

3.3. PRODUKTŲ SAVIKAINOS KALKULIAVIMO PAGRINDAI

Kaštų apskaita neretai aiškinama supaprastintai, nes daugelis, painiodami buhalterinę apskaitą su aritmetika, mano, kad labai paprasta apskaičiuoti, kiek kainuoja pagaminti koki nors produktą – daiktą, o dar lengviau įvertinti suteiktos paslaugos savikainą. Tačiau realiame gyvenime viskas yra ne taip. Jau žinote, kaip sudėtinga priskirti savo esme bendrus visai įmonės veiklai kaštus kuriems nors produktams (gaminiams). Jau susipažinote ir su įvairiais produktų savikainos rodikliais, besiskiriančiais į savikainą įskaičiuojamų kaštų apimtimi. Taip pat jau žinote, kad jokioje įmonėje negali būti vieno asmens, atsakingo už pilnąją produktų savikainą, nes gaminant kiekvieną produktą dalyvauja visi įmonės darbuotojai, nebent atlyginimai mokami kokiems nors visiškai nereikalingiems asmenims. Todėl kiekvienam įmonės darbuotojui reikalinga tam tikra informacija, kuria vadovaujantis jis galėtų atlikti savo konkrečias, tik jam pavestas funkcijas. Taigi vadybos ir kaštų apskaitoje reikia vengti visa apimančių apskaičiavimų, nes dažnai vadovams bei vadybininkams geriau gauti mažiau informacijos apie vadovaujamą veiklą nei apsikrauti pertekliniais duomenimis. Galiausiai už produkto pilnąją savikainą atsakingi įmonių vadovai. Juk, pavyzdžiui, jų kviečiamų visų padalinių vadovų pasitarimų, kaip ir visos kitos, sąnaudos taip pat turi būti įskaičiuotos į gaminių savikainą, nes už jas taip pat mokama iš lėšų, gautų už įmonėje gaminamus ar perparduodamus produktus.

Visus įmonės ir jos padalinių daromus veiklos kaštus būtina kvalifikuotai apskaičiuoti, pirmiausia siekiant įmonės pelningos veiklos arba bent jau to, kad ji „nepravalgytų“ pati savęs, t. y. kad kaštai nebūtų didesni už juos darant uždirbamas pajamas. Taigi *tam tikrais atvejais pilnosios savikainos rodiklis irgi reikalingas, todėl įmonėje turi būti įdiegta tokia kaštų apskaitos sistema, kuri, esant reikalui, leistų visus kaštus, taip pat ir bendruosius bei administracinius, paskirstyti įmonės gaminamiems ir parduodamiems produktams*. Juk kiekvienas, vienaip ar kitaip rinkoje uždirbantis parduodamas savo prekes, pirmiausia turi tiksliai apskaičiuoti tų prekių savikainą, t. y. *kainą sau*, kuri turi būti atimta iš parduodant uždirbtų pajamų, nes tik taip įmanoma nustatyti verslo sėkmę. Kita vertus, už produktų *pilnąją* savikainą atsakingi vadovai neturi būti trikdomi pateikiant jiems nereikalingus duomenis apie sudedamąsias produktų savikainos dalis – kaštus, kurių jie nekontroliuoja ir neturi jiems įtakos, nes už juos turi būti atsakingi įmonės padalinių vadovai bei vadybininkai, o gal ir tam tikri darbuotojai. Norint tinkamai išspręsti šiuos gana sudėtingus informacijos formavimo bei paskirstymo klausimus, reikia gerai išmanyti kaštų apskaitą ir mokėti kalkuliuoti produktų pilnąją savikainą *nuo pačios jos formavimo pradžios* per visą technologinį gamybos procesą, kitaip sakant, kaštų rodikliais parodyti ne tik žaliavų pirkimo, bet ir visą jų konversijos iki gatavų gaminių procesą ir galiausiai jų pardavimo rezultata. Tai reiškia, kad kaštus būtina skaičiuoti kiekvienoje produktų gamybos stadijoje (primename, kad produktų gamybos sąvoka šiame kontekste apima ir paslaugų teikimą), nustatant, kokiais tikslais jie buvo daromi, ir įvertinant tų tikslų įgyvendinimo laipsnį.

Šiame poskyryje aptarsime tik pačią produktų savikainos kalkuliavimo esmę, o antrajame knygos tome produktų savikainos kalkuliavimo klausimus aiškinsime išsamiai.

3.3.1. Produktų savikainos kalkuliavimo esmė

Kaip jau žinote, produktų savikainos kalkuliavimas yra viena pagrindinių menedžmento (vadybos ir kaštų) buhalterinės apskaitos veiklos sričių, kuri įmonėse *įgyvendinama siekiant įvairių tikslų. Iš jų visumos galima išskirti du svarbiausius*: pirmas, už tam tikrus produktus atsakantiems vadovams (vadybininkams) teikti informaciją apie produktų pagaminimo bei pardavimo savikainą, kad būtų galima įvertinti jų pelningumą ar nuostolingumą ir priimti su tų produktų tolesne gamyba bei pardavimais susijusius sprendimus; antras – siekiant minimizuoti gaminių savikainą, nustatyti, kiek ir kokių kaštų daroma gaminant šiuos produktus. Tik turint tokią informaciją, galima racionaliais būdais mažinti kaštus, be kita ko, išsvengiant produktų kokybės pablogėjimo.

Priklausomai nuo aplinkybių savikainos kalkuliavimo objektais gali būti įvairūs produktai (gaminiai) – kaip įmonės veiklos rezultatas pagaminami daiktai ar reiškiniai: materialūs bei nematerialūs gaminiai (pavyzdžiui, kompiuterių programos), teikiamos paslaugos, vykdomi užsakymai, įvairūs atliekami darbai, klientams teikiamos paslaugos bei kiti įmonės veiklos produktai. Todėl ir jų kalkuliavimo metodai yra labai įvairūs. Savikainos kalkuliavimo objektų nustatymas tam tikroje įmonėje priklauso nuo tos įmonės veiklos pobūdžio ir jos vadybos personalo informacijos poreikių. Įvairūs kalkuliavimo objektai gali būti išreiškiami skirtingais matais: *natūriniais* (pavyzdžiui: vienetais, taip pat svorio, ilgio, ploto, tūrio vienetais), o jeigu kalkuliuojamos vienaarūšių, bet skirtingų objektų grupės, jas racionalu išreikšti *sutartiniais* (pavyzdžiui: sutartinis stiklainis, sutartinė plyta) ar net *sąlyginiais* (pavyzdžiui: pervežtų krovinių tonkilometrai, lovadieniai) matais. Kartais kalkuliavimo objektai išreiškiami ir *darbo laiko matais* (pavyzdžiui, darbuotojų ar įrenginių darbo valandomis), nustatant, kiek įmonei kainuoja kalkuliuojamas darbo laikas. Kiekvienu tokiu atveju apskaičiuojama, kiek įmonei kainuoja pagaminti atitinkamo kalkuliavimo objekto mato vienetą arba tam tikrą jų kiekį. Pavyzdžiui, leidinių maketavimo padalinyje, vertinant maketuotojų darbą ir jo kaštus, gali būti naudojamas *sutartinis sumaketuotas puslapis* ir apskaičiuojama vieno sutartinio puslapio maketavimo savikaina. Tokiu atveju tam tikro sumaketuoto leidinio maketavimo darbų kaštai būtų apskaičiuojami vieno sutartinio sumaketuoto puslapio savikainą padauginus iš leidinių sudarančių *sutartinių* puslapių skaičiaus. Dėl to daug lengviau (ir pigiau) vesti buhalterinę vadybos ir kaštų apskaitą, nes nereikia įvertinti kiekvieno puslapio maketavimo sąnaudų.

Įmonėse visiškai nebūtina apskaičiuoti *kiekvieno* produkto (ar kito kalkuliavimo objekto) vieneto savikainos. Dažnai apskaičiavus bendrą tam tikrų gaminių partijos savikainą, gauta suma paprasčiausiai gali būti padalyta iš tų partiją sudarančių gaminių skaičiaus. Kaip jau žinote, priimant vadybos sprendimus, reikia vengti apskaičiuoti tokio pobūdžio vidurkius. Juk turi būti priimami konkretūs vadybos sprendimai, ar daryti tam tikrus veiksmus, ar jų nedaryti. Juk vidutinis Nemuno gylys – vos 1,2 metro, tačiau daug kur galima paskęsti. O rytų šalyse gerai žinoma: karavano greitis dykumoje lygus ne vidutinio, bet lėčiausio kupranugario greičiui. Tad ir visa vadovams teikiama vadybos bei kaštų buhalterinės apskaitos informacija (taip pat ir produktų ar kitų kalkuliavimo objektų savikaina) turi būti konkreti. Tai svarbu įvertinti įmonėse rengiant kaštų apskaitos bei savikainos kalkuliavimo sistemas.

Ad rem!

Tikra prasmė – konkretumas

Aš būnu taip užvaldyta minčių apie Jį, kad niekada iš tikrųjų nepastebiu, ką daro Dievas. Nepastebiu nei kukurūzų burbulės (kaip ji padaryta?), nei purpurinės spalvos (iš kur ji atsiranda?), nei laukinių gėlių. Nieko.

Alice Walker. The Color Purple (Purpurinė spalva)

Kiekviena krentanti snaigė turi vis kitokią formą. Kiekvienas lapų kritimo laikas yra išpūdinga oranžinės, raudonos ir geltonos spalvų paletė. Milžiniškas sekvojų aukštis pribloškia. Vaivorykštė po liūtis, vabzdžių bei gyvūnų natūralus maskavimasis ir kalnų didybė – tai tik nedaugelis iš gamtos stebuklų.

Kaip dažnai mes juos pastebime? Kaip dažnai nukrypstame nuo savo kelio, kad surastume naująjį, keičiame planus, kad ištrauktume iš savo gyvenimą naują užsiėmimą, užduotį ar žmogų?

Šiandakt galime sulėtinti savo tempą ir pastebėti tai, kas yra aplinkui. Jei galime keletą minučių apie šiuos dalykus pamąstyti, mes tarsi priartėjame prie jų dvasiškai. Mes galime pradėti pastebėti Aukščiausiosios galios kūrinius ir vertinti jų grožį.

Amy E. Dean. Nakties šviesa: Vakaro meditacijos. – Kaunas: Gardenija, 1999, rugpjūčio 7-oji.

Šiame poskyryje bei visoje knygoje aiškinami savikainos kalkuliavimo klausimai tinka kalkuliuojant tiek gaminamos produkcijos, tiek teikiamų paslaugų, atliekamų darbų, vykdomų veiklų, tiek ir visų kitų galimų kalkuliavimo objektų savikainą. Kokiais atvejais naudojamas vienas ar kitas savikainos kalkuliavimo metodas arba būdas, bus aptarta šiame poskyryje.

Produktų (gaminų) savikainos rodikliai

Kaip žinote, pagal įskaičiavimą į produktų savikainą visi kaštai skirstomi į **produktų (gaminų)** bei **struktūrinius kaštus**. Jeigu **produktų (gaminų) kaštai** reikalingi tam, kad būtų pagamintas tam tikras produktas, tai galiausiai tam pačiam tikslui tarnaujantys **struktūriniai kaštai** šią savo funkciją atlieka užtikrindami įmonės padalinių vykdomus gamybos bei kitų veiklų procesus. Kurios iš tam tikroje įmonėje daromų išlaidų būtų priskiriamos produktų kaštams, o kurios – struktūriniams, priklauso nuo toje įmonėje vykdomų technologinių procesų bei pasirinkto produktų gamybos organizavimo modelio. Tikriausiai pamenate, kad kalkuliuojant produktų savikainą gaminių kaštai sudaro pagamintų (ar pradėtų, bet dar nebaigtų gaminti) produktų gamybinę savikainą. Kadangi gaminių kaštai apima ir žaliavų, ir jų konversijos kaštus, už juos atsakingi darbuotojai (pirmiausia projektų vadovai) turėtų **kompleksiškai** vertinti gaminant produktus daromų šių kaštų tarpusavio sąryšį, pavyzdžiui, perkamų žaliavų kaštų įtaką jų konversijos kaštų pokyčiui. Beveik kiekvienoje įmonėje būna atveju, kai dalis struktūrinių kaštų gali būti skirti tam tikriems produktams sukurti bei pagaminti, pavyzdžiui, bendrąsias ir administracines funkcijas vykdančių padalinių darbuotojams laikinai atliekant produktų gamybos darbus. Taip būtų, jeigu, pavyzdžiui, šioje knygoje aptariamoms įmonėms „Apskaita“ vyriausiasis buhalteris dalykiškai redaguotų savaitraščio „Buhalterija“ mokesčių ar buhalterinės apskaitos skyriaus publikacijas. Tokiu atveju atitinkama savaitraščiui tenkančių

struktūrinių kaštų (šiuo atveju – vyriausiojo buhalterio darbo užmokesčio) suma, kuri skirta leidinio dalykinio redagavimo darbams, būtų priskirta „Buhalterijos“ savitraščiui ir taptų produktų kaštais bei būtų įskaičiuota į leidinio gamybinę savikainą.

Tačiau dažniausiai didžioji įmonėse daromų struktūrinių kaštų dalis nėra tiesiogiai skirta produktams gaminti, tačiau šiuos kaštus visuomet galima susieti su tam tikro įmonės padalinio veikla, kurią vykdančieji daro. Už struktūrinius kaštus bei jų racionalų naudojimą įmonėse turėtų atsakyti įmonių bei jų padalinių vadovai, vadovaujantys tiems padaliniams arba atitinkamoms veikloms (atsakomybės centrams). Pavyzdžiui, už buhalterinės apskaitos vedimo kaštus turėtų atsakyti įmonės vyriausiasis buhalteris, nes jis vadovauja buhalterinės apskaitos tvarkymui įmonėje. Savo ruožtu patys bendriausi įmonės kaštai, kurių negalima susieti ne tik su produktais, bet ir su kurio nors padalinio vykdoma veikla, nes jie daromi siekiant užtikrinti visos įmonės funkcionavimą, turi būti tvarkomi įmonės vadovo, nes dažniausiai tik jo sprendimai gali turėti įtakos tokių kaštų darymui ar nedarymui bei jų dydžiui.

Esant poreikiui apskaičiuoti ne tik gamybinę, bet ir atitinkamai pilnesnės sudėties produktų savikainą, struktūriniai kaštai, taikant specialius kaštų apskaitos bei savikainos kalkuliavimo metodus (su jais kiek vėliau susipažinsite šiame poskyryje), gali būti paskirstomi produktams ir įskaičiuojami į gaminių savikainą. Kaip paminėta, kalkuliuojant produktų *padalinio (fazės) savikainą* į ją įskaičiuojami bendrieji *gamybinių padalinių* (pavyzdžiui, bendraceutiniai) arba *gamybos fazių* kaštai, į produktų *komercinę savikainą* įskaičiuojami *pardavimų (komerciniai)* kaštai, o į produktų *įmonės (pilnąją) savikainą* – dar ir įmonės *bendrieji bei administraciniai* (vadybos ir kaštų apskaitoje jie dažniausiai vadinami bendragamykliniais) kaštai.

Kalkuliuojant produktų padalinio (fazės) savikainą, į ją, be gamybinių kaštų, įskaičiuojamos ir ne tam tikriems produktams gaminti, bet visai gamybinei veiklai vykdyti reikalingos išlaidos. Tokioms išlaidoms priskirtinos ir gamybos padalinio (fazės) veiklos vadybos išlaidos, gamybos darbuotojų kvalifikacijos kėlimo, saugos darbe, gamybinių patalpų bei įrangos nusidėvėjimo ir eksploatavimo kaštai bei įvairios kitos išlaidos, kurios yra bendros visiems gamybos padalinyje (fazėje) gaminamiems produktams.

Jeigu kalkuliuojama produktų komercinė savikaina, į ją įskaičiuojamos įmonės pardavimų padalinių veiklos išlaidos, taip pat kitų padalinių, atliekančių darbus, pardavimų padaliniams išlaidos (pvz., prekių reklamos maketavimo išlaidos). Priklausomai nuo įmonės vykdomos prekybinės veiklos ypatumų, kai kurios pardavimų išlaidos gali būti įskaičiuojamos į parduotų prekių komercinę savikainą tiesioginiu būdu. Pavyzdžiui, tam tikrų prekių kokybės patikrinimo, įpakavimo, jų pristatymo pirkėjams bei sumontavimo pas pirkėją ar instaliavimo (jeigu taip nurodyta pirkimo–pardavimo sutartyje) išlaidos gali būti priskirtos tokių prekių komercinei savikainai tiesiogiai, jeigu aišku, kurioms prekėms parduoti skirtos tos išlaidos. Tačiau dažniausiai didžiąją pardavimų išlaidų dalį priskirti konkrečių prekių ar jų grupės komercinei savikainai įmanoma tik netiesiogiai, t. y. jas paskirstant parduotų įvairių prekių rūšims ar tam tikroms prekėms pagal pasirinktus kaštų paskirstymo kriterijus.

Kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą, į ją įskaičiuojami ir įmonės mastu daromi bendrieji bei administraciniai kaštai. Kaip žinote, vadybos ir kaštų apskaitoje jie dažniausiai vadinami *bendragamykliniais*, nepriklausomai nuo to, kokios formos įmonei funkcionuoti ir vadovauti jie skirti: individualiajai įmonei, mažajai bendrijai, ūkinei bendrijai, komanditinei ūkinei bendrijai, UAB ar akcinei bendrovei, kurie *paprastai neturi tiesioginio sąryšio su produktų gamyba ar jų pardavimu*. Pavyzdžiui, įmonės administracijos, buhalterijos, juridinio skyriaus, sekretoriato ir kitų įmonėje bendrasis bei administracines funkcijas atliekančių padalinių išlaidos gaminamiems ar parduodamiems produktams dažniausiai negali būti priskirtos tiesiogiai, nes šie padaliniai nedalyvauja gaminat produktus bei juos parduodant, o sudaro reikiamas sąlygas visai įmonei, taip pat ir

gamybos bei prekybos padaliniais funkcionuoti. Išties labai sudėtinga pasakyti, pavyzdžiui, kiek kurio nors baldų kombinato direktoriaus darbo užmokesčio reikia įskaiciuoti į šioje įmonėje gaminamų rašomųjų stalų, o kiek – į kėdžių ar spintų savikainą. Toliau (žr. 1 (3.3) lentelę) pateikti mūsų šioje knygoje aptariamoms įmonės „Apskaita“ pagrindu parengti pavyzdžiai, iliustruojantys kaštų įskaičiavimą į atitinkamus išvardytus produktų (gaminų) savikainos rodiklius.

1 (3.3) lentelė

Savikainos rodiklių apibūdinimas pagal UAB „Apskaita“ produktų pavyzdį

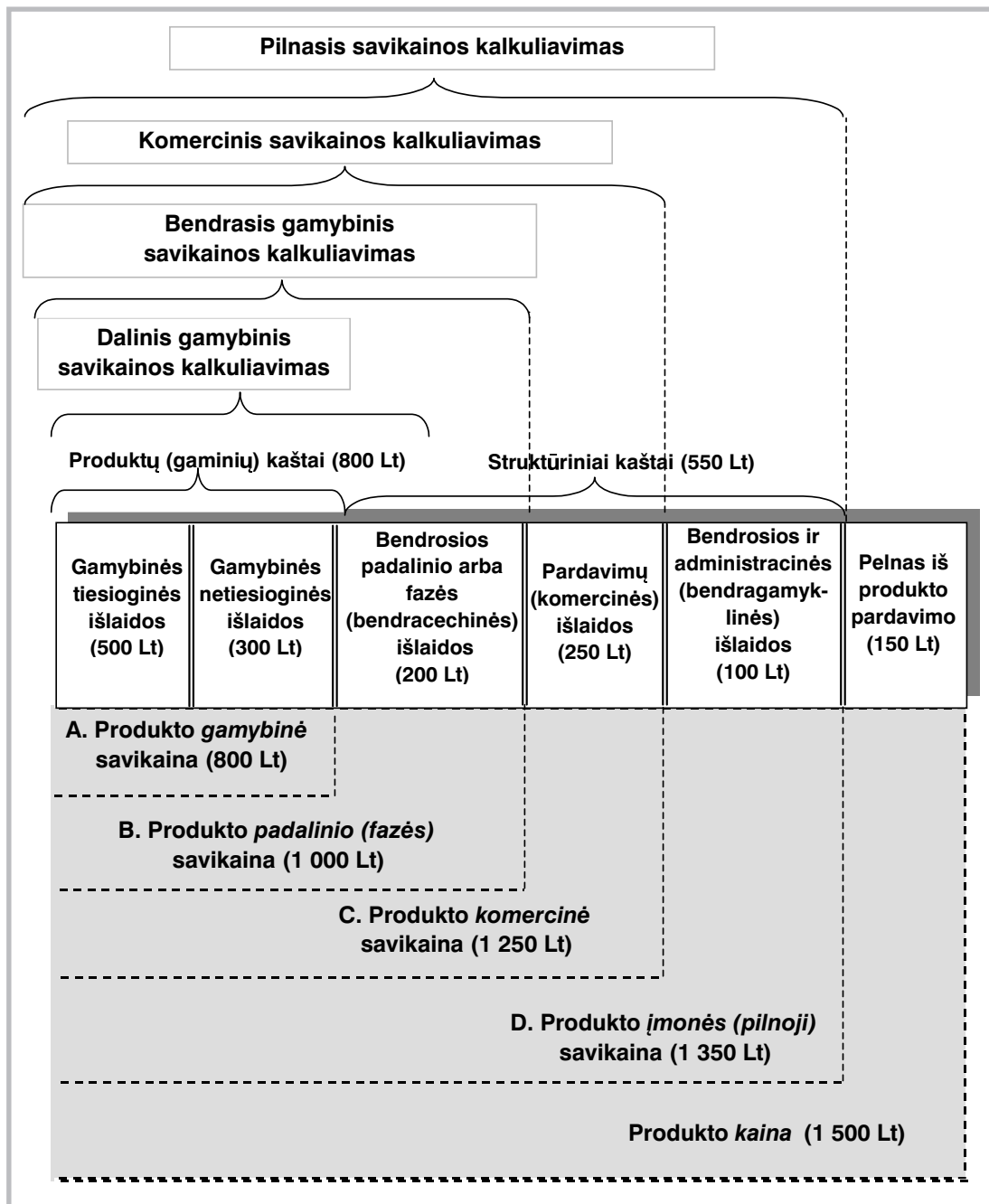
Savikainos rodiklis Produktas	Produkto gamybinės savikainos sudėtis	Produkto padalinio (fazės) savikainos sudėtis	Produkto komercinės savikainos sudėtis	Produkto įmonės (pilnosios) savikainos sudėtis
1	2	3	4	5
Profesinis žurnalas	<ul style="list-style-type: none"> – žurnalo kūrimo (rašymo, dalykinio redagavimo ir recenzavimo) išlaidos; – žurnalo gaminimo išlaidos (kalbos redagavimo, maketavimo ir spausdinimo išlaidos); – žurnalų redakcijos bei žurnalo-projekto vadybos išlaidos; – kitos žurnalo kūrimo ir gaminimo išlaidos. 	<p>Padalinys – žurnalo redakcija.</p> <p>Gamybinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – žurnalą kuriančių ir gaminančių padalinių (juose vykdomų gamybos fazių) vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios žurnalui. 	<p>Padalinio savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – žurnalo reklamos ir pardavimų išlaidos; – žurnalo pristatymo pirkėjams išlaidos; – marketingo centro padalinių vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios žurnalui. 	<p>Komercinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – įmonės administracinių, bendrųjų ir aptarnaujančių padalinių (vadovybės, buhalterijos, planavimo ir kontrolės skyriaus, juridinio skyriaus, personalo ir darbo užmokesčio skyriaus, bendrojo skyriaus) išlaidos, tenkančios žurnalui.
Teisės aktų sąvadas	<ul style="list-style-type: none"> – sąvado kūrimo (sudarymo) išlaidos; – sąvado gaminimo išlaidos (korektūros, maketavimo ir spausdinimo išlaidos); – sąvadų redakcijos bei sąvado-projekto vadybos išlaidos; – kitos sąvado kūrimo ir gaminimo išlaidos. 	<p>Padalinys – sąvadų redakcija.</p> <p>Gamybinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sąvadą kuriančių ir gaminančių padalinių (juose vykdomų gamybos fazių) vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios sąvadui. 	<p>Padalinio savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – sąvado reklamos ir pardavimų išlaidos; – sąvado pristatymo pirkėjams išlaidos; – marketingo centro padalinių vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios sąvadui. 	<p>Komercinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – įmonės administracinių, bendrųjų ir aptarnaujančių padalinių (vadovybės, buhalterijos, planavimo ir kontrolės skyriaus, juridinio skyriaus, personalo ir darbo užmokesčio skyriaus, bendrojo skyriaus) išlaidos, tenkančios sąvadui.
Kursai	<ul style="list-style-type: none"> – kursų metodinės medžiagos kūrimo (rašymo, dalykinio redagavimo ir recenzavimo) išlaidos; – kursų metodinės medžiagos gaminimo išlaidos (kalbos redagavimo, maketavimo bei spausdinimo išlaidos); – kursų organizavimo/ paslaugos teikimo (dėstymo, auditorijų eksploatavimo) išlaidos; – mokymo centro bei kursų-projekto vadybos išlaidos; – kitos kursų medžiagos gamybos bei paslaugos teikimo išlaidos. 	<p>Padalinys – mokymo centras.</p> <p>Gamybinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – kursų medžiagą kuriančių, gaminančių bei juos organizuojančių padalinių (juose vykdomų gamybos fazių) vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios kursams. 	<p>Padalinio savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – kursų reklamos ir pardavimų išlaidos; – marketingo centro padalinių vadybos ir bendrosios išlaidos (padalinių vadovų atlyginimų, patalpų eksploatavimo ir kitos), tenkančios kursams. 	<p>Komercinė savikaina plus:</p> <ul style="list-style-type: none"> – įmonės administracinių, bendrųjų ir aptarnaujančių padalinių (vadovybės, buhalterijos, planavimo ir kontrolės skyriaus, juridinio skyriaus, personalo ir darbo užmokesčio skyriaus, bendrojo skyriaus) išlaidos, tenkančios kursams.

Pagamintų produktų savikaina apskaičiuojama ir finansinėje apskaitoje, nes pagamintų produktų likučių vertę reikia parodyti *balanse*, o per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių (įmonės gaminamų produktų ar pirktų turint tikslą perparduoti prekių) savikainą būtina pateikti atitinkamoje *pelno (nuostolių) ataskaitos* eilutėje. Tačiau parodymo finansinėse ataskaitose tikslais apskaičiuojamas tik *gamybinės* savikainos rodiklis, į jį įskaičiuojant tiesiogines bei netiesiogines gamybinės išlaidas. Dabar Lietuvos Respublikoje galiojančioje pelno (nuostolių) ataskaitoje šis rodiklis valdžios sprendimu nevisiškai teisingai pavadintas *pardavimo savikaina*. Jį reikėtų vadinti *parduotų prekių savikaina*, nepriklausomai nuo to, ar parduodamos įmonėje pagamintos ar iš kitų pirktos prekės, turint tikslą vėliau jas perparduoti. Visos kitos išlaidos finansinėse ataskaitose laikomos *tam tikro ataskaitinio laikotarpio* (dažniausiai finansinių metų) *sąnaudomis*. Valdžia atitinkamuose teisės aktuose (verslo apskaitos standartuose) nurodo, kokias išlaidas aptariamam atveju reikia įskaičiuoti į pagamintų (atitinkamai ir parduotų) produktų savikainą. Tačiau finansinėse ataskaitose visais atvejais pateikiama ne tam tikrų produktų savikaina, bet bendra visų per ataskaitinį laikotarpį pagamintų ir parduotų produktų savikainos suma, o visos to laikotarpio *pardavimų* ir *bendrosios bei administracinės sąnaudos* finansinėje apskaitoje ir finansinėse ataskaitose pripažįstamos laikotarpio sąnaudomis.

Suprantama, produktų savikainos rodiklius apskaičiuojant įmonės veiklos vadybos tikslais, minėtais aktais jokia būdu neturi būti vadovaujama, nes jie reglamentuoja tik išorinių finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą bei iš dalies finansinės apskaitos vedimą. Aiškinantis produktų savikainos kalkuliavimo procedūras vadybos ir kaštų buhalterinėje apskaitoje, reikia turėti omenyje dar vieną labai svarbią aplinkybę, skiriančią šią sritį nuo sąnaudų apskaitos bei turto vertinimo finansinėje apskaitoje ir finansinių ataskaitų rinkiniuose. ***Aptardami bendrųjų apskaitos principų taikymo galimybes ir apribojimus menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitoje pabrėžime, kad veiklos testinumo principas galioja ir šios rūšies buhalterinės apskaitos srityje.*** Vis dėlto reikia pažymėti, kad jo poveikis apskaitos ir ataskaitų rodikliams šiuo atveju kiek kitoks. Savaimė suprantama, kad turtas ir vadybos bei kaštų apskaitoje (kaip ir finansinėje apskaitoje) vertinamas ne jo rinkos kainomis (kaip tai būtų daroma nutraukiant įmonės veiklą), bet atsižvelgiant į to turto naudą įmonei. Tačiau šiuo atveju kalbame ne apie turto įvertinimą ir jo parodymą ataskaitose įvairiomis vertėmis, atsižvelgiant ir į to turto vertės pasikeitimą dėl kainų svyravimo rinkoje, diskontavimų ir panašių veiksnių. Menedžmento apskaitoje negali būti nė kalbos apie kokius nors *kūrybinės finansinės apskaitos* elementus, nes kokia gi prasmė teikti savo įmonės vadovams ir vadybininkams „pagražintus“ rodiklius?! Todėl vadybos ir kaštų apskaitoje ir vartojama „kalkuliavimo“, t. y. „apskaičiavimo“, sąvoka, koncentruojantis ne tiek į įvairių rodiklių ekonominio įvertinimo prasmę, kiek į tų rodiklių apskaičiavimo techniką.

Produktų (gminių) savikainos kalkuliavimo sistemos

Kalkuliuojant produktų savikainą, priklausomai nuo vadybos aparato informacijos poreikių, gali būti taikomas produktų (gminių) **dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojant *gamybinę savikainą*), **bendrasis gamybinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojant *padalinio (fazės) savikainą*), **komercinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojant *komercinę savikainą*) arba **pilnasis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojant *įmonės (pilnąją) savikainą*). Šie produktų (gminių) savikainos kalkuliavimo atvejai pateikti 1 (3.3) schemeje. Vienas ar kitas savikainos kalkuliavimas taikomas, kaip minėta, atsižvelgiant į įmonės vadybos personalo informacijos poreikius. Pavyzdžiui, priimant įmonės, ypač jos padalinių, veiklos vadybos sprendimus paprastai pakanka gamybinės savikainos rodiklio, o sprendžiant produktų nomenklatūros, asortimento ar kainodaros klausimus jau svarbu žinoti ir tų produktų komercinę bei pilnąją savikainą.



1 (3.3) schema. Produktų savikainos kalkuliavimo sistemos

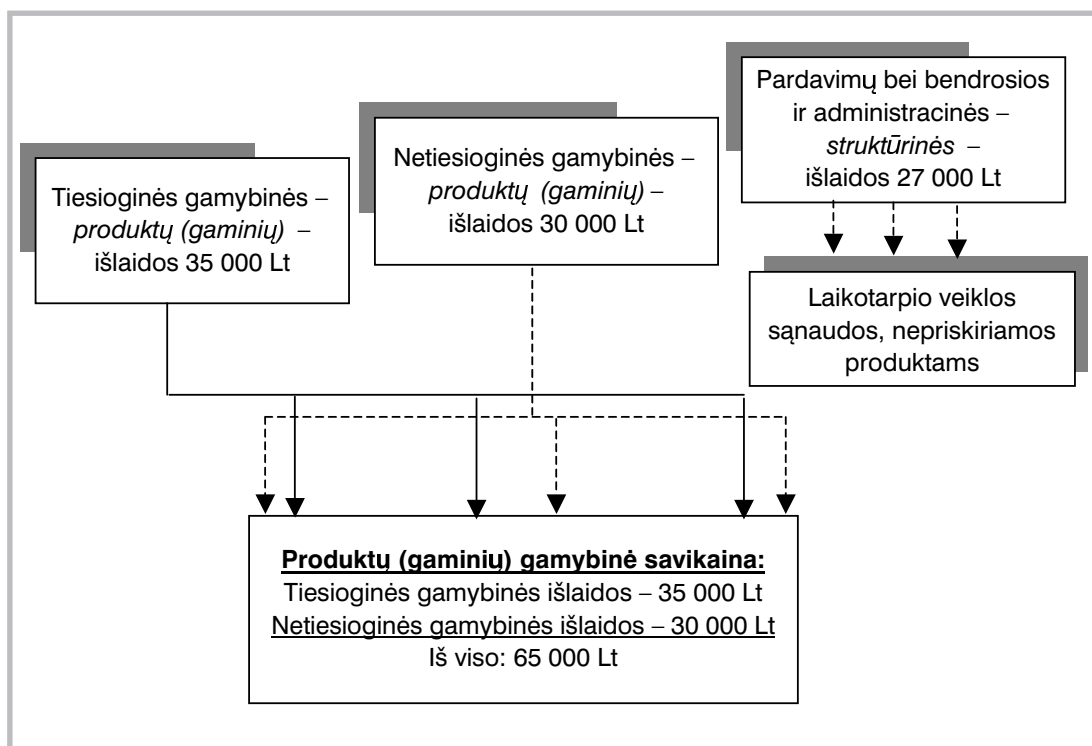
Kaip pamenate, jau anksčiau aptarėme, kad **kaštų (angl. Cost) kategorija** yra fenomenali tuo, kad tam tikromis konkrečiomis sąlygomis įgyja vieno iš buhalterinėje vadybos ir kaštų apskaitoje naudojamų rodiklių – išlaidų, sąnaudų ar savikainos – pavidalą. Gentinės *kaštų* sąvokos vartojimas leidžia šios srities specialistams geriau ir patogiau apibūdinti atitinkamus vadybos ir kaštų apskaitos objektus. Suprantama, siekiant kuo tiksliau įvardyti norimus objektus visuomet vartojama konkreti, būtent reikiama rodiklį (išlaidas, sąnaudas ar produktų savikainą) apibūdinanti sąvoka. Panašiai ir sąvoka „savikainos

kalkuliavimas“ (angl. *Costing*), kaip neseniai išsiaiškinome, apima įvairių įmonės veiklos produktų savikainos apskaičiavimą, nepriklausomai nuo to, kokios apimties savikainos rodikliai tam tikru atveju apskaičiuojami.

Produktų (gaminių) dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas patenkina visų įmonės padalinių vadovų ir vadybininkų informacijos poreikius priimant daugumą jos padalinių veiklos sprendimų. Taikant šią kalkuliavimo sistemą, į produktų savikainą įskaičiuojamos tik *produktų (gaminių)* išlaidos. Jeigu, pavyzdžiui, kuris nors buhalterijos ar kito įmonės bendrojo padalinio darbuotojas dalį darbo laiko skirtų produktams gaminti (rengtų seminario medžiagą arba teiktų profesines konsultacijas klientams), tai atitinkama jo darbo užmokesčio išlaidų suma būtų ne struktūriniai, bet produktų kaštai ir būtų įskaičiuota į tų produktų gamybinę savikainą. Šiuos klausimus, kaip pamenate, mes plačiai išnagrinėjome šio skyriaus pirmajame poskyryje. Į gamybinę produktų (gaminių) savikainą neįtraukiamos struktūrinės išlaidos, kurios tų produktų gamybos procese dalyvauja netiesiogiai arba apskritai jame nedalyvauja, t. y. jos nėra skirtos tam tikriems produktams gaminti, bet reikalingos visos įmonės ar jos struktūrinių padalinių funkcijoms atlikti. Produktų dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas įvairiose šalyse vadinamas įvairiai, akcentuojant skirtingus kaštų įskaičiavimo į šį savikainos rodiklį aspektus. Pavyzdžiui, JAV, akcentuojant tiesioginių kaštų įskaičiavimą į produktų savikainą, aptariama savikainos kalkuliavimo sistema vadinama „tiesioginiu kalkuliavimu“ (angl. *Direct costing*). Jungtinėje Karalystėje tokį kalkuliavimą priimta vadinti „kintamuoju kalkuliavimu“ (angl. *Variable costing*), šitaip akcentuojant išlaidų įskaičiavimą į produktų savikainą kintamųjų produktų gamybos apimties atžvilgiu, o kartais jis įvardijamas net kaip „maržinis kalkuliavimas“ (angl. *Marginal costing*). Mes dėl tam tikrų priežasčių (jas netrukus aptarsime) nesivadovausime nė vienu iš šių aspektų, bet turėsime omenyje jų visumą, todėl ir vartosime **produktų (gaminių) dalinio gamybinio savikainos kalkuliavimo** terminą. Mat *šią savikainos kalkuliavimo sistemą* vadinti *tiesioginiu kalkuliavimu* nėra visiškai tikslu, nes apskaičiuojant produktų gamybinę savikainą jiems pagaminti tenkančios išlaidos ne visuomet gali būti įskaičiuojamos tik *tiesioginiu* būdu. Gana dažnai produktų gamybos išlaidas tenka paskirstyti produktams pagal kurią nors pasirinktą *paskirstymo kriterijų*, t. y. įskaičiuoti jas į savikainą *netiesiogiai*. Pavyzdžiui, įmonės maketavimo padalinyje dirbantiems maketuotojams per tam tikrą laikotarpį maketuojant įvairius leidinius, jų darbo užmokesčio kaštai sumaketuotų produktų savikainai greičiausiai būtų priskiriami netiesiogiai – paskirstant šiuos kaštus, pavyzdžiui, pagal sumaketuotų sutartinių puslapių kiekį, o kartais – pagal maketuotojų dirbtą laiką. Lygiai taip pat ne visuomet pavyksta tiesioginiu būdu į produktų savikainą įskaičiuoti ir jiems gaminti sunaudotų žaliavų bei medžiagų išlaidas. Pavyzdžiui, baldų gamybos įmonėje pagamintiems stalviršiams nulakuoti sunaudoto lako išlaidos būtų įskaičiuotos į jų savikainą paskirstant sunaudoto lako kaštus visiems nulakuotiems stalviršiams pagal jų kiekį, atsižvelgiant į nulakuotą plotą, jeigu skirtinguose stalviršiuose jis skiriasi.

Ne visuomet teisinga *dalinį gamybinį produktų savikainos* kalkuliavimą vadinti ir *kintamuoju kalkuliavimu*. Pavyzdžiui, struktūrinės išlaidos, kurios skiriamos tam tikriems produktams gaminti (tarkime, įmonės vadybos aparato darbuotojų, dalį darbo laiko vykdančių užsakymus, teikiančių paslaugas įmonės klientams ar kitaip dalyvaujančių gaminant produktus, darbo užmokesčio išlaidos), dažniausiai produktų gamybos apimties atžvilgiu būna pastovios, bet ne kintamos, nors ir įskaičiuojamos į *produktų gamybinę savikainą*. Kita vertus, kalkuliuojant produktų gamybinę savikainą, į ją neįskaičiuojami struktūriniai kaštai, nesusiję su tų produktų gamyba, nors jie gali būti ir kintami vykdomos veiklos apimties atžvilgiu. Struktūriniai kaštai tiesiog reiškia, kad jie daromi tam tikrame įmonės padalinyje ir skirti to padalinio veiklai, nesvarbu, ar tie kaštai kintami ar pastovūs

produktų gamybos apimties atžvilgiu. Mat šiuo atveju turime reikalo su skirtingais (nealternatyviais) kaštų klasifikavimo požymiais, kuriuos plačiai aptarėme pirmesniame poskyryje. Pavyzdžiui, gamybos padalinių vadovai gali gauti atlyginimus, kurie apskaičiuojami pagal per atitinkamą laikotarpį pagamintų produktų gamybos apimtį. Tokie šių atlyginimų kaštai nebūtų įskaičiuoti į gamybinę savikainą, nors ir būtų *kintami* vykdomos veiklos apimties atžvilgiu. Kaip kinta kaštai ir ar jie apskritai kinta, labai priklauso ne tik nuo technologinių gamybos procesų, bet ir nuo vadybos organizavimo tam tikroje įmonėje, netgi jos padaliniuose. Tai tik viena iš daugelio galimų iliustracijų, kodėl menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitos metodika skiriasi beveik visose įmonėse, o valdžia jokiais teisės aktais jos nereglamentuoja, nes šito paprasčiausiai nebūtų galima padaryti. Toliau esančioje 2 (3.3) schemoje pateiktas pavyzdys parodo produktų dalinio gamybinio savikainos kalkuliavimo esmę.



2 (3.3) schema. Dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas

Kaip matote, per laikotarpį gaminant produktus buvo padaryta 35 000 Lt tiesioginių gamybinių išlaidų ir 30 000 Lt netiesioginių gamybinių išlaidų (ir vienos, ir kitos yra produktų (gaminų) išlaidos). Per tą patį laikotarpį taip pat padaryta 27 000 Lt įvairių struktūrinių išlaidų (pardavimų bei bendrųjų ir administracinių išlaidų). Apskaičiuojant per laikotarpį pagamintų produktų *gamybinę* savikainą, į ją įskaičiuojamos tiesioginės bei netiesioginės gamybinės išlaidos, iš viso – 65 000 Lt. Visos struktūrinės išlaidos šiuo atveju priskiriamos laikotarpio veiklos sąnaudoms, bet neįskaičiuojamos į produktų savikainą.

Būtina pabrėžti, kad *produktų dalinis gamybinis, bendrasis gamybinis, komercinis bei pilnasis savikainos kalkuliavimas nėra kokie nors savarankiški savikainos*

kalkuliavimo metodai, o tik kaštų pateikimo tam tikru vadybai reikalingu aspektu būdai. Reikalingi produktų savikainos rodikliai kalkuliuojami taikant atitinkamus savikainos kalkuliavimo metodus, kuriems aptarti ir skirtas šis poskyris. Dabar supažindiname tik su produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo esme, nes gyvenime (skirtingose įmonėse ir įvairiose situacijose) šie klausimai gali būti sprendžiami skirtingai, priklausomai nuo konkrečių įmonės bei jos padalinių vadybos poreikių. Reikia suprasti, kad produktų dalinio gamybinio savikainos kalkuliavimo esmė ne tik ta, kad su produktų gamyba nesusiję struktūriniai kaštai nepaskirstomi produktams ir neišskaičiuojami į jų savikainą, bet ir ta, kad tokie *įmonės padalinių veiklai reikalingi* kaštai neturi būti „išslapstyti“ tam tikrų produktų savikainose, bet nagrinėjami abstrahuotai nuo jų, atsižvelgiant į tai, kokioms funkcijoms atlikti jie reikalingi, kokią naudą jie duoda įmonei atliekant šias funkcijas. Sudarant finansinių ataskaitų rinkinius dažnai linkstama mažinti įmonės bendrųjų ir administracinių išlaidų sumą pelno (nuostolių) ataskaitose (dėl neigiamo savininkų požiūrio į tokias išlaidas), tačiau buhalterinėje vadybos ir kaštų apskaitoje jų ignoruoti, juolab slėpti, negalima. Kaip tik svarbu jas tinkamai atspindėti ir įvertinti, ar jos daromos racionaliai. Juk savininkams ši informacija paprastai nebūna prieinama, o įmonės vadovai patys turi būti suinteresuoti tokių (kaip ir apskritai visų) kaštų optimizavimu.

Produktų dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas prasmingas veiklos vadybos aspektu dėl įvairių priežasčių. Pirmiausia šiuo atveju *vadovai bei vadybininkai neapkraunami jų veiklai nereikalingais, taigi pertekliškais, duomenimis.* Kita vertus, priimant sprendimus dėl tam tikrų produktų gamybos bei pardavimų, informacija apie gamybinių produktų savikainą gali būti pateikiama daug operatyviau, nei pavyktų sukaupti duomenis apie produktų komercinę ar pilnąją savikainą, kai daugybę struktūrinių kaštų tenka išskaičiuoti į produktų savikainą naudojant gana sudėtingus ir daug darbo bei laiko reikalaujančius kaštų paskirstymo būdus. Pagaliau produktų gamybinių savikainą visuomet pavyksta apskaičiuoti daug teisingiau ir tiksliau nei komercinę ar pilnąją, kai atliekant sudėtingas kaštų paskirstymo procedūras įvairias, dažnai jokių akivaizdžių sąsajų su tam tikrais produktais neturinčias išlaidas tenka išskaičiuoti į tų produktų savikainą. Be to, *rengiant įmonės ir jos padalinių veiklai reikalingus biudžetus*, produktų gamybinių savikainą daug lengviau suplanuoti nei atitinkamus pilnesnės apimties savikainos rodiklius. Bet vis dėlto svarbiausia, kad, *siekiant racionalizuoti ir kontroliuoti įmonės padalinių veiklos struktūrinius kaštus, visiškai nebūtina jų išskaičiuoti į produktų savikainą.* Struktūriniai kaštai, kaip minėjome, turi būti įtraukiami į apskaitą ir kontroliuojami pagal tai, *kas juos daro ir kokių tikslu* (kokias funkcijas atliekant), kad būtų galima vertinti, ar tokius kaštus daryti racionalu. O šie tikslai visiškai nebūtinai sietini su konkrečiais produktais, pavyzdžiui: padalinyje, kurio apskaitą tvarko kuris nors sąskaitininkas, gali būti gaminama daug įvairių produktų, nuo kurių nomenklatūros ar kiekio (ar ir vieno, ir kito, t. y. asortimento) to sąskaitininko atlyginimas visiškai nepriklauso. Tokių struktūrinių kaštų registravimas buhalterinėje apskaitoje atskirai nuo konkrečių produktų kaip tik yra dalinio gamybinio savikainos kalkuliavimo pranašumas, o ne trūkumas. Juolab kad, kaip aiškinama gyvenimiškoje situacijoje „Visada skaičiuoti?“, vadybininkai dažnai intuityviai jaučia (arba žino), kokias išlaidas jie gali daryti, o kokių – ne.

Intarpas VISADA SKAIČIUOTI?

Taigi, kaip matote, menedžmento apskaita taip pat nėra panacėja, kuri leistų sukaupti informaciją visiems gyvenimo atvejams. Vargu ar kuri nors įmonė sugebėtų išlaikyti tokią buhalteriją, lygiai taip pat neįtikėtina, kad kurios nors įmonės vadovai būtų linkę absoliučiai viską apskaičiuoti (tam išleisdami visus pinigus) ir dėl to bankrotuoti, tiksliai žinodami bankroto priežastis. Todėl neretai menedžmento apskaitos metodai taikomi ne nuolatos, bet retkarčiais, įvertinant kiekviename konkrečiame padalinyje gaminamos produkcijos savikainą ir po to ilgesnį laiką naudojantis šių įvertinimų duomenimis. Tačiau padalinių vadovai ir kiti darbuotojai kiekvieną kartą turi stengtis kiek galima racionaliau naudoti turimą gamindami produkciją, teikdami paslaugas ar perparduodami prekes.

Tai būtų galima paaiškinti tokiu gyvenimišku pavyzdžiu. Tarkime, kad Jūs labai skubate iš Vilniaus į Kauną ir turite keletą galimybių ten nuvykti. Paprasčiausias ir pigiausias būdas – traukiniu, už tai sumokant ir mažiausią pinigų sumą. Vis dėlto tokia kelionė atimtų ir daugiausia laiko. Kitas, šiek tiek brangesnis, bet ir greitesnis būdas pasiekti Kauną – važiuoti tarpmiestiniu autobusu. Tai kainuotų šiek tiek brangiau, tačiau ir į laikinąją sostinę nuvyktumėte šiek tiek greičiau. Yra dar maršrutiniai taksi, gerokai brangesni už traukinius, bet keleivius nuvežantys kur kas greičiau. Tačiau pats patikimiausias būdas nepavėluoti – nusamdyti taksi automobilį, kuris greitai ir patogiai nuvežtų į Kauną. Visa problema – pinigai. Tikrai retas žmogus uždirba tiek daug, kad galėtų tokioms kelionėms naudotis taksi paslaugomis.

Atkreipkite dėmesį į štai kokią svarbią aplinkybę. Spręsdami tokią ar panašią dilemą, Jūs tikriausiai niekada tuo momentu, kai reikėjo pirkti bilietą iki Kauno, nesvarstėte, ar turite kišenėje tą pinigų sumą, kurios reikia sumokėti už taksisto paslaugas. Jūs rėmėtės daug svarbesniu Jums argumentu: pajamos, kurias uždirbate (tai – Jūsų finansinė apskaita!) yra per mažos, kad apskritai galėtumėte važinėti tokia brangia transporto rūšimi. Kad apsispręstumėte, Jums visiškai nereikia apskaičiuoti konkrečios dienos ar savaitės įplaukų bei išlaidų. Taigi ir versle apytikriai žinoma, kokio dydžio išlaidos gali būti daromos, kad įmonė galėtų normaliai ar bent jau nebankrotuodama veikti. Ši informacija gaunama iš nuolat atliekamos finansinės apskaitos bei periodiškai rengiamų finansinių ataskaitų. Menedžmento apskaitą reikia vesti ir jos duomenimis būtina naudotis tada, kai šito reikia iš tikrųjų. Visiškai nebūtina nuolatos atlikinėti sudėtingų, daug darbo reikalaujančių, todėl brangių apskaičiavimų paskirstant gamybos aptarnavimo išlaidas (kartais santykinai labai nedideles) tarp gaminamų produktų bei teikiamų paslaugų ir tuo būdu stengtis įskačiuoti jas cento tikslumu į parduodamų prekių savikainą. Suprantama, gerai sutvarkyta tokia apskaita praverstų, bet visada reikia įsitikinti, ar tai daryti apsimoka.

Kiekvienu atveju kiekvienas kvalifikuotas buhalteris turi mokėti tai atlikti. Net ir retai pasitaikantys apskaitos darbai turi būti atliekami kvalifikuotai.

G. Kalčinskas. Buhalterinės apskaitos pagrindai. – V.: Pačiolis.

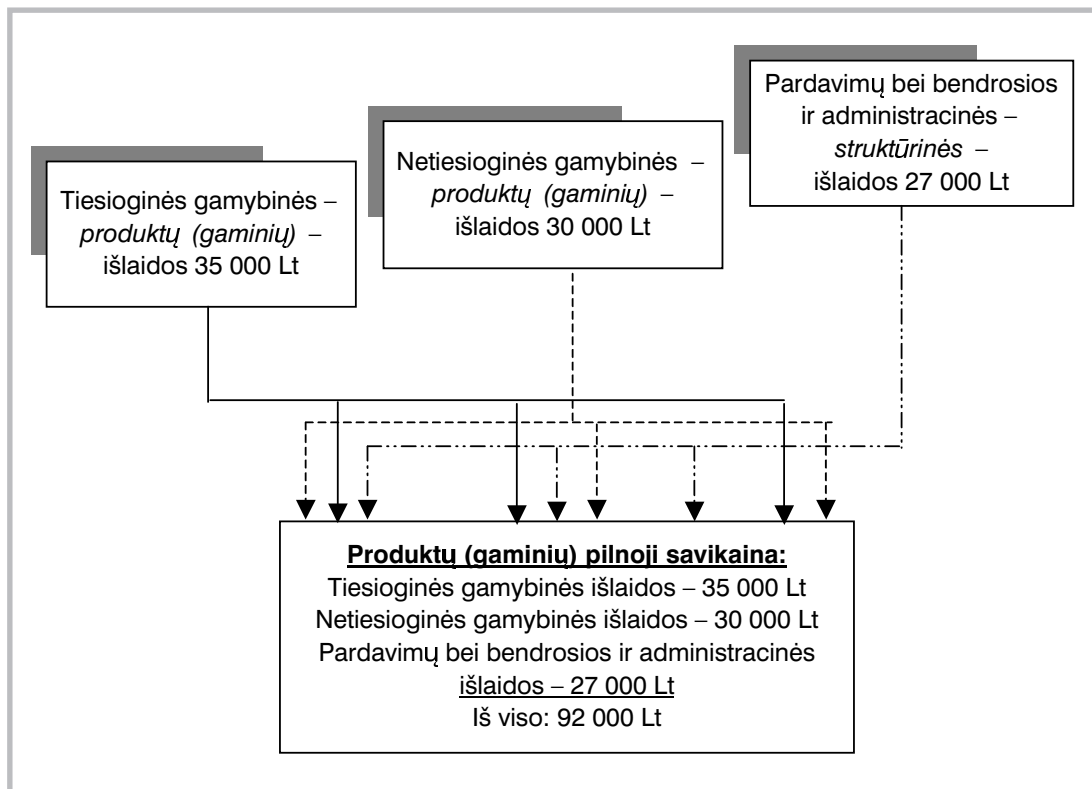
Tačiau aptariama *produktų dalinio gamybinio savikainos kalkuliavimo sistema turi ir šiokių tokių trūkumų*. Pagrindinis jų yra tas, kad norint gaminti ir pardavinėti pelningus produktus, būtina žinoti net ne komercinės (juo labiau ne gamybinės), bet produktų pilnosios savikainos rodiklį. Tai svarbu, nes kartais tam tikrų įmonės produktų pardavimo pajamos padengia šių produktų gamybos (galbūt ir jų pardavimo) kaštus, tačiau gali nepadengti tiems produktams tenkančių įmonės bendrųjų ir administracinių kaštų. O tai reikštų, kad visi tokie produktai, vertinant juos visos įmonės veiklos kontekste, yra nuostolingi. Tai žinodami vadovai galėtų ieškoti sprendimų, kurie padidintų nuostolingų produktų pelningumą arba, jeigu to padaryti neįmanoma, ieškotų galimybių pakeisti nuostolingus produktus pelningais, arba atrastų priemones, kurias įgyvendinus per tam tikrą laiką, visi gaminiai taptų pelningi. Tam tikrą laikotarpį galėtų būti gaminami ir kai kurie nuostolingi produktai, tačiau tai jau būtų daroma sąmoningai. Pagaliau gali būti stabdomas visas verslas, nes bet kuriuo atveju pati jo esmė neleidžia veikti nuostolingai. Tačiau, kad atitinkami sprendimai apskritai būtų priimti, pirmiausia reikia apskaičiuoti produktų (gaminų) įmonės (pilnąją) savikainą ir ją turint išsiaiškinti produktų pelningumo (ar nuostolingumo) dydį.

Taikant **produktų bendrąjį gamybinį savikainos kalkuliavimą** (angl. *Absorption costing*), produktų savikainai priskiriamos tiek produktų (gaminų) išlaidos, tiek ir gamybos padalinių bendrosios (bendraceutinės) išlaidos. Tai irgi svarbus savikainos rodiklis, leidžiantis įvertinti gamybos padalinių bendrųjų kaštų (pvz.: šių padalinių vadybos, darbuotojų mokymo, patalpų ir įrenginių eksploatavimo, darbų saugos ir kt.) indėlį į gaminių produktų savikainą. Kadangi už šiuos kaštus atsakingi gamybos padalinių vadovai, jiems ir reikalingi produktų (gaminų) padalinio savikainos rodikliai. Taikant **komercinį savikainos kalkuliavimą**, parduodamų produktų savikainai priskiriamos pardavimo veiklos išlaidos. Pagal šį rodiklį galima nustatyti, kiek parduodamos prekės pajėgios padengti ne tik gamybos (pirkimo), bet ir pardavimo išlaidas.

Galiausiai, taikant **produktų (gaminų) pilnąjį savikainos kalkuliavimą** (angl. *Full costing*), produktų savikainai priskiriamos dar ir įmonės bendrosios bei administracinės išlaidos. **Pilnasis savikainos kalkuliavimas ypač svarbus priimant strateginius sprendimus dėl įmonės veiklos: formuojant gaminamų ir parduodamų prekių nomenklatūrą, asortimentą bei sprendžiant jų kainodaros klausimus**. Produktas duos pelno tik tuo atveju, jeigu jo pardavimo kaina bus didesnė už to gaminio pilnąją savikainą. Nors pardavimo kaina priklauso toli gražu ne tik ir ne tiek nuo parduodamų prekių savikainos (niekas brangiai nemokės vien todėl, kad brangiai kainuoja pagaminti, jeigu šalia gulės pigesnė prekė), kiek nuo paklausos ir pasiūlos santykio rinkoje. Vis dėlto įmonė turi nuolatos stebėti tiek savo kaštus, tiek pokyčius rinkoje. 3 (3.3) schemeje pateiktas pavyzdys iliustruoja produktų pilnojo savikainos kalkuliavimo esmę.

Šioje schemeje panaudoti 2 (3.3) schemeje pateikto pavyzdžio duomenys. Anksčiau atveju, apskaičiuojant per laikotarpį pagamintų bei parduotų produktų gamybinę savikainą, į ją buvo įskaičiuotos tik tiesioginės bei netiesioginės *gamybinės* išlaidos, iš viso – 65 000 Lt, o visos struktūrinės išlaidos buvo priskirtos laikotarpio veiklos sąnaudoms. Norint apskaičiuoti šių produktų pilnąją savikainą, į ją reikia įskaičiuoti visas išlaidas – tiek gamybines, tiek struktūrines. Taigi, iš viso per aptariamą laikotarpį pagamintų bei parduotų produktų pilnaisi savikainai priskirsime 92 000 Lt išlaidų.

Kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą, t. y. į ją įskaičiuojant įvairius struktūrinius kaštus, reikia atsižvelgti į tam tikras aplinkybes. Pirmiausia produktams priskiriamų struktūrinių kaštų, susijusių su visos įmonės, o kartais ir jos padalinių, vadyba (ir apskritai jų veikla), nereikia pateikinti už tų produktų gamybą bei pardavimus atsakingiems vadovams ir vadybininkams, nes jiems tokie duomenys tik trukdytų dirbti. Jeigu už



3 (3.3) schema. Pilnasis savikainos kalkuliavimas

produktus atsakingi vadovai negali daryti įtakos jų produktams priskiriamams struktūriniais kaštams, tai ir informacijos apie juos pateikimas tokiems vadovams bus visiškai beprasmis, dar blogiau – jie taptų išties reikšmingą informaciją užgožiančiais pertekliškais duomenimis. Tarkime, įmonės vadovas dėl *tam tikro* produkto kokybės gerinimo sušaukia pasitarimą, kuriame dalyvauja įvairių padalinių darbuotojai. Tokio pasitarimo kaštai būtų tiesioginiai minėto produkto atžvilgiu, tačiau jų nereikia, netgi negalima pateikti tą produktą gaminančio padalinio arba projekto vadovui, nes jis „nevaldo“ šių kaštų, o pasitarimą organizavo aukštesnio rango vadovas. Lygiai tas pats būtų, jeigu, tarkime, įmonė nuomotųsi patalpas ir jų nuomos išlaidos būtų paskirstomos padaliniams pagal užimamą plotą ir parodomos padalinių vadovams, nors konkrečias patalpas padaliniams paskirtų įmonės vadovas. Tokiu atveju padalinių vadovai nedarytų jokios įtakos jų padaliniams priskiriamams nuomos kaštams, taigi jų rodyti šiems vadovams paprasčiausiai negalima. Tokiu pat atveju produktų pilnosios savikainos rodiklių neturi gauti už pardavimus atsakingi vadovai, nes tokia informacija jiems gali trukdyti pardavinėti nepaklausias prekes pigiau nei jų savikaina, kad nebūtų gautas nuostolis. Tačiau juk tokių prekių nepardavus apskritai, nuostolis būtų nepalyginti didesnis! Kartais tai būtina daryti ir dėl kitų priežasčių, pavyzdžiui, užkariaujant naujas rinkas. Dar dažniau įmonės būna priverstos gaminti nuostolingus produktus, be kurių sumažėtų kitų, pelningų produktų paklausa rinkoje. Tačiau informaciją apie bendruosius kaštus ir jų priskyrimą tam tikriems produktams reikia žinoti tiems, kas už tokius kaštus atsako ir kas gali jiems realiai daryti įtaką, pirmiausia – įmonės vadovams. Vadovai turi matyti, kiek bendrųjų kaštų tenka atitinkamiems produktams ir koks jų tikrasis pelningumas palyginus jo pilnąją savikainą su pardavimo kaina.

Nustačius, kad kurie nors produktai įmonei yra nuostolingi (t. y. jų pardavimo kaina nepadengia pilnosios savikainos), turi būti priimami atitinkami sprendimai dėl tokių produktų ateities. Turi būti aiškinamasi, ar yra galimybė padaryti tokius produktus pelningus ar ne. Tačiau net ir nusprendus, kad produktų padaryti pelningų neįmanoma, dar nereiškia, kad tikslinga jų atsisakyti. Šiaip atsisakius kurių nors produktų įmonės mastu daromų bendrųjų kaštų suma greičiausiai nesumažės, nes absoliuti dauguma tokių kaštų yra pastovūs vykdomos veiklos apimties atžvilgiu. Todėl bendra šių kaštų suma tektų jau mažesniai likusių produktų kiekiui ir pastarųjų pilnoji savikaina išaugtų, o visos įmonės veiklos pelningumas sumažėtų, gal „kiti“, t. y. likę, produktai taptų netgi nuostolingi. Tačiau padidinus nuostolingų produktų pardavimų (atitinkamai ir gamybos) apimtį, jų savikaina sumažėtų dėl jiems tenkančios atitinkamai mažesnės pastoviuųjų struktūrinių kaštų sumos, gal jie netgi taptų pelningi. Todėl priimant tokio pobūdžio sprendimus reikia labai gerai įvertinti situaciją, kuri susiklostytų priėmus sprendimus dėl tam tikrų produktų ateities.

Dėl minėtų priežasčių kalkuliuoti produktų pilnąją savikainą yra būtina, tačiau ši sudėtinga ir daug darbo reikalaujanti procedūra turėtų būti atliekama palyginti retai, pavyzdžiui, kartą per metus, kai planuojama įmonės ir jos padalinių veikla ateinančioms metams ir rengiami atitinkami biudžetai. *Kalkuliuoti produktų pilnąją savikainą dažnai, tarkime, kas mėnesį, vertinant vadybos aspektu visiškai neprasminga, nes absoliuti dauguma struktūrinių kaštų nekinta arba beveik nekinta pakitus įmonės gaminamų bei parduodamų produktų apimtims.* Todėl kas mėnesį kalkuluojamai produktų pilnajai savikainai įtaką darytų ne įmonės mastu daromų struktūrinių kaštų pokyčiai, bet gaminių ir/ar parduodamų produktų nomenklatūros bei asortimento pokyčiai per mėnesį. Dėl šių priežasčių susidarę produktų faktinės pilnosios savikainos rodiklių nukrypimai nuo pilnosios biudžetinės savikainos irgi mažai vertingi, nes už produktų gamybą bei pardavimus atsakingi vadovai bei vadybininkai negali daryti įtakos šiuos nukrypimus sąlygojančioms priežastims, t. y. bendrųjų kaštų priskyrimui atitinkamiems produktams.

Produktų pilnojo savikainos kalkuliavimo taikymas, be jau aptartų, turi ir kitų trūkumų. Nekalbant jau apie tai, kad šis darbas yra brangus dėl jam atlikti reikalingos itin aukštos darbuotojų kvalifikacijos ir didelių apdorojamų duomenų kiekių, *absoliučiai teisingai pilnosios savikainos apskaičiuoti beveik neįmanoma.* Kadangi aptariamame atveju į produktų savikainą tenka įskaičiuoti įvairius struktūrinius kaštus, dažnai neturinčius jokio sąryšio su produktų pagaminimu ar jų pardavimu, atliekamos atitinkamos struktūrinių kaštų paskirstymo pagal pasirinktus kriterijus procedūros. Tokios procedūros yra labai sudėtingos, nes dauguma struktūrinių kaštų negali būti iš karto priskirti produktams: pradžioje jie paskirstomi atitinkamiems įmonės padaliniams, jų vykdomoms veikloms, atliekamoms funkcijoms ir tik po to – produktams. Tokius paskirstymus išsamiai aptarsime vėliau. Dabar jums pakanka žinoti, kad, skirstant įmonės ir jos padalinių veiklos struktūrinius kaštus, labai dažnai tai daroma apytiksliai, nes labai sudėtinga kiekvienu atveju nustatyti tokius kaštų paskirstymo kriterijus, kurie visiškai tiksliai ir teisingai leistų tuos kaštus priskirti atitinkamiems kalkuliavimo objektams. Dažniausiai tenka pritaikyti įvairius paskirstymo kriterijus, tik apytiksliai išreiškiančius skirstomų kaštų indėlį į objektus, kuriems tie kaštai paskirstomi. Pavyzdžiui, įmonės administracijos ar buhalterijos atlyginimų, bendrojo naudojimo patalpų nusidėvėjimo bei eksploatavimo išlaidų pagrįstai ir teisingai susieti su atitinkamų padalinių veikla, juo labiau su tam tikrais produktais, daugeliu atvejų paprasčiausiai neįmanoma. Dar vienas pavyzdys: gamybos padalinių vadovai gali gauti premijas už viso mėnesio veiklos rezultatus ir tokiu atveju niekas negalėtų pasakyti, kiek premijų išlaidų reikėtų įskaičiuoti, tarkime, į pirmąjį mėnesio trečią dieną pagamintos kėdės ar stalo savikainą. Todėl *kuo daugiau įvairių struktūrinių kaštų reikia*

įskaičiuoti į produktų (gaminų) savikainą, tuo mažiau tiksliai ir teisingai ji apskaičiuojama. Tai reiškia, kad vadovai, gavę produktų pilnosios savikainos rodiklius, priimdami reikiamus veiklos vadybos sprendimus negali visu šimtu procentų tais rodikliais pasitikėti: jie turi žinoti, kad tie rodikliai apytiksliai. Tai nėra gerai, ypač tais atvejais, kai prekės pardavimo kaina labai arti prekės pilnosios savikainos. Tuomet priimdami sprendimus dėl tokių prekių gamybos bei pardavimų apimčių koregavimo, jų kainodaros vadovai turėtų būti apdaresni – įvertinti tai, kad pilnoji savikaina iš tikrųjų gali būti ir kiek didesnė nei apskaičiuotoji.

Aptarus įvairių produktų savikainos kalkuliavimo sistemų esmę, galima padaryti išvadą, kad visos jos yra prasmingos ir reikalingos įmonei, jeigu naudojamos laiku ir vietoje: vienais atvejais visiškai pakanka produktų gamybinės savikainos, tačiau kartais reikalinga žinoti ir jų padalinio, komercinę ar net pilnąją savikainą. Todėl menedžmento apskaitos srityje dirbantiems buhalteriams privalu išmanyti visų savikainos rodiklių kalkuliavimą.

Kaštų įskaičiavimas į produktų (gaminų) savikainą

Produktų savikainos kalkuliavimo aspektu visi kaštai pagal *įskaičiavimo į kalkuliavimo objekto savikainą būdą* skirstomi į **tiesioginius** ir **netiesioginius**. Kitaip sakant, tam tikros išlaidos yra tiesioginės arba netiesioginės atitinkamo kalkuliavimo objekto (šiuo atveju – produkto, kurio savikaina yra kalkuliuojam) atžvilgiu. **Tiesioginiais kaštais laikomi tie, kuriuos galima priskirti tiesiogiai konkretiems produktams (gaminams arba teikiamoms paslaugoms) ar kitiems kalkuliavimo objektams.** Tiesioginės išlaidos gali būti įskaičiuotos tik į vieno kalkuliavimo objekto savikainą. Priešingu atveju, kai išlaidos negali būti susietos su tam tikru objektu, jos laikomos **netiesioginėmis** ir **paskirstomos kalkuliavimo objektams taikant specialius kaštų paskirstymo būdus.** Pavyzdžiui, įmonėje įvairius leidinius maketuojančio maketuotojo mėnesio darbo užmokesčio išlaidos galėtų būti paskirstomos per tą mėnesį sumaketuotiems produktams (kurie šiuo atveju būtų savikainos kalkuliavimo objektai), tarkime, pagal sumaketuotų sutartinių puslapių skaičių. Kalbant apie šį itin svarbų kaštų klasifikavimo požymį, reikia įvertinti tai, kad tos pačios išlaidos gali būti vieno objekto atžvilgiu **tiesioginės**, o kito objekto atžvilgiu – **netiesioginės**. Pavyzdžiui, įmonės gamybinio padalinio patalpų ir įrangos eksploatavimo išlaidos bus netiesioginės, jeigu jas skirstysime keliems skirtingiems tame padalinyje gaminamiems produktams. Tačiau jeigu išlaidų priskyrimo objektu laikysime patį gamybinį padalinį, tai jo atžvilgiu tokios eksploatavimo išlaidos bus laikomos tiesioginėmis. Jos bus tiesioginės ir produkto atžvilgiu, jeigu tame padalinyje gamini tik vieno produkto tam tikri kiekiai (pavyzdžiui, tam tikras kiekis identiškų bloknotų, gal plaktukų, o gal apskritai vienas didelės apimties gaminys, tarkime, lėktuvas). Tas pats pasakytina ir apie padalinio vadovo atlyginimą: padalinyje gaminamiems produktams šias išlaidas paskirstysime kaip netiesiogines, o paties padalinio atžvilgiu tokios išlaidos bus tiesioginės. Toliau plačiau aptarsime tiek tiesioginių, tiek netiesioginių kaštų apskaitą bei jų įskaičiavimo į produktų savikainą principus.

Gaminant produktus daromos išlaidos, kurios gali būti tiesiogiai priskirtos tam tikriems produktams, laikomos **tiesioginėmis gamybinėmis išlaidomis**. Paprastai jos susideda iš *tiesioginių darbo užmokesčio išlaidų, tiesioginių žaliavų bei medžiagų išlaidų*, tačiau gali būti ir kitų tiesioginių gamybinių išlaidų. **Tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos** gali būti apskaičiuojamos iš esmės dviem būdais, kurie labiausiai priklauso nuo įmonėje ar jos padalinyje taikomos atlyginimo darbuotojams apskaičiavimo sistemos. Atlyginimas už

darbą gali būti apskaičiuojamas darbuotojų dirbto laiko kiekį (pavyzdžiui, dirbtas valandas) dauginant iš nustatyto tarifinio atlygio (tarkime, vienos valandos) arba sumokant darbuotojams už atliktus darbus pagal konkrečius tų darbų atlikimo įkainius. Antruoju atveju tiesioginių darbo išlaidų nustatymas sunkumų nesukelia. Šitaip apskaičiuojama dažniausiai tuomet, kai darbuotojai samdomi atlikti konkrečius užsakymus arba kai darbuotojas, pavyzdžiui, apdorodamas tam tikrą kiekį detalių, atlieka konkrečias technologines operacijas, t. y. kai jo darbo kiekį bei kokybę galima aiškiai įvertinti.

Kai darbo užmokestis nustatomas remiantis tarifiniu (valandiniu, dieniniu, savaitiniu ar mėnesiniu) atlygiu, pradžioje nustatomas darbuotojų dirbtas laikas, o po to jį padauginus iš tarifinio atlygio apskaičiuojamos darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos. Dirbtų valandų ar dienų skaičių nustatyti gana paprasta, nes atitinkamuose darbo apskaitos dokumentuose (pavyzdžiui, darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose ar vidinėse sąskaitose) nurodoma, kiek valandų konkretus darbuotojas dirbo atlikdamas tam tikrus darbus. Taikant *valandinį* tarifinį atlygį darbo užmokesčio išlaidos apskaičiuojamos gana retai (paprastai įmonėse, kuriose vyksta nepertraukiamos gamybos technologinis procesas), o daugeliu kitų atvejų imami didesni darbo laiko apskaitos vienetai, pavyzdžiui: dirbtos darbo dienos, pamainos, mėnuo. Taip daroma todėl, kad dažnai sunku įvertinti konkretaus darbuotojo vienos dirbtos valandos rezultatyvumą, – juk darbuotojas negali visą dieną dirbti vienodai našiai.

Vertinant vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos aspektu, itin svarbu ne tik darbo užmokesčio išlaidas teisingai priskirti atitinkamiems kalkuliavimo objektams, bet pirmiausia teisingai įvertinti darbuotojų atliktą darbą taikant tiek kiekybės, tiek ir kokybės rodiklius. Svarbiausi įmonei yra tie darbuotojai, kurie tiesiogiai dalyvauja uždirbant pajamas: kuria, gamina produktus bei juos parduoda arba vadovauja šioms veikloms. Todėl ypač tokių darbuotojų darbas turi būti tinkamai vertinamas, apmokamas ir, be abejo, tinkamai įtraukiamas į apskaitą.

Ad Rem!

Darbo vertė

Turtingas Levitas nuo Nazareto

Jis buvo geras dailidė. Jo padarytų durų niekad neatrakino vagys, o jo padaryti langai visada mieliai atsiverdavo ir rytų, ir vakarų vėjui.

Ir Jis dirbo kedro medžio dėžes, nugludintas ir patvarias, ir žagres bei šakes, stiprias ir patogias.

Ir Jis raižė stalelius mūsų sinagogoms. Jis juos raižė iš auksinio šilkmedžio; ir abipus pastovo, ant kurio guli šventoji knyga, Jis iškalė išskėstus sparnus, o po pastovu – bulių ir balandžių galvas, ir didžiaakį elnią.

Visa tai jis padarė chaldėjų ir graikų stiliumi. Bet buvo jo kūriniuose ir to, kas nebūdinga nei chaldėjams, nei graikams.

Kad ir šis mano namas, pastatytas daugybės rankų prieš trisdešimt metų. Aš ieškojau statytojų ir dailidžių visuose Galilėjos miestuose. Visi meistrai buvo igudė ir puikiai statė, ir aš buvau patenkintas, ir man patiko visą, ką jie darė.

Bet dabar ateikite ir pažiūrėkite į dvejas duris ir langus, kuriuos sumeistravo Jėzus Nazaretis. Jie patvarūs, jie šaiposi iš visų kitų dirbinių mano namuose.

Ar nematote, kad šios dvejos durys skiriasi nuo visų kitų durų? O šis, į rytus atsidarantis langas – argi jis nesiskiria nuo kitų langų?

Visas mano duris ir langus įveikia metai, tik ne šituos. Jo padarytuosius. Šitie tvirtai atsilaiko prieš stichijas.

O štai pažvelkit į šias skersines sijas, kaip Jis jas sudėjo, ir į šias vinis, kaip jos įkaltos iš vienos lentos pusės ir paskui tvirtai užlenktos kitoje.

Ir štai kas atrodo keista: tas darbininkas, kuris dirbdavo už du, gaudavo tik vieno vyro atlygį, ir tas pats darbininkas dabar Izraelyje laikomas pranašu.

Jei aš tuomet būčiau žinojęs, kad šis jaunuolis su pjūklų ir obliumi yra pranašas, būčiau prašęs jį veikiau kalbėti nei dirbti ir tuomet būčiau Jam nepagailėjęs užmokesčio už jo žodžius.

Ir dabar aš turiu daug vyrų, dirbančių mano namuose ir laukuose. Kaip atskirti žmogų, kurio ranka uždėta ant įrankio, nuo žmogaus, ant kurio rankos Dievas uždėjęs ranką?

Taigi, kaip atpažinti Dievo ranką?

Kahlilis Džibranas. Jėzus, žmogaus sūnus. Jo žodžiai ir darbai apsakyti ir įamžinti tų, kurie Jį pažino. – V., 1998. P. 167–168.

Neretai įmonių vadovai bei vadybininkai klysta manydami, kad bent kiek didesnėje įmonėje itin sudėtinga tinkamai organizuoti darbuotojų darbo ir už jį mokamo užmokesčio apskaitą taip, kad šios išlaidos būtų teisingai priskirtos darbuotojų atliktoms atitinkamiems darbams ir gaminamiems produktams. Iš tiesų šie klausimai palyginti nesunkiai išsprendžiami sutvarkius pačią įmonės vadybos sistemą, kai tampa aišku, kokias funkcijas ir kokius darbus turi atlikti tam tikri darbuotojai. Juk įmonėse naudojamų įvairių atsargų rūšių neretai būna dar daugiau nei dirbančiųjų, tačiau atsargų sunaudojimo apskaitą įmonės gana nesunkiai susitvarko. Darbo, darbo laiko ir darbo užmokesčio apskaičiavimo bei apskaitos klausimus toliau aptarsime nuosekliai ir detalai.

Tiesioginės žaliavų ir medžiagų išlaidos, atrodo, gali būti apskaičiuojamos laikantis paprasto principo – *nustatomas sunaudotų žaliavų kiekis bei jų vieneto kaina ir šie rodikliai sudauginami*. Tam tikriems produktams gaminti sunaudotų žaliavų bei medžiagų kiekis nustatomas remiantis atitinkamais tokių atsargų sunaudojimo vidiniais dokumentais, kurie įvairiose įmonėse būna skirtingi, nes jiems gana didelės įtakos turi ir technologiniai gamybos bei jos organizavimo ypatumai. Atsargų judėjimo organizavimo bei jų vidinės kontrolės klausimus turi individualiai spręsti kiekvienos įmonės specialistai. Nustatant produktams gaminti sunaudotų žaliavų bei medžiagų išlaidas, reikia stengtis apskaičiuoti kuo tikslesnę sunaudotų atsargų savikainą. Tai ne visada paprasta. Kalbame ne apie atsargų įvertinimo metodų parinkimą (produktams gaminti sunaudotoms atsargoms įvertinti gali būti taikomi FIFO, svertinio vidurkio, LIFO ar kiti metodai), nes tai nėra labai problematiška. Tačiau neretai būna sudėtinga apskaičiuoti, kokio dydžio tam tikrų atsargų savikainą reikia priskirti produktams, kuriems gaminti jos sunaudotos. Atsargos įmonėse neretai įvertinamos neatsižvelgiant į visas jų pirkimo išlaidas (pavyzdžiui, žaliavų atsivežimo, jų saugojimo kelyje ar sandėliuose bei pakrovimo ir iškrovimo išlaidas) ir į produktų savikainą įskaičiuojama tik žaliavų pardavimo–pirkimo sutartyse nurodyta jų kaina, o, tarkime, tų žaliavų atsivežimo išlaidos dažniausiai ignoruojamos. Paprastai tai sąlygoja optimalumo reikalavimas: norint paskirstyti transportavimo išlaidas daugybei vienu automobiliu atsivežtų įvairių prekių, reikėtų labai daug dirbti. Todėl pastarosios išlaidos paskirstomos įvairiems pagamintiems produktams proporcingai kokiam nors bazei, pavyzdžiui, gaminant produktus sunaudotų žaliavų savikainai.

Taigi, kalbant apie atsargų sunaudojimo kaštus, reikia skirti dvi sąvokas: *atsargų pirkimo kainą*, kuri nurodoma atsargų pardavimo–pirkimo sutartyje ir kuri turi būti

sumokėta tų atsargų pardavėjui, ir *atsargų pirkimo savikainą*, kurią sudaro pirkimo kaina ir sumokėti muitai, atsargų atsivežimo, jų pakrovimo, iškrovimo, draudimo kelyje bei kitos išlaidos. Savaimė suprantama, kad kartais, ypač brangstant transporto paslaugoms, atsargų savikaina gali būti gerokai didesnė už jų pirkimo kainą. Todėl žaliavų atsargų atsivežimo ir kitas su jų įsigijimu susijusias išlaidas prasminga ne tiesiogiai įskaiciuoti į atsivežtų atsargų savikainą, bet paskirstyti gaminamiems produktams kaip netiesiogines tik tais atvejais, kai šių išlaidų lyginamoji dalis pirktų atsargų savikainoje nėra didelė, o jų tiksli apskaita kainuotų labai brangiai, todėl būtų pažeistas apskaitos optimalumo principas. Augant gamybos techninio aptarnavimo lygiui, technologiniams procesams tampant vis sudėtingesniems, vis daugiau kaštų (taip pat ir žaliavų bei medžiagų įsigijimo išlaidos) į gaminių savikainą įskaiciuojama įvairiais netiesioginiais būdais, todėl svarbiausia produktų savikainos kalkuliavimo problema vis dažniau tampa teisingas netiesioginių išlaidų paskirstymas produktams.

Įtraukiant į apskaitą pačių žaliavų ir medžiagų savikainą bei šių gamybinių atsargų konversijos išlaidas (produktus gaminančių darbininkų darbo užmokesčio ir kitus gamybinius kaštus), visuomet svarbu vertinti šių išlaidų straipsnių tarpusavio santykį. Kaip tarpusavyje susijusi įvairių įmonės padalinių vykdoma veikla, taip dažnai yra susiję ir jų daromi kaštai, t. y. vienu kaštų racionalus ar neracionalus darymas daro atitinkamą įtaką kitų kaštų dydžiui. Todėl vadybos aspektu būtina tokius kaštus vertinti ne tik atskirai vienus nuo kitų, bet ir atsižvelgti į jų tarpusavio santykį – kiek vieni veikia kitus. Kaip pamenate, tai vadinama *jautrumo analize*, kurią įmonėse pravartu atlikti prieš priimant įvairius vadybos sprendimus, o vėliau – įvertinant jų vykdymą. Pavyzdžiui, vieną žaliavą pakeitus kita, gali keistis tiek ją apdorojančių gamybos darbininkų darbo užmokestis, tiek ir gamybos įrenginių eksploatavimo, pagalbinių medžiagų sunaudojimo ir daugelis kitų konversinių kaštų. Todėl prieš priimant sprendimą naudoti kitas žaliavas nei iki tol naudotos, reikia įvertinti, kokią įtaką jų pakeitimas turės konversinėms išlaidoms, nes neretai neprotingas taupymas vienoje srityje sukelia išlaidų padidėjimą kitoje ir galiausiai visos įmonės veiklos kaštai ne sumažėja, bet išauga.

Tiesioginių darbo užmokesčio, žaliavų ir medžiagų bei kitų kaštų apskaitos ir įskaiciavimo į gaminamų produktų savikainą klausimai bus išsamiai aptariami tolesniuose knygos skyriuose.

Įmonės bei jos padalinių daromos veiklos išlaidos ne priskiriamos produktų ar kitų kalkuliavimo objektų savikainai tiesioginiu būdu, bet paskirstomos jiems netiesioginiais būdais, t. y. laikomos **netiesioginėmis išlaidomis**, jeigu:

- tiesiogiai tokių išlaidų priskirti paprasčiausiai neįmanoma, nes tam tikros išlaidos savo esme būna bendros visiems gaminamiems produktams (pavyzdžiui, įmonės buhalterijos arba juridinio skyriaus darbuotojų atlyginimo išlaidų niekaip nepavyktų logiškai paskirstyti tarp įvairių įmonėje gaminamų produktų);

- tai daryti neracionalu (net jeigu ir įmanoma) dėl per didelių apskaitinio darbo sąnaudų. Pavyzdžiui, teoriškai įmanoma siuvelykos ceche nustatyti, kiek siūlų sunaudota vienų konkrečių marškinių siūlėms susiūti. Tai galima įvertinti ir pinigais, tačiau iš anksto aišku, kad šių siūlų kaina visoje marškinių savikainoje bus tokia maža, kad vargu ar tikslinga imtis tokių įskaiciavimų. Tai darydami buhalteriai pažeistų apskaitos vedimo optimalumo principą, švaistytų savo darbo laiką beverčiams skaičiams „gaminti“, o vėliau tais skaičiais užverstų gamybos organizatorius, kurie per tokių duomenų masę tikriausiai nepastebėtų vadybai svarbios informacijos.

Kai susiduriama su minėtomis problemomis, paprastai priimamas sprendimas neįtraukti tam tikrų išlaidų į tiesiogines, bet skirstyti jas kalkuliavimo objektams kaip netiesiogines, pasinaudojant atitinkamais **kaštų paskirstymo kriterijais**. Kaip minėjome,

netiesioginių kaštų paskirstymas kalkuliavimo objektams beveik visada yra daugiau ar mažiau sutartinis ir tokiais atvejais paprastai neišvengiama apytikslių apskaičiavimų, t. y. apytikslio tokių kaštų įskaičiavimo į produktų ar kitokių kalkuliavimo objektų savikainą, kuri irgi būna apytikrė. Taigi netiesioginių kaštų paskirstymas tampa sudėtinga problema visose įmonėse, kuriose technologiniai bei kiti veiklos procesai bent kiek sudėtingesni. Tai tampa ypač sudėtinga kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą, kuomet į ją įskaičiuojamos ne tik gamybinės išlaidos, bet ir pardavimų proceso, taip pat visos bendrosios ir administracinės įmonės veiklos išlaidos, kurios beveik visuomet būna netiesioginės gaminamų produktų atžvilgiu. Todėl netiesioginių kalkuliavimo objektų atžvilgiu išlaidų paskirstymas ir yra svarbiausias visame savikainos kalkuliavimo procese, be kita ko, dar ir todėl, kad kaip tik netiesioginės išlaidos dažniausiai būna didžiausias kaštų mažinimo rezervas: juk gaminant stalą, stalviršio nesumažinsi, o stalų gamybos padalinio vadovui galima nurodyti atlikti ir dar kokią nors papildomą funkciją. Paskirstant netiesiogiškas išlaidas kalkuliavimo objektams, svarbiausia yra teisingai pasirinkti tokių išlaidų paskirstymo kriterijus, t. y. nuspręsti, pagal ką, proporcingam kam, tokias išlaidas reikia paskirstyti. Į šį klausimą dažnai nėra vienareikšmio atsakymo. Kartais iš tikrųjų beveik neįmanoma parinkti kokio nors vieno racionalaus tam tikrų netiesioginių kaštų paskirstymo kriterijaus. Su tokių kriterijų įvairove netrukus susipažinsite, o kol kas pakanka žinoti, kad netiesioginėms išlaidoms paskirstyti reikia rinktis tokius kriterijus, kurie geriausiai atitiktų paskirstomų išlaidų indėlių į kalkuliavimo objektus, kuriems tos išlaidos paskirstomos.

Bene pagrindinė, dažniausiai šioje srityje (tiesioginių ir netiesioginių kaštų apskaita bei jų įskaičiavimas į produktų savikainą) pasitaikanti problema yra ta, kad nėra aiškios ribos tarp tiesioginių ir netiesioginių išlaidų. Įsigilinus paaiškėja, kad beveik visos išlaidos tuo pačiu metu yra šiek tiek tiesioginės ir „truputį“ netiesioginės. *Vadovaujantis ta nuostata, kad netiesioginėms priskiriamos visos išlaidos, išskyrus tiesiogiškas, itin svarbu nustatyti būtent tiesioginių išlaidų nomenklatūrą.* Tačiau tokiu atveju, kai gamyba yra automatizuota ar nepertraukiamo pobūdžio, tai padaryti visada sunku. Net ir tais atvejais, kai tam tikros išlaidos, atrodytų, priskirtinos tiesiogišioms, kai kurie tų išlaidų darymo aspektai gali kelti rimtų abejonių, ar priskirti šias išlaidas būtent šiai kategorijai. Pavyzdžiui, nepertraukiamos gamybos įmonėse būna technologinių įrenginių, kurie be pertraukų turi dirbti projektiniu pajėgumu, nesvarbu, kiek gaminama produkcijos (to kartais reikalautų įrenginių eksploatavimo sąlygos). Dažniausiai tokios nuolatinio gamybos proceso užtikrinimo išlaidos priskiriamos prie tiesioginių, nes šiais įrenginiais gaminamos visiškai konkrečios produkcijos rūšys. Antra vertus, šitokių įrenginių darbo būklės palaikymo išlaidos yra ir visos įmonės veiklos sąlyga. Juk toks „tuščiais apsisukimais“ dirbantis įrenginys bus reikalingas įmonei ir ateityje, gaminant jau galbūt visiškai kitų rūšių produkciją. Todėl būtų tikslinga dalį jų išlaikymo išlaidų priskirti įmonės bendrosioms išlaidoms, bet ne tiesiogiai gaminamų produktų savikainai.

Dažnai netiesioginių išlaidų atsiradimą lemia ne vieno, bet kelių gaminių gamyba, ir dėl to netiesioginėmis tampa dalis išlaidų, kurios, apskritai kalbant, savo prigimtimi yra tiesiogiškos. Pavyzdžiui, jeigu stalių brigada per dieną pagamina po vieną komplektą virtuvės, svetainės ir miegamojo baldų, tai visos tos dienos stalių brigados išlaidos turės būti paskirstytos šiems trims produktams pasirinkus tam tikrą paskirstymo kriterijų (jeigu tik, žinoma, kas nors su chronometru nematavo, kiek laiko kiekvienas darbininkas sugaišo gamindamas vieną ar kitą baldą, bet ir tuomet reikėtų įvertinti tų darbų sudėtingumą, lemiantį atitinkamas darbuotojų pastangas). Taigi tiesioginių ir netiesioginių kaštų sudėtis ir kiekiai iš esmės priklauso nuo to, kaip įmonėje organizuoti produktų gamybos procesai ir jų apskaita. Tarkime, įvairiarūšiams produktams gaminti naudojant daugiau brangios ir sudėtingos technikos, jos priežiūra paprastai reikalauja ir kvalifikuoto inžinierių

bei technologų darbo sąnaudų, t. y. darbo užmokesčio kaštų, kurie būtų netiesioginiai gaminamų produktų atžvilgiu. Tačiau jei gaminant produktus dominuoja rankų darbas, paprastai neišvengiama ir nemažų gamybos organizatorių darbo, taigi ir jų darbo užmokesčio kaštų, kurie taip pat būtų netiesioginiai produktų atžvilgiu. *Iš esmės beveik visais atvejais, kuomet išlaidos daromos ne tam tikriems produktams gaminti, bet gamybos veiklai organizuoti ar sąlygoms gamybai vykti sudaryti, jos bus netiesioginės gaminamų produktų atžvilgiu ir bus jiems paskirstomos pagal pasirinktą paskirstymo kriterijų.*

Visos įmonės bei jos padalinių veiklos išlaidos turi būti priskirtos tam, kam jos tenka: gaminamai produkcijai, teikiamoms paslaugoms, atliekamoms funkcijoms, darbams ir t. t. Kaštų priskyrimo objektai, priklausomai nuo įmonių veiklos ir jų vadybos aparatų informacinių poreikių, kaip jau žinote, gali būti labai įvairūs. Tačiau bet koku atveju, rengiant įmonėje kaštų paskirstymo ir priskyrimo tam tikriems kalkuliavimo objektams metodiką, *būtina žinoti, kokie apskritai yra kaštai ir kodėl jie turi būti paskirstyti bei įskaičiuoti į atitinkamų objektų savikainą.* Skiriami tokie pagrindiniai kaštų paskirstymo ir jų priskyrimo produktams bei kitiems kalkuliavimo objektams tikslai:

– *ekonominių sprendimų dėl gamybinių išteklių racionalaus paskirstymo ir panaudojimo priėmimas.* Tai apima klausimus, susijusius su įmonės turimų ribotų resursų paskirstymu vykdomoms veikloms bei gaminamiems produktams. Dažniausiai tie patys resursai gali būti naudojami įvairioms veikloms vykdyti bei skirtingiems produktams gaminti. Norint žinoti, kiek resursų kokiems tikslams reikia skirti, būtina paskirstyti kaštus, kad būtų matyti, kiek kaštų tenka (arba turi tekti, jeigu veikla planuojama) atitinkamų įmonės padalinių veikloms vykdyti bei atitinkamiems produktams gaminti;

– *vadovų, vadybininkų ir kitų darbuotojų motyvavimas.* Padalinių bei projektų vadovams, vadybininkams ir eiliniams darbuotojams patikimi jų darbui atlikti reikalingi tam tikri įmonės ištekliai (darbuotojų darbo laikas, gamybos priemonės ir kt.), už kurių efektyvų panaudojimą jie motyvuojami. Priskiriant kaštus tam, kam jie iš tikrųjų tenka, galima geriau įvertinti kiekvieno padalinio bei projekto veiklos rezultatus, tuo pačiu – ir vadybininkų bei eilinių darbuotojų darbo rezultatus;

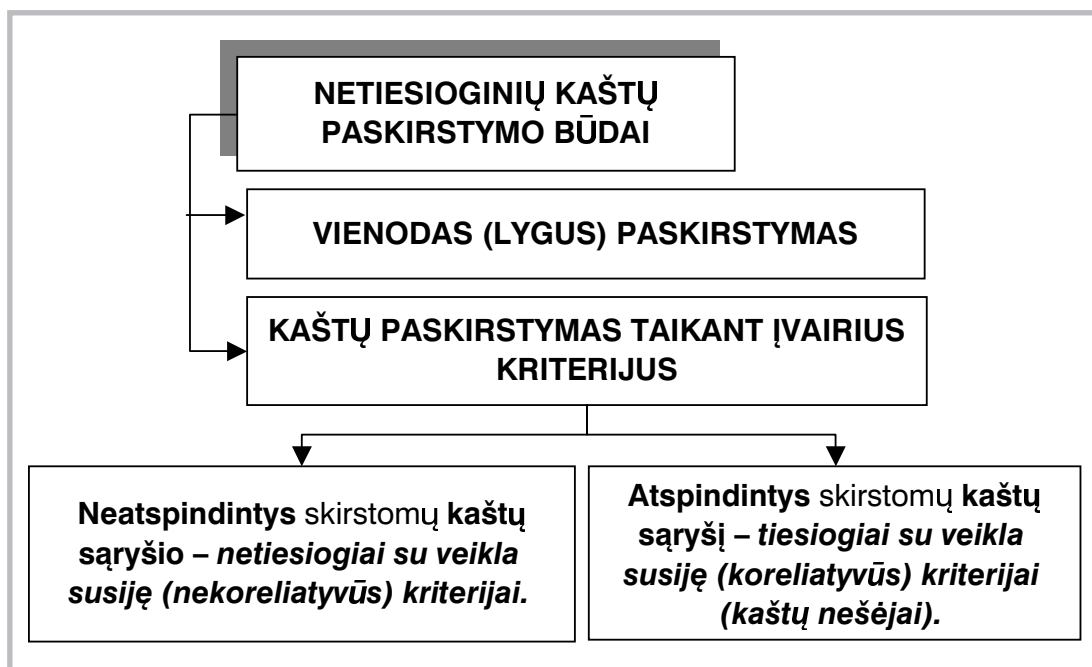
– *produktų kūrimo, gamybos bei pardavimų kaštų padengimas.* Kadangi produktai negali ir neturi būti parduodami nuostolingai (išskyrus retas išimtis, kai tai gali būti pateisinama siekiant tam tikrų ilgalaikių tikslų), turi būti stebima, kad prekių pilnoji savikaina nebūtų didesnė už jų pardavimo kainą. Nors prekių kainodaros klausimai turi būti sprendžiami pirmiausia atsižvelgiant į jų paklausos ir pasiūlos santykį rinkoje, bet ne į jų savikainą, siekiant įsitikinti, ar kurios nors prekės nėra nuostolingos, jų pilnąją savikainą bent retkarčiais reikia palyginti su jų uždirbamomis pajamomis;

– *uždirbto pelno dydžio, turimų atsargų ir kito turto savikainos apskaičiavimas.* Remiantis finansinių ataskaitų rinkinių sudarymą reglamentuojančių aktų nuostatomis finansinėse ataskaitose turi būti parodytas per laikotarpį uždirbto pelno dydis (apskaičiuojamas iš pajamų atėmus joms uždirbti patirtas sąnaudas) bei turimų atsargų ir kito turto savikaina (kuria, be kita ko, sudaro ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti neskirto turto pasigaminimo ar kitokio įsigijimo išlaidos). Finansinėje apskaitoje ir remiantis jos duomenimis rengiamose ataskaitose produktams nepaskirstomos *veiklos (pardavimų ir bendrosios bei administracinės) – sąnaudos*, nes įmonių savininkai turi matyti jų dydį. Vadybos ir kaštų buhalterinėje apskaitoje tokios veiklos sąnaudos, esant reikalui (pavyzdžiui, kalkuliuojant produktų komercinę ar pilnąją savikainą), yra paskirstomos produktams.

Kiekvienai įmonei yra labai svarbu optimizuoti daromas išlaidas. Ypač tai taikyti na struktūrinėms išlaidoms, kurių didžioji dalis yra netiesioginės produktų atžvilgiu ir jas galima priskirti produktams (gaminiam) tik paskirstymo būdu. Viena iš galimybių, kuria įmonės gali naudotis optimizuodamos netiesiogines išlaidas, – stengtis kuo teisingiau jas paskirstyti visiems objektams, kuriems jos tenka: padaliniais, jų vykdomoms veikloms bei atliekamoms funkcijoms, galiausiai – produktams. Paskirstant netiesiogines išlaidas objektams, kuriems jos reikalingos, išaiškėja tikrasis tokių išlaidų vaidmuo ir reikšmė įmonės bei jos padalinių veikloje. Tuomet atsiranda daugiau galimybių šiuos kaštus optimizuoti, pavyzdžiui: atsisakant nereikalingų darbų ar funkcijų, perorganizuojant darbus taip, kad būtų pasiektas tas pats rezultatas (svarbu, kad kokybė nenukentėtų) patiriant mažiau kaštų. Kol tokio pobūdžio išlaidos nepriskirtos konkrečioms darbams bei produktams, neiški tų išlaidų nauda ir reikalingumas, o kai neišku, ką konkrečiai išlaidos „daro“, kam jos tiksliai reikalingos, neįmanoma jų ir optimizuoti. Optimizuoti ir dėmesingai stebėti tokio pobūdžio išlaidas svarbu dėl kelių priežasčių. Pirmiausia šioje srityje dažniausiai yra didesnių ar mažesnių rezervų, pavyzdžiui, kiekvieno padalinio vadovą galima įpareigoti atlikti ir koki nors bent nedidelį papildomą darbą. Antra vertus, būtent tokio pobūdžio darbus atliekantys darbuotojai turi geriausias sąlygas velti švaistyti darbo laiką. Jeigu griovį kasantis darbininkas pusę dienos dykinės, tai jis neiškas nė pusės griovio, o štai įvertinti, ar tikrai įtemptai dirba jo vadovas, paprastai būna labai sudėtinga.

Aptarę, dėl kokių priežasčių kaštai turi būti paskirstomi ir įskaičiuojami į kalkuliavimo objektų savikainą, turime išsiaiškinti, kokiais principais vadovaujantis turi būti atliekamos tokios kaštų skirstymo procedūros. *Toliau kalbėsime būtent apie netiesioginių kaštų paskirstymą kalkuliavimo objektams, nes jiems priskiriant tiesioginius kaštus problemų beveik nebūna.* Netiesioginiai kaštai gali būti paskirstomi kalkuliavimo objektams taikant (žr. 4 (3.3) schema):

- vienodo (po lygiai) paskirstymo būdą;
- pasirinktus kaštų paskirstymo kriterijus.



4 (3.3) schema. Kaštų paskirstymo būdai

Skirstant netiesioginius kaštus **vienodo (po lygiai) paskirstymo būdu** (angl. *Equal allocation*), šie padalijami kalkuliavimo objektams po lygiai, priskiriant kiekvienam objektui po vienodą skirstomų kaštų sumą. Toks kaštų paskirstymo būdas gali būti taikomas tais atvejais, kai kaštams paskirstyti neįmanoma parinkti jokio adekvataus paskirstymo kriterijaus arba tai daryti būna neracionalu. Tokio paskirstymo būdo pasirinkimo esmę taikliai iliustruoja toliau pateikta šmaikšti situacija.

Intarpas SKIRSTOME PO LYGIAI, KAI KITAIP NEIŠEINA

Šeima susideda iš trijų asmenų: vyro (sveria 100 kg ir uždirba 6 000 Lt), žmonos (sveria 70 kg ir uždirba 1 000 Lt), sūnaus (sveria 60 kg ir nieko neuždirba). Reikia šeimos nariams paskirstyti būsto, kuriame jie gyvena, mėnesio šildymo išlaidas – 900 Lt. Kaip jas geriausiai paskirstyti? Galima skirstyti pagal šeimos narių svorį (tačiau šeimos narių svorio pokyčiai nedaro įtakos šildymo kaštams), galima – pagal buvimo patalpose laiką (bet šildymo išlaidos nemažėtų, jei tėvai nuspręstų, kad sūnus turi daugiau laiko praleisti lauke), galima – pagal uždirbamas pajamas (tačiau uždirbamų pajamų dydis irgi niekaip neveikia šildymo kaštų). Taigi lieka vienas variantas – paskirstyti šildymo kaštus visiems šeimos nariams po lygiai, t. y. po 300 Lt kiekvienam.

Autoriai

Vienodo (po lygiai) paskirstymo būdas dažniau taikomas paskutinėse kaštų paskirstymo stadijose: pradžioje atitinkami kaštai paskirstomi objektams (padaliniams ar produktams, jų grupėms) pagal pasirinktus paskirstymo kriterijus, o baigiamajame skirstymo etape, neturint adekvataus paskirstymo kriterijaus, kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams po lygiai. Pavyzdžiui, įmonės patalpų šildymo išlaidos gali būti paskirstomos padaliniams pagal jų užimamą plotą, o jas toliau skirstant padalinuose dirbantiems darbuotojams (t. y. kiekvienai darbo vietai) tokios išlaidos būtų paskirstomos po lygiai.

Tačiau visuomet, jeigu tik yra galimybė, netiesioginius kaštus geriausia skirstyti taikant atitinkamus *paskirstymo kriterijus*. Kuomet kaštai skirstomi pagal paskirstymo kriterijus, šiuos reikia pasirinkti tinkamiausius konkrečiam atvejui, remiantis atitinkamais principais. **Pagrindiniai netiesioginių kaštų paskirstymo kriterijų parinkimo principai yra šie:**

– *priežasties ir pasekmės principas*. Renkantis paskirstymo kriterijų, turi būti siekiama, kad kaštai būtų priskiriami kalkuluojamiems objektams pagal jų daromą poveikį tiems objektams. Turi būti aiškus ryšis tarp kalkuluojamo objekto ir padarytų (arba planuojamų) daryti, kai apskaičiuojami biudžetiniai savikainos rodikliai) išlaidų. Pavyzdžiui, maketavimo išlaidos gali būti paskirstytos sumaketuotiems produktams pagal jiems maketuoti skirtą darbo laiką (kai mokama už dirbtas valandas), o patalpų valymo išlaidos gali būti paskirstytos padaliniams, kurių patalpos valomas, pagal valomą plotą ir t. t.;

– *gautos naudos principas*. Netiesioginius kaštus paskirstant kalkuluojamiems objektams gali būti atsižvelgiama į naudą, gautą tuos kaštus darant. Pavyzdžiui, įmonės vykdomos reklaminės kampanijos, kurios metu reklamuojami ne konkretūs produktai, bet pati įmonė, kaštai gali būti paskirstyti prekėms pagal jų pardavimų apimtį atitinkamu laikotarpiu (daroma prielaida: kurių prekių parduota daugiau, toms reklaminė kampanija buvo naudingesnė);

– **teisingumo (lygybės) principas.** Jis taikomas vykdant valstybinius užsakymus ir kitais atvejais, kai parduodamos prekės, kurių kainas reguliuoja valdžia, pavyzdžiui: tiekiant vandenį, šilumą, elektros energiją ir panašiai. Šis principas reiškia, kad išlaidos turi būti „parduodamos“ sąžiningai, tai yra abiem pusėms teisingai, nes prekių pardavimo kaina nustatoma remiantis jų savikaina, bet ne paklausos ir pasiūlos dėsniais;

– **kaštų padengimo principas.** Šio principo (jis dar vadinamas **pelningumo principu**) esmė ta, kad tam tikrais atvejais įmonės bendrieji kaštai, kurių racionaliai paskirstyti remiantis kitais principais nepavyksta, gali būti paskirstyti veikloms arba produktams pagal tai, kiek šie yra pelningi. Daugiausia kaštų tokiu atveju priskiriama toms veikloms ar produktams, kurie yra pelningiausi.

Vadovaujantis aptartais kaštų paskirstymo kriterijų parinkimo principais, kiekvienoje įmonėje skirstant netiesioginius kaštus gali būti taikomi įvairūs **kaštų paskirstymo kriterijai**, kuriuos galima suskirstyti į dvi rūšis: *netiesiogiai su veikla susiję (nekoreliatyvūs) kriterijai* ir *tiesiogiai su veikla susiję (koreliatyvūs) kriterijai* (žr. 4(3.3) schemą). Atkreipiame dėmesį, jog *koreliacijos* (lot. *correlatio* – santykiavimas) sąvoką vartojome ir iki šiol. Kad galėtumėte prisiminti jos esmę, pakartosime su tuo susijusį intarpą iš knygos pradžios.

Ad rem!

Nustatytas ryšys tarp senmergių lyginamojo svorio ir javų derlingumo

Antropologai nustatė, kad yra netiesioginis ryšys tarp senų panų skaičiaus ir javų derlingumo. Koreliacija tokia: senmergės myli kates, kurios išgaudo peles. Taigi pastarosios nugrauzia mažiau javų, dėl to didėja šių derlingumas. Nauda akivaizdi!

Iš nuogirdų.

Netiesiogiai su veikla susiję (nekoreliatyvūs) kriterijai neatspindi realaus skirstomų kaštų sąryšio su kalkuliavimo objektais, kuriems yra paskirstomi. Pavyzdžiui, kartais įmonių bendrųjų padalinių padaryti kaštai paskirstomi gamybos ir pardavimų padaliniais pagal tų padalinių darbuotojų atlyginimų išlaidų sumas arba darbuotojų skaičių šiuose padaliniuose. Kitas atvejis – visos įmonės mastu padarytos bendrosios ir administracinės išlaidos paskirstomos produktams pagal jų gamybinę savikainą arba pagal jų pardavimo pajamas. Visais šiais atvejais taikomi kaštų paskirstymo kriterijai neatspindi jokio realiai pagrįsto ryšio tarp paskirstomų kaštų ir objektų, kuriems tie kaštai paskirstomi. Taikant tokius paskirstymo kriterijus, dažniausiai gaunami klaidingi paskirstymo rezultatai, todėl apskaičiuojama klaidinga arba bent jau nevisiškai teisinga produktų savikaina.

Tiesiogiai su veikla susiję (koreliatyvūs) kriterijai atspindi realų skirstomų kaštų sąryšį su kalkuliavimo objektais, kuriems yra paskirstomi. Šie kriterijai naudojami taikant specialų kaštų apskaitos metodą – *veikla pagrįstą kaštų apskaitą* (angl. *Activity based costing, ABC*). Šio metodo esmė – visi netiesioginiai produktų atžvilgiu kaštai sukaupiami pagal atitinkamas įmonėje vykdomas veiklas ir kiekvienos veiklos kaštams paskirstyti parenkami koreliatyvūs paskirstymo kriterijai, dar vadinami *kaštų nešėjais* (angl. *Cost drivers*), t. y. tais, kurie „atneša“ kaštus į kalkuliuojamus objektus. Koreliacinis ryšys tarp tokių kriterijų ir kalkuliavimo objektų, kuriems paskirstomi kaštai, yra labai glaudus. Tiek minėtas kaštų apskaitos metodas, tiek koreliatyvūs kriterijai bus plačiai nagrinėjami šiame poskyryje toliau, aptariant padalinių kaštų paskirstymo klausimus.

Visus kaštų paskirstymo kriterijus, nesvarbu ar jie tiesiogiai, ar netiesiogiai susiję su vykdoma veikla, galima sugrupuoti pagal pobūdį į tam tikras grupes (žr. 2 (3.3) lentelę).

Kaštų paskirstymo kriterijų grupės

2 (3.3) lentelė

Skirstymo kriterijų grupė	Skirstymo kriterijų naudojimas
Susiję su apmokėjimu už darbą	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus išlaidos paskirstomos kalkuliavimo objektams pagal darbo užmokesčio išlaidų dydį . Pavyzdžiui, tam tikrais atvejais apskaičiuotas produktus gaminančių pagrindinių gamybos darbininkų darbo užmokestis gali būti naudojamas, kaip kriterijus, pagal kurį nustatoma pagalbinių darbininkų išlaidų dalis, tenkanti pagamintiems (nebaigtiems gaminti) produktams. Be abejo, šie paskirstymo kriterijai turėtų būti naudojami itin retais atvejais (kuomet nėra galimybės parinkti tinkamesnio kriterijaus), nes jie paprastai neatspindi skirstomų kaštų realaus indėlio į objektuos, kuriems tie kaštai paskirstomi.
Susiję su darbuotojų skaičiumi	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus kaštai paskirstomi atitinkamiems kalkuliavimo objektams (paprastai – padaliniams) pagal juose dirbančių darbuotojų skaičių . Pavyzdžiui, įmonės personalo, darbų saugos skyrių ar medicinos punkto išlaidas galima paskirstyti įmonės padaliniams, pagal tai, kiek juose dirba darbuotojų, nes tokio pobūdžio padalinių veikla susijusi su darbuotojų aptamavimu: kuo jų daugiau, tuo daugiau atliekama aptamavimo darbų.
Susiję su žaliavų bei medžiagų sunaudojimu	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus išlaidos paskirstomos kalkuliavimo objektams pagal sunaudotų žaliavų bei medžiagų kiekius . Tai tinka tais atvejais, kuomet kurių nors išlaidų dydis aiškiai priklauso nuo žaliavų ar medžiagų sunaudojimo gamybos vietose, gaminant produktus. Tai gali būti žaliavų atsivežimo ar įrenginių, kuriais apdorojamos žaliavos, priežiūros išlaidos, nes atsižvelgiama į jais perdirbtas žaliavas. Pavyzdžiui, įmonė gamina kabelius: izoliuotus laidus ir neizoliuotus laidus. Kai kuriems jų pagaminti pagal technologinį procesą reikalinga garo pavidalo šilumos energija. Tokios (šilumos energijos) išlaidos taip pat galėtų būti paskirstytos pagal garu apdorotų žaliavų kiekį.
Susiję su gamybinų ir kitų patalpų naudojimui	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams (paprastai – padaliniams) pagal jų naudojamų patalpų plotą . Pavyzdžiui, patalpų valymo, šildymo ir panašios eksploatacinės išlaidos paprastai paskirstomos padaliniams pagal jų naudojamų patalpų plotą ar tūrį.
Susiję su technologinėmis operacijomis ir jų skaičiumi	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams (paprastai – produktams) pagal juos gaminant atliktų operacijų skaičių . Taip tinka daryti, kuomet skirstomos išlaidos, susijusios tik su atliktų operacijų skaičiumi, o išlaidų dydžiui neturi reikšmės, kokია to daikto vertė. Pavyzdžiui, lengvojo automobilio plovimo išlaidos nepriklauso nuo jo modelio ir vertės, todėl tokios išlaidos turėtų būti skirstomos atsižvelgiant į nuplautų automobilių skaičių. Pagal šiuos kriterijus paprastai skirstomos ir įvairių įrenginių bei įrankių dylančių dalių (peilių, gražtų ir pan.) išlaidos, nes tokie apdoravimo įrankiai, atlikus tam tikrą kiekį operacijų, susidėvi ir yra keičiami (arba galbūt galandami ir patiriama galandimo išlaidų).
Susiję su gamybos priemonių naudojimo intensyvumu	Taikant šio pobūdžio skirstymo kriterijus kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams (paprastai – produktams) pagal gamybos priemonių naudojimą . Pavyzdžiui, įrenginių nusidėvėjimo bei eksploataavimo išlaidos gali būti paskirstomos pagamintiems (ir nebaigtiems gaminti) produktams pagal tų įrenginių dirbtą laiką gaminant šiuos produktus.
Susiję su laikotarpiu	Pagal šio pobūdžio kriterijus išlaidos skirstomos kalkuliavimo objektams atsižvelgiant į laikotarpius , per kuriuos skirstomos išlaidos yra daromos. Pavyzdžiui, jeigu skirtingais laikotarpiais tos pačios patalpos būtų naudojamos skirtingai produkcijai gaminti ar paslaugoms teikti (tarkime, vieną savaitę auditorija naudojama vieniems kursams organizuoti, kitas dvi savaites – kitiems kursams, o dar dvi dienas – įmonės administraciniams pasitarimams), tam tikru laikotarpiu padarytos patalpų naudojimo išlaidos būtų paskirstytos tuo laikotarpiu patalpose gamintai produkcijai ar teiktoms paslaugoms.
Susiję su veiklos aktyvumo lygiu bei apimtimi	Pagal šio pobūdžio kriterijus išlaidos skirstomos kalkuliavimo objektams (paprastai – padaliniams) remiantis jų vykdomos veiklos aktyvumo lygiu bei apimtimi . Pavyzdžiui, daugiau atitinkamų bendrų visai įmonei išlaidų (tarkime, komunalinių paslaugų išlaidos) priskiriama tiems padaliniams, kurių veiklos apimtis, išreikšta atitinkamais matais, yra didesnė. Be abejo, toks paskirstymas dažniausiai neatitinka realaus skirstomų kaštų indėlio į kalkuliavimo objektus, kuriems tie kaštai paskirstomi, todėl tokius kriterijus taikyti verta nebent tuomet, jeigu negali būti pritaikyti jokie kiti kriterijai.
Mišrūs kriterijai	Tam tikrais atvejais turi būti taikomi mišrūs kaštų skirstymo kriterijai, apimantys du ar daugiau skirtingų kriterijų . Tokių kriterijų taikymo pavyzdys gali būti, kai žemės ūkio bendrovėje, auginančioje šiltnamines kultūras, sunaudotas vandens kiekis paskirstomas pagal auginamų kultūrų užimamą plotą ir jų laistymo intensyvumą. Taikant mišrius kriterijus, svarbu stebėti, kad jie neniveliuotų vieni kitų. Pavyzdžiui, kartais įmonės bendrieji kaštai skirstomi padaliniams proporcingai tuose padaliniuose naudojamų įrenginių eksploataavimo išlaidų ir juose dirbančių darbininkų darbo užmokesčio sumai. Bet juk kuo daugiau naudojama įrenginių, tuo mažesnė paprastai būna šiuose padaliniuose dirbančių darbuotojų darbo užmokesčio suma. Vadinasi, pasirinkus tokius netinkamus mišrius kriterijus, bendrieji kaštai skirstomi proporcingai „niekam“.

Skirstant kaštus kalkuliavimo objektams (nesvarbu, ar tai būtų įmonės padaliniai, ar jų vykdomos veiklos, ar produktai), visuomet reikia atsižvelgti į daugelį aplinkybių, kurios ne visuomet gali būti objektyviai apibrėžtos. Šiuo atveju, kaip jau minėta, labai svarbu, kad kaštai būtų paskirstyti teisingai (tuomet bus teisingai apskaičiuota kalkuliavimo objektų savikaina), o tam būtina parinkti tokius paskirstymo kriterijus, kurie kuo teisingiau ir tiksliau išreiškia skirstomų kaštų indėlį į objektus, kuriems jie paskirstomi. Tokiais atvejais nereikia taikyti banalių ir kartu visiškai beprasmiškų paskirstymo kriterijų. Tą kartais daro nepakankamai kvalifikuoti buhalteriai, pavyzdžiui, įmonės bendrasis ir administracinės išlaidas paskirstydami produktams paprasčiausiai pagal jų pardavimo pajamas, gamybinę savikainą ar panašiai. Tokių visiškai neatspindinčių kaštų indėlio į kalkuliavimo objektus paskirstymo kriterijų taikymas visuomet duoda klaidingą rezultatą. Naudodamiesi taip apskaičiuotais rodikliais vadovai ir vadybininkai yra klaidinami, todėl priima klaidingus sprendimus, kurie net gali tapti pražūtingi visai įmonei. Visuomet reikia stengtis surasti kuo tinkamesnius visų skirstomų išlaidų paskirstymo kriterijus. Tam įmonėse taikomi minėtas veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodas bei koreliatyvūs paskirstymo kriterijai.

Ad Rem!

Tiesiame ir siaurame kelyje nebūna kamšaties.

Įeikite pro ankštus vartus, nes erdvūs vartai ir platūs keliai veda į pražūtį ir daug jais einančių. Kokie ankšti vartai ir koks siauras kelias į gyvenimą! Tik nedaugelis jų atranda.

Mt 7,13–14

Parinkus tam tikriems kaštams skirstyti tinkamą kriterijų, nustatoma *paskirstymo bazė* (angl. *Allocation base*). Pagal ją nustatoma, kokiam paskirstymo kriterijaus vienetų kiekiui išlaidos bus skirstomos. Pavyzdžiui, nusprendus, kad gamybos įrenginių eksploatavimo išlaidos bus paskirstomos jais gaminamiems produktams pagal tų įrenginių dirbtą laiką (tai bus paskirstymo kriterijus), po to reikia apsispręsti, ar bus skirstoma pagal dirbtas minutes, valandas ar pagal dar kitokios apimties laiko matus (tai bus paskirstymo bazė). Kaip pamenate iš pirmesnių knygos skyrių, kuriuose buvo aptariamas matavimo klausimas menedžmento apskaitoje, svarbiausia naudoti tokius matus, kokie yra reikalingi tam tikru atveju (ne viską reikia skaičiuoti minutės tikslumu, nes kartais stambesnio matavimo vieneto naudojimas būna daug prasmingesnis). Žinant netiesioginių kaštų paskirstymo bazę, toliau pagal ją apskaičiuojamas tų *kaštų priskyrimo* atitinkamiems kalkuliavimo objektams *koeficientas* (angl. *Overhead rate*, *Burden rate*). Principinė jo apskaičiavimo schema yra nesudėtinga: žinant netiesioginių (skirstomųjų) išlaidų sumą (A rodiklis) ir šių išlaidų paskirstymo kriterijų, t. y. paskirstymo bazę ir jos apimtį, pavyzdžiui, įrenginių ar darbininkų dirbtų valandų skaičių (B rodiklis), priskyrimo koeficientas bus lygus A rodiklio dalmeniui iš B rodiklio.

$$\text{Kaštų priskyrimo koeficientas} = \frac{\text{Padarytų netiesioginių išlaidų suma (Lt)}}{\text{Paskirstymo bazės apimtis (matais)}}$$

Apskaičiuotasis rodiklis parodys, kiek tam tikrų netiesioginių išlaidų tenka vienam jų paskirstymo bazės vienetui. Tai žinant, netiesioginiai kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams. Apskritai **netiesioginių kaštų priskyrimo koeficientai apskaičiuojami trimis etapais.**

1) *Apskaičiuojamos per pasirinktą ataskaitinį laikotarpį (pavyzdžiui, mėnesį) padarytos netiesioginės išlaidos, kurias reikia paskirstyti atitinkamiems kalkuliavimo objektams*: padaliniams, produktams ar kitiems objektams. Pavyzdžiui, žinoma, kad per mėnesį obliavimo staklėmis prižiūrėti padaroma 1 000 Lt netiesioginių išlaidų (negalime jų laikyti tiesioginėmis staklėmis gaminamų produktų atžvilgiu, nes šiomis staklėmis gaminamas ne vienas, o du skirtingi gaminiai: stalai ir kėdės).

2) *Pasirenkamas išlaidų paskirstymo kalkuliavimo objektams (tarkime, gaminiams produktams) kriterijus*. Tuo tikslu nustatomas matavimo vienetas, labiausiai atitinkantis ryšį tarp pagamintų gaminių skaičiaus (ar kitaip išreikšto gaminių kiekio) ir tam skirtų netiesioginių išlaidų. Pavyzdžiui, obliavimo staklės baldų gamybos ceche, gaminant vieną stalą, dirba 1,5 valandos, o gaminant vieną kėdę – 1 valandą. Žinodami pagamintų gaminių skaičių (pavyzdžiui, šiuo konkrečiu atveju – 200 stalų ir 200 kėdžių), nesunkiai apskaičiuojame, kad šios staklės iš viso dirbo 500 valandų: $1,5 \text{ val.} \times 200 \text{ vnt.} + 1 \text{ val.} \times 200 \text{ vnt.}$ Šiuo atveju pasirinkta išlaidų paskirstymo bazė yra viena staklių darbo valanda. Primename, kad išlaidų paskirstymo kriterijai gali būti labai įvairūs, jie priklauso nuo konkrečių sąlygų, todėl niekada negali būti sukurtas koks nors bendras kriterijus, kuris tiktų visoms įmonės daromoms netiesioginėms išlaidoms.

3) *Apskaičiuota netiesioginių išlaidų suma (šiuo atveju – 1 000 Lt) dalinama iš pasirinktos paskirstymo bazės apimties* (šiuo atveju – staklių 500 darbo valandų). Šitaip apskaičiuojamas netiesioginių išlaidų (šiuo atveju – obliavimo staklių priežiūros išlaidų) priskyrimo produktams koeficientas. Mūsų aprašytame pavyzdyje jis būtų 2 Lt/val. ($1\,000 \text{ Lt} : \text{staklių } 500 \text{ darbo valandų}$). Esant tokiam koeficientui, vieno stalo savikainai bus priskirta 3 Lt, o vienos kėdės – 2 Lt netiesioginių – obliavimo staklių priežiūros – išlaidų.

Čia aptarėme patį paprasčiausią atvejį, kai vieneriomis staklėmis buvo gaminami du produktai. Realiam gyvenime bent kiek didesnėse įmonėse šie procesai gerokai sudėtingesni. Kol kas į tai labiau nesigilinsime, o netiesioginių išlaidų paskirstymo ir jų įskaičiavimo į produktų savikainą klausimus plačiai aptarsime antrajame knygos tome. Kol kas pakanka prisiminti, kad *netiesioginėms išlaidoms paskirstyti tarp produktų visuomet reikia rinktis tokius skirstymo kriterijus, kurie teisingai atspindėtų skirstomų išlaidų indėlį į tuos produktus*.

Kadangi įmonių veikla planuojama, rengiami atitinkami jos biudžetai, tai planavimo tikslais yra apskaičiuojama ir planuojamų gaminti produktų (gaminių) biudžetinė savikaina. Pravartu priminti, kad vien tik retrospektyviniai duomenys, rodantys tai, kas jau įvyko, vadybai negali būti labai vertingi. Jau žinote, kad jie vertingi tik tiek, kiek juos galima palyginti su biudžetuose nustatytais tikslais, norint žinoti, kokia yra įmonės ir jos padalinių būklė, palyginti su ta, kokios buvo tikėtasi ir kokios buvo siekiama atitinkama įmonės ir jos padalinių veikla. Skaičiuoti vien tik faktinius duomenis, taigi ir kalkuliuoti vien tik faktinę produktų savikainą, nelyginant jos su ta, kurios norėjome, pavyzdžiui, kurią numatėme sudarydami atitinkamus biudžetus, vadybos ir kaštų buhalterinėje apskaitoje apskritai beprasmiška pirmiausiai todėl, kad ir labai tiksliai apskaičiuotos produktų faktinės savikainos niekas pakeisti jau nebegalės, nes tai – praeitis. Antra vertus, niekas negalėtų pasakyti, ar faktinė padėtis yra gera ar bloga, kol jos nepalygina su pageidaujama. Todėl rengiant produktų gamybos bei jų pardavimo biudžetus, kalkuliuojama ir produktų biudžetinė savikaina, taikant atitinkamus perspektyvinius vadybos bei kaštų apskaitos modelius. Kalkuliuojant tiek faktinę, tiek prognozuojamą (biudžetinę) produktų savikainą, taikomi tie patys produktų savikainos kalkuliavimo metodai, – juos šiame poskyryje ir aptarsime.

3.3.2. Įmonės padalinių kaštų paskirstymas

Visa kiekvienos įmonės veikla vykdoma atitinkamuose jos struktūriniuose (realiuose ar menamuose) padaliniuose, priskiriant jiems tam tikras funkcijas bei nustatčius atsakomybę už jų vykdymą. Todėl ir visus įmonės veiklos kaštus tiek vadybos, tiek ir buhalterinės apskaitos aspektu visais atvejais reikėtų vertinti kaip padalinių veiklos kaštus. Juk ir įmonei vadovauja, net kuria strateginius planus ar formuluoja įmonės misiją padalinys, vadinamas vadovybe, administracija ar kaip nors panašiai. Įmonės padalinių išlaidos, priklausomai nuo to, kokios apimties produktų savikainos rodikliai kalkuliuojami, priskiriamos tam tikrų *produktų savikainai* arba einamojo *laikotarpio išlaidoms* (jeigu kalkuliuojama ne pilnoji savikaina). Kaip žinote, kalkuliuojant produktų pilnosios savikainos rodiklius, į juos įskaičiuojamos visų įmonės padalinių (gamybos, pardavimo, taip pat bendrųjų) išlaidos. Kaip žinote, įmonės padalinių išlaidas įskaičiuojant į produktų savikainą, jas ne visuomet įmanoma tiesiogiai *priskirti* tam tikriems produktams, į kurių savikainą jos turi būti įskaičiuotos. Tokie netiesioginiai produktų atžvilgiu kaštai įskaičiuojami į produktų savikainą taikant pasirinktus koreliatyvius arba nekoreliatyvius kaštų *paskirstymo* kriterijus. Tačiau įvairiems netiesioginiams kaštams, priklausomai nuo jų pobūdžio ir padarymo vietos, dažnai būdingas visiškai skirtingas santykis su produktais, kuriems tie kaštai turi būti paskirstomi. Pavyzdžiui, gamybinių padalinių veiklos tam tikri (tarkime, pagalbinių žaliavų) gamybiniai kaštai paskirstomi tuose padaliniuose gaminamiems produktams netiesioginiais būdais, nes jų (kaip ir, pavyzdžiui, gamybiniame padalinyje sunaudojamos elektros energijos kaštų) priskirti tam tikrų produktų savikainai tiesiogiai neįmanoma arba tai daryti neracionalu, nes tokia apskaita reikalauja didelių darbo sąnaudų. Visiškai kitokia situacija susiklosto, kai vykdydami veiklą kaštų patiria įmonės bendrieji padaliniai, pavyzdžiui, įmonės buhalterija ar juridinis skyrius. Tokie kaštai irgi yra netiesioginiai gaminamų (bei parduodamų) produktų atžvilgiu, tačiau jų ryšys su produktais bus dar mažesnis nei pirmiau aptartų – gamybinių padalinių – kaštų. Todėl jeigu tokius kaštus reikia paskirstyti produktams (kai kalkuliuojama jų pilnoji savikaina), jų paskirstymo procesas būna gerokai sudėtingesnis nei skirstant gamybos padaliniuose patirtas netiesiogines produktų atžvilgiu gamybines išlaidas.

Padalinių veiklos kaštų (didžioji jų dalis yra netiesioginiai produktų atžvilgiu) paskirstymo ir įskaičiavimo į produktų savikainą procedūros kiekvienoje įmonėje gali būti skirtingos, tačiau egzistuoja ir tam tikri bendri šių kaštų paskirstymo principai; juos toliau ir aptarsime. Vadovaudamasi šiais principais, kiekviena įmonė gali susikurti jos veiklą atitinkančias kaštų paskirstymo ir jų priskyrimo produktams procedūras. ***Pirmiausia visos išlaidos vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos sistemoje (atitinkamuose apskaitos registruose bei ataskaitose) turi būti kaupiamos pagal jų darymo vietas, t. y. priskirtos tiems įmonės padaliniams, kurie jas daro vykdydami savo veiklą: produktų gamybos išlaidos turi būti priskirtos produktus gaminantiems padaliniams, pardavimo išlaidos – pardavimo veiklą vykdančioms padaliniams ir t. t.*** Vertinant vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos aspektu nesvarbu, ar tai įmonės organizacinėje struktūroje realiai egzistuojančio ar menamo (virtualaus) padalinio kaštai.

Vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos sistemoje sukaupus visas išlaidas pagal padalinius, toliau visos kaštų paskirstymo procedūros atliekamos priklausomai nuo to, kokios apimties produktų savikainos (gamybinės, padalinio, komercinės ar pilnosios) rodikliai yra kalkuliuojami, nes nuo to priklauso, kurie padalinių kaštai bus įskaičiuojami į gaminamų produktų savikainą, o kurie liks priskirti einamojo laikotarpio išlaidoms. Toliau aptarsime įmonės padalinių kaštų paskirstymo mechanizmą, kuris taikomas *kalkuliuojant produktų*

pilnąją savikainą (žr. 5 (3.3) schemą). Tai sudėtingiausias produktų savikainos kalkuliavimo variantas. Jį išmanančiajam kitų produktų savikainos (gamybinės, padalinio ar komercinės) rodiklių kalkuliavimas neturėtų sukelti bent kiek rimtesnių problemų.

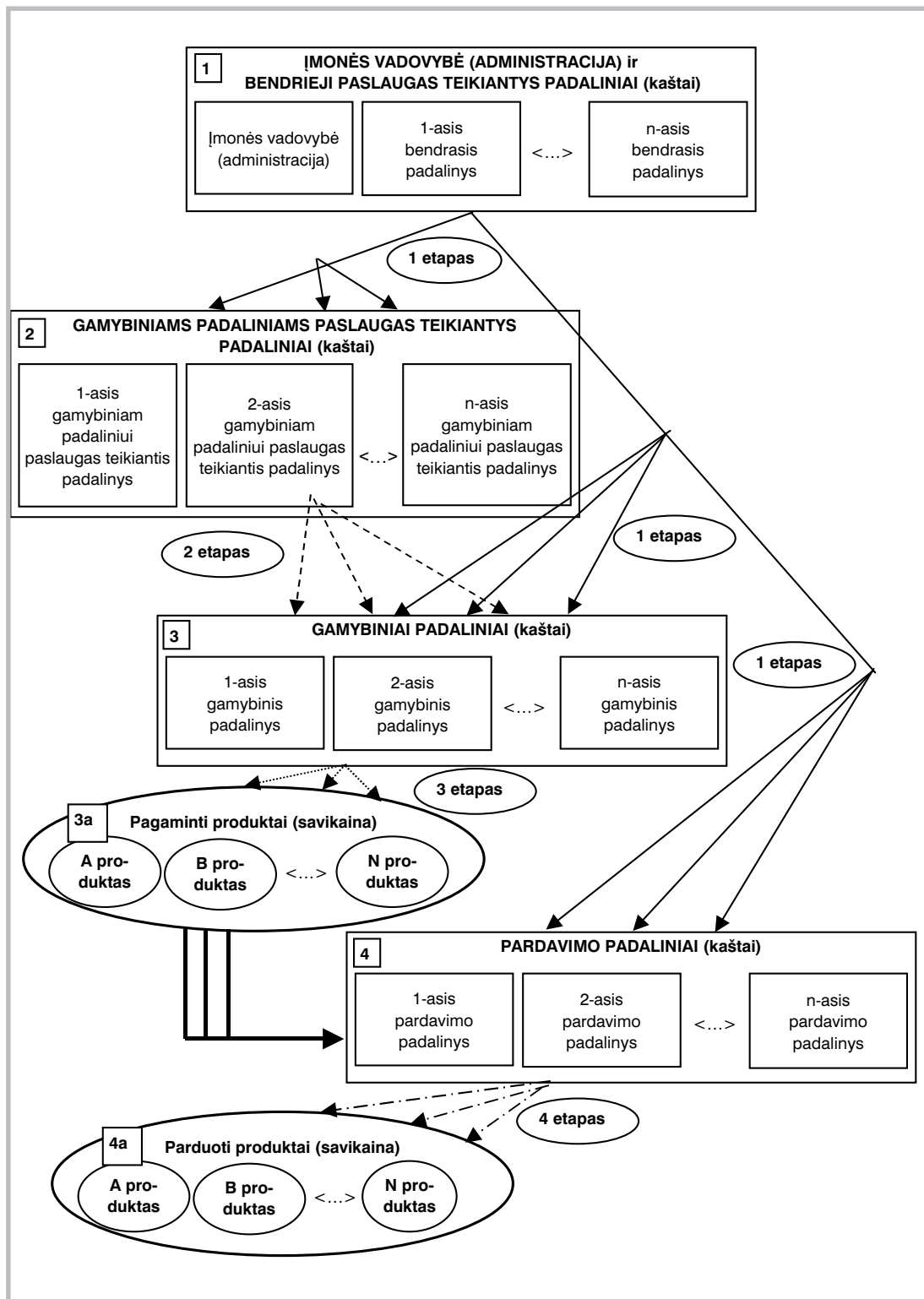
Prieš aptariant padalinių kaštų paskirstymo bei priskyrimo įvairiems kalkuliavimo objektams klausimą, pirmiausiai reikia susitarti, kaip kaštų apskaitos ir produktų savikainos kalkuliavimo aspektu įvardysime tam tikrus įmonės padalinius. Tai svarbus dalykas, padedantis tiksliau apibrėžti objektus, apie kuriuos kalbame. Toks padalinių grupavimas pateiktas 3 (3.3) lentelėje.

3 (3.3) lentelė

**Įmonės padalinių klasifikavimas menedžmento apskaitoje
(pagal kaštų paskirstymą ir kalkuliavimą)**

Nr.	Padaliniai	Padalinių veikla ir jų kaštų priskyrimas/paskirstymas
1	Gamybiniai padaliniai	Kuria ir gamina produktus. <i>Daromos gamybinės išlaidos, kurios tiesiogiai priskiriamos arba netiesiogiai paskirstomos gaminamiems produktams bei jų grupėms.</i>
2	Gamybiniams padaliniams paslaugas teikiantys padaliniai (pvz.: įrankių cechas, remonto cechas ir kt.)	Teikia paslaugas gamybiniams padaliniams. <i>Daromos išlaidos, kurios tiesiogiai priskiriamos arba netiesiogiai paskirstomos gamybiniams padaliniams.</i>
3	Pardavimo padaliniai (pvz.: reklamos, pardavimo, leidinių pristatymo ir pan. skyriai)	Reklamuoja, parduoda produktus, pristato juos pirkėjams. <i>Daromos pardavimų išlaidos, kurios tiesiogiai priskiriamos arba netiesiogiai paskirstomos parduodamiems produktams bei jų grupėms.</i>
4	Bendrieji paslaugas teikiantys padaliniai (pvz., buhalterija, juridinis, ūkio ir pan. skyriai)	Teikia paslaugas visiems įmonės padaliniams. <i>Daromos bendrosios išlaidos, kurios tiesiogiai priskiriamos arba netiesiogiai paskirstomos visiems paslaugas teikiantiems padaliniams.</i>
5	Įmonės vadovybė (administracija)	Vadovauja (teikia vadybos paslaugas) visiems įmonės padaliniams. <i>Juose daromos bendrosios išlaidos, kurios tiesiogiai priskiriamos arba netiesiogiai paskirstomos visiems įmonės padaliniams.</i>

Kadangi *įmonės vadovybė (administracija)*, *bendrieji paslaugas teikiantys*, taip pat *gamybiniams padaliniams paslaugas teikiantys padaliniai* dažniausiai negali būti tiesiogiai susieti su produktais (nes jų negamina ir neparduoda), tai ir tokių padalinių daromų kaštų vienareikšmiškai susieti su gaminamais arba parduodamais produktais dažniausiai būna neįmanoma arba to daryti netikslinga dėl didelių apskaitos darbo sąnaudų. Čia nekalbame apie tuos atvejus, kai minėtų padalinių darbuotojai įtraukiami į produktų gamybos ar pardavimo procesus (pavyzdžiui, įmonės vyr. buhalteris gali skaityti paskaitas įmonės organizuojamuose buhalterijų rengimo kursuose, į kuriuos kviečiami išorės klausytojai; šie atitinkamai sumoka už tuos kursus). Tokio pobūdžio kaštai iš karto turi būti priskiriami tiems produktams, kuriems gaminti arba parduoti buvo skirti, nepriklausomai nuo to, kokio padalinio darbuotojai tokius darbus atliko. Visais kitais atvejais (jie dažniausi), norint minėtų padalinių išlaidas įskaičiuoti į produktų savikainą, jas pirmiausia reikia paskirstyti tiems padaliniams, kurie turi tam tikrą (geriausia – tiesioginį) ryšį su produktais: juos gamina arba parduoda, t. y. *gamybiniams* bei *pardavimo padaliniams*. Kadangi įmonės vadovybė, bendrieji padaliniai bei gamybiniams padaliniams paslaugas teikiantys padaliniai teikia atitinkamas paslaugas gamybiniams bei pardavimo padaliniams, jų kaštus ir reikia paskirstyti šioms (kurioms buvo suteiktos paslaugos) padaliniams, taikant reikiamus tų kaštų paskirstymo kriterijus. Tai atlikus, t. y. šiuos kaštus priskyrus gamybiniams



5 (3.3) schema. Padalinių kaštų paskirstymo ir įskaičiavimo į produktų savikainą procesas

ir pardavimo padaliniais, po to juos galima daug pagrįsčiau atitinkamai paskirstyti pagamintiems bei parduotiems produktams. Kokia tvarka skirstomi kaštai, aptarsime naudodamiesi 5 (3.3) schema.

Taigi įmonės padalinių kaštų skirstymo procesas prasideda nuo to, kad įmonės vadovybės bei bendrųjų paslaugas teikiančių padalinių (5 (3.3) *schemos 1 blokas*) kaštai paskirstomi visiems kitiems padaliniais. Vadovybės (administracijos) kaštai paskirstomi padaliniais, kurių veiklai vadovaujama (šiam darbui atlikti skiriama laiko, todėl patiriama ir atitinkamų kaštų). Bendrųjų paslaugas teikiančių padalinių kaštai savo ruožtu taip pat paskirstomi tiems padaliniais, kuriems jie teikia kokias nors paslaugas (kartu patiriama ir paslaugų teikimo kaštų): gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančioms padaliniais (pvz.: remonto, įrankių, mechaniniam ar kitiems padaliniais – tai priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio ir jos organizacinės struktūros), gamybiniais padaliniais bei pardavimo padaliniais (5 (3.3) *schemos 1 etapas*). Paskirstant vienu įmonės padalinių padarytus kaštus kitiems padaliniais, taikomi įvairūs metodai, pagrįsdinius netrukus aptarsime. Antrasis kaštų skirstymo etapas apima gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių (5 (3.3) *schemos 2 blokas*) kaštų (įskaitant pirmame kaštų skirstymo etape jiems priskirtus įmonės vadovybės ir bendrųjų paslaugas teikiančių padalinių kaštus) paskirstymą gamybiniais padaliniais, kuriems buvo suteiktos kokios nors paslaugos (5 (3.3) *schemos 2 etapas*). Atlikus šią procedūrą, gamybiniais padaliniais (5 (3.3) *schemos 3 blokas*) priskiriami visi su jų veikla susiję kaštai – tiek įmonės vadovybės, tiek bendrųjų bei gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių.

Tolesniame kaštų skirstymo etape (5(3.3) *schemos 3 etapas*) gamybiniais padaliniais priskirtos įmonės vadovybės bei bendrųjų ir gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių išlaidos paskirstomos tuose gamybinuose padaliniuose pagamintiems produktams ir įskaičiuojamos į jų savikainą. Taip pat į tų produktų savikainą (5 (3.3) *schemos 3a blokas*) įskaičiuojami produktų (gaminų), t. y. tiesioginiai, bei netiesioginiai gamybiniai kaštai, padaryti gamybinuose padaliniuose, taip apskaičiuojama produktų *gamybinė savikaina*. Taip pat į tų produktų savikainą (5 (3.3) *schemos 3a blokas*) įskaičiuojami ir gamybinių padalinių bendrieji kaštai (pavyzdžiui: padalinių patalpų valymo, šildymo, saugos darbe ir kiti), taip apskaičiuojami produktų *padalinio (fazės) savikainos rodikliai*. Primename, kad ši schema, kaip ir visos kitos, yra principinė, atskleidžianti tik kaštų skirstymo įmonėje proceso esmę, taigi parodanti dažniausiai pasitaikančius, įprastinius atvejus, tačiau įmonių veiklos bei joje vykdomų procesų, darančių įtaką kaštų paskirstymui bei produktų savikainos kalkuliavimui, įvairovė didžiulė.

Tiek skirstant gamybinius netiesioginius kaštus, tiek bendruosius gamybinių padalinių kaštus, tiek ir bendrųjų paslaugas teikiančių padalinių kaštus taikomi įvairūs skirstymo kriterijai. Jų įvairovę lemia įmonės padalinių veiklos ypatumai, nes vienu padalinių kaštus geriausia skirstyti pagal vienokius, kitų – pagal visiškai kitokius kriterijus. Pavyzdžiui, maketavimo padalinyje padarytos leidinių maketavimo išlaidos gali būti paskirstomos leidiniams pagal sumaketuotų sutartinių puslapių skaičių arba maketuotojų darbo laiką, o transporto padalinio išlaidos gali būti paskirstomos padaliniais, kuriems buvo suteiktos paslaugos, pagal tų padalinių užsakymu pervežtų krovinių svorį ir vežimo atstumą ar panašiai. **Visada reikia stengtis taikyti tokius kaštų paskirstymo kriterijus, kurie geriausiai išreikštų skirstomų išlaidų santykį su objektais, kuriems tos išlaidos paskirstomos bei priskiriamos.** Kitaip sakant, *koreliacinis ryšys* tarp taikomų paskirstymo kriterijų ir kalkuliavimo objektų turi būti kaip galima stipresnis. Tokių kriterijų paieškos pastangos duoda puikių rezultatų, o įdėtos lėšos grįžta su kaupu, nes įmonės vadybos personalas aprūpinamas teisinga informacija.

Ad rem!

Kokybiškai atliekamo darbo pastangos visuomet duoda gerų rezultatų

„Susirinkus gausiai miniai ir žmonėms dar skubant iš visų miestų pas Jėzų, jis bylojo palyginimu: „Sėjėjas išsirengė sėti javų. Jam sėjant, vieni grūdai nukrito pakeleje, buvo sumindžioti, ir dangaus sparnuočiai juos sulesė. Kiti nukrito ant uolų, ir jų daigai sudžiūvo, nes trūko drėgmės. Dar kiti nukrito tarp erškėčių, ir tie, kartu išaugę, juos nusmelkė. O dar kiti nukrito į gerą žemę ir išaugę davė šimteriopą derlių.“

Lk 8, 2–15

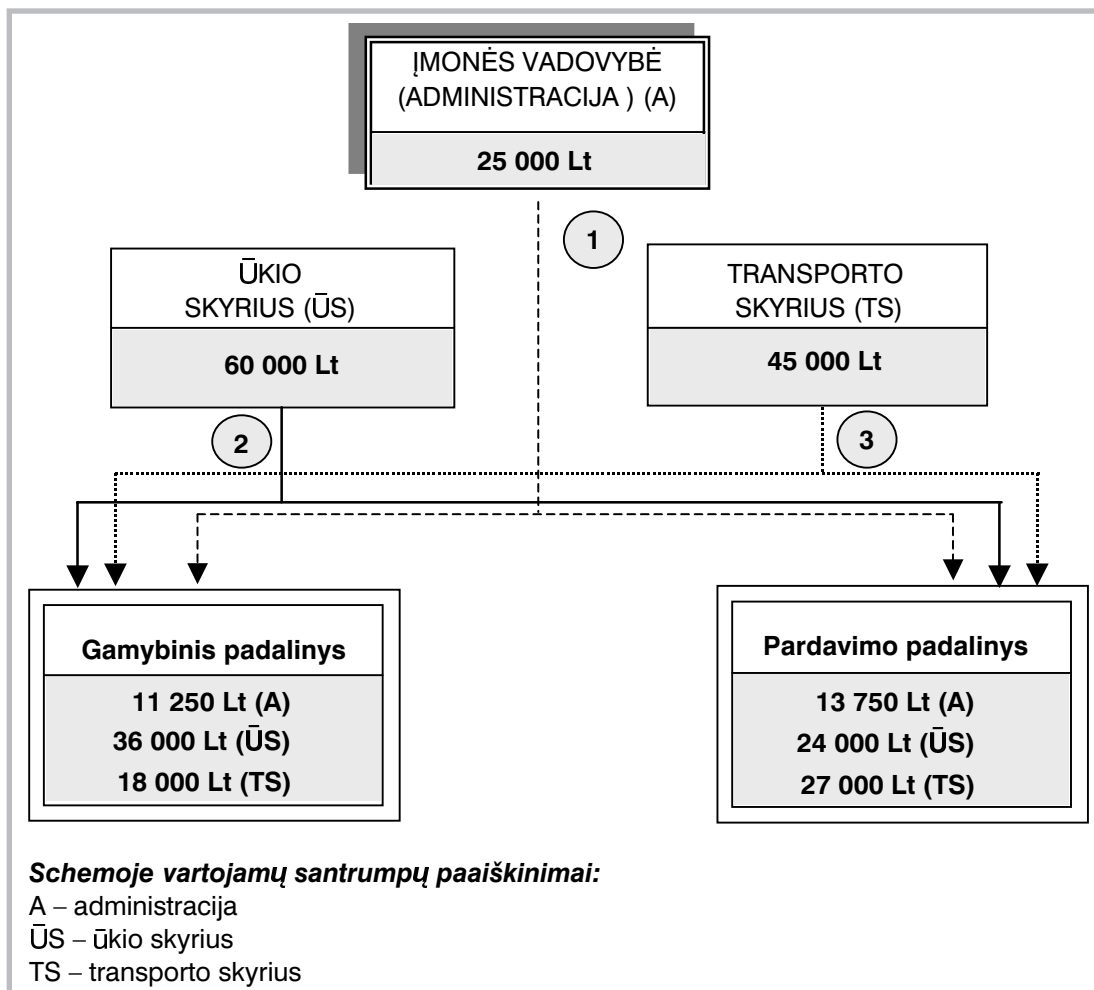
Kaip matome iš 5 (3.3) schemos, gamybinuose padaliniuose pagaminti produktai patenka į pardavimo procesą, kurį vykdo įmonės pardavimo padaliniai. Įvairios produktų pardavimo proceso išlaidos (reklamos, tiesioginių pardavimų, parduotų prekių pristatymo pirkėjams ir kitos) įskaičiuojamos į parduotų produktų savikainą (5 (3.3) *schemos 4a blokas*). Šiame kaštų paskirstymo etape (5 (3.3) *schemos 4 etapas*) parduodamiems produktams priskiriamos ne tik pardavimo padalinių daromos išlaidos, bet ir jiems priskirtos vadovybės bei bendrųjų paslaugas teikiančių padalinių išlaidos, skirtos suteikti paslaugas pardavimo padaliniams: juk įmonės vadovai, buhalterija ir kiti bendrieji paslaugas teikiantys padaliniai (pavyzdžiui, ūkio skyrius) dalį pastangų ir išlaidų skiria pardavimo procesui, kurį įgyvendina ir už kurį atsako pardavimo skyrius. Po šio kaštų paskirstymo etapo apskaičiuojama produktų *pilnoji (įmonės) savikaina*.

Susipažinome su principiniu kaštų paskirstymo padaliniams bei produktams procesu, kuris taikomas kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą. Viena sudedamųjų tokio kaštų paskirstymo proceso dalių – padalinių veiklos kaštų paskirstymas kitiems įmonės padaliniams (jeigu tokie kaštai iš karto nepriskiriami produktams). Tai gana sudėtingas ir aukštos kvalifikacijos reikalaujantis darbas. **Paskirstant įmonės padalinių kaštus kitiems padaliniams taikomi įvairūs metodai, iš kurių pagrindiniai – tiesioginis, laipsniškas ir matricinis.** Toliau kiekvieną jų trumpai aptarsime kalbėdami apie kaštų paskirstymą kalkuliuojant produktų (gaminų) pilnąją savikainą, kai visų padalinių kaštai, atlikus reikiamus paskirstymus, įskaičiuojami į gaminamų bei parduodamų produktų savikainą. Nagrinėdami padalinių kaštų paskirstymo procedūras, nesigilinsime į jų paskirstymo apskaitos darbų organizavimą bei atlikimą, t. y. kas konkrečiai (kokių padalinių darbuotojai) ir pagal ką (kokius vidinius dokumentus) atlieka tokius paskirstymus, nes šie dalykai kiekvienoje įmonėje gali būti daromi savitai.

Tiesioginis kaštų paskirstymo metodas

Taikant **tiesioginį kaštų paskirstymo metodą** (angl. *Direct allocation method*), įmonės vadovybės, bendrųjų bei gamybiniais padaliniams paslaugas teikiančių padalinių išlaidos priskiriamos produktus gaminantiems ir juos parduodantiems padaliniams, tačiau *nepaisant bendrųjų ir gamybiniais padaliniams paslaugas teikiančių padalinių tarpusavio paslaugų ir joms tenkančių kaštų*. Tai reiškia, kad šių padalinių kaštai neskirstomi kitiems tokio pat pobūdžio padaliniams, net jeigu jie vienas kitam ir teikia tam tikras paslaugas ir patiria su tuo susijusių atitinkamų išlaidų. Pavyzdžiui, jeigu buhalterija apskaičiuoja ne tik gamybinų bei pardavimo padalinių darbuotojų, bet ir įmonės vadovybės (administracijos) bei bendrųjų padalinių darbuotojų darbo užmokestį, visi buhalterijos kaštai šiuo atveju vis tiek būtų paskirstomi tik gamybiniais bei pardavimo padaliniams.

Arba jeigu buhalterija teikia administracijai vadybos klausimams spręsti reikalingą informaciją, su tuo susiję buhalterijos kaštai, taikant aptariamą metodą, nebūtų priskiriami administracijai, net jeigu jie gana reikšmingi, o būtų paskirstyti gamybiniais (ir atitinkamai – pardavimo) padaliniais. Šio *tiesioginio kaštų paskirstymo metodo esmė* – įmonės vadovybės, bendrųjų bei gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių kaštai *paskirstomi tiesiogiai* gamybiniais bei pardavimo padaliniais. Tai rodo ir metodo pavadinimas. Šis metodas paprastas ir lengvai taikomas, todėl įmonės dažnai jį renkasi, tačiau jis neužtikrina teisingo padalinių kaštų paskirstymo, nes nepaisant vadovybės, bendrųjų bei gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių tarpusavio paslaugų (ir joms tenkančių kaštų), neišvengiamai iškraipomi kaštų paskirstymo rezultatai. *Todėl, savaime suprantama, norint gauti patikimą informaciją apie tai, kiek savo kaštų ir kam priskiria įmonės padaliniai, šio metodo taikyti nereikėtų.* Metodo taikymo pavyzdys pateiktas 6 (3.3) schemoje.



6 (3.3) schema. Tiesioginio kaštų paskirstymo metodo pavyzdys

Aptariamoje schemoje pavaizduotas labai supaprastintas atvejis, kai įmonėje yra administracija (įmonės vadovybė), bendrieji padaliniai (ūkio ir transporto skyriai) bei gamybos ir pardavimo veiklą vykdančios padaliniai. Administracijos atliekamos funkcijos – užduočių įmonės padaliniais formulavimas, jų veiklos vykdymo kontrolė ir darbuotojų motyvavimas. Ūkio skyriaus funkcijos – smulgiojo remonto, patalpų valymo ir įvairių

kitų ūkinių bei pagalbinių paslaugų teikimas visiems įmonės padaliniais. Transporto skyriaus funkcijos – pirktų žaliavų atvežimas į įmonę, parduotų prekių pristatymas pirkėjams, kitų padalinių darbuotojų vežiojimas bei jų siunčiamų siuntų pristatymas gavėjams. Nors realiai tiek administracija, tiek ir ūkio bei transporto skyriai teikia paslaugas ir vieni kitiems, tačiau *paskirstant kaštus tiesioginiu metodu į jų tarpusavio paslaugas neatsižvelgiama*. Todėl visi administracijos ir bendrųjų padalinių kaštai iš karto paskirstomi *tiesiogiai* gamybos ir pardavimo padaliniais. Per mėnesį administracijos išlaidos sudarė 25 000 Lt, ūkio skyriaus kaštai – 60 000 Lt, transporto padalinio – 45 000 Lt. Schemoje pateiktų padalinių kaštų paskirstymo žingsnių paaiškinimas:

1. Visos administracijos išlaidos (25 000 Lt) paskirstomos gamybiniam ir pardavimo padaliniais, nes neskirstomos ūkio ir transporto skyriams. Nuspręsta, kad gamybiniam padaliniui turi tekti 45 % administracijos kaštų, todėl jam priskiriama 11 250 Lt ($25\,000\text{ Lt} \times 45\%$), pardavimo padaliniui – atitinkamai 55 %, todėl jam priskiriama 13 750 Lt ($25\,000\text{ Lt} \times 55\%$).

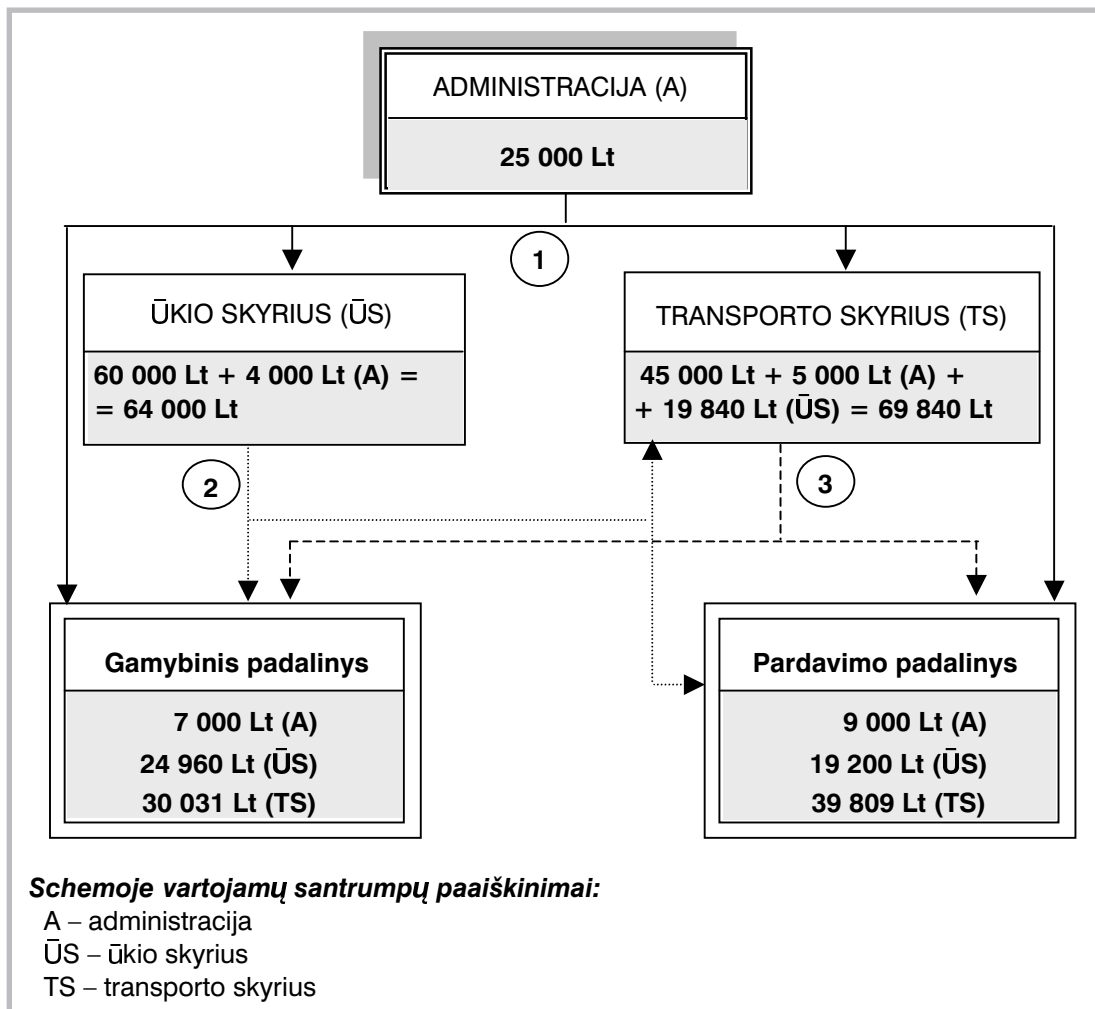
2. Visos ūkio skyriaus išlaidos (60 000 Lt) paskirstomos gamybiniam ir pardavimo padaliniais, nes neskirstomos administracijai ir transporto skyriui. Nuspręsta, kad gamybiniam padaliniui turi tekti 60 % ūkio skyriaus kaštų, todėl jam priskiriama 36 000 Lt ($60\,000\text{ Lt} \times 60\%$), o pardavimo padaliniui – 40 %, todėl jam priskiriama 24 000 Lt ($60\,000\text{ Lt} \times 40\%$).

3. Visos transporto skyriaus išlaidos (45 000 Lt) paskirstomos gamybiniam ir pardavimo padaliniais. Nuspręsta, kad gamybiniam padaliniui turi tekti 40 % transporto skyriaus kaštų, todėl jam priskiriama 18 000 Lt ($45\,000\text{ Lt} \times 40\%$), pardavimo padaliniui – 60 %, todėl jam priskiriama 27 000 Lt ($45\,000\text{ Lt} \times 60\%$).

Paskirsčius šiuos padalinių kaštus, gamybiniam padaliniui priskirtos administracijos, ūkio ir transporto skyrių išlaidos, kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą, tam tikru būdu paskirstomos gamybos padalinyje pagamintiems (ir per nagrinėjamą laikotarpį pradėtiems, bet dar nebaigtiems gaminti) produktams. Lygiai taip pat pardavimo padaliniui priskirtos minėtų padalinių išlaidos būtų paskirstomos parduotiems (ir per nagrinėjamą laikotarpį pradėtiems pardavinėti, pavyzdžiui, pradėtiems reklamuoti, bet dar neparduotiems) produktams. Dar kartą atkreipiame dėmesį, kad šis metodas neužtikrina teisingo padalinių kaštų paskirstymo, nes, neatsižvelgus į vadovybės, bendrųjų bei gamybiniam padaliniais paslaugas teikiančių padalinių tarpusavio paslaugas ir jų kaštus, iškraipomi kaštų paskirstymo rezultatai ir gaunama neteisinga informacija. *Gerokai tobulėsnis už tiesioginį, leidžiantis gauti teisingesnį padalinių kaštų paskirstymo rezultata yra laipsniškas kaštų paskirstymo metodas.*

Laipsniškas (nuoseklus) kaštų paskirstymo metodas

Taikant **laipsnišką (nuoseklų) kaštų paskirstymo metodą** (angl. *Step-down allocation method, Sequential allocation method*), įmonės vadovybės, bendrųjų bei gamybiniam padaliniais paslaugas teikiančių padalinių išlaidos paskirstomos visiems padaliniais, kuriems jie teikia paslaugas, taip pat įvertinama ir šių padalinių vienu kitiems suteiktos paslaugos bei jiems tenkantys kaštai. Taikant šį metodą, *padalinių kaštai paskirstomi laipsniškai tam tikru nuoseklumu*. Visi padaliniai, kurių kaštai turi būti paskirstyti, „sustatomi į eilę“ – numatoma, kurio padalinio kaštai bus paskirstyti pirmiausia, kurio – paskiau, kurio – dar vėliau. Padalinio vieta tokioje paskirstymo eilėje priklauso nuo to, kokią dalį patarnavimų jis teikia kitiems bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais, o kokią dalį – tiems padaliniais, kurie yra galutiniai visų kaštų „surinkėjai“, t. y. gamybos ir pardavimo padaliniais.



7 (3.3) schema. Laipsniško kaštų paskirstymo metodo taikymo pavyzdys

Pateiktoje 7 (3.3) schemoje nagrinėjamas 6 (3.3) schemoje aptartas pavyzdys. Taikant laipsnišką paskirstymo metodą, įmonės vadovybės (administracijos), bendrųjų ir gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių kaštai paskirstomi ir vieni kitiems (atsižvelgiant į tai, kiek ir kokių paslaugų vienas kitam suteikė), todėl pavyzdyje pateikti administracija, ūkio ir transporto skyriai savo kaštus paskirstys ne tik gamybiniam ir pardavimo padaliniais, bet ir vienas kitam. *Pirmiausia paskirstomos išlaidos to padalinio, kurio teikiamos paslaugos kitiems bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais sudaro didžiausią lyginamąjį svorį bendroje to padalinio teikiamų paslaugų (bei joms tenkančių kaštų) sumoje.* Pavyzdyje nurodytų padalinių kitiems padaliniais teikiamų paslaugų (jų kaštų) proporcijos pateiktos 4(3.3) lentelėje.

Pateiktame pavyzdyje administracija ūkio ir transporto skyrių veiklos vadybai skiria 36 % visų savo kaštų – šiuo atveju ji pirmąją pagal teikiamų paslaugų kitiems bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais lyginamąjį svorį bendroje teikiamų paslaugų (joms tenkančių kaštų) sumoje. Todėl administracijos kaštai šiuo atveju turi būti paskirstomi kitiems padaliniais pirmiausiai. Ūkio skyrius skiria 31 % kaštų paslaugoms teikti transporto skyriui, todėl jis užima antrąją vietą įmonėje pagal kitiems bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais teikiamų paslaugų lyginamąjį svorį bendroje

4 (3.3) lentelė

Padalinių teikiamų paslaugų kaštų proporcijos

Padalinys	Bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais tenkančių kaštų, skirtų jiems teikti paslaugas, dydis, %			Gamybiniam ir pardavimo padaliniais tenkančių kaštų, skirtų jiems teikti paslaugas, dydis, %	
	administracijai	ūkio skyriui	transporto skyriui	gamybiniam padaliniumi	pardavimo padaliniumi
Administracija	-	16	20	28	36
Ūkio skyrius	-	-	31	39	30
Transporto skyrius	-	-	-	43	57

teikiamų paslaugų (joms tenkančių kaštų) sumoje. Todėl ūkio skyriaus kaštai paskirstomi antri. Transporto skyrius pagal pateiktą pavyzdį apskritai neteikia patarnavimų administracijai bei ūkio skyriui, todėl jo kaštai paskirstomi paskiausiai. Įmonėje gali būti du ar daugiau bendrųjų padalinių, kurių teikiamos paslaugos kitiems bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais sudaro vienodą lyginamąjį svorį bendroje tų padalinių teikiamų paslaugų kaštų sumoje. Tokiais atvejais, sprendžiant, kurio padalinio kaštai paskirstomi pirmiau, lyginamos padalinių vienas kitam teikiamų paslaugų kaštų sumos: **padalinio, kurio kitam padaliniumi suteiktų paslaugų vertė didesnė, kaštai paskirstomi pirmiau**. Tarkime, administracijos ir ūkio skyriaus teikiamos paslaugos kitiems įmonės bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais sudaro vienodą lyginamąjį svorį visoje šių padalinių kitiems įmonės padaliniais teikiamų paslaugų kaštų sumoje, pavyzdžiui, po 36 procentus. Jeigu įmonės administracija tokiu atveju skirtų ūkio skyriaus vadybos reikmėms 4 000 Lt, o ūkio skyrius administracijai suteiktų paslaugų, pavyzdžiui, tik už 2 000 Lt, tai pirmiausia būtų paskirstomos administracijos išlaidos, tik po to – ūkio skyriaus.

5 (3.3) lentelė

Padalinių kaštų paskirstymas

Nr.	Padalinys (skirstomų kaštų suma, Lt)	Bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniais tenkantys kaštai, skirti jiems teikti paslaugas, Lt			Gamybiniam ir pardavimo padaliniais tenkantys kaštai, skirti jiems teikti paslaugas, Lt	
		Administracijai	Ūkio skyriui	transporto skyriui	gamybiniam padaliniumi	pardavimo padaliniumi
1	2	3	4	5	6	7
1	Administracija (25 000)	-	4 000 (25 000 × 16 %)	5 000 (25 000 × 20 %)	7 000 (25 000 × 28 %)	9 000 (25 000 × 36 %)
2	Ūkio skyrius (60 000 + 4 000 = 64 000)	-	-	19 840 (64 000 × 31 %)	24 960 (64 000 × 39 %)	19 200 (64 000 × 30 %)
3	Transporto skyrius (45 000 + 5 000 + 19 840 = 69 840)	-	-	-	30 031 (69 840 × 43 %)	39 809 (69 840 × 57 %)
Iš viso					61 991	68 009

Sumos, į kurias atsižvelgiama skirstant 7 (3.3) schemoje pateiktų padalinių kaštus, apskaičiuotos 5 (3.3) lentelėje. Skaičiavimams atlikti panaudotos 4 (3.3) lentelėje nurodytos padaliniams suteiktų paslaugų kaštų proporcijos. 5 (3.3) lentelės 2 skiltyje pateikti duomenys, kurių padalinių kaštai skirstomi, o 3–7 skiltyse – duomenys, kuriems padaliniams kokios kaštų sumos yra priskiriamos. Kaip matyti iš aptariamos lentelės, administracijos ūkio skyriui priskirta kaštų suma (4 000 Lt) pridedama prie ūkio skyriaus padarytų kaštų (60 000 Lt), todėl skirstytina šio skyriaus kaštų suma jau yra 64 000 Lt (žr. lentelės 2 skilties ir 2 eilutės sankirtą). Lygiai taip pat transporto skyriui priskyrus 5 000 Lt administracijos ir 19 840 Lt ūkio skyriaus kaštų, skirstytina šio skyriaus kaštų suma sudaro 69 840 Lt (žr. 2 skilties ir 3 eilutės sankirtą). Visas šių padalinių kaštų skirstymo procesas parodytas 7 (3.3) schemoje.

Toliau pateiktas schemoje nurodytų kaštų skirstymo žingsnių paaiškinimas:

1. Administracijos išlaidos (25 000 Lt) paskirstomos ūkio (4 000 Lt) ir transporto (5 000 Lt) skyriams, taip pat gamybiniam (7 000 Lt) ir pardavimo padaliniams (9 000 Lt).

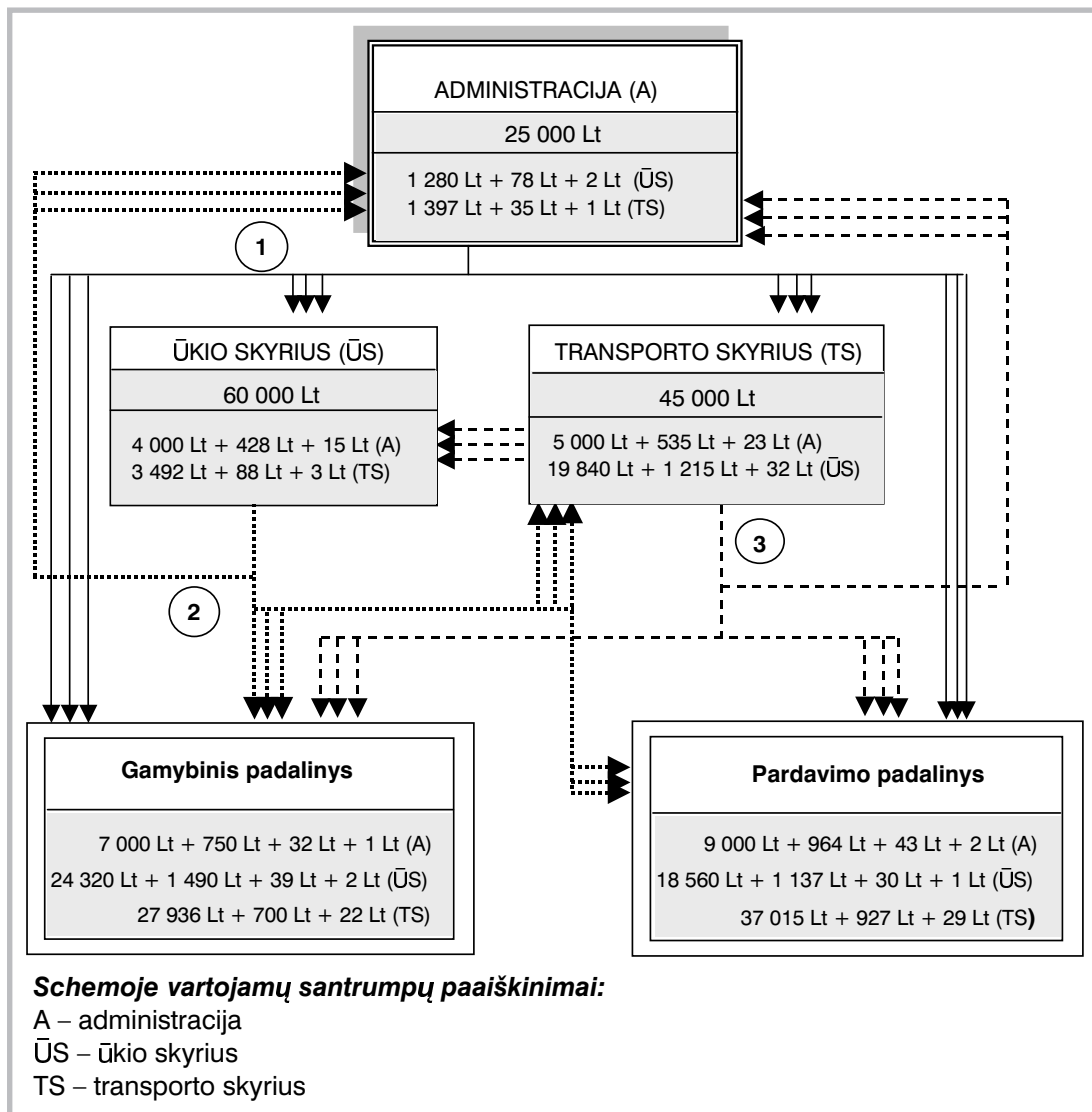
2. Ūkio skyriaus išlaidos su jam priskirtų administracijos išlaidų suma (60 000 Lt + 4 000 Lt = 64 000 Lt) paskirstomos transporto skyriui (19 840 Lt) ir gamybiniam (24 960 Lt) bei pardavimo (19 200 Lt) padaliniams.

3. Transporto skyriaus išlaidos bei jam priskirtų administracijos ir ūkio skyriaus išlaidų suma (45 000 Lt + 5 000 Lt + 19 840 Lt = 69 840 Lt) paskirstoma gamybiniam (30 031 Lt) ir pardavimo (39 809 Lt) padaliniams.

Kaip minėjome, *laipsniškas padalinių kaštų paskirstymo metodas leidžia įvertinti bendrųjų ir paslaugas teikiančių padalinių vienu kitiems teikiamų paslaugų kaštus, todėl gaunamas teisingesnis tokių kaštų paskirstymo rezultatas, nei taikant tiesioginį paskirstymo metodą*. Be to, šis metodas nėra sudėtingas, todėl labai plačiai taikomas praktikoje, tačiau turi ir trūkumą. Tam tikro bendrojo ar gamybiniam padaliniams paslaugas teikiančio padalinio išlaidas paskirsčius kitiems padaliniams, jam pačiam kitų padalinių išlaidos jau nebegali būti priskirtos, net jeigu tie padaliniai jam ir suteikė kokias nors paslaugas. Todėl ir aptartame pavyzdyje, nors tiek ūkio, tiek transporto skyriai realiai teikia paslaugas administracijai, pastarajai minėtų padalinių jokių kaštų nebuvo priskirta. Dėl šios priežasties padalinių išlaidos nėra visiškai teisingai paskirstomos. *Tokiam trūkumui pašalinti įmonėse taikomas laipsniško metodo variantas – laipsniškas pakartotinis metodas*.

Laipsniško pakartotinio metodo esmė ta, kad, skirstant įmonės bendrųjų bei gamybiniam padaliniams paslaugas teikiančių padalinių išlaidas, jos priskiriamos ir tiems padaliniams, kurių išlaidos jau buvo prieš tai paskirstytos, t. y. padaliniams, kurie yra pirmesni visoje išlaidų skirstymo grandinėje. Todėl padaliniams, kurių kaštai jau buvo išskirstyti anksčiau, vėliau priskirtas išlaidas vėl reikia pakartotinai perskirstyti. Tam kuriami nauji padalinių kaštų skirstymo ciklai. Mūsų aptariamu atveju iš tikrųjų tiek ūkio, tiek transporto skyrius teikė patarnavimus ir administracijai, todėl paskirstant jų išlaidas administracijai turi būti priskiriama atitinkama šių skyrių kaštų dalis, nepriklausomai nuo to, kad visos administracijos išlaidos tuo metu jau yra paskirstytos. Laipsniško pakartotinio metodo taikymą iliustruojantis pavyzdys pateiktas 8 (3.3) schemoje. Pavyzdyje nurodytų padalinių kitiems padaliniams teikiamų paslaugų (jų kaštų) proporcijos pateiktos 6 (3.3) lentelėje.

Kaip matyti iš 6 (3.3) lentelės, ūkio skyrius 2 proc. savo išlaidų skyrė paslaugoms teikti administracijai, transporto skyriaus 2 proc. išlaidų skirta paslaugoms teikti administracijai, dar 5 proc. – ūkio skyriui. Atitinkamu dydžiu sumažėjo gamybiniam bei pardavimo padaliniams priskiriamos ūkio bei transporto skyrių išlaidos, palyginti su anksčiau nagrinėtu atveju. Kaip remiantis šiais duomenimis skirstomi padalinių kaštai, parodyta 7 (3.3) lentelėje.



8 (3.3) schema. Laipsniško pakartotinio kaštų paskirstymo metodo taikymo pavyzdys

6 (3.3) lentelė

Padalinių teikiamų paslaugų kaštų proporcijos

Padalinys	Bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniams tenkančių kaštų, skirtų jiems teikti paslaugas, dydis, %			Gamybiniam ir pardavimo padaliniams tenkančių kaštų, skirtų jiems teikti paslaugas, dydis, %	
	Administra- cijai	ūkio skyriui	transporto skyriui	gamybiniam padaliniui	pardavimo padaliniui
Administracija	-	16	20	28	36
Ūkio skyrius	2	-	31	38	29
Transporto skyrius	2	5	-	40	53

7 (3.3) lentelė

Padalinių kaštų paskirstymas

Nr.	Kaštus skirstantis padalinys (skirstomų kaštų suma, Lt)	Bendriesiems ir paslaugas teikiantiems padaliniams tenkantys kaštai, skirti jiems teikti paslaugas, Lt			Gamybiniam ir pardavimo padaliniams tenkantys kaštai, skirti jiems teikti paslaugas, Lt	
		Administracijai	ūkio skyriui	transporto skyriui	gamybiniam padaliniui	pardavimo padaliniui
1	2	3	4	5	6	7
1-asis paskirstymo etapas						
1.1.	Administracija (25 000)	-	4 000 (25 000 × 16 %)	5 000 (25 000 × 20 %)	7 000 (25 000 × 28 %)	9 000 (25 000 × 36 %)
1.2.	Ūkio skyrius (60 000 + 4 000 = 64 000)	1 280 (64 000 × 2 %)	-	19 840 (64 000 × 31 %)	24 320 (64 000 × 38 %)	18 560 (64 000 × 29 %)
1.3.	Transporto skyrius (45 000 + 5 000 + 19 840 = 69 840)	1 397 (69 840 × 2 %)	3 492 (69 840 × 5 %)	-	27 936 (69 840 × 40 %)	37 015 (69 840 × 53 %)
2-asis paskirstymo etapas						
2.1.	Administracija (1 280 + 1 397 = 2 677)	-	428 (2 677 × 16 %)	535 (2 677 × 20 %)	750 (2 677 × 28 %)	964 (2 677 × 36 %)
2.2.	Ūkio skyrius (3 492 + 428 = 3 920)	78 (3 920 × 2 %)	-	1 215 (3 920 × 31 %)	1 490 (3 920 × 38 %)	1 137 (3 920 × 29 %)
2.3.	Transporto skyrius (535 + 1 215 = 1 750)	35 (1 750 × 2 %)	87 (1 750 × 5 %)	-	700 (1 750 × 40 %)	928 (1 750 × 53 %)
3-asis paskirstymo etapas						
3.1.	Administracija (78 + 35 = 113)	-	18 (113 × 16 %)	22 (113 × 20 %)	32 (113 × 28 %)	41 (113 × 36 %)
3.2.	Ūkio skyrius (87 + 18 = 105)	2 (105 × 2 %)	-	31 (105 × 31 %)	41 (105 × 38 %)	32 (105 × 29 %)
3.3.	Transporto skyrius (22 + 31 = 53)	1 (53 × 2 %)	3 (53 × 5 %)	-	22 (53 × 40 %)	29 (53 × 53 %)
4-asis paskirstymo etapas						
4.1.	Administracija (2 + 1 = 3)	-	-	-	1	2
4.2.	Ūkio skyrius (3 + 0 = 3)	-	-	-	2	1
4.3.	Transporto skyrius (0)	-	-	-	-	-
Iš viso					62 291	67 709

Kaip matyti, šioje lentelėje pateikti net keturi padalinių kaštų skirstymo etapai. Šiuo atveju tiek etapų reikia norint galutinai paskirstyti administracijos, ūkio bei transporto skyrių išlaidas, nes kiekviename etape šie padaliniai tam tikras kaštų sumas priskiria ir vienas kitam. Iš lentelės matyti, kad *pirmajame skirstymo etape* visiškai paskirsčius pradinės administracijos išlaidas (25 000 Lt), atliekant tolesnius skirstymo žingsnius, administracijai vėl priskirta 1 280 Lt ūkio skyriaus išlaidų (žr. lentelės 3 skilties ir 1.2 eilutės sankirtą) bei 1 397 Lt transporto skyriaus išlaidų (žr. lentelės 3 skilties ir 1.3 eilutės sankirtą).

Šios administracijai priskirtos sumos turi būti paskirstytos visiems kitiems padaliniais *antrajame kaštų skirstymo etape*. Administracijai priskirta 2 677 Lt (1 280 Lt + 1 397 Lt) išlaidų suma paskirstoma kitiems padaliniais tomis pačiomis proporcijomis (žr. 6 (3.3) lentelę), kaip buvo paskirstyti administracijos kaštai pirmajame skirstymo etape. Ūkio skyriui, kaip ir administracijai, *pirmajame skirstymo etape* paskirsčius visus savo kaštus bei iš administracijos gautą išlaidų sumą (iš viso – 64 000 Lt), jam dar priskiriami transporto skyriaus kaštai – 3 492 Lt (žr. lentelės 4 skilties ir 1.3 eilutės sankirtą). Šią sumą vėl reikia paskirstyti padaliniais, kuriems ūkio skyrius teikė paslaugas (administracijai, transporto skyriui, gamybiniam ir pardavimo padaliniais) – tai daroma *antrajame kaštų skirstymo etape*. Po pirmojo kaštų skirstymo etapo administracijai bei ūkio skyriui priskirti nauji kaštai negali būti palikti šiuose padaliniuose, nes galiausiai absoliučiai visi kaštai turi būti priskirti gamybos ir pardavimo padaliniais, o per juos – pagamintų bei parduotų produktų savikainai, nes šiuo atveju kalbame apie *produktų įmonės (pilnosios) savikainos* apskaičiavimą.

Antrajame kaštų skirstymo etape administracijai paskirsčius turėtą išlaidų sumą (2 677 Lt) jai vėl priskiriama 78 Lt ūkio skyriaus išlaidų (žr. lentelės 3 skilties ir 2.2 eilutės sankirtą) bei 35 Lt transporto skyriaus išlaidų (žr. lentelės 3 skilties ir 2.3 eilutės sankirtą). Šias sumas vėl reikia paskirstyti visiems kitiems padaliniais, todėl būtinas *trečiasis kaštų skirstymo etapas*. Tas pats pasakytina ir apie ūkio skyrių: *antrajame skirstymo etape* paskirsčius visus iš administracijos bei transporto skyriaus gautus kaštus, ūkio skyriui vėl buvo priskirta 88 Lt transporto skyriaus (nes šio skyriaus kaštai paskirstomi vėliau nei ūkio skyriaus) kaštų (žr. lentelės 4 skilties ir 2.3 eilutės sankirtą). Ši suma turi būti vėl perskirstyta padaliniais, kuriems ūkio skyrius suteikė paslaugas, *trečiajame skirstymo etape*. Šiame etape daromi analogiški anksčiau aptartiems administracijos, ūkio bei transporto skyrių kaštų skirstymo veiksmai. Atlikus šiuos veiksmus administracijai ir ūkio skyriui dar tenka po 3 Lt padalinių, kurie jiems teikė paslaugas, išlaidų; šios išlaidos perkeliamos į *ketvirtąjį skirstymo etapą* (žr. lentelės 2 skilties ir 4.1 bei 4.2 eilučių sankirtas). Šiame etape likę nepaskirstyti kaštai (iš viso 6 Lt) supaprastintu būdu, t. y. nebeskaidant litų iki sudedamųjų dalių – centų, paskirstomi gamybiniam ir pardavimo padaliniais – po 3 Lt kiekvienam (žr. lentelės 6 ir 7 skilčių bei 4.1 ir 4.2 eilučių sankirtas). Visas šis skirstymo procesas apibendrintai parodytas ir 8 (3.3) schemoje.

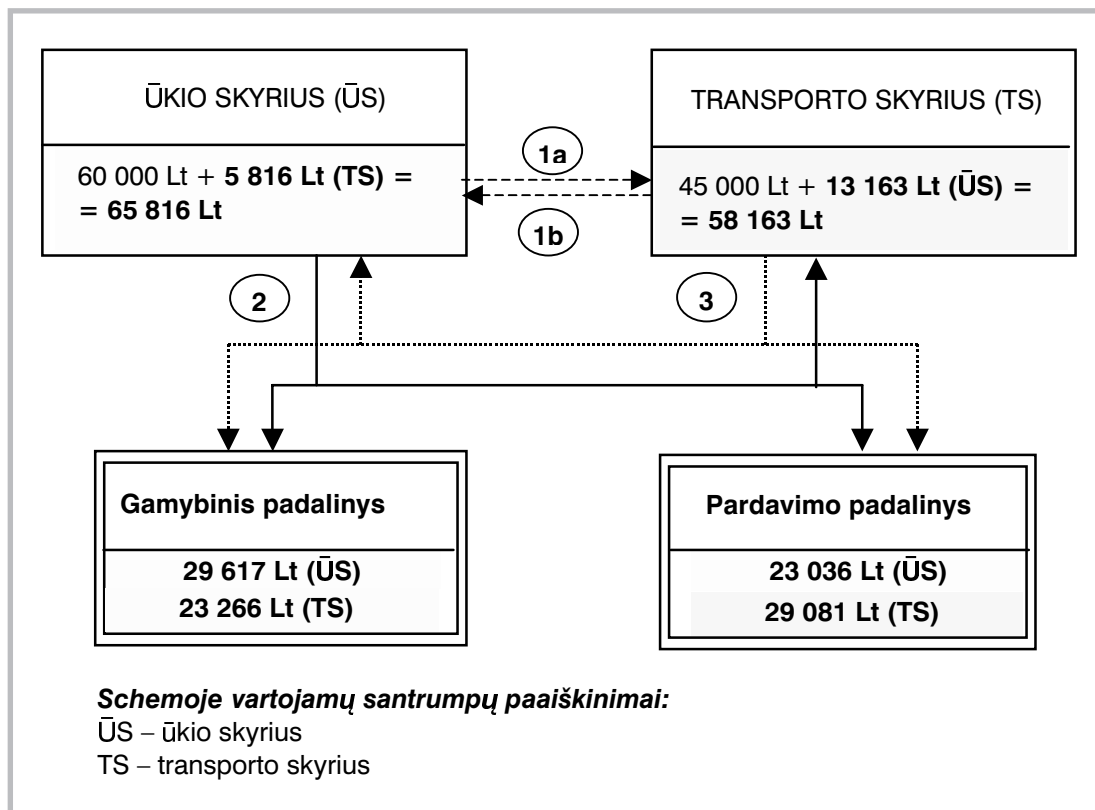
Kadangi taip skirstėme kaštus turėdami omenyje, kad kalkuliuojama produktų pilnoji savikaina, gamybiniam padaliniui priskirtos administracijos, ūkio bei transporto skyrių išlaidos būtų paskirstomos gamybiniame padalinyje pagamintiems (ir per aptariamą laikotarpį pradėtiems, bet dar nebaigtiems gaminti) produktams. Pardavimo padaliniui priskirtos išlaidos atitinkamai būtų paskirstomos parduotiems (ir per aptariamą laikotarpį pradėtiems pardavinėti, pvz., reklamuoti, bet dar neparduotiems) produktams.

Nors laipsniškas pakartotinis metodas yra tikslesnis už paprastą laipsnišką metodą, juo labiau – už tiesioginį kaštų paskirstymo būdą, vis dėlto jį taikant reikia daugiau darbo sąnaudų, dėl to kartais gali būti pažeistas buhalterinės apskaitos optimalumo principas. Tačiau niekas negalėtų pasakyti, iki kokio tikslumo vertėtų kartoti aptartus kaštų paskirstymo etapus, t. y. kiek jų turėtų būti. *Tokį patį tikslumą, skirstant padalinių kaštus, leidžia pasiekti ir kitas kaštų paskirstymo metodas – matricinis.*

Matricinis kaštų paskirstymo metodas

Matricinis kaštų paskirstymo metodas (angl. *Matrix allocation method, Cross allocation method, Linear algebra method*) taikomas norint paskirstyti įmonės padalinių išlaidas, įvertinant padalinių abipusiškai teikiamas paslaugas ir joms tenkančius kaštus. Šis metodas, kaip ir prieš tai aptartas *laipsniškas pakartotinis*, leidžia įmonės bendrujų bei

gamybiniams padaliniais paslaugas teikiančių padalinių kaštus priskirti vienu kitiems, jeigu jie vienas kitam teikia kokias nors paslaugas.



9 (3.3) schema. Matricinio kaštų paskirstymo metodo pavyzdys

9 (3.3) schemoje pateiktas naujas pavyzdys: du įmonės bendrieji padaliniai – ūkio ir transporto skyriai – teikia paslaugas gamybiniam ir pardavimo padaliniams, taip pat vienas kitam. Tokiu atveju ūkio skyrius visiems padaliniams, kuriems teikė paslaugas, turi paskirstyti ne tik savo paties padarytus kaštus, bet ir jam transporto skyriaus priskirtą atitinkamą išlaidų sumą. Analogiški veiksmai turi būti atliekami su transporto skyriaus padarytais bei jam priskirtais ūkio skyriaus kaštais. *Taikant matricinį paskirstymo metodą, prieš skirstant bendrųjų bei gamybiniais padaliniams paslaugas teikiančių padalinių kaštus kitiems padaliniams, pirmiausia apskaičiuojama kiekvieno padalinio paskirstytina kaštų suma, įvertinant padalinių teikiamas tarpusavio paslaugas ir joms tenkančius kaštus.* Pavyzdyje aptariamų ūkio ir transporto skyrių vienas kitam teikiamų paslaugų kaštų priskyrimas parodytas 1a ir 1b rodyklėmis, o šių skyrių kaštų sumų priskyrimas konkrečioms padaliniams pateiktas 8 (3.3) lentelėje.

Toliau pateikti 9 (3.3) schemoje ir 8 (3.3) lentelėje aptariamo pavyzdžio duomenys, reikalingi padalinių išlaidoms paskirstyti:

Ūkio skyriaus (ŪS) veikla:

– turėtų padalinio išlaidų suma per mėnesį – 60 000 Lt;

– kitiems padaliniams suteiktų paslaugų (ir joms tenkančių išlaidų) proporcijos: transporto skyriui – 20 proc.; gamybiniam padaliniui – 45 proc.; pardavimo padaliniui – 35 procentai. Pagal šias proporcijas ūkio skyriaus kaštai bus skirstomi padaliniams, kuriems jis teikė paslaugas.

Bendrujų padalinių išlaidų paskirstymas

Nr.	Rodiklis	Bendrujų padalinių išlaidos		Išlaidų priskyrimas padaliniams, kuriems buvo suteiktos paslaugos	
		ūkio skyriaus	transporto skyriaus	gamybiniam padaliniui	pardavimo padaliniui
1	1	2	3	4	5
2	Bendrujų padalinių išlaidos prieš įvertinant abipusiškai suteiktų paslaugų kaštus, Lt	60 000	45 000	–	–
3	Ūkio skyriaus išlaidų paskirstymas, Lt	(65 816)	13 163 (65 816 × 20 %)	29 617 (65 816 × 45 %)	23 036 (65 816 × 35 %)
4	Transporto skyriaus išlaidų paskirstymas, Lt	5 816 (58 163 × 10 %)	(58 163)	23 266 (58 163 × 40 %)	29 081 (58 163 × 50 %)
5	Iš viso, Lt	0	0	52 883	52 117

Transporto skyriaus (TS) veikla:

– turėtų padalinio išlaidų suma per mėnesį – 45 000 Lt;
 – kitiems padaliniams suteiktų paslaugų (ir joms tenkančių išlaidų) proporcijos: ūkio skyriui – 10 proc.; gamybiniam padaliniui – 40 proc.; pardavimo padaliniui – 50 procentų. Pagal šias proporcijas transporto skyriaus kaštai bus skirstomi padaliniams, kuriems jis teikė paslaugas.

Ūkio ir transporto skyrių kaštai šiuo atveju skirstomi tokiu nuoseklumu:

1. *Apskaičiuojamos ūkio ir transporto skyrių paskirstytinų išlaidų sumos*, įvertinant vieno kitam suteiktas paslaugas ir joms tenkančius kaštus (skirstoma ne tik paties padalinio turėtų kaštų suma, bet ir priskiriamos skyriaus, kuris jam teikė paslaugas, išlaidos):

1.1. Sudaroma lygčių sistema su dviem nežinomaisiais – x_1 (ūkio skyriaus paskirstytinų išlaidų suma) ir x_2 (transporto skyriaus paskirstytinų išlaidų suma):

$$x_1 = 60\,000 \text{ Lt (ŪS išlaidos)} + 0,1 \times x_2 \text{ (TS išlaidų dalis, priskirta ūkio skyriui)}$$

$$x_2 = 45\,000 \text{ Lt (TS išlaidos)} + 0,2 \times x_1 \text{ (ŪS išlaidų dalis, priskirta transporto skyriui)}$$

1.2. Ūkio ir transporto skyrių paskirstytinų išlaidų sumų (x_1 ir x_2) apskaičiavimas:

$$x_1 = 60\,000 \text{ Lt} + 0,1 \times (45\,000 \text{ Lt} + 0,2 \times x_1) = 60\,000 \text{ Lt} + 0,1 \times 45\,000 \text{ Lt} + 0,02 \times x_1 = 64\,500 \text{ Lt} + 0,02 \times x_1 ; 0,98 \times x_1 = 64\,500 \text{ Lt}$$

$$x_1 \text{ (ūkio skyriaus paskirstytinų išlaidų suma)} = \mathbf{65\,816 \text{ Lt}}$$

$$x_2 = 45\,000 \text{ Lt} + 0,2 \times 65\,816 \text{ Lt} = 45\,000 \text{ Lt} + 13\,163 \text{ Lt}$$

$$x_2 \text{ (transporto skyriaus paskirstytinų išlaidų suma)} = \mathbf{58\,163 \text{ Lt}}$$

Kaip ūkio ir transporto skyriai apskaičiuotas paskirstytinas kaštų sumas priskiria vienas kitam bei gamybiniam ir pardavimo padaliniams, kaip minėta, parodyta 8(3.3) lentelėje.

2. *Ūkio skyriaus paskirstytinos išlaidos (65 816 Lt) paskirstomos transporto skyriui ir gamybiniam bei pardavimo padaliniams.* Paskirstoma daugiau šio skyriaus išlaidų (65 816 Lt), nei jis padarė vykdydamas savo veiklą, nes iš karto paskirstoma ir šiam skyriui priskirta transporto skyriaus išlaidų dalis (5 816 Lt). Ūkio skyriaus išlaidos bei jam

priskirta transporto skyriaus išlaidų suma paskirstoma transporto skyriui (13 163 Lt), gamybiniam padaliniui (29 617 Lt) ir pardavimo padaliniui (23 036 Lt). Šis skirstymo žingsnis parodytas 9(3.3) schemoje 2 rodykle.

3. *Transporto skyriaus paskirstytinos išlaidos (58 163 Lt) paskirstomos ūkio skyriui ir gamybiniam bei pardavimo padaliniams.* Paskirstoma daugiau šio skyriaus išlaidų (58 163 Lt), nei jis padarė vykdydamas savo veiklą, nes iš karto skirstoma jam priskirta ūkio skyriaus išlaidų dalis (13 163 Lt). Transporto skyriaus išlaidos bei jam priskirta ūkio skyriaus išlaidų suma paskirstomos ūkio skyriui (5 816 Lt), gamybiniam padaliniui (23 266 Lt) ir pardavimo padaliniui (29 081 Lt). Šis skirstymo žingsnis parodytas 9(3.3) schemoje 3 rodykle.

Taigi matricinis padalinių kaštų paskirstymo metodas leidžia įvertinti įmonės bendrųjų bei gamybiniam padaliniams paslaugas teikiančių padalinių tarpusavio paslaugas, priskiriant joms tenkančius kaštus. Taip garantuojamas tikslus kaštų paskirstymas. Kuomet kalkuluojama produktų įmonės (pilnoji) savikaina, gamybiniam padaliniui priskirtos ūkio ir transporto skyrių išlaidos paskirstomos gamybiniam padalinyje pagamintiems (ir per aptariamą laikotarpį pradėtiems, bet dar nebaigtiems gaminti) produktams. Pardavimo padaliniui priskirtos išlaidos atitinkamai paskirstomos parduotiems (ir per aptariamą laikotarpį pradėtiems pardavinėti, pvz., reklamuoti, bet dar neparduotiems) produktams.

Veikla pagrįsta kaštų apskaita

Paskirstant padalinių veiklos išlaidas tiems padaliniams, kuriems jie teikė paslaugas, bei produktams, kuriuos gaminant ar parduodant tie padaliniai dalyvavo, *sprendžiamas itin sudėtingas klausimas: pagal kokius kaštų paskirstymo kriterijus tas išlaidas geriausia paskirstyti.* Norint teisingai paskirstyti padalinių veiklos kaštus, reikia taikyti tokius kaštų paskirstymo kriterijus, kurie kuo geriau išreikštų skirstomų kaštų indėlį į objektus, kuriems tie kaštai priskirtini. Dažnai įmonėse skirstant kaštus taikomi kriterijai, visiškai neatspindintys realaus kaštų indėlio į objektus, kuriems jie priskirtini, o neteisingai paskirsčius kaštus ir informaciją apie juos pateikus vadovams bei vadybininkams, šie gali priimti klaidingus sprendimus dėl produktų gamybos bei jų pardavimo ar kitokios įmonės vykdomos veiklos. Tokiais atvejais sunku tikėtis racionalių vadybos sprendimų, nes vadovai paprasčiausiai negali žinoti įmonės ir jos padalinių veiklos išlaidų tikrosios paskirties bei jų realaus indėlio į įmonėje vykstančius procesus.

Ad rem!

IŠLAIDŲ DAUGIALYPIŠKUMAS

Išlaidos:

- įmonės turto sumažėjimas, patiriamas siekiant įgyvendinti įmonės trumpalaikius ar ilgalaikius tikslus;
- jei daromos racionaliai ir su nauda (tampa sąnaudomis), padeda įmonei uždirbti pelno, o daromos nenaudingai didina įmonės nuostolius;
- negali būti begalinės, nes, panaudojus išteklius vieniems tikslams, jų jau nebe galima panaudoti kitiems;
- jei panaudojamos netinkamai, didina įmonės nuostolius;
- yra piniginė įmonės išteklių, sunaudotų kuriems nors tikslams, išraiška;
- ūkinės veiklos finansinio rezultato sumažėjimas, pasireiškiantis pinigų ar kito turto sumažėjimu.

Faktas

Klaidingą kaštų paskirstymą ir netinkamą jo rezultatų vertinimą iliustruoja toliau pateiktas pavyzdys. Tarkime, įmonės gamybinei veiklai, kuri vykdoma dviejuose gamybiniuose padaliniuose – A ir B, vadovauja vadovų ir vadybininkų personalas, kurio darbo užmokesčio išlaidos per mėnesį – 10 000 Lt. Šias vadybos išlaidas reikia paskirstyti abiem gamybiniais padaliniais. Pagal įmonės pasirinktą politiką šios išlaidos paskirstomos padaliniams atsižvelgiant į tai, kiek kuris pagamina produkcijos, ją išreiškiant gamybine savikaina, t. y. taikant visiškai *nekoreliatyvų (labai silpnai su veikla susijusį) paskirstymo kriterijų*. Tarkime, kad sausio ir vasario mėnesiais A ir B padaliniai kartu pagamino 100 000 Lt vertės produkcijos (skaičiuojant gamybine savikaina). Sausio mėn. abiejuose padaliniuose pagamintos produkcijos vertė vienoda – po 50 000 Lt, tačiau vasario mėn. A padalinio pagamintos produkcijos vertė buvo tik 20 000 Lt, o B padalinio – 80 000 Lt. Vadybos kaštų paskirstymas šiuo atveju parodytas 9(3.3) lentelėje.

9 (3.3) lentelė

Vadybos išlaidų paskirstymas gamybiniais padaliniams pagal jų pagamintos produkcijos apimtį (išreikštą gamybine savikaina)

Mėnuo	A padalinio pagamintos produkcijos gamybinė savikaina, Lt	B padalinio pagamintos produkcijos gamybinė savikaina, Lt	A padaliniui priskirta vadybos išlaidų suma, Lt	B padaliniui priskirta vadybos išlaidų suma, Lt
1	2	3	4	5
Sausis	50 000	50 000	5 000 (10 000 × 50 000 / 100 000)	5 000 (10 000 × 50 000 / 100 000)
Vasaris	20 000	80 000	2 000 (10 000 × 20 000 / 100 000)	8 000 (10 000 × 80 000 / 100 000)

Kaip matyti iš lentelės 4 ir 5 skilčių, kadangi vasario mėnesį A padalinys pagamino tik 20 000 Lt vertės produkcijos, jam priskirta 2 000 Lt vadybos išlaidų, o B padaliniui – 8 000 Lt, nes šis pagamino keturis kartus daugiau. Tačiau A padalinys vasario mėn. pagamino gerokai mažiau produkcijos nei sausį, kadangi tuo metu jis turėjo rimtų organizacinių problemų, dėl kurių tam tikrą laiką buvo visiškai sustojusi gamyba. Kad išspręstų šias problemas, už gamybinę veiklą atsakingi vadovai bei vadybininkai skyrė šio padalinio veiklai gerokai daugiau savo laiko ir pastangų nei B padaliniui, kuriam viskas ėjosi labai sklandžiai, todėl jis ir pagamino atitinkamai daugiau produkcijos, ir vadovams bei vadybininkams apskritai beveik nereikėjo kištis. Tačiau, skirstant kaštus, būtent A padaliniui priskirta daug mažiau vadybos išlaidų nei B padaliniui, nors iš tikrųjų turėjo būti atvirkščiai. Kaip matote, *dėl tokio paskirstymo gautas visiškai iškreiptas gamybinių padalinių veiklos vaizdas: kuo A padaliniui blogiau (realiai vertinant jo situaciją), tuo jam geriau (sprendžiant iš jam priskirtų vadybos kaštų sumos)*. Remdamasi tokiais paskirstymo rezultatais įmonės vadovybė net norėdama negalėtų įvertinti šių padalinių veiklos sėkmingumo ir priimti bent kiek pagrįstų sprendimų.

Kadangi kaštų paskirstymo kriterijų parinkimas yra labai svarbus klausimas, darantis tiesioginę įtaką visų įmonėse daromų kaštų teisingam paskirstymui, vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos specialistai gana ilgai ieškojo ir tebeieško, kaip kuo geriau išspręsti šį klausimą. Deja, išspręsti šios problemos vieną kartą ir visiems laikams, kad viskas tiktų visiems gyvenimo atvejams, tikriausiai nepavyks niekada, nes juk kiekvienas kad ir labai tobulas kaštų paskirstymo modelis vis dėlto tėra labai sudėtingos įmonių veiklos informacinis

atspindys, kuris visuomet šiek tiek skirsis nuo realios įmonės ir joje vykstančių procesų. XX amžiaus pabaigoje buvo sukurtas šiuo metu pažangiausiu laikomas kaštų apskaitos bei paskirstymo metodas – **veikla pagrįsta kaštų apskaita** (angl. *Activity-based Costing* – ABC). Jis plačiai taikomas šiuolaikines vadybos ir kaštų apskaitos sistemas naudojančiose įmonėse. **Šio kaštų apskaitos metodo esminę nuostatą galima išreikšti taip: poreikis parduoti pirkėjams tam tikrus produktus sukelia poreikį juos gaminti, parduoti ir atitinkamai vykdyti kitas reikalingos veiklos rūšis, o vykdant papildomą veiklą reikia tam tikrų papildomų kaštų.** Todėl visi įmonėje daromi kaštai siejami su tam tikrų veiklų vykdymu. Taikant veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodą, įvairių įmonės veiklos rūšių išlaidos, kurios nėra tiesioginės gaminamų produktų atžvilgiu (todėl jų negalima priskirti produktams tiesiogiai), įtraukiamos į apskaitą pagal veiklas, kurias vykdant yra padaromos, ir paskirstomos objektams, kuriems tos veiklos buvo vykdomos – padaliniam arba produktams. Šiuo atveju kaštai skirstomi taikant *koreliatyvius (tiesiogiai su veikla susijusius) paskirstymo kriterijus* – veiklų kaštų nešėjus (angl. *Activity cost drivers*). Koreliacinis ryšys tarp tokių kriterijų ir kalkuliavimo objektų, kuriems paskirstomi kaštai, taikant šį būdą turi būti labai glaudus.

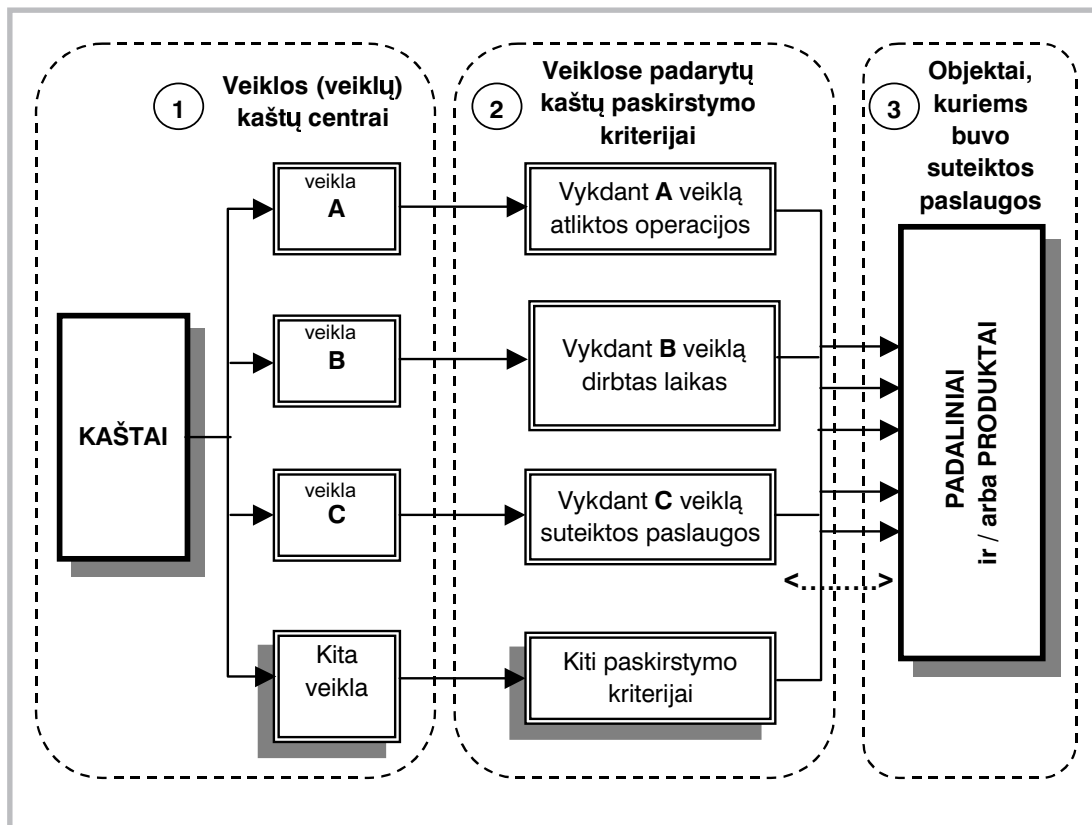
Kadangi taikant aptariamą metodą visi netiesioginiai produktų atžvilgiu kaštai įtraukiami į apskaitą pagal įmonėje vykdomas tam tikras veiklas, pirmiausiai reikia susitarti, kas turi būti laikoma *veikla*. **Veikla šiuo atveju laikomos įmonėje atliekamos tam tikros viena-rūšės operacijos ar darbai, reikalingi produktams sukurti, pagaminti, parduoti ar kitoms įmonei reikalingoms funkcijoms atlikti.** Pavyzdžiui, įmonėje atskiromis veiklomis galima laikyti žaliavų pirkimą, atsargų sandėliavimą, gamybinių įrenginių priežiūrą, parduodamų prekių reklamą, parduotų prekių pristatymą pirkėjams, įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą, teisinių paslaugų teikimą įmonei ir panašiai. *Priklausomai nuo įmonės organizacinės struktūros ir veiklos pobūdžio, vieną veiklą gali vykdyti vienas įmonės struktūrinis padalinys arba keletas jų, o gali būti, kad viename padalinyje vykdomos kelios veiklos (tuomet buhalterinėje vadybos ir kaštų apskaitoje gali būti net kuriami menami padaliniai).* Tarkime, kuriant įmonės prekių reklamas dalyvauja ne tik reklamos, bet ir maketavimo skyriaus darbuotojai, darantys reklaminių skelbimų maketus. Įmonės buhalterinę apskaitą gali tvarkyti ne tik pačios buhalterijos darbuotojai, bet ir sandėlininkai: jie tvarko sandėliuose saugomų atsargų apskaitą, bei kitų padalinių darbuotojai: jie išrašo pirminius apskaitos dokumentus (pvz., sąskaitas faktūras) ar atlieka kitokius pirminius apskaitos darbus, kurių rezultatais naudojasi buhalterijos darbuotojai. Lygiai taip pat, priklausomai nuo konkrečių aplinkybių, vienas padalinys gali vykdyti keletą skirtingų veiklų. Tarkime, nedidelėje leidybos įmonėje viename gamybiniame padalinyje gali būti atliekami tekstų surinkimo, jų kalbos redagavimo ir maketavimo darbai, kurie, be abejo, laikomi atskiromis veiklomis. *Vadybos aspektu svarbu, kad kiekvienai savarankiškai veiklai vykdyti būtų suformuotas realus ar bent jau menamas atsakomybės centras, kurio vadovas būtų atsakingas už veiklos, kuriai jis vadovauja, užduočių atlikimą bei racionalų tos veiklos kaštų darymą.* Kokias veiklas, vertinant vadybos aspektu, laikyti savarankiškoms, priklauso nuo daugelio konkrečios įmonės aplinkybių.

Įmonėje vykdomų veiklų kaštų apskaitos ir paskirstymo objektams (produktams bei padaliniam), kuriems tos veiklos buvo vykdomos, esmė pavaizduota 10 (3.3) schemeje.

Schemeje pateiktų kaštų apskaitos ir paskirstymo etapų paaiškinimas:

1. Visi netiesioginiai produktų atžvilgiu kaštai (kurie tiesiogiai neiškaičiuojami į produktų savikainą) įtraukiami į apskaitą pagal įmonėje vykdomas veiklas (pagal jas vykdančius realius ar menamus atsakomybės centrus), kurias vykdant jie yra daromi.

2. Kiekvienos veiklos išlaidos turi būti skirstomos pagal tinkamai parinktus atitinkamus koreliatyvius paskirstymo kriterijus, kuo tiksliau ir teisingiau atspindinčius veiklos kaštų indėlių į objektus, kuriems ta veikla buvo skirta.



10 (3.3) schema. Kaštų paskirstymas taikant veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodą

3. Veiklų išlaidos pagal pasirinktus koreliatyvius kriterijus paskirstomos objektams, kuriems ta veikla buvo vykdoma: padaliniais (jeigu toji veikla skirta įmonės padaliniais) arba produktams (jeigu veikla, kurios išlaidos skirstomos, skirta produktams).

Produktams skirtų veiklų kaštai paskirstomi iš karto produktams, bet ne padaliniais. Pavyzdžiui, įmonėje derinami gamybiniai įrenginiai, vykdant šią veiklą per mėnesį padaryta 4 000 Lt išlaidų. Per tą patį mėnesį atlikta 40 tipinių gamybos įrenginių derinimo operacijų, todėl galima sakyti, kad vienai derinimo operacijai tenka vidutiniškai po 100 Lt išlaidų. Žinoma, kad A gaminio partijai pagaminti (tarkime, partiją sudaro 100 vnt.) reikia atlikti dvi įrenginių derinimo operacijas. Tokiu atveju A gaminio partijai būtų priskirta 200 Lt (2 operacijos × 100 Lt) derinimo veiklos išlaidų, o į kiekvieno A gaminio vieneto savikainą tokiu atveju būtų įskaičiuota po 2 Lt įrenginių derinimo veiklos išlaidų (200 Lt : 100 vnt.).

Veiklų, kurios skirtos ne produktams, bet tam tikriems įmonės padaliniais, kaštus pirmiausia reikia paskirstyti padaliniais, kuriems vykdant veiklą buvo suteikta paslaugų. Pavyzdžiui, įmonės ūkio skyriaus viena iš veiklų – patalpų valymas, t. y. šio skyriaus darbuotojai valo visų įmonės padalinių patalpas. Per mėnesį turėta 2 000 Lt valymo veiklos išlaidų. Jos paskirstomos padaliniais, kuriems ši paslauga teikiama, pagal valomų patalpų plotą, išreikštą eksploataciniais intensyvumo matavimo vienetais (*sutartiniais* išvalyto ploto matais) – kvadratiniais metrais. Sutartinis matavimo vienetas turi būti naudojamas, kadangi skirtingos patalpos valomos nevienodu intensyvumu, pavyzdžiui, 1 kvadratinis metras (kv. m.) įmonės koridoriaus ploto pagal valymo intensyvumą gali būti prilyginamas 3 kv. m. pardavimo skyriaus patalpų ir galbūt kokiems 5 kv. m.

direktoriaus kabineto, kuriame apskritai labai mažai kas vaikšto, ploto. Bendras valomų patalpų plotas – 1 000 sutartinių kv.m. Kadangi valymo veikla (ir tos veiklos išlaidos) labai priklauso nuo valomo patalpų ploto, tai koreliatyvus valymo kaštų paskirstymo kriterijus šiuo atveju ir bus valomų patalpų plotas, išreikštas sutartiniais kvadratiniais metrais. Jeigu, tarkime, įmonės pardavimo padalinys turi 200 sutartinių kv.m. ploto patalpas, tai šiuo atveju jam priskiriama 400 Lt valymo veiklos išlaidų (2 000 Lt : 1 000 kv. m × 200 kv. m).

Aptardami veiklas, kurių kaštai paskirstomi padaliniais, kuriems tos veiklos buvo skirtos, bet ne produktams, grįžkime prie 9(3.3) lentelėje nagrinėto gamybinės veiklos vadybos kaštų paskirstymo gamybiniais padaliniais pavyzdžio. Čia parodyta, kad įmonėje vykdomos gamybinės veiklos vadybos kaštai buvo paskirstyti gamybiniais padaliniais – A ir B – pritaikius nekoreliatyvų paskirstymo kriterijų – padalinių pagamintos produkcijos kiekį, jį išreiškiant gamybine savikaina. Dabar aptarkime šį pavyzdį pritaikydami veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodą. Vadybą vertinant kaip savarankišką veiklą, jos kaštus geriausia paskirstyti taikant koreliatyvų kriterijų – vadovų dirbtą laiką, kurį galima išreikšti įvairiais mato vienetais, pavyzdžiui: valandomis (esant reikalui, sutartinėmis valandomis) ar net ir procentais. Tarkime, įmonės gamybinei veiklai vadovaujantis personalas (kurio darbo užmokesčio kaštus mes turime paskirstyti), sprenddamas įvairius gamybinių padalinių – A ir B – veiklos klausimus, skyrė tiek darbo laiko: sausio mėn. – 40 proc. A padaliniui ir 60 proc. – B padaliniui, o vasario mėn. – 70 proc. A padaliniui (nes jame buvo kilę rimtų organizacinių problemų) ir tik 30 proc. – B padaliniui. Vadybos kaštų paskirstymas pagal šiuos duomenis pateiktas 10(3.3) lentelėje.

10 (3.3) lentelė

Vadybos išlaidų paskirstymas gamybiniais padaliniais pagal jų veiklos klausimams spręsti skirtą darbo laiką

Mėnuo	Skirta vadovų darbo laiko A padaliniui	Skirta vadovų darbo laiko B padaliniui	A padaliniui priskirta vadybos išlaidų suma, Lt	B padaliniui priskirta vadybos išlaidų suma, Lt
1	2	3	4	5
Sausis	40 %	60 %	4 000 (10 000 × 40 / 100)	6 000 (10 000 × 60 / 100)
Vasaris	70 %	30 %	7 000 (10 000 × 70 / 100)	3 000 (10 000 × 30 / 100)

Nuo įmonėje vykdomų veiklų pobūdžio priklauso vykdant tas veiklas padarytų išlaidų paskirstymas. Tačiau ne visuomet paprasta įmonėse tinkamai nustatyti savarankiškas veiklas bei parinkti jų kaštams paskirstyti taikytinus koreliatyvius kriterijus. Tai, be abejo, priklauso nuo konkrečių kiekvienoje įmonėje susidariusių aplinkybių. Visas įmonėse vykdomas veiklas galima sutartinai suskirstyti į tokias toliau aptariamas grupes.

* **Su produktų vienetų gamyba ir pardavimu susijusios veiklos.** Tokios veiklos susijusios su produkto gaminamų ar parduodamų vienetų kiekiu, pavyzdžiui: tai gali būti pagamintų produktų pakavimo, parduotų prekių pristatymo pirkėjams ir panašios veiklos. Tokių veiklų išlaidų suma priklauso nuo pagamintų ar parduotų produktų vienetų kiekio.

* **Su produktų partijų (serijų) gamyba susijusios veiklos.** Šio tipo veiklos susijusios su produktų partijų (serijų) gamyba ir tų veiklų išlaidos priklauso ne nuo gaminamų produktų vienetų kiekio, bet nuo jų partijų (serijų) skaičiaus, pavyzdžiui: tai gali būti gamybinių įrenginių parengimo, suderinimo prieš pradėdant gaminti naują gaminių partiją (seriją) ir panašios veiklos. Todėl šių veiklų išlaidos ir paskirstomos gaminamos produkcijos partijoms ar serijoms.

* **Su produktų rūšių gamyba ar gamybos procesų vykdymu susijusios veiklos.** Tokio pobūdžio veiklų paskirtis yra užtikrinti tam tikros rūšies produktų gamybą ar gamybos proceso vykdymą apskritai, pavyzdžiui: tai gali būti gaminių konstravimo bei projektavimo, įvairios inžinerinės bei technologinės veiklos. Šių veiklų išlaidos priklauso nuo gaminamų produktų rūšių ar vykdomų gamybos procesų kiekio, todėl jos yra paskirstomos gaminamos produkcijos rūšims bei įmonėje vykdomiems gamybos procesams.

* **Su visos įmonės funkcionavimu susijusios veiklos.** Tokio pobūdžio veiklos reikalingos visos įmonės funkcionavimui palaikyti, todėl jų išlaidos beveik nepriklauso nuo gaminamų bei parduodamų produktų kiekio, jų rūšių ar panašių veiksmų, pavyzdžiui: įmonės vadybos, teisinių paslaugų teikimo įmonei, buhalterinės apskaitos tvarkymo ir panašiai. Tokių veiklų išlaidos, pasirinkus tinkamus paskirstymo kriterijus, paskirstomos visiems įmonės padaliniais, kuriems buvo suteiktos paslaugos vykdant tas veiklas. Tarkime, buhalterinės apskaitos tvarkymo išlaidos gali būti paskirstomos padaliniais pagal jų vykdomos veiklos apskaitai skiriamą laiką.

Įmonėje vykdomų veiklų išlaidos paskirstomos objektams, kuriems tos veiklos buvo skirtos: iš karto produktams (jeigu buvo vykdomos produktams, jų partijoms gaminti ar parduoti) arba įmonės padaliniais (jeigu buvo skirtos padaliniais, bet ne produktams, ir šiems kaštų priskirti iš karto negalima). Taip veiklų kaštai skirstomi atsižvelgiant į tai, kokias paslaugas vykdant atitinkamą veiklą gavo vieni ar kiti objektai (produktai arba padaliniai). Paslaugas gavusiems padaliniais priskirtos atitinkamų veiklų išlaidos gali būti skirstomos iki produktų, įskaičiuojant jas į produktų savikainą arba ne. Tai priklauso nuo to, kokios apimties produktų savikainos rodikliai yra apskaičiuojami. *Jeigu kalkuluojama produktų pilnoji savikaina, į ją tam tikru būdu turi būti įskaičiuoti visų įmonėje vykdomų veiklų kaštai. Veiklų kaštai gali būti skirstomi iki konkrečių produktų pereinant keletą etapų, priklausomai nuo to, koks yra tų veiklų sąryšis su tam tikrais gaminamais ar parduodamais produktais.* Pavyzdžiui, produktų kokybės tikrinimo (techninės kontrolės) veiklos išlaidas galima susieti su produktais (ar jų partijomis) atsižvelgiant į duomenis, kokių produktų (jų partijų) kokybė tikrinta, taigi šios veiklos išlaidos galėtų būti iš karto įskaičiuotos į atitinkamų produktų (jų partijų) savikainą. Tačiau, tarkime, įmonės vadybos ar buhalterinės apskaitos tvarkymo išlaidos tipiniu atveju negali būti iš karto paskirstytos produktams, nes neturi su jais jokio bent kiek racionaliau nustatomo ryšio, na, nebent kažkiek savo darbo laiko, taigi ir veiklos išlaidų, kuris nors padalinys skiria konkretiems produktams gaminti, pavyzdžiui: leidybos įmonės buhalterijos darbuotojai recenzuoja knygos, kurią dabar skaitote, rankraštį. Todėl tokios įmonės bendrųjų padalinių veiklų išlaidos, taikant kurį nors iš aptartų padalinių kaštų paskirstymo metodų – *tiesioginį, laipsnišką (laipsnišką pakartotinį) ar matricinį*, pirmiausia paskirstomos padaliniais, kuriems suteiktos atitinkamos paslaugos. Tokiu atveju veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodas kombinuojamas su pasirinktu vienu iš minėtų kaštų paskirstymo būdų. Toks derinimas pasireiškia tuo, kad įmonės vadovybės, bendrųjų bei gamybiniais padaliniais paslaugas teikiančių padalinių vykdomų veiklų kaštai, taikant *tiesioginį, laipsnišką (laipsnišką pakartotinį) ar matricinį* metodą, paskirstomi padaliniais, kuriems buvo suteiktos paslaugos, pagal pasirinktus koreliatyvius (skirstomų veiklų kaštų indėlių į kalkuliavimo objektus geriausiai atspindinčius) paskirstymo kriterijus. Tik po to, perėjus keletą skirstymo etapų, kaip aptarta 5 (3.3) schemeje, jeigu reikia, šios išlaidos bus įskaičiuotos į konkrečių gaminamų bei parduodamų produktų savikainą.

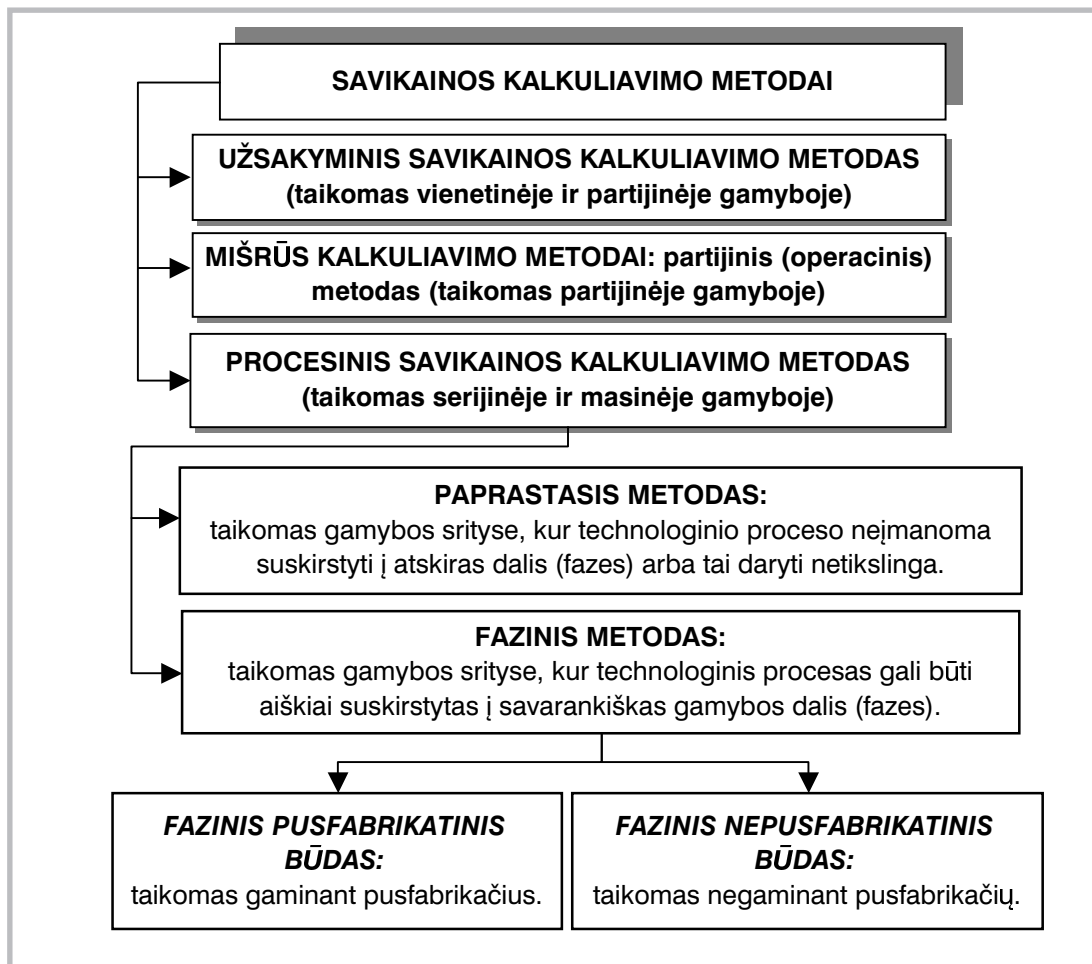
Kadangi veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodas skirtas įmonės veiklų kaštams įtraukti į apskaitą bei tiems kaštams paskirstyti objektams, kuriems tos veiklos buvo vykdomos, šis metodas, kalkuluojant produktų savikainą, yra derinamas su atitinkamu produktų savikainos kalkuliavimo metodu. Įmonėse taikomų gaminamų bei parduodamų produktų savikainos kalkuliavimo metodų esmę aptarsime nagrinėdami sekantį klausimą.

3.3.3. Produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo tradicinių ir mišrių metodų esmė

Įmonėse, gaminant produktus, taikomi labai įvairūs technologiniai procesai, įvairiai organizuojama ir gamyba, taikomi skirtingi vadybos modeliai, todėl ir kaštų apskaitoje taikomi metodai įvairiose įmonėse labai skiriasi. Šie metodai tinka ir prekybos įmonių atliekamų pirkimų prekių perpardavimų savikainai kalkuliuoti. *Kokius savikainos kalkuliavimo būdus įmonėms taikyti, apskaičiuojant gaminamų produktų savikainą finansinių ataskaitų rinkiniui (išoriniam) parengti, nenustato nei kokie nors tarptautiniai, nei mūsų šalyje galiojantys apskaitos ir ataskaitų rengimo reglamentai.* Taip ir turi būti, nes, kaip žinote, įmonės rengiamose finansinėse ataskaitose (nekalbant apie turto ir jo priklausomumo parodymą) turi būti pateikiamas įmonės veiklos ataskaitinio laikotarpio rezultatas (uždirbtas pelnas arba patirtas nuostolis), kurį apskaičiuojant iš per tą laikotarpį uždirbtų pajamų atimamos visos tas pajamas uždirbant patirtos sąnaudos. Tačiau finansinių ataskaitų informacijos vartotojams nėra svarbi konkrečių įmonėje gaminamų produktų savikaina, juo labiau – jai apskaičiuoti taikoma produktų savikainos kalkuliavimo metodika. Be to, tiek viena, tiek kita yra įmonės komercinė (gamybinė) paslaptis, kurios viešai prieinamose finansinėse ataskaitose negalima atskleisti. Tačiau kiekvienoje įmonėje atliekamų *gamybos procesų vadybos bei kaštų kontrolės tikslais* būtina gana tiksliai žinoti ne tik per metus pagamintų produktų savikainos bendrą sumą, bet ir nustatyti konkrečių produktų (produkcijos ar suteiktų paslaugų) savikainą. Todėl ją ir būtina kalkuliuoti taikant tam tikrus metodus, kuriuos, atsižvelgdama į produktų gamybos sąlygas, pasirenka pati įmonė.

Kad ir kokia būtų įmonėse taikomų savikainos kalkuliavimo būdų įvairovė, **visos produktų savikainos kalkuliavimo sistemos grindžiamos dviem konceptualiais savikainos kalkuliavimo metodais: užsakyminiu ir procesiniu.** Šie savikainos kalkuliavimo metodai dažnai dar vadinami *tradiciniais*, nes jie yra seniausiai įvairių šalių įmonėse naudojami konceptualūs kalkuliavimo būdai ir *visos praktikoje taikomos produktų savikainos kalkuliavimo sistemos vienaip ar kitaip grindžiamos šiais metodais.* Kitaip sakant, produktų savikainos kalkuliavimo sistema kiekvienoje įmonėje, savaime suprantama, yra priderinama prie joje vykstančių vadybos, organizacinių bei technologinių procesų, tačiau pats savikainos kalkuliavimas visada remiasi vienu iš minėtų savikainos kalkuliavimo metodų, kuriuos dar būtų galima įvardyti *savikainos kalkuliavimo koncepcijomis ar požiūriais*, nes šie metodai įgyvendinami taikant įvairius dar detalesnius kalkuliavimo metodus bei būdus (žr. 11 (3.3) schemą).

Užsakyminio ar procesinio savikainos kalkuliavimo metodo pasirinkimą iš esmės sąlygoja organizaciniai bei technologiniai gamybos procesų ypatumai. Tokiose įmonėse, kuriose produkcija gaminama (arba paslaugos teikiamos) pagal individualius užsakymus, kuomet kiekvienam užsakovui reikia pagaminti tam tikrą produktą (vienetinį arba tam tikrą kiekį, pavyzdžiui, penkiolika vienodų stalų, kurie yra nestandartiniai ir kurių įmonė anksčiau negamino ir nenumato gaminti ateityje), reikia vieno užsakymo savikainą apskaičiuoti atskirai nuo kitų užsakymų savikainos, todėl ir taikomas **užsakyminis savikainos kalkuliavimo metodas.** Įmonėse, kurios gamina tam tikrus kiekius daugiau ar mažiau standartinės produkcijos ar teikia standartinės paslaugas, nesiorientuodamos į konkretaus užsakovo individualius reikalavimus, taikomas **procesinis savikainos kalkuliavimo metodas**, nes tokiais atvejais reikia apskaičiuoti ne konkrečių užsakymų, bet gaminamų standartinių produktų savikainą. Jeigu skirstytume šiuos savikainos kalkuliavimo metodus pagal jų taikymą tam tikruose gamybos tipuose, **užsakyminis kalkuliavimo metodas naudojamas vienetinėje ir partijinėje gamyboje, o procesinis kalkuliavimo metodas taikomas serijinėje ir masinėje gamybose.** Pačių gamybos tipų plačiau neaprašinėsime, nes ne jie yra mūsų

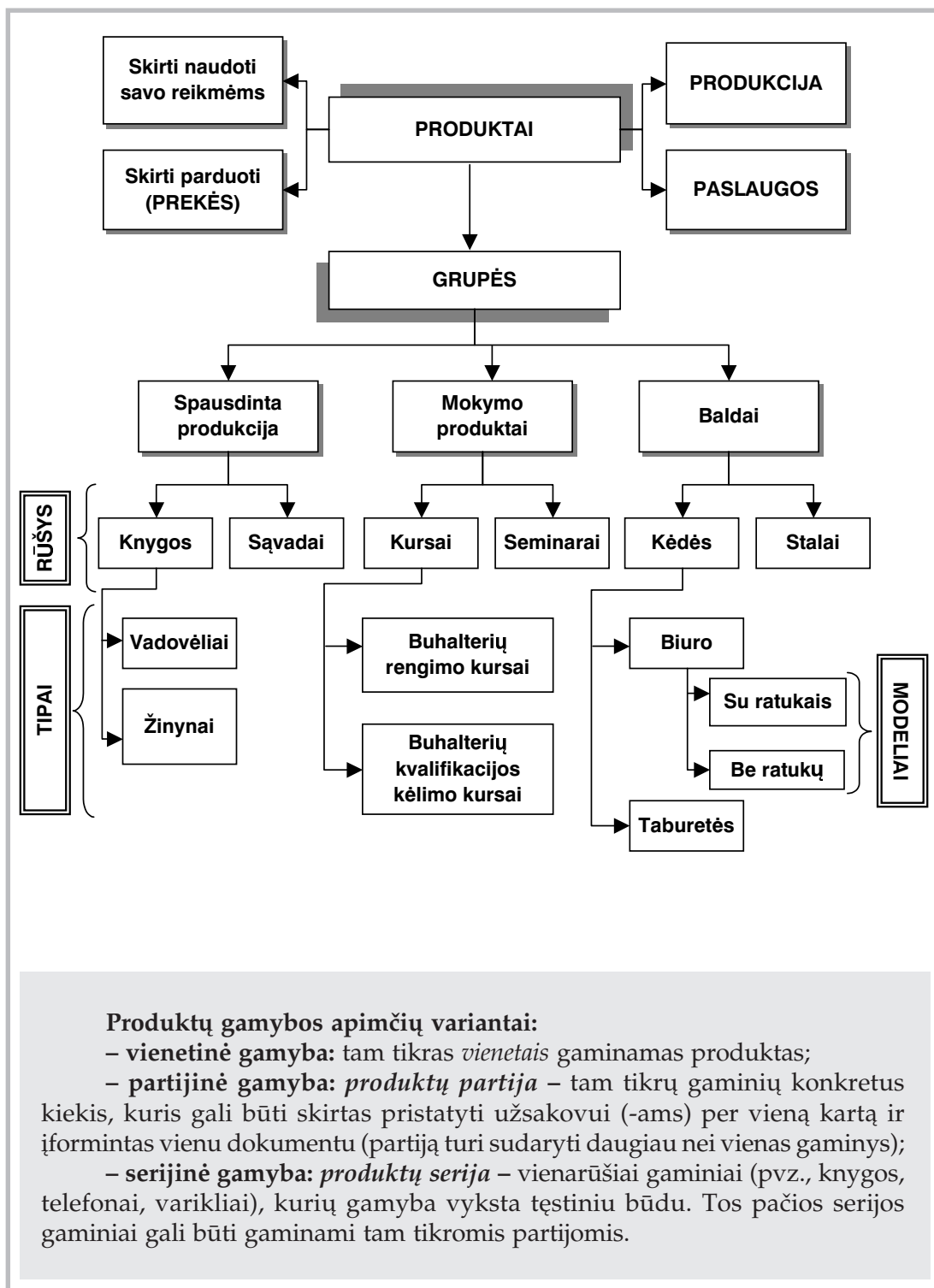


11 (3.3) schema. Produktų savikainos kalkuliavimo metodai

objektas. Tik paaiškinsime, kad produktų **partija** laikomas konkretus tam tikrų gaminių kiekis, kuris gali būti skirtas, pavyzdžiui, pristatyti užsakovui per vieną kartą ir įformintas vienu dokumentu (partiją visuomet sudaro daugiau nei vienas gaminy). O produktų **serija** įvardijami *vienarūšiai* gaminiai, pavyzdžiui, knygos, telefonai, varikliai ir kt., kurių gamyba vyksta tęstiniu būdu. Taigi, *tos pačios serijos gaminiai gali būti gaminami tam tikromis partijomis*. Tai atspindėta 12 (3.3) schemeje.

Kartais įmonėse diegiamos tokios savikainos kalkuliavimo sistemos, kurioms būdingi ir vieno, ir kito metodo bruožai. Taip yra todėl, kad technologiniai procesai būna labai įvairūs ir vienareikšmiškai priskirti jų vienam ar kitam gamybos tipui dažnai neįmanoma. Pavyzdžiui, norint išleisti jūsų dabar skaitomą knygą, pirmiausia autoriams reikėjo pagal atskirą užsakymą parengti leidyklai *vienetinį* knygos rankraštį. Vėliau tą rankraštį atitinkamų leidyklos padalinių darbuotojai, atlikdami standartines operacijas, turėjo suredaguoti ir sumaketuoti – parengti taip pat *vienetinį* šios knygos maketą. Knygos maketas buvo perduotas spaustuvei, t. y. buvo pirktas šios knygos visos partijos spausdinimo tam tikru tiražu paslauga bei popierius, sunaudotas knygai atspausdinti.

Tokius *mišraus savikainos kalkuliavimo atvejus (jie taikomi partijinėje gamyboje)* aptarsime klausimo pabaigoje.



12 (3.3) schema. Produktų gamybos variantai

Tačiau vis dėlto gana dažnai kaip tinkamiausią tam tikrų gaminamų produktų savikainos kalkuliavimo metodą galima aiškiai išskirti *užsakyminių* arba *procesinių* metodą. Šie metodai iš esmės skiriasi produktų gamybos išlaidų apskaita ir jų priskyrimo gaminamų (pagamintų) produktų savikainai būdais. Produktų savikainą kalkuliuojant užsakyminiu metodu, atskirai vedama su kiekvieno užsakymo vykdymu susijusių išlaidų apskaita ir visos tokios išlaidos priskiriamos tam tikrų užsakymų savikainai, neatsižvelgiant į tai, kurį ataskaitinį laikotarpį tos išlaidos padarytos. Taikant procesinį savikainos kalkuliavimo metodą, padarytų gamybos išlaidų apskaita vedama remiantis gamybos technologiniais procesais, po to šios išlaidos priskiriamos vykdant atitinkamą gamybos procesą per tam tikrą laikotarpį pagamintiems bei nebaigtiems gaminti produktams.

Užsakyminis produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo metodas

Taikant užsakyminį savikainos kalkuliavimo metodą, gamybos išlaidų kalkuliavimo objektas yra gamybinis užsakymas. Priklausomai nuo įmonių vykdomos veiklos, užsakymą gali sudaryti vienas individualus ar net unikalus gaminys (dažnai tai būna koks nors stambus gaminys, pavyzdžiui: laivas, lėktuvas, pramoninis įrenginys, pastatas, taip pat kokia nors paslauga, tarkime, vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos sistemos įdiegimas įmonėje, ir pan.) arba produktų partija (dažniausiai nedidelė), serija arba grupė. Kaip jau minėjome, užsakyminis metodas tinka toms įmonėms, kuriose produktai gaminami ne tam tikrą laikotarpį didesniais ar mažesniais srautais (partijomis), bet pagal konkrečius gamybinius užsakymus. Užsakyminį metodą taikančioms įmonėms būdinga gana didelė produktų, kurių dauguma nesikartoja, įvairovė. Todėl tokie produktai dažniausiai būna sudėtingi, juos sudaro daug skirtingų detalių, o į gamybos procesą dažnai įeina gana daug iš esmės skirtingų gamybinių operacijų. Tokio pobūdžio įmonėse vykdant užsakymus neretai dalyvauja įvairių padalinių skirtingos specializacijos bei kvalifikacijos darbuotojai. Užsakyminis metodas dėl minėtų savybių taikomas laivų statyklose, leidyklose, aviacijos, statybos, baldų gamybos, įvairių unikalių mašinų gamybos bei kitose tokiu principu dirbančiose įmonėse. Taip pat šis metodas labai plačiai taikomas paslaugas teikiančiose įmonėse, pavyzdžiui: konsultavimo bei audito įmonėse, reklamos bei nekilnojamojo turto pardavimo agentūrose, automobilių remonto dirbtuvėse ir daugelyje kitų įmonių. Šiuo atveju užsakymu laikoma užsakovui teikiama individuali paslauga, paslaugų grupė arba vykdant užsakymą atliekamas atitinkamų darbų kompleksas. Pavyzdžiui, audito įmonėse užsakymu bus laikomas kiekvienos įmonės metinio finansinių ataskaitų rinkinio auditas, automobilių remonto įmonėse – kiekvienas automobilio remontas ir panašiai. Tiek perdirbimo, tiek paslaugų įmonėse užsakyminio metodo taikymo principai yra lygiai tokie patys. Vykdomų užsakymų kaštų apskaitos skirtumus lemia tik paties užsakymo, kaip išlaidų kalkuliavimo objekto, vykdymo organizaciniai bei technologiniai ypatumai.

Išorinių užsakymų (kurių vartotojai yra tretieji asmenys – kitos įmonės arba pavieniai asmenys) *vykdymo pagrindas dažniausiai būna su užsakovu sudaryta sutartis* dėl tam tikrų darbų atlikimo, produkcijos pagaminimo bei jos pristatymo užsakovui ir panašiai. Su užsakovu sudarytoje sutartyje apibrėžiami užsakymui keliami reikalavimai, specifikacija (detalus aprašymas), apimtis, darbų atlikimo terminai ir aptariamoms kitoms abiem šalims svarbios sąlygos. Tačiau įmonėse lygiai taip pat gali būti atliekami ir *vidiniai* užsakymai, kuomet vienas tos pačios įmonės padalinys užsako darbus iš kito padalinio, pavyzdžiui, patalpų remonto paslaugas teikiančios įmonės darbuotojai administracijos užsakymu gali atlikti ir savo įmonės patalpų remontą, kurio savikainą įmonei

taip pat būtina žinoti. Kitas pavyzdys – mūsų aptartos įmonės „Apskaita“ maketavimo skyrius periodiškai gauna žurnalų redakcijų užsakymus sumaketuoti atitinkamą vieno ar kito žurnalo numerį, todėl tokie šio skyriaus darbai yra laikomi atskirais užsakymais. Tiek vykdant išorinius, tiek vidinius įmonės užsakymus jų išlaidų apskaita vedama vadovaujantis tais pačiais principais, todėl toliau nagrinėdami užsakyminio metodo taikymą mes neatsižvelgsime į šį aspektą, t. y. metodo taikymą aptarinėsime nepaisydami to, ar vykdomi išorinių užsakovų ar savo įmonės vidiniams poreikiams tenkinti skirti užsakymai.

Norint taikyti užsakyminį savikainos kalkuliavimo metodą, produkcijos gamyba ar paslaugų teikimas turi atitikti tam tikras sąlygas. Pirmiausia turi būti aiškiai apibrėžta kiekvieno užsakymo vykdymo pradžia ir pabaiga, taip pat turi būti galimybė vieno užsakymo vykdymą ir jo tiesiogines išlaidas atskirti nuo kitų užsakymų vykdymo bei jų išlaidų patiriant palyginti nedidelių darbo sąnaudų. Galima teigti, kad pagrindinė užsakyminio savikainos kalkuliavimo metodo taikymo sąlyga yra galimybė apskaitoje gana nesunkiai išskirti pagal tam tikrą užsakymą gaminamo vienetinio gaminio ar gaminių grupės (arba užsakovui teikiamos paslaugos ar paslaugų komplekso) išlaidas ir taip apskaičiuoti konkretaus užsakymo vykdymo savikainą. **Užsakymo savikainą sudaro visos su jo vykdymu susijusios išlaidos, daromos nuo pat užsakymo vykdymo pradžios** (pavyzdžiui, užsakytų gaminių projektavimo bei konstravimo) **iki visiško užsakymo užbaigimo ir pagamintų gaminių ar atliktų darbų perdavimo užsakovui** (pavyzdžiui: pagamintų gaminių nugaBenimo užsakovui, jų sumontavimo pas užsakovą, instaliavimo bei išbandymo).

Taikant užsakyminį metodą, kalkuliuojama vykdomo užsakymo, kaip visumos, savikaina, nesvarbu, ar tas užsakymas – vieno unikalaus produkto, keliasdešimties ar dar daugiau vienuoliktų gaminių gamyba. Buhalterinės apskaitos požiūriu nesvarbu, ar išlaidos apskaičiuojamos vienam ar dviem, ar dvidešimčiai produkto vienetų pagaminti, nes, norint apskaičiuoti vieno gaminio savikainą, tereikia bendrą išlaidų sumą padalyti iš užsakymą sudarančių gaminių kiekio. Antra vertus, šito dažniausiai nė nereikia daryti: jeigu įmonė gavo užsakymą pagaminti trisdešimt ar penkiasdešimt vienetų gaminių, tai jų visuma yra tarsi vienas produktas. Taigi, jeigu pagal vieną užsakymą gaminama, tarkime, penkiasdešimt vienetų gaminių, bus kalkuliuojama jų bendro kiekio pagaminimo savikaina, nes ji ir bus šio užsakymo savikaina. Taip daryti logiška, nes tuomet žymiai paprasčiau įvairias išlaidas, pavyzdžiui, daromas projektuojant tuos gaminius bei rengiantis juos gaminti, priskirti visam užsakymui. Pavyzdžiui, įmonė turinti 10 filialų įvairiuose miestuose, iš baldų gamybos įmonės užsakė 50 vienetų stelažų, skirtų prekėms laikyti. Tokio užsakymo savikaina baldų įmonėje bus kalkuliuojama užsakyminiu metodu. Šio užsakymo išlaidas sudarys stelažų projektavimo ir pasirengimo gamybai darbai, kai baldininkai suderins visas gamybos priemones taip, kad jos būtų būtent šiems stelažams gaminti. Paskui bus pagamintas visas užsakytas minėtų baldų kiekis. Pats stelažų gamybos procesas greičiausiai būtų organizuotas taip, kad pirmiausia būtų pagamintos visų stelažų sudedamosios dalys, o vėliau visi baldai būtų surenkami, – taigi jų visuma bus gaminama kaip vienas produktas. Buhalteriams nesvarbu, koku būdu bus organizuotas gamybos procesas, nes jie šiuo atveju visus 50 stelažų laikys vienu užsakymu ir kalkuliuos būtent jo savikainą, o ne kiekvieno gaminamo stelažo savikainą atskirai, – juk daug darbų bus daroma visam užsakymui įvykdyti, o ne vienam stelažui pagaminti. Vieno stelažo, įeinančio į minėtą užsakymą, savikainą bus galima apskaičiuoti bendras užsakymo vykdymo išlaidas dalijant iš pagamintų stelažų skaičiaus:

$$\text{Gaminio vidutinė savikaina} = \frac{\text{Bendra užsakymo savikaina (Lt)}}{\text{Užsakymą sudarančių gaminių kiekis (vnt.)}}$$

Užsakyminiu savikainos kalkuliavimo metodu gali būti kalkuliuojama ir labai didelio gaminių kiekio savikaina: pavyzdžiui, spaustuvei gavus užsakymą išspausdinti knygą 50 000 egzempliorių tiražu, viso šių knygų tiražo gamyba spaustuvėje bus įtraukiama į apskaitą kaip vienas užsakymas. Tokio užsakymo vykdymo kaštus (t. y. viso knygos tiražo spausdinimo kaštus) padalijus iš išspausdintų knygų kiekio gali būti apskaičiuota vidutinė vienos knygos spausdinimo savikaina (šito gali prireikti nustatant knygos pardavimo kainą).

Kad vykdomų užsakymų išlaidas būtų galima registruoti apskaitoje ir kausti šiuos duomenis atskirai pagal kiekvieną užsakymą, kiekvienam vykdomam užsakymui turi būti suteiktas jį identifikuojantis numeris (kodas). Šie užsakymų kodai naudojami apskaitoje surašant pirminius apskaitos dokumentus, kuriuose fiksuojamos atitinkamam užsakymui vykdyti padarytos išlaidos. *Vadybos ir kaštų apskaitoje kiekvienam užsakymui skiriama ir atskira analitinė sąskaita, kurioje registruojamos ir kaupiamos būtent to užsakymo vykdymo išlaidos.* Pati užsakymų kodavimo sistema priklauso nuo kiekvienos įmonės buhalterinės apskaitos organizavimo ypatumų.

Kaip minėjome, taikant užsakyminį savikainos kalkuliavimo metodą, padarytos išlaidos priskiriamos atitinkamų užsakymų savikainai nepriklausomai nuo to, kiek laiko vykdomas užsakymas. Užsakymas gali būti atliktas greitai (pavyzdžiui, klientui suteikti nesudėtingą teisinę konsultaciją galima ir per pusvalandį ar valandą), tačiau kartais jo vykdymas gali trukti savaitę, mėnesį ar gal net keletą metų (taip būna vykdant itin stambios apimties ilgalaikius užsakymus, pavyzdžiui: statant laivus, tiesiant kelius, statant netipinius sudėtingų konstrukcijų pastatus). Stambūs ar ilgai trunkantys užsakymai paprastai suskaidomi į sudėtinę dalis – *subužsakymus*. Dažniausiai juos iš užsakymų išskiria inžinieriai arba technologai, nustatydami tam tikrus vieno ar kito produkto gamybos etapus, kurie gali būti vertinami kaip baigtiniai, pavyzdžiui: pastato pamatų paklojimas, jo montavimas, elektros linijų tiesimas, apdaila, aplinkos sutvarkymas ir panašiai. Beje, kiekvienas šių darbų gali būti atliekamas iš karto keliuose pastatuose, jeigu jų statyba laikoma vienu užsakymu. Tuomet kelių vienam užsakymui priskiriamų pastatų pamatų klojimas irgi gali būti laikomas vienu subužsakymu. Tai svarbus užsakyminio metodo bruožas, nes dideli užsakymai dažnai vykdomi ilgiau nei vienerius metus, dar dažniau jų vykdymo laikas nesutampa su finansiniais metais (jeigu vykdomi ir trumpesnę laiką, nebūtinai pradedami finansinių metų pradžioje).

Užsakymų atžvilgiu **tiesioginės išlaidos**, pavyzdžiui, tiesiogiai tam tikram užsakymui vykdyti naudojamos žaliavos ir medžiagos bei tiesiogiai užsakymą vykdančių darbuotojų darbo užmokestis, iš karto priskiriamos konkreitiems užsakymams, kuriuos vykdant jos ir yra padarytos. Kadangi neretai užsakymą atlieka įvairių padalinių skirtingos kvalifikacijos darbuotojai, gaunantys skirtingą atlyginimą, svarbu tinkamai apskaičiuoti jų indėlį į užsakymo vykdymą. Tai svarbu ne tik norint teisingai apskaičiuoti paties užsakymo savikainą, bet ir teisingai įvertinti darbuotojų atliktą darbą bei tinkamai juos motyvuoti. Juk kiekvieno darbuotojo kokybiškai bei laiku atliktas darbas gali padėti sutaupyti ne tik jo paties, bet ir kitų vykdant užsakymą dirbančių darbuotojų darbo kaštus (o juk gali būti ir atvirkščiai!). Todėl vadybai naudinga kaštų apskaita pirmiausiai ir turi būti orientuota į tinkamą darbuotojų atliekamo darbo įvertinimą. Jeigu menedžmento apskaita būtų orientuota vien tik į kokius nors bendrus finansinius rodiklius, remdamiesi jos duomenimis vadovai ir vadybininkai paprasčiausiai negalėtų efektyviai vadovauti įmonėje atliekamiems darbams, taip pat ir užsakymų vykdymui, nes, kad ir kaip vertinsi, visur dominuoja svarbiausias – žmogiškasis – veiksnys. Norint efektyviai jį valdyti, visuomet reikia daryti įtaką konkreitiems darbuotojams, – juk negalima girti arba peikti viso cecho (suprantama, galima, tik vargu ar iš to būtų kokios nors naudos).

Ad rem!

Godulio didelės akys!

Jeigu vadybininkai mato tik pinigus, bet ne žmones, anksčiau ar vėliau jie bus nubausti!

Pinigai apakina, – tarė meistras. – Bet kuris troškimas sumaišo protą, o pernelyg didelis noras ką nors turėti uždeda mums antrankius. Čia aš jums norėčiau papasakoti tokią istoriją:

Viename didmiestyje gyveno žmogus, kuris be galo troško turėti daug pinigų.

Vieną dieną judrioje pėsčiųjų zonoje jis pritykino prie banko kurjerio ir apiplėšė jį.

Daugybei praeivių nupasakojus jo išvaizdą, jau po kelių minučių tas žmogus buvo suimtas.

– Kaip jums šovė į galvą mintis tiesiog žmonių akyse apiplėšti kurjerį? – klausė jo teisėjas.

– Kad aš mačiau tik pinigus. Žmonių aš net nepastebėjau, – atsakė plėšikas.

Lechleitner Norbert. Kitaip nei tikėtasi. - V.: Alma littera, 1999. P. 58.

Užsakymų atžvilgiu **netiesioginės išlaidos**, pavyzdžiui, vykdant užsakymus naudojamų gamybinių įrenginių bei patalpų eksploatavimo ir nusidėvėjimo kaštai, paskirstomos vykdomiems užsakymams (vienodo (po lygiai) paskirstymo būdu arba taikant pasirinktus koreliatyvius ar nekoreliatyvius paskirstymo kriterijus. Pavyzdžiui, įmonėje tuo pačiu metu vykdomi įvairūs užsakymai, tam naudojami tie patys gamybiniai įrenginiai. Jų nusidėvėjimo ir eksploatavimo kaštai per mėnesį sudaro 10 000 Lt ir jie turi būti paskirstomi visiems tą mėnesį vykdytiems užsakymams pagal, tarkime, tų įrenginių dirbtas valandas. Iš viso per mėnesį šie gamybiniai įrenginiai dirbo 1 000 val., taigi netiesioginių gamybinių kaštų (šiuo atveju įrenginių nusidėvėjimo ir eksploatavimo kaštų) paskirstymo užsakymams koeficientas bus 10 Lt/val. Įvertinus, kiek valandų gamybiniai įrenginiai buvo naudojami vienam ar kitam užsakymui atlikti, šios netiesioginės gamybinės išlaidos ir bus priskirtos konkrečioms užsakymams. Jeigu vykdant vieną iš užsakymų minėti įrenginiai dirbo, pavyzdžiui, 150 val., tai šiam užsakymui būtų priskirta 1 500 Lt įrenginių nusidėvėjimo ir eksploatavimo išlaidų. Netiesioginių išlaidų paskirstymo kriterijus reikia rinktis atsižvelgiant į paskirstomų kaštų pobūdį, siekiant kuo teisingiau išreikšti tokių kaštų indėlį į savikainos kalkuliavimo objektus (užsakymus ar jų sudedamąsias dalis). Geriausia, kiek tik leidžia aplinkybės, tokiais atvejais taikyti veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodą ir koreliatyvius paskirstymo kriterijus.

Užsakyminio metodo taikymas leidžia apskaičiuoti kiekvieno įmonėje vykdomo užsakymo savikainą, esant reikalui, ir pilnąją, kuomet užsakymams priskiriami ne tik gaminių, bet ir struktūriniai kaštai: įmonės administravimo, bendrųjų bei aptarnaujančių, taip pat pardavimų veiklą vykdančių padalinių išlaidos. Palyginus pilnąją tam tikro užsakymo savikainą su jo pardavimo kaina, gali būti nustatytas kiekvieno užsakymo pelningumas. Sukaupta informacija apie tam tikrų užsakymų vykdymo kaštus įmonėse neretai naudojama numatant būsimų analogiškų užsakymų savikainą, kartu ir nustatant jų kainą (juk užsakovui kaina, bent jau apytikslė, turi būti pasakoma dar prieš imantis vykdyti jo užsakymą).

Procesinis produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo metodas

Procesinis produktų savikainos kalkuliavimo metodas taikomas įmonėse, kuriose dėl gamybos organizavimo būdo racionaliau visas gamybos išlaidas priskirti vykdant tam tikrą gamybos procesą per tam tikrą laikotarpį (pavyzdžiui, per mėnesį) pagamintam visam produktų kiekiui, nei bandyti jas sieti su konkrečiais įmonės atliekamais užsakymais. **Taikyti procesinį savikainos kalkuliavimo metodą tinka įmonėse, kurių gamybinei veiklai būdingi tokie bruožai:**

- taikomi standartizuoti produktų gamybos technologiniai procesai,
- atliekama gamybos padalinių (procesų), o ne konkrečių gaminamų produktų išlaidų kontrolė,
- pavieniai gamybiniai užsakymai nedaro reikšmingos įtakos visam gamybiniam procesui,
- gaminamų produktų paklausa yra nuolatinė ar beveik stabili, todėl standartiniai gamybos procesai daugiau ar mažiau kartosis ir ateityje.

Įvertinus šias sąlygas galima teigti, kad procesinis metodas tinkamiausias naudingųjų išteklių gavybos, elektros energijos gamybos, naftos perdirbimo, plastmasės dirbinių gamybos, daugelio kitų chemijos bei statybinių medžiagų gamybos įmonėms. Taip pat šis savikainos kalkuliavimo metodas taikomas apskaičiuojant teikiamų paslaugų savikainą, pavyzdžiui, krovinių bei keleivių pervežimo įmonėse, kirpyklose bei įvairias kitas paslaugas teikiančiose įmonėse, kuriose vykdoma veikla atitinka procesiniam metodui taikyti reikalingas sąlygas.

Ad rem!

Procesinis metodas – „nematomas“

Alisa suabejojo ar nereikėjo ir jai pulti veidu į žemę, kaip tai padarė tie trys sodininkai, bet niekaip neprisiminė, kad būtų girdėjusi, jog šitaip sutinkamos procesijos. „Be to, kokia nauda iš procesijos, – pamanė ji, – jeigu visi žmonės gulėtų veidu į žemę ir nieko nematytų?“ Taip Alisa ir liko stovėti.

Levis Kerolis. Alisa stebuklų šalyje.

Taikant procesinį produktų savikainos kalkuliavimo metodą, **gamybos išlaidų apskaita vedama pagal gamybos procesus, kuriuos atliekant apdorojami produktai.** Tokiu atveju buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojama per laikotarpį (dažniausiai per mėnesį) padarytų atitinkamo gamybos proceso išlaidų suma, kuri po to specialiais būdais priskiriama per tą laikotarpį vykdant šį gamybos procesą apdorotiems (to apdoravimo rezultatas – iš dalies arba visiškai pagaminti produktai) produktams.

Priklausomai nuo gamybos pobūdžio gali būti taikomos dvi procesinio savikainos kalkuliavimo metodo rūšys: paprastasis ir fazinis produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo metodai (žr. 11(3.3) schemą). Jų taikymas priklauso nuo galimybės produktų gamybos technologinį procesą suskaidyti į atskiras savarankiškas gamybos stadijas (jos vadinamos *gamybos fazėmis*).

PAPRASTASIS PRODUKTŲ SAVIKAINOS KALKULIAVIMO METODAS taikomas tose gamybinėse įmonėse, kur technologinio proceso neįmanoma suskaidyti į atskiras dalis (gamybos fazes) arba to daryti netikslinga. Tai būdinga įmonėms, kuriose įvairūs produktai gaminami masiškai ir iš tos pačios žaliavos, technologinis gamybos procesas yra palyginti trumpas ir laikotarpio pabaigoje paprastai nesusidaro nebaigtos

gamybos likučių arba jų dydis per laikotarpį keičiasi nežymiai (pavyzdžiui, naudingųjų išteklių gavybos, kai kuriose chemijos bei statybinių medžiagų gamybos įmonėse, elektrinėse). Paprastasis procesinis metodas taikomas ir paslaugų sferoje, pavyzdžiui: informacines paslaugas teikiančiose įmonėse (skambučių centruose), kirpyklose, įvairiuose klientų aptarnavimo skyriuose ir panašiuose objektuose.

Taikant procesinį savikainos kalkuliavimo metodą, gaminamos produkcijos savikainai kalkuluoti dažnai naudojami tik du pagrindiniai išlaidų kalkuliaciniai straipsniai: tiesioginių žaliavų bei medžiagų išlaidos ir konversinės išlaidos. Žaliavos nuo medžiagų skiriasi tik vienu aspektu: žaliavomis laikytinos tam tikroje įmonėje nė karto neapdorotos materialinės vertybės, o medžiagomis – bent kartą, t. y. atliekant bent vieną technologinį procesą, toje įmonėje apdorotos žaliavos. Tačiau kadangi toks skirstymas į žaliavas ir medžiagas vadybos ir kaštų buhalterinėje apskaitoje yra labiau sutartinis nei turintis kokią nors didesnę ekonominę ar vadybinę prasmę dalykas, dažniausiai tokio pobūdžio išlaidoms registruoti skirtos buhalterinės sąskaitos ar kiti registrai turi bendrą pavadinimą – žaliavų ir medžiagų išlaidos.

Konversines išlaidas sudaro produkciją gaminančių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos ir visos kitos tiesioginės bei netiesioginės gamybinės išlaidos, patiriamos žaliavas bei medžiagas perdurbant į gatavą produktą. Taikant procesinį savikainos kalkuliavimo metodą, tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos savikainos kalkuliavimo tikslais atskirame kalkuliaciniame straipsnyje dažniausiai neregistruojamos, o sujungiamos su netiesioginėmis gamybinėmis išlaidomis į bendrą konversinių išlaidų straipsnį ir paskirstomos gaminamiems produktams pagal pasirinktą paskirstymo kriterijų. Tai jokiū būdu nereiškia, kad tiesioginių darbo užmokesčio išlaidų apskaita apskritai nevedama. Tiesiog šios išlaidos nėra priskiriamos produktams kaip savarankiškas išlaidų straipsnis, o sujungiamos su kitomis gamybinėmis išlaidomis į bendrą konversinių išlaidų straipsnį, nes darbo užmokesčio išlaidos dažniausiai sudaro nereikšmingą produktų savikainos sudedamąją dalį ir tiesioginiu būdu šias išlaidas įskaiciuoti į gaminamų produktų savikainą būna neracionalu. Tačiau paslaugų sferoje, kur procesinis metodas irgi taikomas, į suteiktų paslaugų savikainą įeinančių tiesioginio darbo užmokesčio bei žaliavų ar medžiagų išlaidų santykis yra visiškai kitoks nei gaminant materialią produkciją. Šitokiais atvejais darbo užmokesčio lyginamasis svoris kaštų sudėtyje dažniausiai būna gana didelis. Kartais teikiant paslaugas gali apskritai nebūti jokių žaliavų bei medžiagų išlaidų, o patiriama vien tik paslaugas teikiančių darbuotojų darbo užmokesčio kaštų. Todėl tokiu atveju tiesiogines darbo užmokesčio išlaidas reikia įskaiciuoti į teikiamų paslaugų savikainą kaip savarankišką išlaidų straipsnį, atskirai nuo kitų paslaugos gamybos proceso išlaidų. Kaip tai daroma, išsamiai nagrinėsime knygos antrajame tome, o dabar svarbu perprasti tik pačią aptartų kaštų įskaiciavimo į produktų savikainą esmę.

Per kurią nors laikotarpį (kaip minėjome, dažniausiai per mėnesį) vykstant tam tikram gamybos procesui padarytos gamybos išlaidos priskiriamos tuo pačiu laikotarpiu tuo procesu apdorotiems (pagamintiems) gaminiams. **Norint apskaiciuoti vykstant gamybos procesui pagamintų produktų vieneto savikainą, per laikotarpį padarytų gamybos proceso išlaidų suma dalijama iš per tą patį laikotarpį pagamintų gaminių (suteiktų paslaugų) vienetų skaičiaus.** Vidutinė produkto vieneto savikaina apskaičiuojama pagal tokią formulę:

$$\text{Produkto vieneto vidutinė savikaina} = \frac{\text{Per laikotarpį padarytos gamybos proceso išlaidos (Lt)}}{\text{Per laikotarpį atliekant tą procesą apdoroto (pagaminto) produkto kiekis (vnt.)}}$$

Jeigu per tam tikrą laikotarpį vykdant kuri nors gamybos procesą apdorota, pavyzdžiui, 500 gaminių ir padaryta 10 000 Lt gamybinių išlaidų, tai vieno apdoroto gaminio vidutinė savikaina bus 20 Lt (10 000 Lt : 500 vnt.). Toks apskaičiavimas tinka tuo atveju, jeigu per laikotarpį vykdant gamybos procesą gaminamas tam tikras kiekis to paties produkto: tuomet visos per tą laikotarpį padarytos tam tikro gamybos proceso išlaidos tenka pagamintam produkto kiekiui. Jeigu tą patį laikotarpį vykdant tą gamybos procesą gaminami du ar daugiau skirtingų produktų, jų atžvilgiu tiesioginės gamybinės išlaidos (pvz., tiesioginės žaliavos) priskiriamos atitinkamiems produktams tiesiogiai. Išlaidos, kurių tiesiogiai priskirti konkreitiems produktams negalima (t. y. netiesioginės išlaidos), paskirstomos gaminamiems produktams pagal pasirinktą išlaidų paskirstymo kriterijų. Pavyzdžiui, per mėnesį tuo pačiu gamybos procesu gaminami tam tikri kiekiai trijų skirtingų produktų. Gamybos metu padarytos tiesioginės žaliavų ir medžiagų išlaidos priskirtos kiekvienam produktui tiesiogiai. Taip pat padaryta 15 000 Lt konversinių (netiesioginių gamybinių) gamybos proceso kaštų, kuriuos reikia paskirstyti šiems produktams. Tarkime, šie kaštai bus paskirstomi pagal gamybos procesui vykti naudotų gamybos įrenginių atliktas sutartines standartines operacijas. Bendras tais gamybos įrenginiais per mėnesį atliktų standartinių operacijų skaičius – 3 000, taigi vienai atliktai operacijai tenka 5 Lt konversinių kaštų (15 000 Lt : 3 000 oper.). Jeigu gaminant vieną iš produktų, pavyzdžiui, produktą A (atitinkamą jo kiekį), buvo atlikta 400 standartinių operacijų, tai šiam produktui būtų priskirta 2 000 Lt konversinių išlaidų (5 Lt × 400 oper.).

Kaip jau minėjome, netiesioginės gamybinės išlaidos, įskaičiuojant jas į materialios produkcijos savikainą, apskaitos darbo optimizavimo tikslais gali būti sujungiamos su tiesioginėmis darbo užmokesčio išlaidomis bendrame *konversinių* išlaidų straipsnyje. Lygiai taip pat teikiant paslaugas daromos netiesioginės gamybinės išlaidos gali būti įtraukiamos į vieną kalkuliacinį straipsnį su teikiant paslaugas naudojamų žaliavų ir medžiagų išlaidomis. Tai priklauso nuo gamybos pobūdžio bei konkrečių gamybos organizavimo sąlygų, o svarbiausia – nuo tų išlaidų reikšmingumo gamyboje ir produktų savikainoje bei vadybos poreikių gauti tam tikrą informaciją. Paskirsčius gamybos proceso išlaidas apdorotiems (pagamintiems) produktams (visam per laikotarpį pagamintam jų kiekiui), norint apskaičiuoti produkto vieneto savikainą, tam tikram produktui priskirtas išlaidas reikia paprasčiausiai padalyti iš apdoroto (pagaminto) to produkto kiekio. Pavyzdžiui, vykdant gamybos procesą tuo pačiu laikotarpiu gaminami tam tikri kiekiai trijų produktų: A, B ir C. Per laikotarpį padarytos šio proceso konversinės išlaidos sudaro 15 000 Lt, iš kurių 4 000 Lt tenka A produktui pagaminti. Šio produkto per laikotarpį pagaminta 200 vnt., todėl vienam produkto vienetai tenkančių konversinių išlaidų suma sudaro 20 Lt (4 000 Lt : 200 vnt.). Jeigu produktų gamyba organizuojama per keletą etapų, jų savikainai kalkuluoti taikoma kita procesinio metodo rūšis – fazinis metodas.

FAZINIS PRODUKTŲ SAVIKAINOS KALKULIAVIMO METODAS taikomas įmonėse, kuriose produktų technologinis gamybos procesas skaidomas į savarankiškas gamybos fazes. *Gamybos faze laikoma technologinių operacijų visuma, kurią perėjęs apdorojamas produktas (gaminys) pagal savo savybes ir tolesnį panaudojimą tampa kitoks.* Fazinis metodas, kaip ir paprastasis, yra procesinio savikainos kalkuliavimo rūšis, todėl galima teigti, kad tai tas pats mūsų jau aptartas paprastasis metodas, tik gamybinių išlaidų apskaita šiuo atveju vedama atsižvelgiant ne į vienodą gamybos procesą, o į to proceso sudedamąsias dalis – keletą dažniausiai tarpusavyje technologiškai susijusių gamybos procesų, vadinamų fazėmis. Pavyzdžiui, mėsos perdirbimo įmonėse atskirais etapais skerdomi gyvuliai, žalia mėsa perdirbama į faršą, kemšamos ir rūkomos dešros. Visi šie etapai laikomi gamybos fazėmis ir gamybinių kaštų apskaita vedama pagal kiekvieną jų, apskaičiuojant atitinkamoje fazėje padarytų kaštų sumą bei ją priskiriant

tam tikroje fazėje apdorotiems gaminiams. Kadangi tam tikroje gamybos fazėje kaštų apskaita vedama taip pat, kaip bet kurio gamybos proceso, visa tai, ką kalbėjome anksčiau apie paprastojo metodo taikymą, visiškai tinka ir faziniam metodui. Gamybos srityse, kur taikomas fazinis metodas, gaminiai tam tikru nuoseklumu pereina iš vieno padalinio (gamybos fazės) į kitą tol, kol baigiami gaminti. Kiekviename gamybos padalinyje (arba kiekvienoje gamybos fazėje) atliekamos tam tikros žaliavų bei medžiagų apdorojimo (konversijos) operacijos, jas atlikus gaminys perduodamas toliau apdoroti kitoje fazėje, kol pagaminamas galutinis produktas. Tačiau įmonėse, kuriose produktai gaminami fazėmis, gaminiai nebūtinai apdorojami jiems *nuosekliai* judant iš vienos fazės į kitą, kol pagaminamas galutinis produktas. Gamybos fazės dažnai persipina tarpusavyje, pavyzdžiui, gali būti lygiagrečiai (vienu metu) atliekami tam tikri žaliavų bei medžiagų apdorojimo darbai pirmojoje ir antrojoje fazėse, o jų metu pagaminti gaminiai (ne galutiniai produktai) sujungiami į galutinį produktą trečiojoje ar vėlesnėje fazėse. Pavyzdžiui, baldus gaminančioje įmonėje tuo pat metu džiovinama tam tikra mediena, kita – pjaustoma, dar kitoje fazėje ji lankstoma, ketvirtojoje – lakuojama, penktojoje – džiovinama. Vėliau iš šitaip apdorotų medžiagų pagal specialias išsklotines bus pjaustomos baldų detalės, o galutinėje stadijoje (fazėje) baldai bus surenkami. Atliekant tokio pobūdžio gamybos darbus tikslinga naudoti grafinius veiklos organizavimo metodus, tinkliniuose grafikuose nustatant kritinius būdus ir šitaip optimaliai ar bent jau racionaliai paskirstant visus gamybos išteklius. Baigus gaminti produktus jie perduodami į pagamintos produkcijos sandėlį arba iš karto pateikiami pirkėjams. Fazinis metodas taikomas mėsos, pieno perdirbimo, chemijos, popieriaus ir celiuliozės, tekstilės, baldų gamybos ir įvairiose kitose įmonėse.

Gamybinėse įmonėse, kuriose taikomas fazinis produktų savikainos kalkuliavimas, laikotarpio pabaigoje esančių nebaigtų apdoroti (gaminti) produktų likučiai – labai dažnas, kartais net neišvengiamas reiškinys. Taip būna, pavyzdžiui, vykstant nepertraukiamos gamybos procesui, tarkime, gaminant plastmasinius dirbinius, kai įrenginiai pripildomi plastinių masių ir pagal technologiją tos masės nuolatos turi būti įrenginiuose (kitaip jie bus sugadinti), o pati gamyba, pradinei žaliavai pereinant įvairius apdorojimo (konversijos) etapus, vykdoma nepertraukiamai. Tačiau tokie atvejai ne patys sudėtingiausi, nes tuomet paprastai nebaigtos gamybos likučių dydis kiekvieno mėnesio pabaigoje (ir atitinkamai sekančio mėnesio pradžioje) būna bent jau apytikriai vienodas, – tai sąlygoja tokių įrenginių talpa. Taip pat apytikriai vienodas būna ir produktų užbaigtumo laipsnis. Tokiais atvejais dažnai galima apytiksliai įvertinti, kad gamybos procese esančios nebaigtos gamybos atsargos pagal apdorojimą prilygsta, pavyzdžiui, 50 % gaminių baigtumo laipsniui, kitaip sakant, tokiuose nebaigtuose gaminti produktuose yra maždaug 50 % išlaidų, kurių reikia šiems produktams visiškai pagaminti. Kadangi tokiais atvejais kiekvieno ataskaitinio laikotarpio pabaigoje nebaigtų produktų likučių būna bent jau apytikriai vienodai, šių likučių pasikeitimas beveik nedaro įtakos įvairiais laikotarpiais pagamintų produktų savikainai.

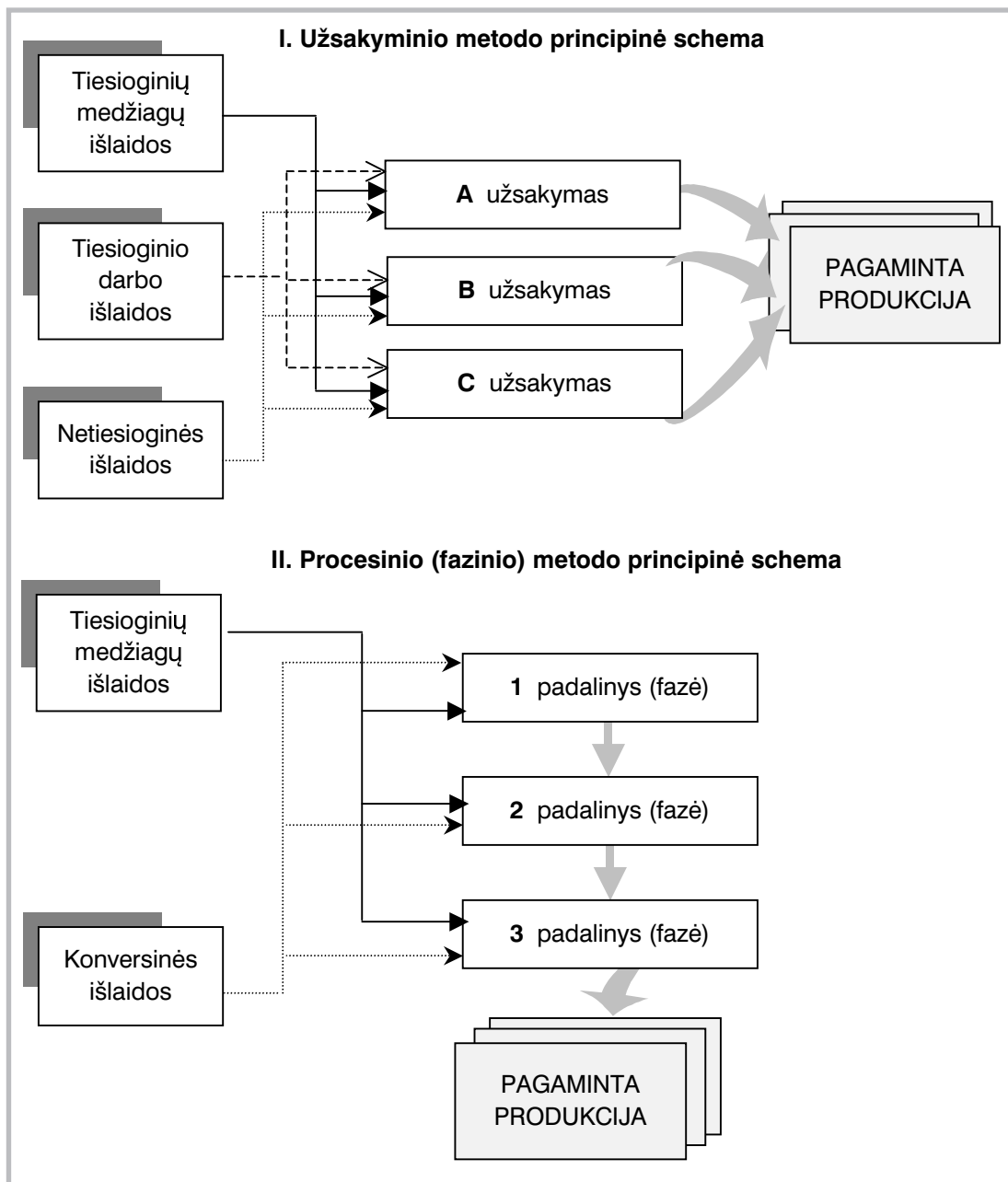
Mėnesio pradžioje ir/ar pabaigoje gamybos fazėje esantys nebaigtos gamybos likučiai daro įtaką per mėnesį pagamintos produkcijos vieneto savikainos apskaičiavimui, nes atitinkamą gamybos išlaidų dalį reikia priskirti ir nebaigtiems apdoroti gaminiams. Per mėnesį gamybos fazėje padarytos gamybinės išlaidos tokiu atveju priskiriamos produktams pagal formulę:

Per mėnesį gamybos fazėje padarytos gamybinės išlaidos (Lt)		
Nebaigti apdoroti gaminiai, kurių apdorojimas tęsėsi ir baigėsi einamąjį mėnesį, mėnesio pradžioje	+	Per mėnesį pradėti ir baigti apdoroti gaminiai
	+	Per mėnesį pradėti apdoroti, bet mėnesio pabaigoje likę nebaigti apdoroti gaminiai

Siekiant apskaičiuoti pagamintos produkcijos savikainą, kai laikotarpio pabaigoje susidaro nebaigtos gamybos likučių, nebaigti apdoroti gaminiai perskaičiuojami pagal jų užbaigtumo laipsnį į *santykinius pagamintos produkcijos*, t. y. visiškai apdorotus (pagamintus) gamybos procese, *vienetus*. Produktų užbaigtumo laipsnis *jų savikainos kalkuliavimo tikslais* nustatomas pagal tai, kiek išlaidų gamybos fazėje padaryta pradėti produktams apdoroti ir kiek turi būti iš viso padaryta išlaidų, kad produktas būtų visiškai apdorotas (pagamintas). Tarkime, gamybos fazėje turi būti atlikta įvairių gamybinių operacijų, kurių kaštų suma sudaro 100 Lt vienam produktui visiškai apdoroti, o tam tikrame gamybos etape padaryta tik 30 Lt produkto apdorojimo darbų išlaidų. Reiškia, tokio produkto užbaigtumo laipsnis būtų 30 %. Pagal nustatytą produktų užbaigtumo laipsnį apskaičiuojamas koeficientas, iš kurio reikia padauginti laikotarpio pabaigoje likusių nebaigtų apdoroti (gaminti) gaminių kiekį. Pavyzdžiui, mėnesio pabaigoje gamybos fazėje likę 200 vnt. pradėtų ir nebaigtų apdoroti gaminių. Tarkime, jų užbaigtumo laipsnis yra 70 % (t. y. gaminant šiuos produktus jau padaryta 70 % visų reikalingų padaryti išlaidų), taigi jų *užbaigtumo koeficientas* yra 0,7. Norint apskaičiuoti, kiek tie 200 nebaigtų apdoroti gaminių sudarytų *santykinių visiškai apdorotų gaminių*, reikia 200 vnt. padauginti iš išvesto užbaigtumo koeficiento (0,7) ir gausime 140 santykinių produkto vienetų. Norint apskaičiuoti, kokią dalį fazėje padarytų gamybinių kaštų reikia priskirti nebaigtiems gaminti ir visiškai pagamintiems (apdorotiems) gaminiams, reikia kaštų sumą padalyti iš santykinių visiškai apdorotų gaminių ir visiškai pagamintų (užbaigtų) gaminių bendro kiekio. Tarkime, per laikotarpį gamybos fazėje, be šių nebaigtų gaminti produktų, buvo pagaminta 700 vnt. produktų, kurių užbaigtumo laipsnis – 100 %. Fazėje padarytų gamybinių išlaidų suma – 8 400 Lt. Šią sumą dalijame iš pagamintų gaminių vienetų kiekio – 840 vnt. (700 vnt. + 140 vnt.) ir gauname vieno produkto vieneto vidutinę savikainą – 10 Lt (8 400 Lt : 840 vnt.). Taigi gamybos fazėje laikotarpio pabaigoje esančios nebaigtos gamybos (200 nebaigtų apdoroti gaminių, perskaičiuotų į 140 santykinių visiškai apdorotų gaminių) išlaidų suma bus 1 400 Lt (140 vnt. × 10 Lt). **Priklausomai nuo produktų gamybos technologijos galimi du fazinio metodo taikymo būdai: nepusfabrikatinis ir pusfabrikatinis. Nepusfabrikatinis būdas** taikomas, kuomet kiekvienoje tarpinėje (t. y. pagal technologinę grandinę negalutinėje) gamybos fazėje apdorotas gaminytis negali turėti savo pirkėjo (vartotojo), kol nebus apdorotas iki galo visose gamybos fazėse. Pavyzdžiui, gaminant baldus produktas igyja vertę ir gali būti parduotas tik tuomet, kai jis tampa baldu, bet ne, pavyzdžiui, išdžiovintos medienos plokštė. *Taikant nepusfabrikatinį būdą, visos gaminant produktą padarytos išlaidos iki produkto užbaigimo galutinėje gamybos fazėje laikomos nebaigtos gamybos išlaidomis, bet ne pagamintos produkcijos savikaina.* Produktui jo gamybos metu pereinant iš vienos gamybos fazės į kitą laipsniškai didėja jį gaminant daromi kaštai, tačiau nėra kalkuliuojama produkto savikaina, kol produktas nėra visiškai užbaigtas. Baigus gaminti produktą visose gamybos fazėse gaminant šį produktą padarytų išlaidų suma tampa pagamintos produkcijos savikaina.

Kai gaminami pusfabrikačiai, taikomas **pusfabrikatinis būdas**. *Pusfabrikačiais laikomi nevisiškai baigti (t. y. neperėję viso konversijos proceso) gaminiai, kurie priklausomai nuo aplinkybių gali būti perduoti į sekančias gamybos fazes, iki bus pagaminti technologiškai galutiniai produktai, arba perduoti tretiesiems asmenims, arba naudojami tam tikroms įmonės vidinėms reikmėms.* Pavyzdžiui, mėsos perdirbimo įmonėse sumalta žalia mėsa bus pusfabrikatis, nes ji dar nėra galutinis produktas (iš maltos mėsos, pavyzdžiui, bus gaminamos dešros), bet jau gali būti parduodama pirkėjams toliau neapdorota. Tarp kitko, ir mūsų ką tik aprašytos plokštės baldų kombinate gali būti laikomos pusfabrikačiais, jeigu jos naudojamos ne tik tame kombinate baldams gaminti, bet ir parduodamos tretiesiems asmenims. Pagaliau jos galėtų būti laikomos ir gatavais produktais (gaminiais), jeigu įmonės specializacija ir būtų plokščių gamyba. Viskas priklauso nuo konkrečių aplinkybių. Todėl valdžia niekuomet

ir nereglamentuoja vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos metodikos. Tai įmanoma padaryti tik įvertinus konkrečias tam tikro verslo sąlygas. Beje, apie pusfabrikačius prasminga kalbėti nuo pačių pirmųjų gamybos fazių, nes juk, pavyzdžiui, mėsos kombinatai gali pardavinėti ir visiškai neapdorotą skerdieną. Kadangi po tarpinės gamybos fazės gautas pusfabrikatis gali būti neperduodamas į sekantį gamybos etapą, bet iš karto parduodamas ar sunaudojamas įmonės vidinėms reikmėms, reikia žinoti to pusfabrikačio savikainą, todėl ją reikia kalkuluoti kiekvienoje gamybos fazėje. Kadangi pusfabrikatinės gamyboje sąlygomis savikaina kalkuluojama dažniau nei nepusfabrikatinės gamybos (šiuo atveju kalkuluojama tik galutinio produkto savikaina), šio būdo taikymas reikalauja daugiau darbo sąnaudų.



13 (3.3) schema. Užsakinio ir procesinio (fazinio) metodų palyginimas

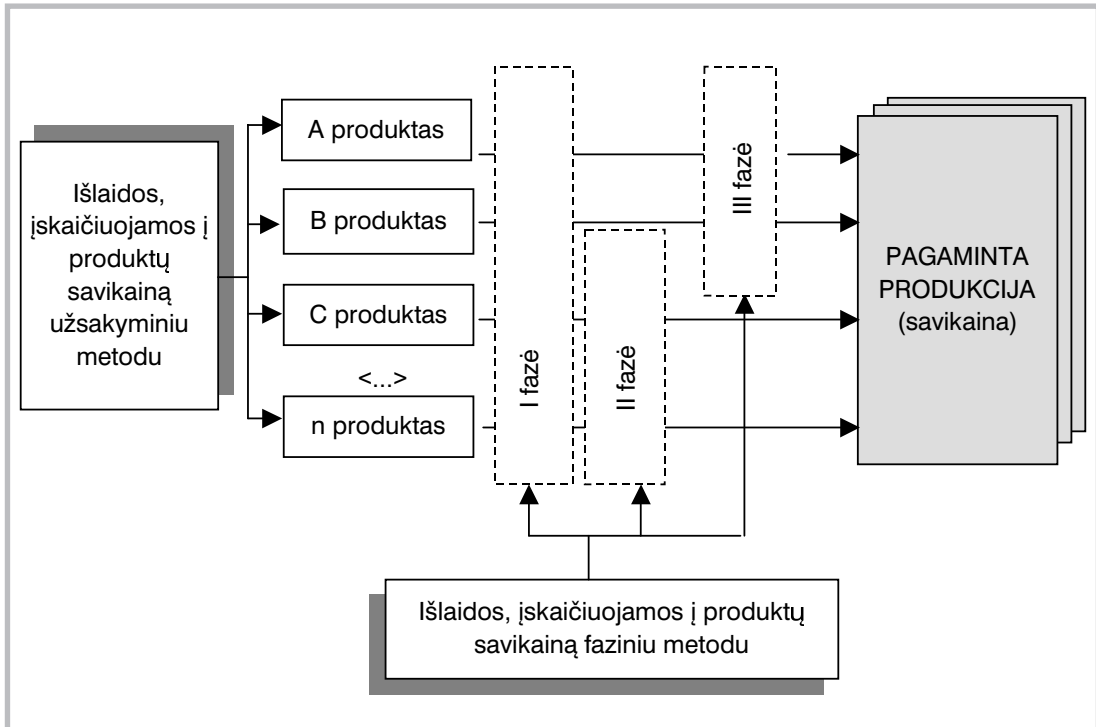
Taigi susipažinote su dviejų pagrindinių savikainos kalkuliavimo metodų – užsakyminio ir procesinio (paprastojo ir fazinio) – esme (ji parodyta 13 (3.3) schemeje). Lyginant užsakyminių savikainos kalkuliavimą su procesiniu matyti, kad pats tiesioginių bei netiesioginių gamybinių išlaidų įskaičiavimo į produktų savikainą principas yra panašus. Tačiau *taikant užsakyminę savikainos kalkuliavimo sistemą, visa gamybinių išlaidų apskaita vedama pagal kiekvieną užsakymą, o taikant procesinę – pagal gamybos procesą, kurį vykdant apdorojami tam tikri produktai*. Užsakyminis savikainos kalkuliavimas dažniausiai reikalauja didesnių apskaitos darbo sąnaudų nei procesinis. Tačiau *užsakyminis metodas leidžia tiksliau apskaičiuoti konkrečių užsakymų vykdymo kaštus nei procesinis*, kai taikoma daugiau vidurkių, pavyzdžiui, apskaičiuojant tam tikro gamybos proceso metu apdoroto gaminio vidutinę savikainą. Siekiant išvengti šių trūkumų dažnai taikomi mišrūs produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo metodai.

Mišrūs produktų (gaminų) savikainos kalkuliavimo metodai

Ekonomikoje, kaip ir apskritai gyvenime, „grynuolių“ beveik nebūna. Tai galioja ir savikainos kalkuliavimo metodams: realiame gyvenime ne taip jau dažnai taikomas „gryni“ užsakyminis arba procesinis (paprastasis ir fazinis) metodai „kaip iš knygų“. Dėl technologinių gamybos procesų ypatumų bei darbų organizavimo įvairovės *daugelyje įmonių taikomi įvairūs mišrūs savikainos kalkuliavimo metodai, jungiantys abiejų – užsakyminio ir procesinio – metodų elementus*. Iš tikrųjų labai retai galima konkrečiu atveju pasakyti, kad turi būti taikomas būtent užsakyminis arba tik procesinis (paprastasis ar fazinis) metodai. Įtaką savikainos kalkuliavimo metodo parinkimui daro ne tik naudojama gamybos technologija, bet ir (netgi žymiai labiau!) darbų organizavimo modeliai, kurie įvairiose įmonėse, netgi taikančiose tokias pačias technologijas, gali būti skirtingi. Tokio mišraus savikainos kalkuliavimo esmė pateikta 14 (3.3) schemeje.

Kaip matyti iš schemos, produktus apdorojant įvairiose gamybos fazėse (beje, ne visi produktai pereina visas gamybos fazes ir nebūtinai vienodu nuoseklumu), jose padarytos išlaidos įskaičiuojamos į produktų savikainą faziniu būdu, o kai kurių darbų išlaidos gali būti įskaičiuojamos į produktų savikainą užsakyminiu metodu. Šį klausimą aptarsime pateikdami knygos, kurią dabar skaitote, leidybos pavyzdį. Leidykloje kiekvienos knygos ar kitokio leidinio leidyba laikoma užsakymu, tačiau tuo pačiu visi leidybos darbai dažnai organizuojami taip, kad juos įmonėje atliktų specializuoti padaliniai (pavyzdžiui, autorių parengtų rankraščių tekstų surinkimo, kalbos redagavimo, maketavimo padaliniai). Taip organizuoti leidybos darbus paprastai yra daug racionaliau, nei bandyti kiekvienam leidiniui priskirti tik jam skirtus tekstų surinkėjus, kalbos redaktorius bei maketuotojus, nes juk vieno maketuotojų specializacija gali būti ištisinių tekstų rinkimas ir maketavimas, kitų – schemų maketavimas. Pastariesiems neverta gaišti laiko dirbant mažiau kvalifikuotą ištisinių tekstų maketavimo darbą, nes kiekviena dizainerių-maketuotojų darbo valanda apmokama palyginti brangiai. Panaši padėtis ir tekstų surinkimo (paprastai rinkti tik lietuvišką, daug sudėtingiau – ne viena kalba parašytą tekstą) bei redagavimo (rusakalbių autorių tekstus redaguoti sunkiau) srityse. Tokiu atveju minėtų padalinių vykdoma veikla būtų laikoma atitinkama gamybos faze ir tokioje įmonėje kalkuliuojant leidinių savikainą, be užsakyminio metodo (kai apskaičiuojama viso užsakymo savikaina ir į ją įskaičiuojami rankraščio parengimo kaštai), būtų taikomas ir fazinis savikainos kalkuliavimo metodas (kai gamybos fazėse padarytos išlaidos priskiriamos leidiniams), kitaip sakant, būtų taikomas mišrus savikainos kalkuliavimo metodas.

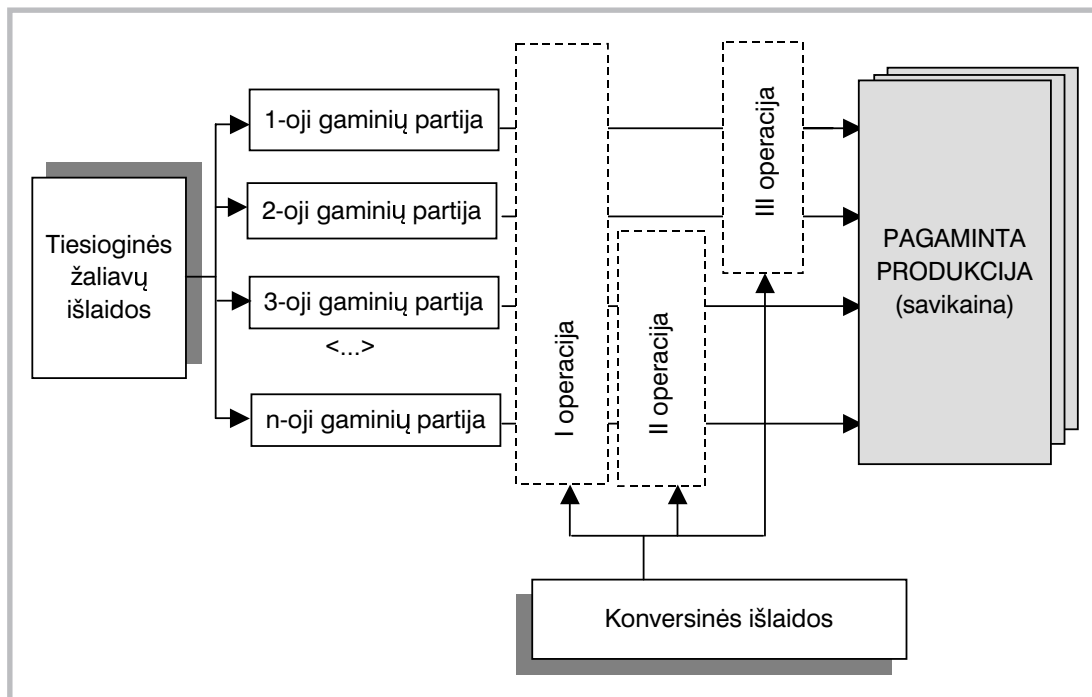
Įvairiose gamybos srityse pasitaiko skirtingų užsakyminio ir procesinio savikainos



14 (3.3) schema. Mišraus savikainos kalkuliavimo esmė

kalkuliavimo metodų derinių. Galimi atvejai, kuomet produktus gaminant daromos tiesioginės žaliavų ir medžiagų išlaidos kalkuliuojamos procesinio metodo principu, o konversijos darbų kaštai – užsakyminiu būdu. Kitais atvejais yra priešingai – tiesioginės žaliavų ir medžiagų išlaidos įskaičiuojamos į gaminamų produktų savikainą užsakyminio metodo principu, o konversijos darbų kaštai kalkuliuojami procesiniu būdu. Pavyzdžiui, taip elgiamasi naudojant vieną iš labiausiai paplitusių mišrių savikainos kalkuliavimo metodų – **operacinį (partijinį) savikainos kalkuliavimo metodą**. Šis kalkuliavimo metodas taikomas, kuomet produktai gaminami tam tikromis partijomis arba serijomis. Tokia gamyba organizuojama taip, kad produktai, besiskiriantys tik viena ar keliomis detalėmis arba savybėmis (pavyzdžiui: dydžiu, spalva, naudojamų žaliavų rūšimi ir pan.) gaminami atskiromis partijomis. Taip gaminamiems produktams naudojamos žaliavos bei medžiagos gali būti visiškai skirtingos, tačiau jų gamybos procese atliekamos konversijos operacijos gali būti tokios pačios, t. y. standartinės. Priklausomai nuo galutinio produkto savybėms keliamų reikalavimų, gali skirtis tik atliekamų apdorojimo operacijų eiliškumas bei kiekis. Pavyzdžiui, baldų gamybos įmonėse gaminant skirtingas durų partijas, vienodu nuoseklumu atliekama daug tokių pačių technologinių operacijų, tačiau gali būti, kad paskutinė operacija skirsis priklausomai nuo to, ar durys bus lakuojamos ar dažomos, su rankenomis ar be jų ir panašiai. Tokie gamybos ypatumai būdingi baldų, maisto gamybos, avalynės, siuvimo, tekstilės ir įvairioms kitoms įmonėms. Operacinio (partijinio) metodo esmę iliustruoja 15 (3.3) schema.

Taikant aptariamą metodą, gaminant konkrečių produktų partijas daromos tiesioginės žaliavų bei medžiagų išlaidos toms partijoms priskiriamos taikant užsakyminio metodo principus, vertinant tam tikrą gaminių partiją kaip užsakymą. Žaliavų apdorojimo (konversijos) operacijų metu daromos konversinės išlaidos kaupiamos pagal atliekamas technologines operacijas ir paskirstomos apdorotiems produktams taikant fazinio



15 (3.3) schema. Operacinio (partijinio) kalkuliavimo metodo esmė

metodo principus. Beje, skirtumas tarp technologinių operacijų ir gamybos fazių yra tik tas, kad *fazė yra stambesnė gamybos proceso stadija, apimanti keletą technologinių operacijų*. Tačiau kaštų apskaitos prasme tarp šių gamybos organizavimo elementų iš esmės nėra jokio skirtumo, taigi vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos metodika nesikeičia priklausomai nuo to, ar konversinės išlaidos registruojamos ir kaupiamos *pagal gamybos fazes* (taikant fazinį metodą) ar *pagal technologines operacijas* (taikant operacinį (partijinį) metodą). Pats produktų gamybos proceso suskirstymas į savarankiškas technologines operacijas ar gamybos fazes priklauso nuo konkrečioje įmonėje atliekamų gamybos procesų bei taikomos kaštų apskaitos organizavimo.

Be aptarto operacinio (partijinio) metodo, įmonėse gali būti taikomi ir kitokie įvairūs užsakyminio bei fazinio metodų deriniai. Pavyzdžiui, jeigu įmonė nuolatos gauna užsakymus gaminti iš esmės tos pačios arba panašios rūšies individualius produktus ar nedideles jų partijas, tai tokių užsakymų vykdymas gali būti suskaidomas į tipines kiekvieno produkto gamybos fazes. Tuomet kiekvieno užsakymo, kaip visumos, savikaina būtų kalkuliuojama užsakyminiu metodu, tačiau jį vykdant fazėmis, kiekvienos jų išlaidų apskaita būtų vedama faziniu metodu. Toks užsakymų vykdymo suskaidymas į atskiras fazes būdingas tiek perdirbimo, tiek paslaugų įmonėms. Gamybinėms išlaidoms apskaityti skirtose sąskaitose tokiu atveju gali būti atskiri kodai, skirti duomenims apie padarytas išlaidas pagal užsakymus ir atskirai pagal gamybos fazes kaupiti. Tuomet bus galima gauti informaciją tiek apie kiekvieno užsakymo savikainą, tiek apie kiekvienos gamybos fazės išlaidas. Plačiau mišrių savikainos kalkuliavimo metodų taikymas aptariamas knygos antrajame tome.

Normatyvinių produktų savikainos kalkuliavimo modelių esmė

Šiame skyriuje susipažinote su kaštų apskaitos pagrindais, taip pat su svarbiausią gamybos išlaidų apskaitos ir produktų savikainos kalkuliavimo sistemų bei metodų esme. Aptarėme kaštų apskaitos klausimus, kol kas ignoruodami vieną vadybai labai reikšmingą aplinkybę. Idealiu atveju vadybos veiksmai turėtų būti atliekami tik tuomet, kai užfiksuojamas nukrypimas nuo iš anksto nustatytos veiklos programos – pageidaujamos objekto būsenos, siekiamybės, kuri dažniausiai išreiškiama tam tikromis normomis, kurių vykdymas ir parodo kiekvienos sąmoningos veiklos sėkmę. Todėl vadybos tikslais kaštų apskaita turėtų būti vedama ir produktų savikaina kalkuliuojama mūsų aptartais kalkuliavimo metodais *ne tik pagal faktinius duomenis, bet ir pagal nustatytas normas bei biudžetus*, kuriuos sudaro įvairių normų visuma. Palyginę gautą faktą su norma vadybos darbuotojai gauna informaciją, kiek pasitvirtino konkrečių veiklų vykdymo ir jų išlaidų dydžio prognozės, kaip įgyvendinami įmonės bei jos padalinių veiklos tikslai. Todėl jau nuo praeito amžiaus vidurio įmonėse plačiai taikomi vadinamieji normatyviniai kaštų apskaitos modeliai, jų esmę dabar ir aptarsime.

Vadybos prasme iš principo nėra svarbu, nuo ko nukrypstama: nuo plano, biudžeto, normos ar panašiai. Esmė ta, kad jeigu veikla yra kaip nors numatoma (paprastai veikla planuojama) ir vadovai tikisi pasiekti tam tikrus tos veiklos kaštų ir/ar pajamų rodiklius, jiems svarbu žinoti, ar jų nusistatyti tikslai įgyvendinti ar ne. **Norma** (lot. *norma* – matas) **laikoma tam tikras nustatytas kiekis, dydis, matas**. Norma visada suprantama kaip norma vienetui, pavyzdžiui, žaliavų išlaidų norma gaminio vienetui (tarkime, vienai kėdei ar stalui) pagaminti. **Normatyvas – normų rodiklis, į kurį turi būti orientuojamasi atliekant suplanuotus darbus** (pavyzdžiui, darbo laiko normatyvai). Kadangi toks rodiklis apskaičiuojamas iš atitinkamų išlaidų normų, tokiu pagrindu sudaryta savikaina vadinama ne *normine*, bet normatyvine savikaina. Sudarant įmonės bei jos padalinių veiklos biudžetus, nustatytos įvairių darbų atlikimo bei produktų gamybos išlaidų normos sujungiamos (ne šiaip aritmetiškai sumuojamos, o būtent organiškai sujungiamos!) į tam tikrą visumą. Planuojant veiklą (sudarant jai vykdyti skirtus biudžetus) vertinamas ne tik normų įvykdymo laipsnis, bet ir pačių išlaidų normų galimas kitimas priklausomai nuo įvairių veiksnių. Be to, kadangi kiekviena veikla yra vientisas procesas, tai viena jos dedamoji dalis veikia kitą dalį (vieną įrenginį pakeitus kitu tikriausiai keisis ir tą įrenginį aptarnaujančių darbuotojų darbo laiko, taigi ir darbo užmokesčio normos). Vienos nustatytos išlaidų normos pasikeitimas, sąlygotas gamybos technologinių ar organizacinių aplinkybių pakeitimo, dažniausiai veikia kitą (ar kitas) normą. Pavyzdžiui, X produktui pagaminti nustatomos žaliavų ir jas apdorosiančių darbininkų darbo užmokesčio išlaidų normos. Žaliavų normos dydis – 20 Lt, darbo užmokesčio normos – 30 Lt. Tačiau pakeitus žaliavą (juk 20 Lt norma galioja naudojant tik *tam tikrai* žaliavą), gali pakisti ir jos apdorojimui tenkančios darbo užmokesčio išlaidų normos. Pastarosios gali tiek išaugti (jeigu bus gauta sunkiau apdorojama žaliava), tiek ir sumažėti (gavus lengviau apdorojamą žaliavą). Todėl planuojant konkrečią veiklą visuomet turi būti vertinamas išlaidų normų kitimas kintant tam tikroms aplinkybėms.

Ad Rem!

Norma

Kas yra norma? Tai visuotinai priimtos tam tikro elgesio normos, atsiradusios siekiant palengvinti žmogaus orientaciją aplinkiniame pasaulyje. Tai įdiegtas į kiekvieną vidutinio piliečio galvą visuotinai žinomų faktų rinkinys.

Vadinasi, „norma“ – tai žmogaus tinginystės realizavimas: ne galvoti, o elgtis kaip robotui, elgtis taip, kaip visi.

Норбеков М. С. Где зимует кузькина мать, или как достать халявый миллион решений. – М.: ооо "Астрель", 2004. Р. 97–98., (Vertimas iš rusų kalbos)

Įmonėse tam tikri darbuotojai turi rūpintis, kad normos būtų nustatytos teisingai, stebėti jas veikiančias aplinkybes, o šioms pakitus – atitinkamas normas koreguoti, kad vieną kartą nustatytos jos netaptų „amžinos“, t. y. nekoreguojamos. Svarbu užtikrinti, kad jos būtų nuolat kontroliuojamos, kaip ir nustatyti nukrypimai nuo jų, kad kadaise nustatytos netaptų visuotinio nusiramino pagrindu, atsieit, „normas turime ir jau viskas gerai“. Juk tos normos gali būti ir per didelės (arba ilgainiui tokios tapti) ir dėl to įmonės išlaidos gali būti neracionalios. Žinoma, nėra nė menkiausios prasmės skaičiuoti nukrypimų nuo nekokybiškų, iš piršto laužtų normų.

Normatyvinė gamybos išlaidų apskaita ir produktų savikainos kalkuliavimas – tai gamybos išlaidų apskaitos ir produktų savikainos kalkuliavimo sistema, kurią taikant ne tik apskaičiuojama faktinė produktų savikaina, bet ir papildomai generuojama vadybai svarbi informacija apie nustatytus nukrypimus nuo kaštų normų. Ši sistema (angl. *standart cost*) Lietuvos įmonėse kartais vadinama *normatyviniu gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu*. Tai nevisiškai tikslus pavadinimas, nes normatyviniai modeliai neturi būti laikomi savarankiškais kaštų apskaitos metodais. Todėl ir kalbame ne apie metodą, bet apie *modelį*. Normatyvinis gamybos išlaidų apskaitos ir produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas buvo pradėtas diegti Rusijoje apie 1925 metus, bet taip ir neįdiegtas. Svarbiausia priežastis buvo ta, kad tam trukdė planinė kainodara. Be to, tuo metu dar nebuvo svarbus gamybos išlaidų mažinimas, to neskatino labai pigi darbo jėga. Laisvosios rinkos šalyse normatyviniai modeliai jau beveik šimtmetį taikomi labai plačiai. **Normuojama gali būti viskas – ir tam tikrų užsakymų savikaina, ir gamybos fazių išlaidos.** Dėl to, kad kuris nors gamybos procesas bus pradėtas normuoti, gamybos technologija nepasikeis. Taigi *gali būti užsakyminio metodo normatyvinis modelis, taip pat ir paprastojo procesinio ar fazinio metodų normatyviniai modeliai*. Be to, gali būti nustatomos ir pardavimo sąnaudų normos, tuomet šis metodas taptų ne „gamybos“ ir ne „išlaidų“, bet pardavimų veiklos apskaitos metodu. Pagaliau, kaip žinote, kalkuliuojama ne tik produkcijos, bet ir paslaugų savikaina, todėl tiksliau būtų kalbėti ne apie *produkcijos*, bet apie **normatyvinį produktų savikainos kalkuliavimą**.

Normatyvinių kaštų apskaitos modelių esmė ta, kad formuojami ne šiaip faktiniai duomenys apie įmonės veiklos išlaidas, bet duomenys apie nukrypimus nuo sudarytos veiklos programos – nuo konkrečių funkcijų ir darbų bei jų kaštų. Visuomet galima nustatyti normas ir registruoti nukrypimus nuo jų. Yra toks pasakojimas apie vaiką, kuris pirmą kartą prakalbo būdamas septynerių metų, kai paprašė valgyti. „Kodėl gi tu tylėjai septynerius metus? Mes galvojome, kad auginame nebylį sūnų“, – nustebė tėvai. „Iki šiol viskas buvo gerai. Kam kalbėti?“ – atsakė sūnus. Tai tinka ir normatyvinių kaštų apskaitos modeliams, nes juos naudojant išsprendžiamos bent dvi esminės problemos: pirma,

vadybos aparatai išlaisvinami nuo bereikšmių, dažniausiai – labai žalingų perteklinių duomenų; antra, kai nukrypimų nuo normų apskaita gerai sutvarkyta, kiekvienas vadybininkas gauna informaciją, kuria remdamasis privalo ir gali priimti reikalingus vadybos sprendimus. Galima tik įsivaizduoti, kiek įvairiausių nukrypimų įvyksta, pavyzdžiui, statant laivą ar namą. Už tokius darbus atsakingiems vadovams tikrai būtų gerai laiku sužinoti apie susidariusius nukrypimus nuo iš anksto numatytos veiklos programos, kad dar būtų įmanoma ištaisyti situaciją. Jeigu nukrypimai nuo konkrečių normų nebūtų atskirai įtraukiami į apskaitą, o paprasčiausiai dedami į „vieną krūvą“, jie produkto (laivo, namo ar bet kurio kito objekto) savikainoje niveliuotų vieni kitus (juk galimi tiek palankūs, tiek nepalankūs nukrypimai) ir galiausiai niekas negalėtų pasakyti, kodėl produkto gamybos kaštai buvo būtent tokie.

Ad Rem!

Kad darbas būtų produktyvus, reikia jį tinkamai planuoti (normuoti)

Jei laikas būtų brangiausias iš visų dalykų, jo eikvojimas būtų didžiausias išlaidumas, nes prarastas laikas negrįžta.

Bendžaminas Franklinas (Benjamin Franklin)

Dienos pradžioje galima manyti, jog priešaky dar tiek daug laiko. Bet dabar, atsižėrdami į prabėgusią dieną, galime pajusti, jog niekada neturėsime pakankamai laiko, kad padarytume viską, ką norime. Štai mes dabar, pasiruošę pasakyti dienai „labanakt“ ir nepatenkinti, kad nepadarėme visko, ką norėjome arba ką galėjome.

Galbūt diena nesiklostė pagal mūsų planą. Galbūt dalykų, kuriuos norėjome užbaigti, sąrašas buvo vos pradėtas. Galbūt mes jaučiame, jog sugaišome daug laiko, žiūrėdami televizorių, apsipirkdami ar kalbėdami telefonu.

Jei manome, kad šiandien veltui sugaišome laiką, į jį žiūrėsime kaip į neišnaudotą. Bet jei kiekvieną akimirką laikysime brangia ir būtina, tada nebūsime tokie kritiški praleisto laiko atžvilgiu. Mes padarėme tai, ką norėjome šiandien padaryti mums duotu laiku. Šiandakt galime ilsėtis įsitikinę, jog nesugaišome veltui nė minutės.

<...>

Amy E. Dean. Nakties šviesa: Vakaro meditacijos. - Kaunas: Gardenija, 1999, gruodžio 24-oji.

Kiekvieno verslo patirtis rodo, kad, norint sėkmingai atlikti kokį nors darbą, pradžioje svarbu jam tinkamai pasirengti, tiksliai numatyti, ką ir kaip reikės atlikti, kitaip tariant, suplanuoti. Tai leidžia racionaliau panaudoti turimus resursus ir apskritai geriau atlikti norimus darbus. Ši taisyklė universali, todėl tam tikra normavimo sistema gali būti sėkmingai pritaikyta kiekvienoje įmonėje. Ši sistema būtina stambiose įmonėse, kuriose vadovautis vien intuicija apskritai neįmanoma, nes egzistuoja labai daug įvairių veiksnių, kurie daro įtaką tokios įmonės veiklai. Todėl tuos veiksnius, kiek įmanoma, reikia įvertinti nustatant atitinkamas atliekamų darbų normas. Paprastai jau vykdomų procesų normos nustatomos vadovaujantis esama patirtimi. Tačiau patirtis, kurią remiantis nustatomos tam tikrų darbų kaštų normos, gali būti sąlygota ne tik objektyvių, bet ir subjektyvių veiksnių. Todėl šiuo atveju reikia elgtis labai apdairiai, kad normos būtų kuo pagrįstesnės, nenulemtos kokių nors atsitiktinai susiklosčiusių aplinkybių. Turbūt daugelis žino istoriją apie katę, kuri netyčia užšokusi ant įkaitintos krosnies nusvilo kailiuką. Daugiau ji ant krosnies niekada nebešoko, taip pat ir ant šaltos. Taigi patirtis turi būti objektyvi, kad ją būtų galima priimti kaip normą. Todėl *geriausia, kai normos visuomet pagrįdžiamos technologiškai.*

Ad Rem!

Normos nustatomos pagal patirtį

Aš turiu tik vieną žiburį, kuris rodo kelią mano kojoms, ir tas žiburys yra patirtis.

Patrikas Henris (Patrick Henry)

Pagalvokime, kaip būtų galima eiti naktį per mišką be jokios šviesos. Mums pastotų kelią kiekviena šaknis, kiekviena duobė, kiekvienas kelmas, akmuo ir susipynusios šakos. Nors mes buvome ėję tuo pačiu keliu dieną, tačiau be šviesos einame lyg pirmą kartą.

Patirtis mus moko, kad, esant reikalui, būtina naudotis įrankiais. Jeigu kažkas iš karto nedavė efektyvių rezultatų, tik mes galime nuspręsti tęsti bandymus, kol rasime tai, kas suveiktų.

Kodėl gi suklumpame tamsioje baimės, liūdesio, abejonių, nerimo ir netikrumo agonijoje? Mes turime daugybę švyturių, kad apšviestume savo kelią. Tai šūkiškai: *atsipalaiduok ir leisk veikti Dievui; pirmiausia – svarbiausi dalykai; tai lengva*. Mūsų ir kitų patirtis rodo, kad programa veikia. Mes galime rinktis: suklupti tamsoje ar lengvai eiti programos šviesoje.

<...>

Amy E. Dean. Nakties šviesa: Vakaro meditacijos. - Kaunas: Gardenija, 1999, gegužės 27-oji.

Pagrindinis normatyvinių apskaitos modelių bruožas yra tas, kad taikant šią sistemą išlaidos į produktų savikainą įskaičiuojamos tokios, kokios turi būti, t. y. pagal tai, kiek jos atitinka iš anksto nustatytas normas. Normatyvinėje apskaitos sistemoje dažnai kiekvienam produktui iš anksto sudaromas atskiras *išlaidų normų lapas*. Jo esmė tokia, kaip ir kulinarinio recepto. Čia surašoma viskas, ko reikia produktui pagaminti: tiesioginių žaliavų išlaidų, tiesioginių darbo užmokesčio išlaidų ir kitų tiesioginių (kartais ir netiesioginių) gamybinių išlaidų normos. Išlaidų normų lape tiesioginių žaliavų išlaidos detalizuojamos, net kiekviena atskira, tiesiogiai į produkto savikainą įskaičiuojama žaliava bei medžiaga. Šiame lape užfiksuojama, kiek kurios žaliavos reikia produkcijos vienetui pagaminti, žaliavos vieneto kaina ir žaliavos sunaudojimo kaštai gaminio savikainoje (t. y. jos vieneto kainos ir numatomos žaliavų sunaudojimo normos sandauga). Taip daroma visiškai pagrįstai, – juk niekas jokiaje įmonėje negali taupyti „medžiagų apskritai“. Tai būtų galima daryti nebent išbarant technologą arba pakeičiant jį kitu, o produktų savikaina gali būti mažinama tik optimizuojant konkrečių medžiagų panaudojimą. Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos minėtame lape taip pat nustatomos kiekvienai operacijai atskirai: nurodoma, kiek reikia laiko kiekvienai operacijai atlikti, operacijos valandos įkainis ir parašoma, kiek kainuoja produkto, kuriam pildomas išlaidų normų lapas, pagaminimo operacija.

Nustačius faktinių išlaidų ir normų neatitikimą, registruojami nukrypimai ir analizuojama, kurioje vietoje, koku metu ir kodėl atsirado šie nukrypimai nuo nustatytų normų. Kaip minėjome, gali būti nustatomos įvairių išlaidų normos. Tačiau paprasčiausia nustatyti tiesioginių išlaidų, kurių indėlis į konkretaus darbo atlikimą yra visiškai akivaizdus ir tiesioginis, normas. Todėl šių išlaidų normos (pavyzdžiui, tiesioginių žaliavų sunaudojimo normos) gali būti nustatytos gana tikslios ir realios. Bendra normatyvinių apskaitos modelių formulė, normuojant tiesiogines išlaidas, yra tokia:

$$SF = SN \pm DS,$$

kurioje:

SF – faktinės tiesioginės išlaidos (darbo, produktų, kt.),

SN – tiesioginių išlaidų normos (darbo, produktų, kt.),

DS – faktinių tiesioginių išlaidų nukrypimas nuo normų (darbo, produktų, kt.).

Šia paprasta formule išreiškiama **normatyvinio apskaitos modelio koncepcija, kurios esmė ta, kad vadybos sprendimų priėmimo tikslais bendros visų faktinių duomenų nukrypimų nuo normatyvinių (t. y. nuo biudžetų) sumos apskaičiuojamos ne laikotarpiui pasibaigus, o užfiksavus nukrypimą nuo konkrečios normos apskaičiuojamas faktinis atitinkamo rodiklio dydis.** Ši sistema pirmiausia skirta tiesioginių gamybos išlaidų kontrolei vykdyti. Tačiau lygiai taip pat galima sudarinėti netiesioginių išlaidų normas. Tik šiuo atveju jos turi būti nustatomos ne produktui, bet laikotarpiui, per kurį tos netiesioginės išlaidos būtų daromos. Praktikoje pasitaiko įvairiausių normatyvinės sistemos variantų. Visi jie gana sudėtingi ir labai priklauso nuo konkrečios įmonės veiklos sąlygų, todėl dabar aptarsime tik esminius šios sistemos bruožus, o plačiai normatyvinių modelių taikymas bus aiškinamas antrajame knygos tome.

Visų normatyvinių modelių taikymo logika remiasi tuo, kad vadybos sprendimai turi būti priimami pagal gautus nukrypimus operatyviai, kol dar yra galimybė pakoreguoti vykdomą veiklą. Nėra jokios prasmės laukti atskaitinio laikotarpio pabaigos, kad būtų galima sužinoti, kiek faktiškai mums „kainavo“ pagaminti tam tikrus produktus, kiek galiausiai pakito pagamintų produktų savikaina dėl to, kad buvo panaudotos kitokios žaliavos (galėjo pakisti tiek žaliavų, tiek jų apdorojimo kaštai), ir panašiai. Užfiksavus nukrypimą nuo žaliavos sunaudojimo normų, informacija apie jį turi būti nedelsiant perduota už tai atsakingiems vadybininkams ar vadovams, kad jie galėtų priimti atitinkamus sprendimus. Todėl vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos sąskaitos, kaip pamenate, turi būti tvarkomos tokiu būdu, kad būtų užregistruota visa vadybai reikšminga informacija: pradinės normos, jų koregavimai bei nukrypimai nuo normų. Pagaminus kurį nors produktą, žaliavų ir medžiagų, darbo užmokesčio bei kitų normuojamų išlaidų sąskaitose tam tikru būdu turi būti užregistruotas šių išlaidų padarymo pagal iš anksto nustatytas normas faktas. Jeigu nukrypimo nuo normų neužfiksuoja, šie normatyviniai duomenys vėliau laikomi faktiniais, o jeigu nustatomas nukrypimas nuo nustatytų normų, toks nukrypimas registruojamas specialiose nukrypimų sąskaitose. Beje, vadybos prasme labai svarbu, kad nukrypimai nuo normų būtų nustatomi ne formaliai, bet realiai, išsiaiškinant, kokios yra tikrosios nukrypimų priežastys. Priešingu atveju vadovams gali būti pateikiamos visiškai klaidingos, net mistiškos nukrypimų susidarymo priežastys, dėl to vadovai gali atitinkamai priimti klaidingus veiklos vadybos sprendimus.

Ad Rem!

„Tikroji“ priežastis!

Autobuse vyras plėšo laikraštį į skutelius ir mėto juos pro langą. Kaimynas nustebež klausia:

- Kodėl jūs taip darote?
- Tai baido dramblius.
- Bet juk čia nėra dramblių.
- Na, matote, kaip padeda.

Iš liaudies kūrybos

Pavyzdžiui, gali būti konstatuota, kad, atliekant tam tikrą darbą, darbo užmokesčio kaštai viršija iš anksto numatytus biudžete. Tuomet nieko nelaukiant reikia aiškintis tokio nukrypimo priežastis ir stengtis jas naikinti, neperduodant į aukštesnes vadybos grandis sprendimo priėmimo prievolės. Daugelis problemų gali būti išspręsta jų atsiradimo vietose – dažniausiai gamybos padaliniuose. Reikia tik sugebėti nustatyti tokių nukrypimų priežastis, o tai ne visuomet lengva padaryti. Pavyzdžiui, darbo užmokesčio išlaidų padidėjimą gali lemti daugelis įvairių veiksnių. Gali būti, kad darbų sudėtingumas neatitinka darbuotojo kvalifikacijos: darbai gali būti per sudėtingi, tuomet nekvalifikuotas darbuotojas gali eikvoti jiems per daug laiko, jei darbai per paprasti, valandinis kvalifikuoto darbuotojo įkainis bus neproporcingai didelis. Pagaliau gali būti, kad dėl kokių nors priežasčių darbuotojui buvo išduotas medžiagos pakaitalas, kuriam apdoroti reikia daugiau laiko, nei buvo suplanuota. Galbūt suklysta nustatant normas – darbo užmokesčio suma, kuri sumokama už darbo valandą ar apdorotą gaminį. Panagrinėkime, kas atsitiktų, jeigu toje darbo vietoje nebūtų užregistruotas aptariamas nukrypimas. Galbūt jis niveliuotųsi, nes, tarkim, sekančią technologinę operaciją atliekantis darbuotojas dėl kokių nors prieštaringų veikiančių priežasčių per tą patį laiką padarys daugiau darbo nei pirmasis darbuotojas. Tuomet judviejų nukrypimai (vieno teigiamas, kito neigiamas) niveliuos vienas kitą ir padalinio vadovas negaus informacijos apie tai, kad reikia priimti vadybos sprendimą, galbūt informuoti apie nukrypimą aukštesnių grandžių vadovus. Tokios informacijos ignoravimas gali brangiai kainuoti: nebus paskatintas darbuotojas, kuris savo darbą atlieka geriau nei vidutiniškai ir taip kompensuoja kitų darbuotojų blogą darbą ar darbų organizavimo trūkumus; prastas darbuotojas gaus neproporcingai didelį darbo užmokestį, o tai neskatins jo tobulėti; galbūt medžiagų išdavimo stadijoje padaryta klaida lems, kad išduotosios medžiagos pritrūks kitiems gaminiams, kuriems gaminti ji ir buvo skirta, o tai gali žlugdyti gamybinę programą; gali būti, kad klaidingai nustatytos perdirbimo proceso normos (jeigu tai buvo pagrindinė aptariamo nukrypimo priežastis) nepalankiai veiks ir daugelio kitų vadybininkų veiklą, nes jie vadovausis klaidingomis normomis, o jų rengėjai bei vadovai nė nežinos, kad daroma klaidų rengiant gamybos programą.

Nukrypimai nuo normų turi būti tinkamai užfiksuojami vidiniuose apskaitos dokumentuose. Šiam tikslui įmonėse dažnai naudojami specialūs *signaliniai dokumentai*, kuriuose nurodomos atitinkamos nustatytas normas viršijančios išlaidos. Šių dokumentų paskirtis – perspėti (signalizuoti) apie susidariusį nukrypimą nuo normų. Tokie dokumentai, juos spausdinant, dažnai specialiai pažymimi, pavyzdžiui, raudona juosta. Buhalteriai dažnai bijo registruoti tik normatyvinius duomenis ir nukrypimus nuo jų sąskaitose, manydami, kad, nefiksuojant faktinių duomenų, padidėja grobstymų galimybė. Tačiau iš tikrųjų taip nėra, nes visuomet yra asmuo, suinteresuotas, kad būtų parengtas signalinis dokumentas: kad vertybių nebūtų sunaudota daugiau, nei normuota, suinteresuotas jas išdavęs materialiai atsakingas asmuo, o kad būtų sutaupyta, – jas naudojantis asmuo. Suprantama, čia aprašėme tik patį nukrypimų nuo normų pirminio dokumentavimo principą. Vedant apskaitą šitokiu būdu, be kita ko, būtina gerai organizuoti materialinę darbuotojų atsakomybę, taip pat užtikrinti signalinių dokumentų blankų apskaitą, nes sunaikinus tokį dokumentą būtų prarasti faktiniai duomenys.

Buhalterinėje apskaitoje užfiksuojant nukrypimų nuo normų, ši informacija turi būti nedelsiant perduota atsakingiems vadovams bei vadybininkams parengiant atitinkamas ataskaitas ar pranešimus. Čia atkreipiame dėmesį į reikšmingą aplinkybę, **kad nukrypimai nuo normų (ekonominis ir buhalterinis, bet ne aritmetinis požiūriu) būna palankūs arba nepalankūs, bet ne teigiami ar neigiami, kaip jie būtų skirstomi matematikoje**. Beje, ir pats palankių bei nepalankių nukrypimų vertinimas yra sudėtingas ir nevienareikšmis. Pamenate, kad įmonių veikloje dažnai būna atveju, kai kuris nors „teigiamas“,

t. y. išlaidas mažinantis, nukrypimas nuo, pavyzdžiui, žaliavų sunaudojimo normų (nupirkus pigesnę žaliavų pakaitalą) gali nepalankiai veikti iš jų gaminamų produktų savi kainą dėl to, kad iki tol naudotų žaliavų pakaitalams apdoroti gali prireikti daugiau darbo bei kitokių sąnaudų. Tai vadinama *išlaidų jautrumu* pakaitalams. Todėl nustatyti, kas iš tikrųjų yra palankus arba nepalankus nukrypimas, galima tik vertinant visas aplinkybes – kokią įtaką tas nukrypimas padarė kitiems kaštams. Labai svarbu, kad visi **nukrypimai** nuo numatytos veiklos programos **būtų naikinami iš karto – čia ir dabar, jų atsiradimo vietoje**, nelaukiant, kol jie neigiamai paveiks kitų padalinių ir visos įmonės veiklos rezultatus, nes dažnai nepalankūs nukrypimai, prasidėję viename padalinyje, tarsi sniego gniūžtė virsta griūtimi ir neigiamai paveikia kitų padalinių, galiausiai – ir visos įmonės veiklos rezultatus.

Taigi tiesioginių išlaidų normavimas, jų apskaita bei nukrypimų nustatymas yra labai svarbus, bet palyginti nesudėtingas darbas, nes šiuo atveju nesunku tiksliai nustatyti tiek išlaidų normas, tiek ir nukrypimus nuo jų. Visiškai kitaip yra su netiesioginių išlaidų normavimu ir nukrypimų nuo normų nustatymu. Kadangi tokių išlaidų koreliacinis ryšis su produktais yra netiesioginis, sudėtinga (ar net ir neįmanoma) tiksliai nustatyti, kiek ir kokių netiesioginių išlaidų turi tekti vienam ar kitam darbui atlikti ar produktui pagaminti. Pavyzdžiui, kaip tiksliai nustatyti, kiek kilovatų energijos sunaudos gamybiniai įrenginiai jais gaminant tam tikrą gaminį arba kokią dalį cecho viršininko atlyginimo reikia priskirti tam tikram ceche pagamintam gaminiui. Dėl šių priežasčių tikslus netiesioginių kaštų normavimas beveik neįmanomas. Tai taikoma ne tik gamybiniais netiesioginiams kaštams, bet ir (dar labiau) bendriesiems ir administraciniams kaštams. Todėl įmonėse kaštai, kurių sąryšio su konkrečių produktų gamyba nustatyti neįmanoma, iš viso nėra normuojami sudarant tų produktų normatyvinės savikainos kalkuliacijas.

Taigi ne nustatomos netiesioginių išlaidų normos, o sudaromi jų *biudžetai* – atitinkamų normų bei normatyvų visuma arba, kitaip tariant, bendra numatoma tam tikro padalinio (atsakomybės centro) veiklos tam tikros rūšies išlaidų suma per kurią nors laikotarpį, pavyzdžiui, per mėnesį. Tokiu atveju yra nustatoma, kiek ir kokių išlaidų padalinys planuoja padaryti per numatytą laikotarpį. Tačiau tokių išlaidų biudžetai turi būti rengiami labai detalizuotai (tiek laikotarpio, tiek daromų išlaidų nomenklatūros, tiek planuojamų darbų atžvilgiu), kad būtų galima nustatyti susidariusius nukrypimus nuo biudžetų ne laikotarpiui ar vykdomiems darbams jau pasibaigus, bet per laikotarpį ar tiems darbams vykstant. Tai labai svarbu, nes dar galima koreguoti vykdomus darbus ir pašalinti susidariusius nepalankius nukrypimus arba priešingai – užfiksuoti palankius nukrypimus ir pasinaudoti jais atliekant tolesnius darbus. Tarkime, įmonės ūkio skyrius vykdo keletą veiklų, viena jų – įmonės padalinių patalpų valymas. Numatoma, kad valymo veiklos išlaidos per mėnesį turi sudaryti 2 000 Lt, iš kurių patalpas valančių darbuotojų atlyginimų išlaidos sudaro 1 600 Lt, o įvairios valymo medžiagos kainuoja 400 Lt. Jeigu mėnesio viduryje paaiškėja, kad nuo mėnesio pradžios jau sunaudota, pavyzdžiui, 350 Lt kainuojančių valiklių, o valymo darbų apimtys antrąją mėnesio pusę bus tokios pat, kaip ir pirmąją, akivaizdu, kad susidarė nukrypimas nuo nustatytų valymo medžiagų sunaudojimo normų (juk greičiausiai numatytų darbų išlaidos iki mėnesio pabaigos bus panašios kaip ir pirmoje mėnesio pusėje). Jeigu tokių išlaidų biudžetai sudaromi ne tik visam mėnesiui, bet dar papildomai detalizuojami ir savaitėmis (esant reikalui, tai galima daryti ir dienomis ar pamainomis), nukrypimą yra daug lengviau užfiksuoti ne mėnesiui pasibaigus, bet kur kas anksčiau.

Ar kalbame apie tiesiogines ar apie netiesiogines išlaidas, nukrypimų nustatymo ir faktinių rodiklių apskaičiavimo formulė išlieka ta pati, kaip buvo aptarta anksčiau:

$$SF = SN \pm DS,$$

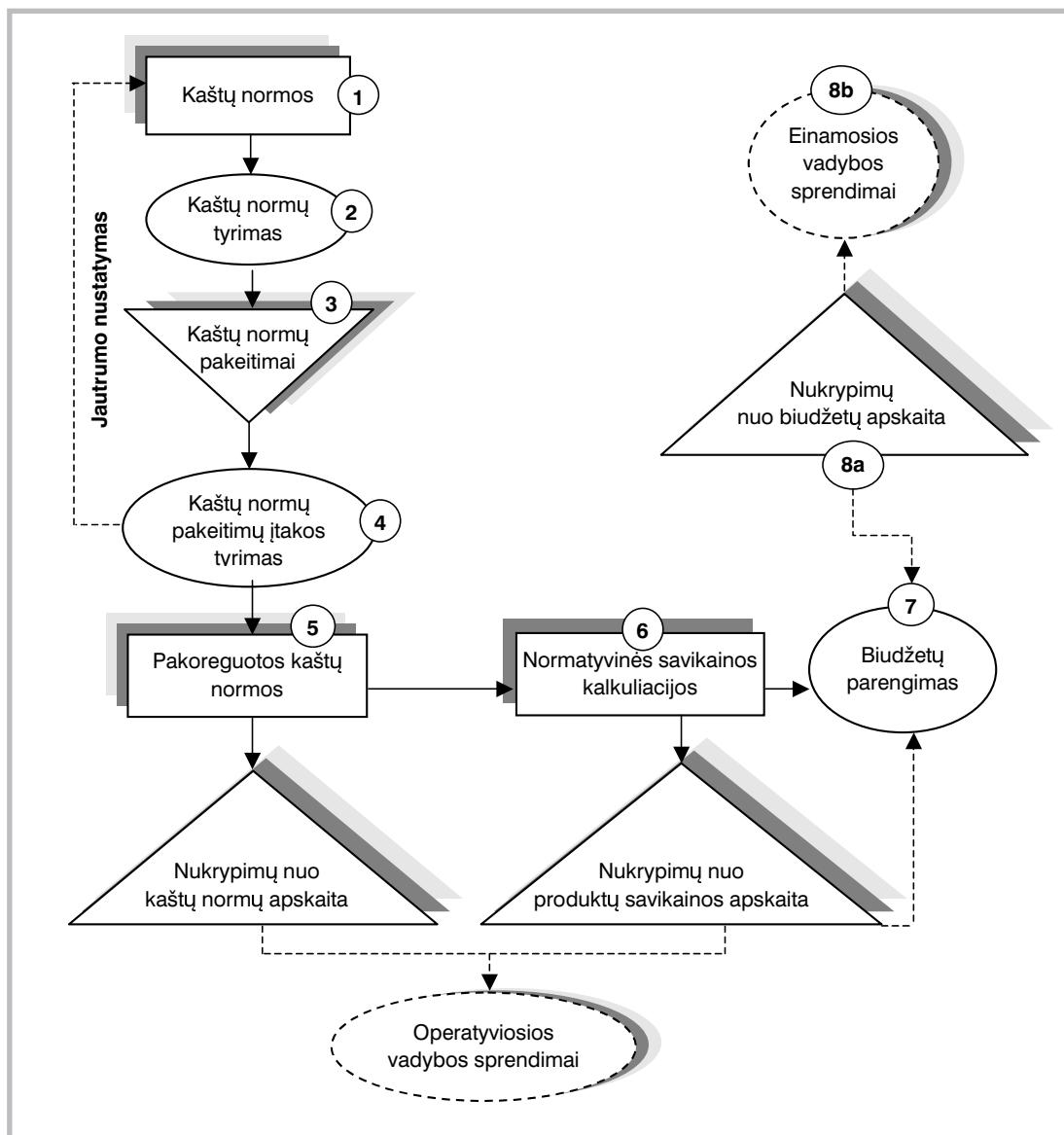
kurioje:

SF – faktinės tiesioginės išlaidos (darbo, produktų, kt.),

SN – tiesioginių išlaidų normos (darbo, produktų, kt.),

DS – faktinių tiesioginių išlaidų nukrypimas nuo normų (darbo, produktų, kt.).

Netiesioginių išlaidų nukrypimai nuo biudžetų vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos sąskaitose registruojami tokiu pačiu principu, kaip ir vedant tiesioginių išlaidų normų ir nukrypimų nuo jų apskaitą. Toliau esančioje 16 (3.3) schemoje pavaizduoti informacijos srautai taikant normatyvinį kaštų apskaitos modelį: nustatomos normos, renjami biudžetai, registruojami nukrypimai nuo jų ir pagal šią informaciją priimami reikiami vadybos sprendimai.



16 (3.3) schema. Normatyvinės apskaitos sistemos informaciniai srautai

Tai, kas pateikta schemoje, tinka tiek perdirbimo, tiek paslaugų, tiek prekybinei (juk *prekybą* taip pat galima traktuoti kaip paslaugų teikimą ar net savotišką *gamybą*: darant išlaidas atliekami darbai, kuriais „gaminamas“ prekių pardavimas) veiklai – visur, kur galima parengti išlaidų normas ir biudžetus. Biudžetų sudarymas remiantis normomis, kaip ir parodyta 16 (3.3) schemoje, vyksta tokiu nuoseklumu:

1) Pirmiausia turi būti nustatytos atitinkamoje veiklos srityje daromų darbų kaštų normos, kurios gali būti labai įvairios ir labai skirtingos. Kaip pamenate, jos gali tiek palankiai, tiek nepalankiai veikti viena kitą. Planuojant sekančio laikotarpio veiklą, kaip bazė imamos esamos (paskutinės) kaštų normos.

2) Atliekamas bazinių kaštų normų tyrimas – vertinama, ar jos atitinka realią situaciją ir ar tinka būsimo laikotarpio, kurio biudžetas rengiamas, veiklai.

3) Jeigu reikia, kaštų normos keičiamos (koreguojamos), svarstomos įvairios alternatyvos.

4) Atliekamas konkrečių kaštų normų pakeitimų įtakos kitiems gamybos veiksniams (produktų ir darbų savikainai) tyrimas. Atliekant normų pakeitimų *jautrumo analizę* nustatoma, kokią įtaką tam tikriems rodikliams daro vienos ar kitos normos pakeitimas.

5 ir 6) Pagal koreguotas naujo laikotarpio atitinkamų kaštų normas parengiamos normatyvinės savikainos kalkuliacijos.

7) Iš normatyvinių kalkuliacijų rengiami būsimo laikotarpio veiklai vykdyti skirti biudžetai.

8) Vykdamt veiklą, registruojami nukrypimai nuo konkrečių kaštų normų, normatyvinės produktų savikainos bei biudžetų. Taip gaunama informacija einamosios, ypač operatyvios, vadybos sprendimams dėl veiksmų koregavimo einamuju laikotarpiu ir dėl naujų veiksmų planavimo sekančiam laikotarpiui priimti. Turi būti nustatomi nukrypimai ne tik nuo tam tikrų gaminių normų, bet ir nuo padaliniais bei konkrečioms darbuotojams ir jų darbui nustatytų normų. Jie turi būti kuo konkretesni, nes tik tuomet bus konkretūs ir vadybos sprendimai. Be to, svarbu skirti daug dėmesio ne tik nepalankiems, bet ir palankiems nukrypimams, ir pastaruosius sukėlusias priežastis būtina įtvirtinti praktikoje. Apskritai kalbant, galima teigti, kad *visi nukrypimai – ir teigiami, ir neigiami – yra nepageidautinas reiškinys, nes jie arba didina gamybos kaštus, arba rodo, kad normavimo bei biudžetų rengimo sistema yra prastos kokybės*. Svarbu įvertinti, kad ne dėl kiekvieno nukrypimo reikia informuoti vadovus ir vadybininkus. Turi būti nustatyti kritiniai nukrypimų lygiai, t. y. įvertintas jų reikšmingumas, ir informuoti reikia tik apie reikšmingus nukrypimus.

Iki šiol mes aptarėme tik dalinę normatyvinių apskaitos modelių formulę, nes ji neapėmė atliekamų biudžetų (normų) koregavimų. Reikia įvertinti ir patį darbų bei išlaidų planavimo bei normavimo procesą, kuriu siekiama parinkti racionalius darbų atlikimo bei kaštų darymo būdus. Visi planai rengiami bei biudžetai sudaromi esant tam tikroms tuo metu susiklosčiusioms aplinkybėms, kurios daro įtaką įmonės ir jos padalinių veiklai. Vykdamt jau patvirtintus biudžetus, *pakitus įvairioms veiklos aplinkybėms tenka juos pakoreguoti, jeigu pradiniai biudžetai (pradinės normos) nebeatitinka tikrovės*. Labai svarbu, kad visi reikiami pradinio biudžeto (ir atitinkamų normų) koregavimai būtų atliekami laiku ir apie juos iš karto informuojami visi suinteresuoti asmenys. Pakoregavus pradinis biudžetus bei normas, toliau visi nukrypimai registruojami jau nebe nuo pradinių, bet nuo pakoreguotų biudžetų ir normų, nes skaičiuoti nukrypimus nuo pradinių biudžetų, kurie jau neatitinka pakitusių sąlygų, yra beprasmiška – tai neduoda jokios naudos, o tik klaidina. Taigi visa normatyvinio modelio formulė yra tokia:

Faktinė savikaina	=	Normatyvinė (biudžetinė) savikaina	+	Normų (biudžetų) pakeitimai	+	Nukrypimai nuo normų (biudžetų)
			-		-	

Kaip supratote, vedant apskaitą pagal normas ir biudžetus, svarbu stebėti, ar esamos kaštų normos bei biudžetai atitinka realią situaciją ir ar jų nereikia koreguoti. Tokie dalykai susiję su daugeliu veiksnių. Normas gali tekti keisti pasikeitus technologiniam procesui ar gamybos organizavimui, pakitus žaliavų ir medžiagų kokybei (naudojant pakaitalus), darbuotojams igijus daugiau patirties (pakilus jų darbo kokybei bei našumui) ir kai kuriais kitais atvejais. Jeigu nebūtų atsižvelgta į tokias aplinkybes ir pradinės normos bei biudžetai nebūtų koreguojami, nukrypimai būtų nustatomi nuo nekokybiškų, tikrovės neatitinkančių normų, todėl priimant vadybos sprendimus šitokie nukrypimai būtų ne naudinga informacija, o paprasčiausias informacinis triukšmas, netgi kenkiantis vadybos procesui.

Ad Rem!

Taisymas (nukrypimų)

Žmogus gimsta sudužęs. Jis gyvena, save taisydamas. Klėjai yra Dievo malonė!

Eugene'as O'Neillas (Eugene O'Neill)

Gal ši diena buvo tokia, kad mes pasijutome sudužę į daugybę šukių, negalėjome pasirinkti krypties ar praradome pasitikėjimą savimi? Šįvakar gali atrodyti, kad tiesiog neįstengiame susirinkti savo šukių, kad geriau susisukti į kamuoliuką ir laukti naujos dienos.

Bet rytdienos aušra stebuklų neatneš. Ar atsisakysime savo sumanymų, priklausomo nuo mūsų. Pametę marškinių sągą, mes neišmetame marškinių. Kad prisiūtume sągą, reikia adatos, siūlo ir šiek tiek kantrybės. Šis darbas nebūtinai turi būti neprikaištingas, bet tiesiog toks, kad mes vėl galėtume nešioti marškinius.

Šiąnakt mums reikia laiko, kad pataisytume save. Mes turime įrankius: Aukščiausiąją galią, literatūrą ir meditacijas. Tai mūsų adata ir siūlas. Dievo malonė mums davė visa, ko reikia taisymui.

Kaip aš galiu panaudoti programos įrankius, kad atstatyčiau save?

Amy E. Dean. Nakties šviesa: Vakaro meditacijos. - Kaunas: Gardenija, 1999, balandžio 23-oji.

Aptarus **kaštų apskaitos normatyvinių modelių** esmę aiškiai matyti šie jų **pranašumai**:

- normatyviniai modeliai leidžia vadovams ir vadybininkams sutelkti dėmesį į svarbiausius sprendimus klausimus. Vienaip darbuotojas dirba, kai gauna daugybę pranešimų su begale skaičių (dauguma jų nerodo jokių nukrypimų nuo biudžeto), ir visai kitaip, jeigu gauna tik tuos pranešimus, kurie aiškiai rodo kokį nors nukrypimą, t. y. skirti veikti;

- šių modelių taikymas labai padeda taupyti išteklius, nes dar prieš pradėdant gamybą galima įvertinti reikiamą išteklių kiekį bei kontroliuoti faktinį jų sunaudojimą. Į gamybą ir visą veiklą tokiu atveju žiūrima ne tik vertinant „kaip yra“, bet ir „kaip turi būti“;

- svarbi vadybai informacija gaunama laiku, nelaukiant, kol bus sukaupti visi faktinių rezultatų duomenys. Be to, egzistuoja galimybė nustatyti, kaip tam tikras atsiradęs nukrypimas paveiks produkto galutinę savikainą bei atitinkamos veiklos biudžetą;

- normatyviniai apskaitos modeliai yra labai kompleksiški, nes juos sėkmingai galima taikyti planuojant ir vertinat labai įvairias išlaidas bei įvairias veiklos rūšis.

Aptarėme tik pačią normatyvinių apskaitos modelių esmę. Plačiau šis sudėtingas klausimas nagrinėjamas antrajame tome.

Nota bene!

- Kiekviena įmonė iš savo prekių pardavimo pajamų turi atimti kiek įmanoma tiksliau apskaičiuotą tų prekių savikainą, t. y. *kainą sau*, kad žinotų, kiek lėšų gali skirti bendriesiems poreikiams, ir sugebėtų įvertinti savo verslo sėkmę;
- savikainos kalkuliavimo objektais gali būti įvairiausi įmonės veiklos rezultatai: materialūs ir nematerialūs produktai (gaminiai), teikiamos paslaugos, vykdomi užsakymai, įvairūs atliekami darbai, klientams teikiamų paslaugų kompleksai bei kiti įmonės veiklos produktai. Todėl ir jų kalkuliavimo metodai labai įvairūs;
- produktų (gaminų) kaštai** reikalingi tam, kad būtų pagamintas tam tikras gaminy, o galiausiai tam pačiam tikslui tarnaujantys struktūriniai kaštai šią savo funkciją atlieka užtikrindami įmonės padalinių vykdomus gamybos bei kitos veiklos procesus;
- bendrųjų ir aptarnaujančiųjų padalinių darbuotojai kartais gali tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti gaminant produktus ir tokiais atvejais *atitinkama struktūrinių kaštų dalis tampa gamybiniais kaštais*;
- priklausomai nuo vadybos aparato informacinių poreikių, kalkuliuojant produktų savikainą gali būti taikomas produktų (gaminų) **dalinis gamybinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojama gamybinė savikaina), **bendrasis gamybinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojama padalinio (fazės) savikaina), **komercinis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojama komercinė savikaina) arba **pilnasis savikainos kalkuliavimas** (apskaičiuojama įmonės (pilnoji) savikaina);
- netiesioginiai kaštai gali būti paskirstomi kalkuliavimo objektams vienodo (po lygiai) paskirstymo būdu arba taikant pasirinktus kaštų paskirstymo kriterijus. Pastarieji gali būti su veikla susiję netiesiogiai (nekoreliatyvūs) – neatspindintys realaus skirstomų kaštų sąryšio su kalkuliavimo objektais, kuriems yra paskirstomi, arba su veikla susiję tiesiogiai (koreliatyvūs) – atspindintys realų skirstomų kaštų sąryšį su kalkuliavimo objektais;
- siekiant užtikrinti kuo teisingesnį padalinių daromų kaštų paskirstymą, įmonėse taikomas **veikla pagrįstos kaštų apskaitos metodas**. Netiesioginiai kaštai šiuo atveju skirstomi taikant koreliatyvius paskirstymo kriterijus (veiklų kaštų nešėjus), atspindinčius realų skirstomų kaštų sąryšį su kalkuliavimo objektais;
- nepriklausomai nuo to, kokia yra įmonėse taikomų savikainos kalkuliavimo būdų įvairovė, visos produktų savikainos kalkuliavimo sistemos grindžiamos *dviem konceptualiais savikainos kalkuliavimo metodais: užsakyminiu ir procesiniu*. Kartais įmonėse diegiamos tokios savikainos kalkuliavimo sistemos, kurioms būdingi ir vieno, ir kito metodo bruožai, taigi taikomi mišrūs savikainos kalkuliavimo metodai;
- normatyvinė gamybos išlaidų apskaita ir produktų savikainos kalkuliavimas** – tai gamybos išlaidų apskaitos ir produktų savikainos kalkuliavimo sistema, kurią taikant ne tik apskaičiuojama faktinė produktų savikaina, bet ir papildomai generuojama vadybai svarbi informacija apie nustatytus nukrypimus nuo kaštų normų;

