



**Valdas JAGMINAS**  
*Auditorius*

# NETIESIOGINIŲ IŠLAIDŲ ĮSKAIČIAVIMAS Į SAVIKAINĄ: praktiški sprendimai kiekvienai įmonei

◆ **Apskaičiuojant kiekvieną savikainos rodiklį** – nuo gamybinės iki pilnosios, didelę dalį išlaidų į savikainą tenka įskaičiuoti netiesiogiai jas paskirstant. Tuomet kyla klausimas: pagal kokius kriterijus netiesiogines išlaidas reikia paskirstyti produktams, kad būtų gautas kuo teisingesnis rezultatas? Publikacijoje aptarsime praktiškus sprendimus, kurie gali būti pritaikyti iš esmės kiekvienoje įmonėje.

Ar būtų apskaičiuojama produktų, ar kitokių objektų (darbų, projektų, veiklų ir kt.) savikaina, visuomet didelės dalies išlaidų tiesiogiai susieti su objektu negalime. Kuo platesnės apimties savikainos rodiklį apskaičiuojame (pvz., komercinę arba pilnąją produktų savikainą), tuo daugiau išlaidų tenka įskaičiuoti į savikainą netiesioginiu būdu. Tokiu atveju reikalingi

paskirstymo kriterijai, kurie leistų kuo teisingiau įvairias netiesiogines išlaidas „įdėti“ į konkrečių produktų savikainą. Opiausias šiuo atveju tampa pardavimų išlaidų, o dar labiau – bendrųjų ir administracinių išlaidų, paskirstymas produktams, nes pastarąsias išlaidas kaip nors objektyviai susieti su produktais, kurių savikaina apskaičiuojama, yra itin sudėtinga ar net neįmanoma.

Norint apskaičiuoti produktų pilnąją savikainą, paprastai daromi įvairūs tarpiniai tokių išlaidų paskirstymai, kuomet bendrųjų ir administracinių padalinių veiklos išlaidos pirmiausiai paskirstomos kitiems padaliniais ar jų veikloms, kurioms buvo suteiktos kokios nors vidinės paslaugos. Taip palaipsniui skirstant minėtų padalinių išlaidas, jos galiausiai „privedamos“ iki gamybos ir pardavimų padalinių – tų padalinių, kurie turi tiesioginį ryšį su produktais, nes juos gamina arba parduoda. O tuomet šias išlaidas jau galima pakankamai pagrįstai susieti ir su gaminamais bei parduodamais produktais, kurių pilnąją savikainą reikia apskaičiuoti. Kokiu nors būdu paskirstant padalinių išlaidas produktams, sprendžiamas klausimas – *pagal kokius paskirstymo kriterijus išlaidas teisingiausia paskirstyti*. Norint teisingai paskirstyti išlaidas, reikia naudoti paskirstymo kriterijus, kurie kuo geriau išreikštų skirstomų išlaidų indėlį į objektus, kuriems tos išlaidos priskiriamos.

Keista, kad kartais įmonėse bendrąsias ir administracines išlaidas bandoma paskirstyti produktams pagal visiškai netinkamus kriterijus, pavyzdžiui, pagal pardavimų pajamas arba pagal produktų gamybinę savikainą. Tiek vienu, tiek kitu atveju gauti rezultatai visiškai neatitiks realybės. Kai kuriose įmonėse bendrosios ir administracinės išlaidos sudaro 40 ar dar daugiau procentų visų daromų išlaidų, ir jas paskirstant minėtais būdais iškraipymai būna labai reikšmingi. Iš patirties galima pasakyti, kad

tokiu būdu apskaičiuota produkto pilnoji savikaina gali skirtis nuo tikrosios net 30 procentų ar daugiau. Jeigu tikroji produkto pilnoji savikaina būtų 100 eurų, o mes dėl klaidingo apskaičiavimo gautume 30 proc. sumažintą (pvz., 70 eurų) arba – priešingai – 30 proc. padidintą (pvz., 130 eurų) savikainą, kaip pagal tokius duomenis galima priimti teisingą sprendimą dėl tokio produkto ateities – tolesnės jo gamybos bei pardavimų?

Kad būtų dar akivaizdžiau, kaip netinkamų paskirstymo kriterijų naudojimas iškraipo rezultatus, pateiksime pavyzdį. Tarkime, įmonėje visa gamybinė veikla vykdoma dviejuose gamybos baruose, kuriuos sutartinai pavadinsime A ir B. Jų veiklai vadovauja gamybos vadovų ir vadybininkų personalas, kurio bendras darbo užmokestis per mėnesį sudaro 20 000 Eur. Šias išlaidas reikia paskirstyti abiem gamybos barams. Nuspręsta, kad šios išlaidos jiems bus paskirstomos atsižvelgiant į tai, kiek kuris iš jų per mėnesį pagamina produkcijos, ją išreiškus gamybine savikaina. Tarkime, kad sausio ir vasario mėnesiais A ir B gamybos baruose kartu paėmus pagaminta produkcijos, kurios viso kiekio gamybinė savikaina sudaro 100 000 Eur. Sausio mėn. abiejuose gamybos baruose pagamintos produkcijos savikaina vienoda – po 50 000 Eur. Vasario mėn. A gamybos bare pagamintos produkcijos savikaina buvo 20 000 Eur, o B gamybo bare – 80 000 Eur. Abiejų gamybos barų vadybos išlaidų paskirstymas parodytas 1 lentelėje.

1 lentelė. Išlaidų paskirstymas gamybos barams pagal pagamintos produkcijos savikainą

Mėnuo	A gamybos baro produkcijos savikaina, Eur	B gamybos baro produkcijos savikaina, Eur	A gamybos barui priskirtos išlaidos, Eur	B gamybos barui priskirtos išlaidos, Eur
1	2	3	4	5
SAUSIS	50 000	50 000	10 000 (20 000 × 50 000 / 100 000)	10 000 (20 000 × 50 000 / 100 000)
VASARIS	20 000	80 000	4 000 (20 000 × 20 000 / 100 000)	16 000 (20 000 × 80 000 / 100 000)

Kaip matyti iš lentelės 4 ir 5 skilčių, kadangi vasario mėnesį A gamybos bare pagaminta tik 20 000 Eur vertės produkcijos, jam priskirta tik 4 000 Eur vadybos išlaidų. B gamybos barui priskirta 16 000 Eur, nes šis pagamino keturis kartus daugiau. Tačiau kokia priežastis lėmė tokią didelį pagamintos produkcijos kiekio skirtumą tarp abiejų gamybos barų? Vasario mėnesį A gamybos bare susidarė rimtų organizacinių ir techninių problemų, dėl kurių tam tikrą laiką šiame bare buvo visiškai sustojusi gamyba. Kad išspręstų šias problemas, už gamybinę veiklą atsakingi vadovai bei vadybininkai skyrė šio baro veiklai gerokai daugiau savo laiko ir pastangų nei B gamybos barui, kuriame visi numatyti darbai vyko sklandžiai, ir vadovams daug darbo su šiuo baru nebuvo. Tačiau, skirstant vadybos išlaidas pagal pasirinktą kriterijų, A gamybos barui vasario mėnesį priskirta net keturis kartus mažiau vadybos išlaidų nei B gamybos barui, nors vertinant susidariusią situaciją iš esmės turėjo būti padaryta atvirkščiai.

Kaip matome, *dėl tokio paskirstymo gautas visiškai iškreiptas gamybos barų rezultatų vaizdas: kuo A padaliniui buvo blogiau*

*(realiai vertinant jo situaciją), tuo daugiau jis gavo (sprendžiant iš priskirtų vadybos išlaidų).* Iš tokio pavyzdžio labai akivaizdžiai matyti, kad netinkamo paskirstymo kriterijaus panaudojimas gali sukurti absoliučiai klaidingą vaizdą apie bet kurio objekto savikainą, į kurią įskaičiuojamos kokios nors netiesioginės išlaidos.

Tačiau toje pačioje situacijoje pasirinkus tinkamą kriterijų, kuris parodo realų padarytų išlaidų sąryšį su objektais, kuriems tos išlaidos priskiriamos, gautume visiškai kitą rezultatą. Mūsų pavyzdyje vadybos išlaidoms skirstyti panaudokime dirbto laiko kriterijų. Jį galima išreikšti įvairiais mato vienetais, pavyzdžiui, valandomis (esant reikalui, sutartinėmis valandomis) arba net ir procentais. Tarkime, kad gamybinei veiklai vadovaujantis personalas, sprenddamas įvairius gamybos klausimus, skyrė procentaliai tiek savo laiko: sausio mėn. – 40 proc. A gamybos barui ir 60 proc. – B gamybos barui, o vasario mėn. – 70 proc. A gamybos barui (nes jame buvo kilę rimtų organizacinių ir techninių problemų) ir tik 30 proc. – B gamybos barui. Vadybos išlaidų paskirstymas pagal šiuos duomenis pateiktas 2 lentelėje.

2 lentelė. Išlaidų paskirstymas gamybos barams pagal dirbtą laiką

Mėnuo	Skirta laiko A gamybos barui	Skirta laiko B gamybos barui	A gamybos barui priskirtos išlaidos, Eur	B gamybos barui priskirtos išlaidos, Eur
1	2	3	4	5
SAUSIS	40 %	60 %	8 000 (20 000 × 40 / 100)	12 000 (20 000 × 60 / 100)
VASARIS	70 %	30 %	14 000 (20 000 × 70 / 100)	6 000 (20 000 × 30 / 100)

Kaip šiame pavyzdyje, taip ir daugeliu kitų atvejų, kuomet skirstomos tiek gamybinių, tiek negamybinių (taip pat ir bendrųjų bei administracinių) padalinių išlaidos, dirbto laiko kriterijus iš esmės yra pats teisingiausias pasirinkimas. **Dažnu atveju dirbto laiko kriterijus geriausiai išreiškia padarytų išlaidų sąryšį su objektais, kuriems tos išlaidos priskiriamos, todėl garantuoja maksimaliai teisingą paskirstymo rezultatą, taigi ir teisingą produktų ar kitokių**

**objektų savikainą.** Šiuo atveju kyla klausimas: kaip buhalteriai gauti duomenis, kurio įmonės padalinio, kurie darbuotojai, kiek savo laiko skyrė atlikdami vienokius ar kitokius produktų gamybos ar pardavimo darbus arba teikdami kokias nors vidines paslaugas kitiems įmonės padaliniams. Įmonėse šiuo tikslu dažnai naudojami specialūs vidiniai dokumentai, vienas iš jų yra VIDINĖ SAŠKAITA (žr. toliau pateiktą jos pavyzdį).

KONFIDENCIALU

Normalaus darbo laiko įkainis **25,00**

Viršvalandžių įkainis **37,50**

Prastovos įkainis **20,00**

Maketuotojas D. Petrauskas  
Pavardė V.

Vidinė sąskaita **2026** **6**  
Metai mėnuo

Darbo laiko fondas **167**

Eil. Nr.	Projektas/padaliny	Išlaidų straipsnis	Biudžetas		Faktas		Nukrypimas		Pastabos
			darbo laikas, val.	suma, €	darbo laikas, val.	suma, €	darbo laikas, val.	suma, €	
1	ID – Įmonės dokumentai	Maketavimo išlaidos	40	1000,00	30	750,00	-10	-250,00	Sumaketuota 130 psl.
2	BK – Buhalterio kalendorius	Maketavimo išlaidos	26	650,00	26	650,00	0	0,00	Sumaketuota 80 psl.
3	BAMA – žurnalas „Buhalterija“	Maketavimo išlaidos	16	400,00	16	400,00	0	0,00	Sumaketuota 30 psl.
4	TSL25 – seminaras „Darbo sutarčių klaidos“	Maketavimo išlaidos	40	1000,00	40	1000,00	0	0,00	Sumaketuota 60 psl.
5	BAP – Buhalterinės apskaitos pagrindai	Maketavimo išlaidos	20	500,00	17	425,00	-3	-75,00	Sumaketuota 50 psl.
6	M – Marketingo skyrius	Maketavimo išlaidos	25	625,00	25	625,00	0	0,00	Sumaketuota 50 psl.
7	A – Įmonės vadovybė	Maketavimo išlaidos	0	0,00	3	75,00	3	75,00	Sumaketuota 6 psl.
8						0,00			
9						0,00			
10						0,00			
12						0,00			
13						0,00			
14						0,00			
15						0,00			
1	ID – Įmonės dokumentai	Maketavimo išlaidos	0	0,00	10	375,00	10,00	375,00	Dėl ID proj. vadovo kaltės
2						0,00			
3						0,00			
4						0,00			
5						0,00			
1	ID – Įmonės dokumentai	Maketavimo išlaidos	0	0,00	10	200,00	10,00	200,00	Numatytu laiku neduotas darbas
2						0,00			
3						0,00			
4						0,00			
5						0,00			
IS VISO			167	4175,00	177	4500,00	10	325,00	

Likęs darbo laikas **10**  
Viršytas darbo laikas **10**

Priklausomai nuo įmonėje nustatytos vidinės tvarkos, vidines sąskaitas darbuotojai už savo atliktus darbus gali išrašyti kartą per mėnesį, kas savaitę ar net ir dažniau. Tokie dokumentai paprastai yra išrašomi įmonės naudojamoje kompiuterizuotoje apskaitos sistemoje, todėl jų išrašymas yra nesudėtingas ir nereikalauja daug laiko. Sąskaitą išrašo arba pats darbus atlikęs darbuotojas, arba tai gali daryti, pavyzdžiui, projektą vykdančios darbuotojų komandos vadovas už visą komandą ir panašiai. **Vidinės sąskaitos išrašymas turi dvi esmines paskirtis: viena jų – buhalterinė; antra – vadybinė.** Atlikdamas buhalterinę paskirtį, toks vidinis dokumentas teikia buhalterijai informaciją, kuri reikalinga produktų savikainai apskaičiuoti ir išlaidoms paskirstyti. Atlikdama vadybinę paskirtį, vidinė sąskaita teikia padalinių bei projektų vadovams informaciją, kuri reikalinga planuojant įvairius darbus, o vėliau kontroliuojant, kaip suplanuoti darbai atliekami.

Toliau, remdamiesi vidinės sąskaitos pavyzdžiu, aptarsime, kokia informacija galėtų būti šiame dokumente. Dokumento skiltyje *Projektas / padalinys* nurodomas darbų užsakovas, kuriam atliekami darbai, – projektas arba padalinys (jis pasirenkamas iš apskaitos sistemoje suformuoto sąrašo). Skiltyje *Išlaidų straipsnis* nurodomas padarytų išlaidų pobūdis (išlaidų straipsnis irgi pasirenkamas iš apskaitos sistemoje suformuoto sąrašo). Jeigu įmonėje sudaromi padalinių ir projektų biudžetai, tai matyti ir darbuotojų išrašomose vidinėse sąskaitose, nes darbuotojai taip pat turi savo biudžetus. Dokumento *Biudžeto* skiltyje nurodoma, kiek skirta laiko tam tikram darbui atlikti (pagal su darbų užsakovu suderintą biudžetą). Dokumente įrašytas darbo laikas apskaitos sistemoje automatiškai perskaičiuojamas į darbo



– Teisiamasis, kas jus paskatino  
tokiai avantiūrai – apiplėšti banką?  
– O jis pirmas pradėjo...

UAB „Gabrilė“



- Auditas
- Buhalterinė apskaita
- Konsultacijos

Technikos g. 7 – 5, Kaunas  
Tel. +370 685 92142, mob. +370 698 31285  
El. paštas: rima.usevicienne@gabrule.lt

Užs. 1976bam

Apie išlaidų paskirstymą ir vidinių  
dokumentų naudojimą  
plačiau skaitykite leidinyje  
**BUHALTERINĖ VADYBOS IR  
KAŠTŲ (MENEDŽMENTO) APSKAITA,**  
I tomo, 7.2 poskyryje.



užmokesčio sumą pagal nustatytus darbuotojo atlyginimo įkainius. *Fakto* skiltyje nurodoma, kiek laiko faktiškai dirbta atliekant tam tikrą darbą. *Nukrypimų* skiltyje automatiškai apskaičiuojamas susidaręs fakto nukrypimas nuo biudžeto. Taip pat vidinėje sąskaitoje, priklausomai nuo įmonėje pasirinktos tvarkos, gali būti atskirai nurodomi tiek viršvalandžiai, tiek prastovos, *Pastabų* skiltyje nurodant jų susidarymo priežastį. Taip pat *Pastabų* skiltyje pateikiama kita aktuali informacija.

Įmonėje naudojant aptartus vidinius dokumentus, labai nesudėtingai išsprendžiami tiek išlaidų priskyrimo ir savikainos apskaičiavimo, tiek ir įvairūs darbų planavimo bei jų kontrolės klausimai. Tokiuose dokumentuose pateikiama informacija leidžia nesudėtingai gauti maksimaliai teisingą informaciją apie atliktus konkrečius darbus ir apie jiems atlikti padarytas išlaidas. Kaip jau minėta, tai svarbu tiek buhalteriniais, tiek vadybos tikslais.



# VYKSTANT dideliems MOKESČIŲ PASIKEITIMAMS, SVARBU GERAI ORIENTUOTIS šioje srityje!



Elektroninė darbo priemonė

## ĮMONĖS MOKESČIŲ BYLA Jums padės:

- ✓ teisingai apskaičiuoti ir deklaruoti mokesčius,
- ✓ išvengti klaidų ir baudų mokesčių srityje,
- ✓ pasinaudoti teisėtais mokesčių mažinimo būdais.

## PATIKRINTA NET 1000 ĮMONIŲ PRAKTIKOJE

- PRIEMONĖJE:**
- ✓ Daugiau kaip **50** įvairiems apmokestinimo atvejams skirtų norminių aktų ir jų išaiškinimų **SUVESTINIŲ**, kuriose susisteminti svarbiausi mokesčių reglamentuose nustatyti reikalavimai ir pateikti jų taikymo išaiškinimai.
  - ✓ Daugiau kaip **150** mokesčių apskaičiavimui bei apskaitai skirtų **ŽINIARAŠČIŲ, REGISTRŲ, DOKUMENTŲ** ir kitos mokesstinės įmonėms svarbios medžiagos.

### DĖMESIO!

Galite įsigyti tik Jums aktualias darbo priemones ĮMONĖS MOKESČIŲ BYLA dalis. Kiekviena dalis apima visą su konkrečiu mokesčių objektu susijusią darbo priemonės medžiagą: norminių aktų ir jų išaiškinimų suvestines, žiniaraščius ir kitus dokumentus.

## DALYS, kurias galima įsigyti atskirai:

Pavadinimas	Kaina su PVM	Prekės kodas	Pavadinimas	Kaina su PVM	Prekės kodas
<b>PELNO MOKESTIS</b>			<b>PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS</b>		
Beviltiškos skolos	67 €	PM1	Išskaitomas PVM pagal PVMĮ 96 str.	56 €	PVM18
Dovanos, išskyrus donanas darbuotojams	56 €	PM2	Laikiniai išvežamų iš Lietuvos prekių žurnalai (privalomi)	45 €	PVM19
Finansinėje apskaitoje pripažinti atidėjiniai	45 €	PM3	Laikiniai įvežamų į Lietuvą prekių žurnalai (privalomi)	45 €	PVM20
Gauti dividendai	56 €	PM4	Maržos schema	67 €	PVM21
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	67 €	PM5	Mišri veikla	67 €	PVM22
Investicinis projektas	67 €	PM6	Paslaugų įsigijimas iš užsienio	56 €	PVM23
Išlaidos darbuotojų ir (arba) jų šeimos narių naudai	56 €	PM7	Prekių įsigijimas iš ES valstybių	56 €	PVM24
Komandiruotės sąnaudos	67 €	PM8	Prekių / paslaugų pardavimas ES pirkėjams	56 €	PVM25
Kvalifikacijos kėlimo ir mokymų sąnaudos	45 €	PM9	PVM atskaitos tikslinimas	67 €	PVM26
Menamos pajamos	45 €	PM10	<b>Visa PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO medžiaga tik 165 € 185€</b>		PVM_V
Mokesčių sumos	45 €	PM11	<b>GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESTIS</b>		
Nuostolių perkėlimas	67 €	PM12	Automobilio naudojimas privatiems poreikiams	56 €	GPM27
Nuostolių perdavimas ir perkėlimas	67 €	PM13	Dividendai ir tantjemos	56 €	GPM28
Parama	56 €	PM14	Dovanos ir prizai, įteikti darbuotojams ir jų šeimos nariams	56 €	GPM29
Pelno paskirstymas	56 €	PM15	Dovanos ir prizai, įteikti ne darbuotojams	56 €	GPM30
Reprezentacijos sąnaudos	56 €	PM16	Draudimo įmokos darbuotojų naudai	56 €	GPM31
Susijusių asmenų sandoriai	67 €	PM17	Palūkanos	67 €	GPM32
Turto nurašymas	56 €	PM18	B klasės pajamos	67 €	GPM33
<b>Visa PELNO MOKESČIO medžiaga tik 195 € 235€</b>		PM_V	<b>Visa GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO medžiaga tik 145 € 174€</b>		GPM_V
			<b>KITI MOKESČIAI IR ĮMOKOS</b>		
			VSD ir PSD įmokos	56 €	IM34
			Nekilnojamojo turto mokestis	56 €	NTM35

## Norite mokėti mažiau, o turėti daugiau?



Visos darbo priemonės kaina – **tik 297 €** ~~437 €~~ (su PVM). Prekės kodas – **IMB**.

**Nuolaidos galioja sumokant iki birželio 30 d.**

Norėdami įsigyti prekę, sumokėkite jos kainą į UAB „Pačiolis prekyba“ (į. k. 300807502) a. s. LT347044060005977111 AB SEB banke. Mokėjimo nurodyme įrašykite **prekės kodą** (kodai nurodyti prie kainų) **telefono numerį** ir **el. pašto adresą**.

Daugiau informacijos – tel. (0 5) 2700 636, knygos@paciolis.lt arba

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