglamentavimą galima priskirti plėtros išlaidoms, įtraukiamoms į inovacinės veiklos produkto vertę pripažįstamu turtu. Jeigu įmonė tam tikru inovacinės veiklos etapu negalėjo atskirti tyrimų ir jų rezultatų taikymo išlaidų, tai visos šios išlaidos į inovatyvios veiklos produkto sąnaudas neįskaičiuojamos. Todėl produkto, kaip įmonės turto, vertė sumažinama. Be to, inovacinės veiklos įmonės viduje sukurtas nematerialiojo turto pasigaminimo sąnaudos nepriskiriamos veiklos sąnaudos. Į inovacinės veiklos produkto pripažįstamu įmonės turtu vertę neįskaičiuojami ir pradiniai veiklos nuostoliai, patirti prieš pasiekiant planuojamus turto naudojimo efektyvumo rodiklius.

Verslo apskaitos standarte [6], kuris nustato nematerialiojo turto pripažinimo, įvertinimo, apskaitos ir pateikimo finansinėje ataskaitoje tvarką, teigiama, kad plėtros etapu susidariusios išlaidos nematerialiuoju turto turi būti pripažįstamos tada ir tik tada, kai yra patikimi įrodymai, kad įmonė turi pakankamai išteklių baigti kurti ir naudoti nematerialųjį turtą bei gauti iš jo naudos. Į įmonės viduje sukurtas inovacinės veiklos produkto pripažįstamą nematerialiuoju turto, įtraukiamą į įmonės balansą, vertę patenka tik tos išlaidos, kurios buvo patirtos nuo tos datos, kai nematerialusis turtas pirmą kartą atitiko standarte nurodytus pripažinimo kriterijus. Tai reiškia, kad dalis inovacinės veiklos, vykdomos įmonėje, išlaidų, susijusių su tyrimų rezultatų ar kitų žinių taikymu, planuojant ar kuriant naujus ar

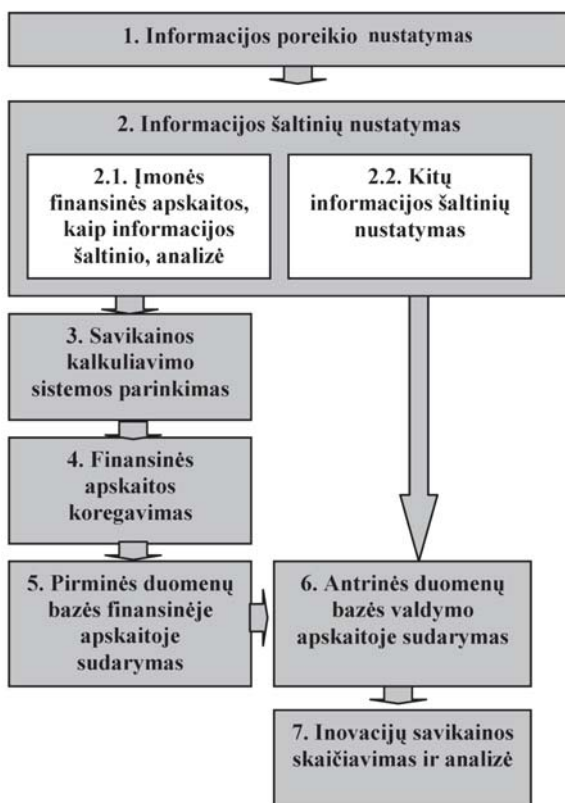
iš esmės pagerintus produktus, nepatenka į produkto – pripažįstamo įmonės turtu, išlaidas, nes pirmaisiais inovacijų kūrimo etapais kuriamos žinių taikymo praktikoje būdų alternatyvos (atliekama jų analizė). Parengtame verslo plane nurodyti turimi techniniai, finansiniai ir kiti reikiami ištekliai bei įmonės galimybė jais naudotis, planuojamų priemonių ekonominio efektyvumo skaičiavimai gali būti pripažįstami įrodymu, kad inovacinės veiklos produktas pirmą kartą atitiko standarte nurodytus pripažinimo kriterijus.

Verslo planui rengti reikia žinoti, kokios gali būti įmonėje atliktų tyrimų ar kitų žinių taikymo praktikoje alternatyvos, kuriomis vadovaujantis reikia rengti verslo planą. Gali būti, kad dėl naujų technologijų ar gamybos būdų taikymo įmonėje tikslingumo naujiems ar iš esmės pagerintiems produktams (medžiagoms, įrenginiams, gaminiais, sistemoms ar paslaugoms, procesams) kurti planas yra aiškus, nereikalaujantis papildomų tyrimų. Tokiu atveju galima rengti verslo planą ir spręsti išteklių tiekimo problemas. Technikos ir technologijų srityje įmonės retai kada būna pajėgios atlikti fundamentinius tyrimus. Jos dažniausiai taiko jų rezultatus savo gamybinėje veikloje. Inovatyvus mąstymas įmonėje reikalingas ne tik techninėms, technologinėms ir kitoms žinioms taikyti gamybinėje praktikoje, bet ir valdyti, kai išryškėja silpnai struktūrizuotos problemos, kurių sprendimo tikslai, alternatyvos, kriterijai aiškūs tik iš dalies ir juos reikia tirti, arba nestruktūrizuotos problemos, kai neaiški pati jų esmė, neapibrėžti tikslai, o jų sprendimo alternatyvas reikia rasti, vertinimo kriterijai nevienareikšmiai ir prieštaringi. Svarbu, kad įmonėje būtų skiriama pakankamai dėmesio inovatyviam mąstymui skatinti ir darbuotojų potencialioms galimybėms atskleisti bei mokyti. Aišku, kad šioms reikmėms skiriamos išlaidos pripažįstamos laikotarpio sąnaudomis ir patenka į veiklos sąnaudas įmonės pelno (nuostolių) ataskaitoje. Jos neįtraukiamos į įmonės nematerialųjį turtą.

Verslo apskaitos standarte [6] nurodoma, kada ir kokios išlaidos, susijusios su įmonės viduje kuriamu nematerialiuoju turtu, gali būti įtraukiamos į jo savikainą. Tai gali būti išlaidos medžiagoms ir paslaugoms; darbuotojų, tiesiogiai prisidedančių prie turto kūrimo, darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai; turtui kurti naudojamų patentų bei licencijų amortizacija; juridinių teisių administravimo išlaidos ir kitos išlaidos, tiesiogiai susijusios su turto kūrimu. Pažymėta ir tai, kad į savikainą įtraukiamos ir pridėtinės išlaidos, kurios, kuriant turtą, yra būtinos, gali būti patikimai įvertintos ir pagrįstai priskirtos tam turtui. Tvarkant finansinę apskaitą vartojama savikainos samprata. Ji skiriasi nuo savikainos sampratos ekonomikoje ir valdymo apskaitoje. Į finansinėse ataskaitose skaičiuojamą savikainą įtraukiama tik dalis pridėtinų išlaidų. Kita dalis pridėtinų išlaidų, kuri pagal ekonominę logiką ir valdymo apskaitą turėtų būti įtraukta į produkto savikainą, finansinėje apskaitoje priskiriama įmonės veiklos sąnaudoms.

4. Inovacijų savikainos skaičiavimo problemos ir jų sprendimo būdai

Savikainos kalkuliavimas yra ne finansinės, o valdymo apskaitos sritis. Šiuo metu Respublikos įmonėse gerai sutvarkyta finansinė apskaita, bet mažai dėmesio kreipiama į valdymo apskaitą. Ji neregamentuojama. Reglamentuoti jos ir nereikia, tačiau įmonėms būtų naudinga turėti metodinę medžiagą apie gamybos išlaidų apskaitą ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodus, kurie turi būti suderinami. Šiuo metu išlaidų kalkuliavimas, taikomas Respublikos įmonėse, yra nevienodas ir neatitinka nei pilnosios, nei dalinės savikainos skaičiavimų keliamus reikalavimus. Todėl sukurtų inovacijų tiksliai savikainą, reikalingą valdymo sprendimams priimti, skaičiuoti galima tik atlikus daug darbo sąnaudų reikalingą analizę. Įmonės sprendimų priėmimas turėtų būti valdomas. Autorių nuomone, turėtų būti numatoma sprendimų priėmimo politika, orientuota į darbuotojų potencialių galimybių naudojimą, inovatyvaus mąstymo įmonėje ugdymą. Turėtų būti numatoma, kokie metodai galėtų būti taikomi atskirų veiklos sferų valdymo sprendimams pagrįsti. Nėra universalių taisyklių, leidžiančių nustatyti kiekybinių ir euristinių metodų santykį. Tačiau tuomet, kai aplinkybės, produkto rinka ir valdymo personalas yra žinomi, dažnai galima gana tiksliai numatyti, kiek reikia taikyti kiekybinį įvertinimą.



2 pav. Inovacijų savikainos skaičiavimo ir analizės informacinio aprūpinimo modelis

Fig 2. Information supply model for innovation cost calculation and analysis

Įvertinus inovacijų kūrimo etapo specifinius bruožus ir inovatyvios veiklos informacijos svarbą, priimant valdymo sprendimus, pateikiamas inovacijų savikainos skaičiavimo ir analizės informacinio aprūpinimo modelis. Modelį sudaro 7 pagrindiniai etapai (2 pav.).

Atsižvelgiant į numatomą informacijos poreikį valdymo sprendimams priimti, turėtų būti parenkamas savikainos skaičiavimo metodas ir tam tinkamas išlaidų apskaitos būdas. Valdymo ir finansinės apskaitos turi savo tyrimo sritis, tačiau jas jungianti grandis yra išlaidų apskaita. Jos turi bendrą pirminių duomenų bazę, kurios informacija vėliau skirtingai apdorojama siekiant skirtingų tikslų. Todėl pasirinkus savikainos skaičiavimo metodą, atitinkamai turi būti koreguojama finansinė apskaita, kad būtų galima sudaryti pirminių duomenų bazę valdymo apskaitai tvarkyti. Norint sudaryti duomenų bazę inovacinės veiklos produkto savikainai skaičiuoti, reikia padidinti analitinių sąskaitų kiekį finansinėje apskaitoje. Šiose sąskaitose turėtų būti pirminiai duomenys ne tik apie inovacijų kūrimo išlaidas, bet ir visa kita detali informacija apie kitas išlaidas. Bet kurio įmonėje gaminamo produkto savikainai skaičiuoti būtina turėti išsamią pirminių duomenų bazę.

Inovacijų savikainai skaičiuoti tiktų veikla pagrįstų išlaidų apskaita, kuri remiasi nuostata, kad produktų gamyba ir pardavimas sukuria įvairių veiklos sričių poreikį, o kiekvienoje veikloje susikaupia tam tikrų išlaidų. Veikla pagrįstų išlaidų apskaita sudaro sąlygas valdyti pridėtinės išlaidas, tiksliau įvertinant jų elgesį ir veiksmus, kurie turi įtakos jų kitimui [7]. Nustatomos visų veiklos rūšių, susijusių su gaminiu, išlaidos – nuo jo sukūrimo iki pristatymo vartotojui. Būtų galima tiksliai nustatyti inovacinės veiklos, vykdomos įmonėje, išlaidas. Tai sudarytų sąlygas šios veiklos produktų savikainai skaičiuoti. Įvertinę šios apskaitos sistemos sudėtingumą pagal apskaitomų išlaidų kiekį, veiksmų, paskirstymo bazių nustatymo problemišumą ir remdamiesi J. Mackevičiaus [8] atlikta įvairių šalių autorių teiginių apie sistemos teigiamus ir neigiamus bruožus studija, manome, kad jos taikymas valdymo apskaitos praktikoje būtų gana brangus ir abejotina, ar atitiktų informacijos ekonomiškumo kriterijų. Todėl detaliau panagrinėsime kitus savikainos skaičiavimo metodus. Įmonei būtų naudinga sudaryti tokią pirminių duomenų bazę, kuri būtų tinkama pilnajai ir dalinei savikainai skaičiuoti. Tokiu atveju turėtų būti gerokai padidintas finansinės apskaitos analitinių sąskaitų kiekis. Pilnosios savikainos skaičiavimas pagrįstas išlaidų skirstymu į tiesiogines ir netiesiogines. Į produkcijos savikainą įskaitomos visos gamybos išlaidos – ir tiesioginės, ir netiesioginės. Dalinės savikainos skaičiavimas remiasi išlaidų skirstymu į kintamąsias ir pastoviąsias. Į gaminio savikainą įtraukiamos tik kintamosios išlaidos – tiek tiesioginės, tiek netiesioginės. Norint sudaryti pirminių duomenų bazę, tinkamą minėtiems savikainos metodams taikyti, reikėtų vykdyti išlaidų apskaitą pagal jų susidarymo centrus, klasifikuoti jas į tiesiogines darbo, tie-

siogines medžiagų ir netiesiogines. Šios suskirstytos ir pagal rūšis, ir pagal gamybos apimties joms daromą įtaką – į pastoviasias ir kintamasias. Išlaidų susidarymo centrų ir klasifikavimo požymių parinkimas kiekvienoje įmonėje, atsižvelgiant į jos veiklos savybes, turėtų būti individualus. Jeigu inovacinę veiklą vykdo atskiras įmonės padalinys, jis turėtų būti pripažįstamas išlaidų susidarymo centru ir finansinės apskaitos sąskaitose registruojamos jo išlaidos, klasifikuojamos pagal įmonėje patvirtintą požymių sistemą. Norint tiksliai apskaičiuoti inovacinės veiklos produktų savikainą, inovacinę veiklą reikėtų traktuoti kaip išlaidų susidarymo centrą net ir tuo atveju, kai ji vykdoma keliuose gamybos padaliniuose. Tai apsunkintų inovacinės veiklos ir gamybinių padalinių, kuriuose ji vykdoma, išlaidų apskaitą.

Inovacinės veiklos tiesioginės išlaidos yra kintamosios išlaidos. Jų skaičiavimas nepriklauso nuo to, koku metodu (pilnuoju ar daliniu) bus nustatoma produkto savikaina. Tačiau inovacinės veiklos produkto tiesioginių išlaidų skaičiavimas gali skirtis nuo kitų įmonėje gaminamų produktų skaičiavimų. Inovacinės veiklos išlaidos įmonės finansinėje apskaitoje skirstomos į tyrimų ir plėtos. Skaičiuojant inovacinės veiklos produkto savikainą, nesvarbu, kad tyrimų ir dalies plėtos darbų sąnaudos nepripažįstamos įmonės turtu (net ir tada, kai yra gaunama vertingų rezultatų). Šios sąnaudos registruojamos įmonės finansinėje apskaitoje kaip laikotarpio sąnaudos ir patenka į pelno (nuostolių) ataskaitos veiklos sąnaudas. Dėl to nesutapimų pirmoje valdymo ir finansinės apskaitos duomenų bazėje neatsiranda. Tyrimų finansavimo šaltinių įvairovė taip pat neturi įtakos. Jeigu skaičiuojama inovacinės veiklos produktų dalinė savikaina, tai tiesioginės produkto išlaidos turi būti sumuojamos su jam priskiriamomis netiesioginėmis kintamosiomis išlaidomis. Pirmiausia turi būti nustatomos visos įmonės netiesioginės kintamosios išlaidos. Paskui pagal pasirinktus išlaidų veiksnius nustatomos atskirų išlaidų rūšių paskirstymo bazių apimtys, skaičiuojamos normos ir pagal jas išlaidos priskiriamos padaliniams. Skaičiuoti sudėtingiau, kai įmonėje yra aptarnaujančiųjų padalinių. Tuomet turėtų būti sudaromos aptarnaujančiųjų padalinių pirminių išlaidų sancaupos, nustatomos pirminių išlaidų paskirstymo normos, sudaromi aptarnaujančiųjų padalinių gautų ir suteiktų paslaugų balansai, sudaromos antrinės išlaidų sancaupos, apskaičiuojamos antrinio paskirstymo normos ir pagal jas išlaidos iš aptarnaujančiųjų padalinių paskirstomos pagrindiniams. Šio netiesioginių kintamųjų išlaidų paskirstymo pagrindiniams padaliniams loginė schema yra labai panaši į pridėtinių išlaidų paskirstymo būdą, skaičiuojant pilnąją savikainą, pateiktą A. Jurkštie-nės [9]. Tačiau ją taikant praktikoje, gali kilti sunkumų dėl mišriųjų išlaidų skirstymo į kintamasias ir pastoviasias.

Kai inovacinei veiklai apskaičiuotos priskiriamosios tiesioginės išlaidos, reikia jas paskirstyti produktams. Dalinę produkto savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės kin-

tamosios išlaidos. Kai inovacinė veikla įmonėje susijusi su keletu produktų, problemišku tampa matavimo vieneto produkcijos kiekiui įvertinti parinkimas. Todėl turėtų būti taikomi sąlyginiai vienetai. Tiesioginės išlaidos turi būti paskirstomos sąlyginiais vienetais, o vėliau reikia skaičiuoti kiekvieno produkto tiesiogines išlaidas. Netiesioginių kintamųjų išlaidų paskirstymas inovacinės veiklos produktams susijęs su tokiomis procedūromis: išlaidų veiksnio parinkimas, absorbavimo bazės apimties skaičiavimas, absorbavimo normos nustatymas. Atlikę šiuos darbus, galime apskaičiuoti kiekvienam inovacinės veiklos produktui priklausančią netiesioginių kintamųjų išlaidų dydį.

Šiuo metu respublikos įmonėse taikomas pilnasis išlaidų kalkuliavimo metodas. Jis remiasi nuostata, kad į produkto savikainą turi būti įtraukiamos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Įmonėje išlaidų apskaitos sistema turi būti sudaroma taip, kad kuo daugiau išlaidų būtų galima priskirti tiesiogiai išlaidų centrams. Juo turėtų būti pripažįstamas ir įmonės padalinys, užsiimantis inovacine veikla. Tiesioginės inovacinės veiklos išlaidos gali būti apskaičiuotos gana tiksliai. Didelę įtaką inovacijų savikainai turi netiesioginės išlaidos. Kokią dalį įmonės netiesioginių išlaidų priskirti inovacijoms, skaičiuojant jų savikainą, yra sudėtinga, nes įmonėse vykdoma finansinė apskaita nepritaikyta produktų savikainai kalkuluoti. Todėl nenuostabu, kad įmonėse vykdomi netiesioginių išlaidų, priskiriamų produktams, skaičiavimai dažnai būna netikslūs. Dalis įmonių neanalizuoja netiesioginių išlaidų veiksmų, reikalingų paskirstymo bazių apimtims nustatyti. Tokiu atveju netiesioginės išlaidos priskiriamos produktams proporcingai pagal tiesiogines išlaidas. Kita dalis įmonių kiek tiksliau skirsto netiesiogines išlaidas. Jos iš netiesioginių išlaidų išskiria įrangos, kuri tiesiogiai susijusi su gamybiniais padaliniais (pripažįstamais išlaidų centrais), nusidėvėjimo išlaidas, o likusią netiesioginių išlaidų dalį paskirsto proporcingai tiesioginėms produkcijos išlaidoms. Tokiu atveju inovacinės veiklos padalinio vidines išlaidas sudarytų tiesioginės išlaidos ir joms priskirta dalis netiesioginių išlaidų. Jei inovacinė veikla, vykdoma įmonėje, nėra pripažįstama išlaidų centru, tuomet jos tiesioginės ir jai priskirtinos įrengimų nusidėvėjimo išlaidos tampa kurio nors įmonės padalinio ar kelių padalinių, pripažįstamų išlaidų centrais, vidinėmis išlaidomis. Šiuo metu tokia padėtis yra daugumoje respublikos įmonių.

Inovacinei veiklai būdingas komandinis darbas, nes dažniausiai reikalingos įvairių sričių žinios ir patirtis. Įmonėje vykdomai inovacinei plėtos veiklai dažniausiai pritraukiami inžinerijos specialistai iš įvairių įmonės gamybinių padalinių. Jų darbo užmokestis priskiriamas padalinių, kuriems jie priklauso, tiesioginėms išlaidoms. Toks apskaitos būdas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai vykdoma inovacinė veikla nereikalauja didelio darbo ir materialinių sąnaudų. Inovatyvi inžinerinio techninio personalo veikla konkrečioje jo darbo vietoje susijusi su darbu, už kurį jis

atsakingas, organizavimo tobulinimu, turėtų būti įtraukta į pareigybes aprašymus ir, aišku, neturėtų būti priskiriama inovacinės veiklos plėtos darbams. Kai inovacinės veiklos (tyrimų ar plėtos) darbai atliekami komandos, sudarytos iš įvairių padalinių darbuotojų, naudojama tų padalinių įranga. Tokiu atveju iš šių padalinių išlaidų, kurie pripažinti išlaidų centrais, reikėtų minusuoti inovacinės veiklos tiesiogines ir dalį kitų vidinių išlaidų. Inovacinės veiklos pripažinimas išlaidų centru nebūtinai turi būti susijęs su tokio padalinio įmonės organizacinėje struktūroje egzistavimu. Vienintelis sunkumas – sudėtingesnė vidinių išlaidų apskaita.

Kai inovacinė veikla pripažįstama išlaidų centru, jam priskiriamos jungtinės išlaidos (netiesioginių išlaidų dalis nepriskirta kuriam nors įmonės padaliniiui, tačiau susijusi su bendra gamybos veikla) turėtų būti skaičiuojamos pagal įmonėje parengtą ir suderintą su įmonės struktūrinių padalinių, pripažįstamų įmonių centrais, vadovais. Kai šių išlaidų lyginamoji dalis bendroje išlaidų struktūroje yra didelė, reikia nustatyti jų veiksnius, padedančius skaičiuoti paskirstymo bazių apimtis. Tai nėra paprasta, kadangi paskirstymo bazės turi atitikti informacijos ekonomiškumo kriterijų, o veiksnį parinkimas – sudaryti sąlygas teisingai paskirstyti išlaidas įmonių padaliniais. Šiuo metu respublikos įmonėse, skaičiuojant produkto pilnąją savikainą, nekreipiama dėmesio į jungtinių išlaidų dydį ir struktūrą. Nesudaromas ir aptarnaujančiųjų padalinių tarpusavy gautų ir suteiktų paslaugų vertės balansas, pagal kurį turėtų būti apskaičiuojama [9] kiekvieno aptarnaujančiojo padalinio papildomai paskirstomų išlaidų suma. Dėl to netiksliai apskaičiuotos aptarnaujančiųjų padalinių tiesioginės ir netiesioginės išlaidos tampa pagrindinių padalinių netiesioginėmis išlaidomis, kurias reikėtų paskirstyti pagal jiems suteiktų paslaugų vertę.

Jeigu įmonėje vykdoma inovacinė veikla siejama su tyrimais ar plėtos darbais, ją tikslinga būtų traktuoti ne tik kaip išlaidų centrą, bet ir kaip pagrindinį gamybinį padalinį, kuriantį galutinį produktą, ir tais atvejais, kai įmonės organizacinėje struktūroje jis neišskirtas kaip atskiras vienetą. Taip traktuojamos įmonės inovacinės veiklos produktų pilnoji savikaina būtų skaičiuojama kaip pagrindinių padalinių, o jos išlaidos sudarytų vidinių, jai priskirtų jungtinių ir aptarnaujančiųjų padalinių paslaugų vertės sumą.

Kai inovacinė veikla įmonėje nėra susijusi su tyrimų ar plėtos darbais, o daugiau orientuota į vykdomos gamybos tobulinimą, nesukuriant naujo ar iš esmės patobulinto produkto, ją tikslinga būtų traktuoti kaip išlaidų centrą, o jos išlaidas skaičiuoti kaip aptarnaujančiojo padalinio. Tokiu atveju inovacinės veiklos išlaidas sudarytų vidinių ir jai priskirtų jungtinių išlaidų suma, pakoreguota įvertinant aptarnaujančiųjų padalinių tarpusavy paslaugų išlaidų balansą. Ji turi būti išskirstoma pagrindiniams gamybiniais padaliniais pagal suteiktų paslaugų kiekį ir vertę.

5. Dalinės savikainos metodo taikymas inovacijų kainodarai

Dalinės savikainos kalkuliavimo sistema taikoma JAV ir dalyje Europos šalių. Ji gerai tinka ekonominės teorijos metodams taikyti, valdymo sprendimams pagrįsti. Išlaidų skirstymas į pastoviasias ir kintamasias sudaro sąlygas apskaičiuoti ekonomines pasekmes, susijusias su gamybos apimties sumažėjimu, nustatyti produkto paklausos įtaką nuostolingumo rizikai, apskaičiuoti saugumo ribą. Jeigu įmonėje būtų gerai sutvarkyta pirminė duomenų bazė, būtų galima atlikti ribinės analizės tyrimus, leidžiančius nustatyti trumpalaikės ir ilgalaikės produkto pasiūlos kreives, įvertinant paklausos kainą, faktines gamybos išlaidas ir gamybos apimtį, sudaryti maksimalaus pelno gavimo alternatyvas, jei produktas parduodamas pelningai, ir nuostolių minimizavimo sąlygas, kai produktas parduodamas nuostolingai (pagal pilnosios savikainos sampratą). Ši analizė leidžia nustatyti ir gamybos nutraukimo sąlygas.

Tokių skaičiavimų rezultatai būtų puiki antrinė duomenų bazė ekonominiam valdymo sprendimams (ypač rinkodaros srityje) pagrįsti. Pagrindinė kliūtis, trukdanti taikyti ribinę analizę respublikos įmonėse, yra ta, kad neįdiegta dalinė savikainos kalkuliavimo sistema (nepakankama pirminių duomenų bazė ir pilnatai produkto savikainai tinkamai apskaičiuoti).

Inovacinės veiklos (plėtos) produktas sukurtas, kai gauti teigiami žinių taikymo rezultatai, kuriant naujus ar iš esmės pagerintus produktus (medžiagas, įrenginius, gaminius, procesus, sistemas ar paslaugas prieš pradėdant komercinę jų gamybą ar naudojimą). Naujų ar iš esmės pagerintų produktų kūrimas apima ne tik projektavimą, konstravimą, bet ir gamybinius bandymus, tiriant, ar jie atitinka keliamus reikalavimus, ekonominius skaičiavimus. Nemaža dalis ekonominių skaičiavimų atliekama prieš pradėdant vykdyti inovacinės veiklos (plėtos) darbus. Tam, kad įmonė pradėtų vykdyti inovacinės veiklos (plėtos) darbus, turi būti patikimai argumentuotas finansinių ir kitų išteklių poreikis ir būsima ekonominė nauda, jį naudojant savo reikmėms ar parduodant. Todėl inovacinės veiklos (plėtos) vykdytojais, turėdami naujo produkto gamybai reikalingus technologinius, techninius duomenis, atlikę bandymus, gali gana tiksliai apskaičiuoti jo gamybos pastoviasias išlaidas ir kintamųjų išlaidų priklausomybę nuo gamybos apimties. To užtenka alternatyviems ribinės analizės skaičiavimams atlikti, siekiant įvertinti naujo produkto gamybos efektyvumą.

Turėdami pirminius duomenis, nustatome vidutinių kintamųjų ir bendrųjų gamybos išlaidų kreives aproksimuojančių funkcijų parametrus. Pasiūlos kreivę galima nustatyti naudojant vidutinių kintamųjų išlaidų arba ribinių išlaidų aproksimantės parametrus. Dar paprasčiau ją būtų galima nustatyti remiantis ekonominės teorijos teiginiu, kad ribinių išlaidų kreivė kerta vidutinių kintamųjų ir bendrųjų išlaidų kreives žemiausiuose jų taškuose. Tokiu

atveju tiesės, kuri gali būti pasiūlos kreivės aproksimante, parametrus galima nustatyti naudojant vidutinių kintamųjų ir bendrųjų išlaidų funkcijų ekstreminių taškų koordinates.

Nustatytos konkretaus produkto vidutines kintamąsias, bendrąsias ir ribines išlaidas aproksimuojančios funkcijos (1 lentelė). Atlikta ribinė analizė ir apskaičiuoti gamybos efektyvumą charakterizuojantys rodikliai (2 lentelė), skirti potencialiems gamintojams.

Minimali trumpalaikės pasiūlos kreivės reikšmė sutampa su vidutiniu kintamųjų išlaidų funkcijos ekstreminiu tašku. Tai produkcijos kiekis (x) lygus dydžiui $a_1/2a_2$. Minimalios trumpalaikės pasiūlos kaina apskaičiuojama naudojant funkcijos $y_a = a_0 + a_1x + a_2x^2$ parametrus. Analizuojamų inovacijų minimalią trumpalaikę pasiūlą apibūdina šie dydžiai: produkcijos kiekis – 20 tūkst. vnt. ir kaina – 322,5 Lt. Tai gamybos nutraukimo taškas. Jeigu produkto kaina rinkoje būtų mažesnė už 322,5 Lt, tai ji nepadengtų produkto gamybos vidutinių kintamųjų išlaidų. Minimali ilgalaikės pasiūlos kreivės reikšmė sutampa su vidutinių bendrųjų išlaidų funkcijos ekstreminiu tašku. Tai produkcijos kiekis (x), lygus dydžiui $b_1/2b_2$. Kaina nustatoma naudojant funkcijos $y_b = b_0 + b_1x + b_2x^2$ parametrus. Anali-

zuojamos inovacijos minimalios ilgalaikės pasiūlos kreivės tašką charakterizuoja šie dydžiai: produkcijos kiekis – 21 tūkst. Lt; kaina – 699,6 Lt. Tokia kaina lygi produkto pilnajai savikainai. Ji padengia vidutines pastoviasias ir kintamąsias produkto gamybos išlaidas, kai gaminama 21 tūkst. vnt. Kai kaina yra tarp 322,5 Lt ir 699,6 Lt, produkto gamyba yra nuostolinga (pagal pilnosios savikainos sampratą). Pajamos padengia kintamąsias gamybos išlaidas ir tik dalį pastoviųjų išlaidų. Įmonei nenaudinga nutraukti nuostolingą (pagal pilnosios savikainos sampratą) gamybą, kol kaina yra didesnė už vidutines kintamąsias išlaidas. Jeigu gamyba būtų nuraukta, tai tą dalį pastoviųjų išlaidų, kurią sudaro pajamų ir kintamųjų išlaidų skirtumas, turėtų absorbuoti kiti įmonėje gaminami produktai. Kai kaina didesnė už 699,6 Lt, įmonė gauna pelno. Jo dydis priklauso nuo pardavimo kiekio, kainos ir vidutinių bendrųjų gamybos išlaidų, kurios kinta keičiantis gamybos apimčiai. Kokia turėtų būti gamybos apimtis (x), sudaranti sąlygas gauti įmonei maksimalų pelną esant produkto rinkos kainai P , galima nustatyti pagal lygtį $P = y_c = c_0 + c_1x$. Kai žinoma x reikšmė, galima apskaičiuoti vidutines bendrąsias išlaidas y_b naudojant funkcijos $y_b = b_0 + b_1x + b_2x^2$ parametrus. Pelnas lygus $(P - y_b)x$ dydžiui. Tokių skaičiavimų rezulta-

1 lentelė. Inovatyvaus produkto gamybos išlaidų funkcijų parametrai (x – produkcijos kiekis, tūkst. vnt., y – išlaidos, Lt)

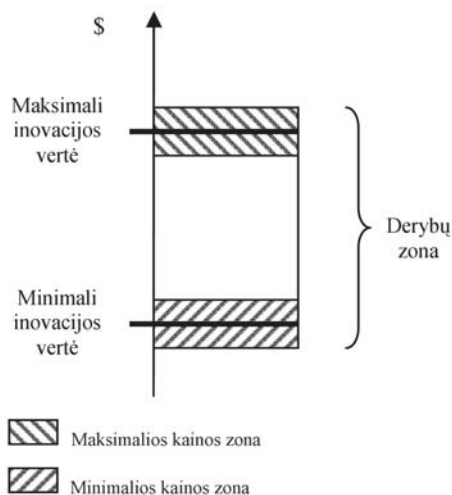
Table 1. Parameters of functions of innovation production costs (x – production quantity in thousand units, y – costs in Litass)

Išlaidos ir jas aproksimuojančios funkcijos parametrai	Funkcijų parametrai			Skaičiavimo metodas
	a_0, b_0, c_0	a_1, b_1, c_1	a_2, b_2	
Vidutinės kintamosios $y_a = a_0 + a_1x + a_2x^2$	2126,400	-180,840	4,521	Mažiausiųjų kvadratų metodas
Vidutinės bendrosios $y_b = b_0 + b_1x + b_2x^2$	2905,018	-210,042	5,001	Mažiausiųjų kvadratų metodas
Ribinės $y_c = c_0 + c_1x$	-3212,720	176,536	-	Ribinių išlaidų nustatymas, naudojant vidutinių kintamųjų ir bendrųjų išlaidų funkcijų ekstreminių taškų koordinates (mažiausia aproksimacijos intervalo reikšmė turėtų būti vidutinių kintamųjų išlaidų funkcijos ekstreminis taškas)

2 lentelė. Inovacijų efektyvumą charakterizuojantys rodikliai

Table 2 Indicators defining the effectiveness of innovation

Kaina, Lt	Gamybos apimtis, sudaranti sąlygas gauti maksimalų pelną (kai gamyba pelninga) arba minimizuoti nuostolius (kai gamyba nuostolinga), tūkst. vnt.	Dalinė savikaina, Lt	Pilnoji savikaina, Lt	Maksimalus pelnas (kai gamyba pelninga) ir minimalūs nuostoliai (kai gamyba nuostolinga), tūkst. Lt
318	20,000	318,000	704,578	-7 731,560
400	20,465	318,977	701,008	-6 160,129
500	21,031	322,806	699,582	-4 197,409
600	21,597	329,531	701,359	-2 189,050
700	22,164	339,171	706,353	-140,808
800	22,730	351,695	714,544	1 942,415
900	23,297	367,145	725,964	4 054,517
1 000	23,863	385,466	740,571	6 190,754
1 100	24,430	406,724	758,413	8 344,970



3 pav. Derybų zona komercializuojant inovacijas

Fig 3 Area of negotiation in the process of commercialization of innovations

tai, taikomi alternatyvioms rinkos kainoms, pateikti 2 lentelėje.

Įdiegusi inovacijų savikainos skaičiavimo ir analizės sistemą, įmonė būtų aprūpinama reikiama informacija, ne tik reikalinga inovacijų kūrimo etapu, bet ir diegiant inovacijas. Būtų galima tiksliai nustatyti tiek inovacijų savikainą, tiek įvertinti sukurtos inovacijos potencialią vertę. Tai svarbu ir toms įmonėms, kurios neturi galimybių bei išteklių pelningai įdiegti sukurtą inovaciją. Ta problema aktuali mažoms mokslo ir technologijų plėtros įmonėms bei mokslo institutams.

Žinant inovacijos savikainą, derybose su potencialiu inovacijos pirkėju galima tiksliau nustatyti ir pagrįsti minimalią inovacijos kainą. Suprantama, kad inovacijų kūrėjai už sukurtą inovaciją derybose siekia gauti maksimalią kainą. Potencialus pirkėjas dažnai siekia išgirsti argumentus tokiai kainai pagrįsti. Tokiais argumentais, charakterizuojančiais potencialią inovacijos naudą, būtų ribinės analizės rezultatai. Jais remiantis galima įvertinti maksimalią inovacijos vertę.

Taikant pateiktus savikainos ir ribinės analizės taikymo metodus, sudaromos sąlygos inovacijų komercializavimo derybų zonai nustatyti (3 pav.).

Įmonė pirkėjas inovacijos kainą parodo savo balanse kaip nematerialųjį turtą. Į produktų gamybos sąnaudas įskaičiuojama šio turto amortizacijos suma, nustatyta remiantis metine amortizacijos norma, kurią įmonė nusistato, atsižvelgdama į planuojamą turto naudojimo arba teisių naudoties turtu galiojimo laiką ir kitus veiksnius. Nematerialiojo turto amortizacijos sąnaudos turėtų būti priskiriamos prie netiesioginių pastovųjų išlaidų. Inovacijos pardavimo kaina sumažins potencialaus pirkėjo gaunamą maksimalų pelną dydžiu $d_x x$ (d_x – nematerialiojo turto amortizacijos sąnaudos produkcijos vienetui, skaičiuojamos meti-

nę amortizacijos normą dalijant iš gamybos apimties, sudarančios sąlygas gauti maksimalų pelną). Įvertinus potencialaus pirkėjo maksimalaus ir vidutinio šakos pardavimų pelningumo skirtumus, gamybos apimtį, leidžiančią gauti maksimalų pelną ir parduodamos inovacijos naudingo naudojimo laiką bei kitus veiksnius, galima nustatyti maksimalios kainos svyravimo zoną.

6. Išvados

Šiuo metu respublikos įmonėse kuriamų inovacijų savikainą skaičiuoti galima tik atlikus daug darbo sąnaudų reikalingą analizę. Įmonėse esanti pirminė duomenų bazė neatitinka valdymo apskaitos keliamų reikalavimų, kurios sričiai priklauso savikainos kalkuliavimas.

Išlaidų apskaita – tai grandis, jungianti finansinę ir valdymo apskaitas. Atsižvelgiant į numatomą informacijos poreikį, valdymo sprendimams priimti turėtų būti parenkamas savikainos skaičiavimo metodas ir tam tinkamas išlaidų apskaitos būdas. Tikslinga būtų taip koreguoti finansinę apskaitą, kad būtų galima taikyti pilnąjį ir dalinį savikainos skaičiavimo metodus. Įmonėje vykdomai inovacinei veiklai analizuoti ir jos produktų savikainai kalkuliuoti tikslinga taikyti pilnąjį savikainos skaičiavimo metodą. Valdymo sprendimams, susijusiems su inovacijų naudojimu ar pardavimu, priimti geriau tinka dalinė savikainos skaičiavimo metodo pirminė duomenų bazė, sudaranti sąlygas taikyti ekonominius teorijos teiginius praktikoje.

Norint sudaryti pirminių duomenų bazę, tinkamą pilnosios ir dalinės savikainos skaičiavimo metodams taikyti, reikėtų tvarkyti išlaidų apskaitą pagal jų susidarymo centrus – klasifikuoti jas į tiesiogines darbo, tiesiogines medžiagų ir netiesiogines. Pastarąsias suskirstyti pagal rūšis ir pagal gamybos apimties joms daromą įtaką – į pastovias ir kintamas.

Išlaidų centrais pripažįstami pagrindiniai ir aptarnaujantieji įmonės padaliniai, kuriuose kaupiasi išlaidos. Norint apskaičiuoti inovacinės veiklos produktų savikainą, reikia šią veiklą taip pat pripažinti išlaidų centru. Inovacinės veiklos pripažinimas išlaidų centru nebūtinai turi būti susijęs su tokio padalinio įmonės organizacinėje struktūroje egzistavimu.

Jeigu įmonėje vykdoma inovacinė veikla siejama su tyrimais ar plėtros darbais, tai ją būtų tikslinga traktuoti ne tik kaip išlaidų centrą, bet ir kaip pagrindinį gamybinį padalinį, kuriantį galutinį produktą, ir tais atvejais, kai įmonės organizacinėje struktūroje jis neiškirtas kaip atskiras vienetas. Taip traktuojant įmonės inovacinę veiklą, jos produktų pilnoji savikaina būtų skaičiuojama kaip pagrindinių padalinių, o jos išlaidos sudarytų vidinių, jai priskirtų jungtinių ir aptarnaujančiųjų padalinių paslaugų vertės sumą.

Kai inovacinė veikla įmonėje nėra susijusi su tyrimo plėtros darbais, o daugiau orientuota tobulinti vykdomą gamybą, nekuriant naujo ar iš esmės patobulinto produkto, ją

tikslinga būtų traktuoti kaip išlaidų centrą, o jos išlaidas skaičiuoti kaip aptarnaujančiojo padalinio išlaidas. Tokiu atveju inovacinės veiklos išlaidas sudarytų vidinių ir jai priskirtų jungtinių išlaidų suma, pakoreguota įvertinant aptarnaujančiųjų padalinių tarpusavio paslaugų išlaidų balansą. Ji turi būti išskirstoma pagrindiniams gamybiniais padaliniais pagal suteiktų paslaugų kiekį ir vertę.

Pateiktas dalinės savikainos skaičiavimo ir ribinės analizės taikymo metodas leidžia nustatyti minimalią ir maksimalią potencialią inovacijos kainą ir apibrėžti derybų su potencialiu pirkėju zoną, kuri ypač svarbi komercializuojant inovacijas.

Literatūra

1. Ahlawat, Sunita S.; Ahlawat, Sucheta. Competing in the Global Knowledge Economy: Implications for Business Education. *Journal of American Academy of Business*, Cambridge, Mar 2006, Vol 8, Issue 1, p. 101–105.
2. Todnem, R. Organisational change management: A critical review. *Journal of Change Management*, Dec 2005, Vol 5, Issue 4, p. 369–380.
3. Zavadskas, E. K.; Kaklauskas, A.; Banaitis, A.; Kvederyte, N. Housing credit access model: The case for Lithuania. *European Journal of Operational Research*, Jun 2004, Vol 155, Issue 2, p. 335.
4. Arthur D. Little. Benchmarking studies 1998, 1999, 2000est.
5. Strazdas, R.; Jakubavičius, A.; Gečas, K. Inovacijos: finansavimas, rizikos kapitalas. Vilnius: Lietuvos inovacijų centras, 2003. 80 p.
6. Verslo apskaitos standartai [žiūrėta 2005-12-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.apskaitosinstitutas.lt>>
7. Drury, C. Management and cost accounting. London: Chapman and Hall, 1992. 874 p.
8. Mackevičius, J. Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika. Vilnius: TEV, 2003. 410 p.
9. Jurkštienė, A. Valdymo apskaita. Kaunas: Technologija, 2002. 162 p.

Rolandas STRAZDAS. Doctor of Social Science. Associate Professor. Head of Department of Industrial Enterprises Management, Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: innovation management, innovation financing, marketing, international business.

Irena ZABELAVIČIENĖ. Doctor of Social Science. Associate Professor. Department of Industrial Enterprises Management, Vilnius Gediminas Technical University. Research interests: management problems, accounting and decision making, innovation financing, SME management.