



Valdas JAGMINAS  
*Auditorius*

# Klaidingas netiesioginių išlaidų paskirstymas gresia ir mokestinėmis sankcijomis.

## PRAKTINIAI SPRENDIMAI

◆ **Apskaičiuojant įmonės** gaminamos produkcijos, teikiamų paslaugų, vykdomų projektų, atliekamų darbų bei vykdomos įvairių rūšių veiklos savikainą, į ją turi būti įskaičiuotos ne tik tiesioginės išlaidos, kurios lengvai identifikuojamos, bet ir netiesioginės išlaidos, kurių identifikavimas ir teisingas įskaičiavimas į savikainą yra sudėtingas. Daugelyje įmonių netiesioginių išlaidų paskirstymas įvairiems objektams kelia problemų. Teisingai paskirstyti tokias išlaidas ne visuomet paprasta, todėl daroma klaidų, dėl kurių apskaičiuojama neteisinga savikaina. Toliau šiuos klausimus ir aptarsime.

Įvairiais tikslais įmonėse turi būti apskaičiuojama įvairių objektų – produkcijos, paslaugų, projektų, darbų bei veiklos rūšių – savikaina. Ją apskaičiuojant, beveik visuomet didelę išlaidų dalį tenka įskaičiuoti į savikainą netiesiogiai, nes tiesiogiai to padaryti neįmanoma arba pernelyg sudėtinga, todėl neracionalu. Apskaičiuojant netiesiogines išlaidas ir jas paskirstant objektams, pvz., produktams, neretai suklystama. **Įmonėse daroma įvairių netiesioginių išlaidų apskaičiavimo ir paskirstymo klaidų, iškraipiančių ne tik finansinėse ataskaitose pateikiamus, bet ir apmokestinamuosius rezultatus. Pagrindinės klaidos šioje srityje būna tokios:**

■ Apskaičiuojant produktų gamybinę savikainą (nors finansinėje apskaitoje savoka *gamybinė savikaina* netaikoma, ją čia sąmoningai pavartojame, nes, priklausomai nuo tikslų, įmonėse kartais apskaičiuojami ir kitokių rūšių savikainos rodikliai), į ją *klaidingai neįtraukiamos kai kurios ar net visos gamybinės netiesioginės išlaidos, jas nepagrįstai priskiriant to laikotarpio veiklos sąnaudoms. Dėl tokios klaidos iškraipoma finansinių ataskaitų informacija: produktų (atsargų) likučiai nepagrįstai sumažinami, o ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms neteisingai padidinamos. Dėl to išvedamas neteisingas ataskaitinio laikotarpio veiklos (kartu ir apmokestinamasis) rezultatas – per mažas pelnas arba per didelis nuostolis.*

■ Apskaičiuojant produktų gamybinę savikainą, į ją *klaidingai įtraukiama ir dalis veiklos sąnaudų, jas nepagrįstai priskiriant netiesioginėms gamybos išlaidoms. Dėl tokios klaidos iškraipoma finansinių ataskaitų informacija: produktų (atsargų) likučiai nepagrįstai padidinami, o ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudoms neteisingai sumažinamos. Dėl to išvedamas neteisingas ataskaitinio laikotarpio veiklos (kartu ir apmokestinamasis) rezultatas – per didelis pelnas arba per mažas nuostolis.*

■ Apskaičiuojant produktų gamybinę savikainą, netiesioginės gamybos išlaidos nustatomos teisingai, tačiau jos *klaidingai paskirstomos įvairiems tuo pačiu laikotarpiu pagamintiems produktams, vienu*

*produktų savikainą nepagrįstai padidinant, o kitų klaidingai sumažinant. Dėl tokių klaidų taip pat iškraipoma finansinių ataskaitų informacija, išvedant neteisingą ataskaitinio laikotarpio veiklos (kartu ir apmokestinamąjį) rezultatą. Be to, gaudami klaidingą produktų savikainą, klaidinami vidiniai informacijos vartotojai – vadybos darbuotojai, kuriems svarbu žinoti tikrąjį įvairių produktų pelningumo lygį, priklausantį nuo savikainos dydžio.*

Toliau aptarsime netiesioginių išlaidų paskirstymo klausimus ir rekomenduojamus būdus, kaip tokias išlaidas paskirstyti teisingai. *Nesvarbu, kokios apimties savikainos (gamybinės, komercinės ar pilnosios) rodiklius reikia apskaičiuoti ir kokio pobūdžio netiesiogines išlaidas reikia paskirstyti, jų paskirstymo procedūros iš esmės yra tokios pačios.* Svarbu, kad, skirstant netiesiogines išlaidas, būtų suprantamas pats veiklos procesas, kurio metu skirstomos išlaidos susidaro, nes, tik perpratus proceso santykį su objektais, kuriems išlaidos turės būti priskirtos, galima parinkti racionalų tokių išlaidų paskirstymo būdą ir tinkamus **išlaidų paskirstymo kriterijus**. Nuo pasirinktų paskirstymo kriterijų priklauso visas paskirstymo rezultatas, t. y. apskaičiuota tam tikro objekto savikaina, jos teisingumas. *Išlaidų paskirstymo kriterijai parenkami teisingiausiai, kai laikomasi šių dviejų principų:*

– *priežasties ir pasekmės principo*. Siekiama, kad išlaidos būtų priskiriamos objektams pagal jų daromą poveikį tiems objektams. Turi būti aiškus ryšis tarp objekto ir padarytų išlaidų. Pavyzdžiui, leidykloje atliekant knygų tekstų maketavimo darbus maketavimo išlaidos gali būti paskirstytos sumaketuotiems leidiniams pagal jiems maketuoti skirtą darbo laiką (kai mokama už dirbtas valandas), o įmonės patalpų valymo išlaidos gali būti paskirstytos įmonės padaliniais, kurių patalpos valomas, pagal valomą plotą ir t. t.;

– *gautos naudos principo*. Atsižvelgiama į naudą, gautą tas išlaidas darant. Pavyzdžiui, įmonės vykdomos reklaminės kampanijos, kurios metu reklamuojama ne konkretūs produktai, o pati įmonė, išlaidos gali būti paskirstytos prekėms pagal jų

pardavimų apimtis atitinkamu laikotarpiu (daroma prielaida: kurių prekių parduota daugiau, toms reklaminė kampanija buvo naudingesnė).

Atsižvelgiant į minėtus principus, numačius skirstomųjų išlaidų grupes, *kiekvienai netiesioginių išlaidų grupei turi būti parenkamas tinkamiausias paskirstymo kriterijus*. Pavyzdžiui, tiek pagalbinių darbuotojų atlyginimai, tiek naudojamos pagalbinės medžiagos, tiek gamybos įrangos nusidėvėjimo sąnaudos, tiek elektros energijos gamybos patalpoms apšviesti sąnaudos – visos jos yra netiesioginės gamybos išlaidos. Tačiau jų indėlis į produktų gamybą visiškai skirtingas, todėl būtų neteisinga visas tokias savo esme skirtingas netiesiogines išlaidas imti ir paskirstyti produktams pagal kokį nors vieną bendrą kriterijų. **Išimtis būtų taikoma tik tada, jeigu skirstomos netiesioginės išlaidos yra kartu daromos vykstant gamybos procesui.** Pavyzdžiui, naudojant gamybos įrenginius produktams gaminti, patiriamos tiek jų nusidėvėjimo, tiek tokių įrenginių suvartojamos elektros energijos sąnaudos. Abiejų rūšių sąnaudos patiriamos, galima sakyti, vienu metu – tuo metu, kai gamybos įrenginiais gaminama produkcija. Todėl šias abiejų rūšių išlaidas tinka skirstyti pagal vieną bendrą paskirstymo kriterijų. Priešingu atveju, jeigu skirstomos išlaidos vykstant veiklą daromos skirtingai, pavyzdžiui, gamyboje naudojamos pagalbinės medžiagos ir elektros energija gamybos patalpoms apšviesti, jas skirstyti pagal vieną bendrą paskirstymo kriterijų yra neteisinga.

**Išlaidų paskirstymo kriterijus pagal jų tinkamumą galima sutartinai padalyti į dvi grupes:**

1. **NETIESIOGIAI su veikla susijusius kriterijus** ir
2. **TIESIOGIAI su veikla susijusius kriterijus**.

**1. NETIESIOGIAI su veikla susiję (dar kitaip – nekoreliatyvūs) kriterijai** neparodo realaus skirstomų išlaidų sąryšio su kalkuliavimo objektais, kuriems tos išlaidos yra paskirstomos. Pavyzdžiui, kartais įmonių bendrųjų padalinių padarytos išlaidos paskirstomos gamybos ir pardavimų padaliniais pagal šiuose padaliniuose

„Įmonėse daroma įvairių netiesioginių išlaidų apskaičiavimo ir paskirstymo klaidų, iškraipiančių ne tik finansinėse ataskaitose pateikiamus, bet ir apmokestinamuosius rezultatus.“

dirbančių darbuotojų skaičių. Kitas pasitaikantis atvejis – visos įmonės mastu padarytos bendrosios ir administracinės išlaidos paskirstomos produktams pagal jų gamybinę savikainą. Šiais atvejais taikomi išlaidų paskirstymo kriterijai neparodo jokio realiai pagrįsto ryšio tarp paskirstomų išlaidų ir objektų, kuriems tos išlaidos paskirstomos. Taikant tokius kriterijus, gaunami klaidingi paskirstymo rezultatai ir apskaičiuojama klaidinga arba bent jau netiksli produktų savikaina.

**2. TIESIOGIAI su veikla susiję (dar kitaip – koreliatyvūs) kriterijai** parodo realų skirstomų išlaidų sąryšį su kalkuliavimo objektais, kuriems jos yra paskirstomos. Šie kriterijai naudojami taikant **veikla pagrįstą išlaidų apskaitos metodą (angl. Activity based costing, ABC)**. Šio apskaitos metodo esmę galima nusakyti taip: *poreikis parduoti pirkejams tam tikrus produktus sukelia poreikį juos gaminti, parduoti ir vykdyti kitas reikalingas veiklas, o vykdamas tas veiklas daromos išlaidos, kurias reikia paskirstyti jų rezultatams: suteiktoms paslaugoms, atliktoms operacijoms, pagamintiems produktams ir t. t.* **Veikla šiuo atveju laikomos įmonėje atliekamos tam tikros vienu metu vykdomos 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 pirkejams, įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą ir panašiai. Dažniausiai tam tikrą veiklą vykdo kuris nors vienas įmonės padalinys, nors gali būti, kad vienas padalinys vykdo dvejų ar trijų rūšių veiklą.

Visas įmonėse vykdomas veiklas galima suartintai suskirstyti į tokias grupes, kurių pobūdis daro įtaką tų veiklų išlaidų paskirstymui:

– su produktų vienetų gamyba bei pardavimu susijusios veiklos. Tokios veiklos susijusios su tam tikro produkto gaminamų / parduodamų vienetų kiekiu, pavyzdžiui: tai gali būti produktų gamybos, pagamintų produktų pakavimo, parduotų produktų pristatymo pirkėjams ir panašios veiklos. Tokių veiklų išlaidų suma priklauso nuo pagamintų / 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 gamybos įrenginių parengimo, suderinimo, prieš pradėdant gaminti naują gaminių partiją (seriją), ir panašios veiklos. Šių veiklų išlaidos 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, juridinių paslaugų, buhalterinės apskaitos tvarkymo ir kitos bendros veiklos. Tokių veiklų išlaidos, pasirinkus tinkamus paskirstymo kriterijus, paskirstomos visiems įmonės padaliniais, kuriems buvo suteiktos paslaugos, vykdant minėtas bendrąsias veiklas.

Apie netiesioginių išlaidų paskirstymą plačiau skaitykite leidinyje „Buhalterinė vadybos ir kaštų (menedžmento) apskaita“, I tomas, 3.3 poskyris.



[www.paciolis.lt/buhalterija](http://www.paciolis.lt/buhalterija)

Taikant įmonėje veikla pagrįstą išlaidų apskaitos metodą, daromi tokie žingsniai:

■ 1. Visos išlaidos, kurias numatoma įskaičiuoti į kurio nors objekto (produkcijos, paslaugų, projekto) savikainą, apskaičiuojamos ir įtraukiamos į apskaitą pagal įmonėje išskirtas savarankiškas veiklas, kurias vykdant tos išlaidos yra patiriamos.

■ 2. Kiekvienos veiklos išlaidoms paskirstyti parenkami *koreliatyūs paskirstymo kriterijai*, kuo tiksliau ir teisingiau parodantys realų veiklos išlaidų indėlį į objektus (produkciją, paslaugas, projektus), kuriems ta veikla buvo skirta.

■ 3. Parinkus tinkamą konkrečios veiklos išlaidų paskirstymo kriterijų, nustatoma *išlaidų paskirstymo bazė*. Numatoma, 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), reikia apsispręsti, ar bus skirstoma pagal dirbtas minutes, valandas ar pagal dar kitokios apimties laiko matavimus (tai bus paskirstymo bazė).



Gintautas DEVEIKIS



Istatymai įpareigoja visas įmones turėti apskaitos politiką, ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką, patvirtinti įvairius kitus dydžius. **Kaip šiuos reikalavimus tinkamai galėtų įgyvendinti įmonės, kurios iki šiol neturi pasitvirtinusios minėtų dokumentų? Apie apskaitos politiką jos neturinčioje įmonėje – 76-ajame didžiajame „Pačiolio“ seminare.**

Daugiau informacijos [www.paciolis.lt](http://www.paciolis.lt)

■ **4.** Parinkus netiesioginių išlaidų paskirstymo bazę, toliau pagal ją apskaičiuojamas tų išlaidų priskyrimo kalkuliavimo objektams koeficientas.

■ **5.** Įmonės veiklų išlaidos pagal pasirinktus koreliatyvius kriterijus paskirstomos:

**5a. produktams, jeigu veikla, kurios išlaidos skirstomos, skirta produktams kurti, gaminti ar parduoti.** Pavyzdžiui, gamybos įmonėje kas mėnesį derinami gamybos įrenginiai ir vykdant šią derinimo veiklą per mėnesį padaryta 2 000 Eur išlaidų. Per tą patį mėnesį atlikta 20 tipinių gamybos įrenginių derinimo operacijų, todėl galima sakyti, kad vienai derinimo operacijai tenka vidutiniškai po 100 Eur išlaidų ( $2\,000\text{ €} : 20$ ). Tarkime, kad gaminio A partijai pagaminti (partiją sudaro 200 vnt. gaminio) reikia atlikti dvi įrenginių derinimo operacijas. Tokiu atveju gaminio A partijai būtų priskirta 200 Eur ( $2\text{ operacijos} \times 100\text{ €}$ ) derinimo veiklos išlaidų, o į kiekvieno gaminio A vieneto savikainą būtų įskaičiuota po 1 Eur ( $200\text{ €} : 200\text{ vnt.}$ ) įrenginių derinimo veiklos išlaidų;

**5b. padaliniams, jeigu konkreči veikla skirta paslaugoms kitiems įmonės padaliniams teikti.** Pavyzdžiui, įmonės ūkio skyriaus

vykdoma veikla – patalpų valymas, t. y. šio skyriaus darbuotojai valo visos įmonės patalpas. Per mėnesį padaryta 800 Eur valymo veiklos išlaidų. Jos paskirstomos padaliniais, kuriems ši paslauga teikiama, pagal valomų patalpų plotą, išreikštą eksploataciniais intensyvumo matavimo vienetais – sutartiniais išvalyto ploto kvadratiniais metrais. Tai koreliatyvus valymo išlaidų paskirstymo kriterijus. Sutartinis matavimo vienetas turi būti taikomas todėl, kad skirtingos patalpos valomos nevienodu intensyvumu, pavyzdžiui, 1 kvadratinis metras (kv. m.) įmonės koridoriaus ploto pagal valymo intensyvumą gali būti prilyginamas 5 kv. m. pardavimo skyriaus patalpų. Bendras valomų patalpų plotas – 1 000 sutartinių kv.m. Jeigu, tarkime, įmonės pardavimo padalinys turi 150 sutartinių kv. m. ploto patalpas, tai šiuo atveju jam priskiriama 120 Eur valymo veiklos išlaidų ( $800\text{ €} : 1\,000\text{ kv. m} \times 150\text{ kv. m}$ ).

Taigi, aptartas veikla pagrįstas išlaidų apskaitos metodas plačiai ir sėkmingai naudojamas įvairiose situacijose, kuomet reikia kokias nors išlaidas – gamybines, pardavimų, bendrąsias ir administracines – paskirstyti kokiems nors objektams: produktams, padaliniams ar kitiems.

