



ĮMONĖS PRODUKCIJOS, PASLAUGŲ, PROJEKTŲ, VEIKLŲ SAVIKAINOS APSKAIČIAVIMAS IR NAUDOJIMAS FINANSINĖS APSKAITOS IR ATSKAITOMYBĖS, MOKESČIŲ BEI VIDINIAIS TIKSLAIS

9.1. Reikalavimai savikainos apskaičiavimui dėl finansinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo

❁ Toliau pateikiamų 9-ojo ir 11-ojo VAS ištraukų šaltinis: „Pačiolio“ norminių aktų sąvadais > Apskaita > III. Finansinė apskaita ir atskaitomybė > III.1. Verslo apskaitos standartai.

❁❁ Visi paryškinimai ir įrėminti intarpai – seminaro medžiagos rengėjų.

Įmonės pagamintos produkcijos savikainos apskaičiavimas



PATVIRTINTA
Lietuvos Respublikos finansų ministro
2018 m. kovo 19 d. įsakymu Nr. 1K-117

9-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „ATSARGOS“

<...>

IV SKYRIUS PRODUKCIJOS PASIGAMINIMO SAVIKAINA

15. Per ataskaitinį laikotarpį pagamintos produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.

16. Tiesioginės gamybos išlaidos – išlaidos, kurias nepatiriant didesnių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai, – tai:

16.1. pagrindinių žaliavų (medžiagų) išlaidos, apimančios išlaidas produkcijos gamybos metu sunaudotoms žaliavoms (medžiagoms) ir (arba) komplektuojamiesiems gaminiams, kurie sudaro materialųjį produkcijos pagrindą arba įeina į gaminių sudėtį ir nepatiriant didesnių sąnaudų gali būti priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms;

16.2. tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, apimančios darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas, kurios nepatiriant didesnių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms.

<...>

KOMENTARAS

Kada tam tikras produktų gamybos išlaidas, remiantis surašytais apskaitos dokumentais, galima aiškiai susieti su konkrečių produktų gamyba, tokios išlaidos laikomos **tiesioginėmis gamybinėmis išlaidomis**. Dažniausiai jos susideda iš *tiesiogiai produktus gaminančių darbininkų darbo užmokesčio, produktų gamyboje sunaudotų pagrindinių žaliavų ir medžiagų*, tačiau gali būti ir kitų tiesioginių gamybinių išlaidų. Viskas priklauso nuo konkrečios situacijos produktų gamyboje.

Tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos apskaičiuojamos iš esmės dviem būdais, kurie priklauso nuo įmonėje ar jos padalinyje taikomos atlyginimo darbuotojams apskaičiavimo sistemos – laikinės arba vienetinės. Atlyginimas gali būti apskaičiuojamas darbuotojų dirbto laiko kiekį (pavyzdžiui, dirbtas valandas) dauginant iš nustatyto tarifinio atlygio (pavyzdžiui, vienos valandos) arba skiriant atlyginimą už atliktus darbus pagal konkrečius tų darbų atlikimo įkainius.

Tiesioginės žaliavų ir medžiagų išlaidos apskaičiuojamos laikantis principo – *sunaudotų žaliavų/medžiagų kiekis padauginamas iš jų vieneto įsigijimo savikainos*. Konkretiems produktams gaminti sunaudotų žaliavų bei medžiagų kiekis nustatomas remiantis tokių atsargų sunaudojimo dokumentais, kurie įvairiose įmonėse yra skirtingi, nes jie priklauso nuo technologinių gamybos ir jos organizavimo ypatumų.

<...>

17. Netiesioginės gamybos išlaidos – netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos – tai:

17.1. pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidos, apimančios išlaidas produkcijos gamybos metu sunaudotoms žaliavoms (medžiagoms), kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, nors ir yra gaminio sudedamoji dalis, nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti priskirtos prie pagrindinių;

17.2. netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos, apimančios tiesiogiai su produkcijos gamyba nesusijusių, bet sudarančių sąlygas gamybai vykti darbuotojų atlyginimų ir socialinio draudimo įmokų sumas;

17.3. nusidėvėjimo sąnaudos, kurių neįmanoma nepatiriant didesnių sąnaudų priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms;

17.4. kitos netiesioginės gamybos išlaidos, apimančios išlaidas, kurių ryšys su gaminama produkcija negali būti tiesiogiai nustatytas.

Apskaitoje jos pripažįstamos taikant paskirstymo būdus.

<...>

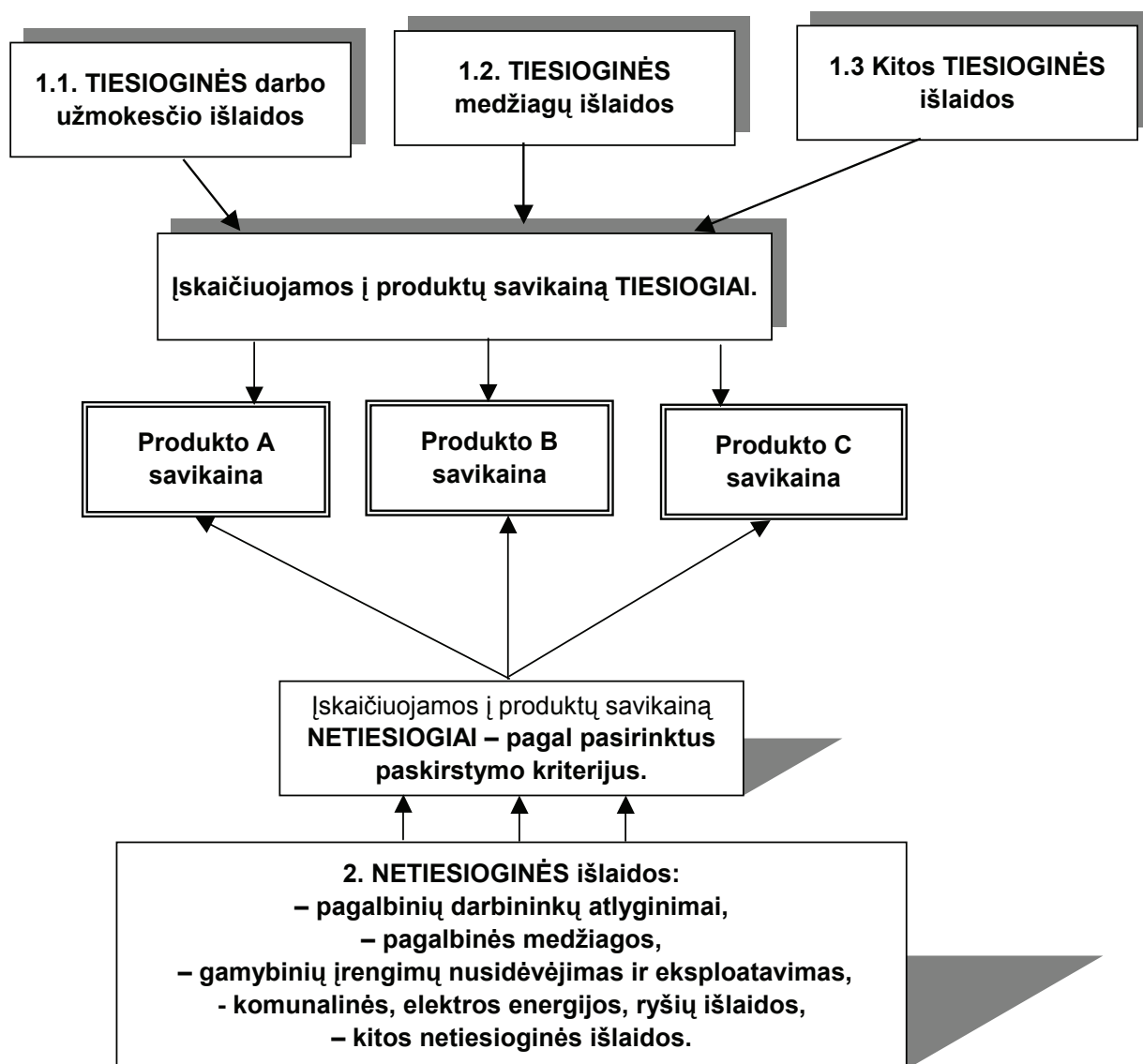
KOMENTARAS

Gamybos metu padarytos išlaidos laikomos **netiesioginėmis konkrečių produktų atžvilgiu gamybinėmis išlaidomis**, jeigu:

- a) **tiesiogiai tokių išlaidų priskirti konkretiems produktams neįmanoma**, nes jos savo esme yra bendros visiems gaminamiems produktams;
- b) **tiesiogiai tokias išlaidas priskirti produktams neracionalu** (net jeigu ir įmanoma) dėl per didelių apskaitos darbo sąnaudų.

Netiesioginės gamybinės išlaidos yra paskirstomos pagamintiems/gaminamiems produktams naudojant pasirinktus PASKIRSTYMO KRITERIJAI.

Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų įskaičiavimas į produktų savikainą



Kiekvienai netiesioginių išlaidų grupei turi būti parenkamas jai tinkamiausias paskirstymo kriterijus, pagal kurį tos išlaidos bus skirstomos produktams. Svarbu laikytis tokios taisyklės – kiekvienai netiesioginių išlaidų rūšiai paskirstyti naudoti jai labiausiai tinkamus paskirstymo kriterijus. Pavyzdžiui, pagalbinių darbuotojų atlyginimai, naudojamos pagalbinės medžiagos, gamybos įrengimų nusidėvėjimo sąnaudos, elektros energijos gamybos patalpų apšvietimui sąnaudos – visos jos yra netiesioginės gamybos išlaidos. Tačiau jų indėlis į produktų gamybą daromas visiškai skirtingu būdu, todėl neteisinga visas šias išlaidas paskirstyti pagal vieną kriterijų.

Išimtis būtų tada, jeigu skirstomos netiesioginės išlaidos daromos gamybos procese apjungtai. Pavyzdžiui, naudojant gamybos įrengimus produktams gaminti, patiriamos tiek įrengimų nusidėvėjimo sąnaudos, tiek tokiais įrengimais naudojamos elektros energijos sąnaudos. Abiejų rūšių sąnaudos patiriamos apjungtai – tuo metu, kai gamybos įrengimais gaminama produkcija. Todėl šias abiejų rūšių išlaidas tinka skirstyti pagal vieną paskirstymo kriterijų.

NETIESIOGINIŲ IŠLAIDŲ PASKIRSTYMO KRITERIJŲ GRUPĖS

Paskirstymo kriterijų grupė	Paskirstymo kriterijų naudojimas
1	2
1. 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. Tokie 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.
2. 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 aptarnavimu: kuo jų daugiau, tuo daugiau atliekama aptarnavimo darbų.
3. 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.
4. Susiję su gamybinių ir kitų patalpų naudojimu	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.
5. 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, kokia 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, grąžtų ir pan.) išlaidos, nes tokie apdorojimo įrankiai, atlikus tam tikrą kiekį operacijų, susidėvi ir yra keičiami (arba galbūt galandami ir patiriama galandimo išlaidų).
6. 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 eksploatavimo išlaidos gali būti paskirstomos pagamintiems (ir nebaigtiems gaminti) produktams pagal tų įrenginių dirbtą laiką gaminant šiuos produktus.
7. 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 administraciniais pasitarimams), tam tikru laikotarpiu padarytos patalpų naudojimo išlaidos būtų paskirstytos tuo laikotarpiu patalpose gamintai produkcijai ar teiktoms paslaugoms.

Paskirstymo kriterijų grupė	Paskirstymo kriterijų naudojimas
1	2
8. Susiję su veiklos aktyvumo lygiu bei apimtimi	Pagal šio pobūdžio kriterijus išlaidos skirstomos kalkuliavimo objektams (paprastai – padaliniais) remiantis jų vykdomos veiklos aktyvumo lygiu bei apimtimi . Pavyzdžiui, daugiau atitinkamų bendrų visai įmonei išlaidų (tarkime, komunalinių paslaugų išlaidos) priskiriama tiems padaliniais, kurių veiklos apimtis, išreikšta atitinkamais matais, yra didesnė. Tokius kriterijus taikyti verta nebent tuomet, jei-gu negali būti pritaikyti jokie kiti kriterijai.
9. 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, su-naudotas vandens kiekis paskirstomas pagal auginamų kultūrų užimamą plotą ir jų laistymo intensyvumą. Taikant mišrius kriterijus, svarbu stebėti, kad jie neniveliuotų vieni kitų.



1 PAVYZDYS

Leidybos įmonėje maketuojant leidinius naudojama maketavimo kompiuterinė programa, kuri yra išsinuomota. Programos nuomos išlaidos, tenkančios vienai maketuotojo darbo vietai, per mėnesį – 100 Eur. Šią sumą reikia paskirstyti leidiniams netiesioginiu būdu. Pradžioje *pasirenkamas šių išlaidų paskirstymo kriterijus*. Programos nuomos išlaidos bus paskirstomos leidiniams pagal maketuotojų dirbtą laiką valandomis (tai *paskirstymo kriterijus*). Tada apskaičiuojamas maketavimo programos nuomos (netiesioginių) *išlaidų priskyrimo koeficientas*. Maketuotojas A.J. per mėnesį dirbo 200 valandų. Maketavimo programos nuomos sumą (100 €) padalijus iš maketuotojo darbo laiko per mėnesį (200 val.), gaunamas šių išlaidų priskyrimo produktams koeficientas – 0,5 Eur/val. (100 € : 200 val.). Maketuotojas A.J. per mėnesį sumaketavo vieną žurnalo numerį (dirbo 50 val.) ir vieną knygą (dirbo 150 val.). Pagal priskyrimo koeficientą (0,5 Eur/val.) žurnalo numeriui priskiriama 25 Eur (50 val. × 0,5 €/val.), o sumaketuotai knygai – 75 Eur (150 val. × 0,5 €/val.) maketavimo programos nuomos išlaidų.



2 PAVYZDYS

Gamybos įmonėje kas mėnesį gaminant produktus, atliekamas gamybos įrengimų suderinimas. Derinimo darbai per mėnesį kainuoja 1000 Eur išlaidų, kurios yra netiesioginės gaminamų produktų atžvilgiu. Per mėnesį atlikta 20 tipinių gamybos įrengimų derinimo operacijų. Vienai derinimo operacijai tenka vidutiniškai po 50 Eur išlaidų (1000 € : 20).

Norint pagaminti gaminio A partiją (partiją sudaro 100 vnt. gaminio), reikia atlikti tris tipines įrengimų derinimo operacijas. Todėl gaminio A partijai priskiriama 150 Eur (3 operacijos × 50 €) derinimo darbų išlaidų. Į kiekvieno gaminio A vieneto savikainą įskaičiuojama po 1,5 Eur (150 € : 100 vnt.) *netiesioginių* – įrengimų derinimo išlaidų.

<...>

18. Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo prie tiesioginių ar netiesioginių išlaidų ir netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką, t. y. kai vienu metu gaminama daugiau kaip vienas gaminytis arba gaminami sudėtiniai gaminiai ar vienas iš gaminių yra pagrindinis, o kitas – šalutinis.

19. Kai kiekvieno gaminio išlaidų atskirai nustatyti negalima, jos turi būti paskirstomos racionaliai ir tinkamai. Išlaidos gali būti paskirstomos remiantis kiekvieno gaminio pardavimo kaina tiek tame gamybos etape, kuriame gaminiai tampa atskiri, tiek gamybai pasibaigus. Jeigu padarytos išlaidos negali būti priskirtos konkrečiam gaminiui, jos pripažįstamos to ataskaitinio laikotarpio, kai jos padaromos, sąnaudomis (pardavimo savikaina arba bendrosiomis ir administracinėmis sąnaudomis).

<...>

Įmonės suteiktų paslaugų savikainos apskaičiavimas



PATVIRTINTA

Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus

2015 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. VAS-38

11-ASIS VERSLO APSKAITOS STANDARTAS „SĄNAUDOS“

<...>

V. PARDAVIMO SAVIKAINA

23. Apskaitoje į pardavimo savikainą įtraukiamos įmonės sąnaudos, susijusios su konkrečiomis pagrindinės veiklos paslaugomis, produkcija ir prekėmis, parduotomis per ataskaitinį laikotarpį.

24. Į pardavimo savikainą įtraukiama apskaitoje užregistruota atsargų vertė. Jei atsargos, kurių vertė priskiriama pardavimo savikainai, buvo nukainotos, į savikainą įtraukiama nukainota jų vertė.

25. Pardavimo savikainą registruojant apskaitoje, ji gali būti skirstoma pagal įmonės veiklos pobūdį į suteiktų paslaugų savikainą ir parduotų prekių savikainą.

26. Suteiktų paslaugų savikaina pripažįstama ir apskaitoje registruojama tą patį ataskaitinį laikotarpį, kada už suteiktas paslaugas buvo pripažintos pajamos. Ilgalaičių sutarčių, kurių numatytos veiklos pradžia ir pabaiga patenka į skirtingus ataskaitinius laikotarpius, sąnaudų pripažinimo ir pateikimo finansinėse ataskaitose tvarką nustato 25-asis verslo apskaitos standartas „Statybos ir kitos ilgalaikės sutartys“.

27. Į suteiktų paslaugų savikainą įtraukiama šiam tikslui sunaudotų atsargų vertė, darbo užmokesčio ir socialinio draudimo įmokų sąnaudos, teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų ir panašios sąnaudos.

<...>

KOMENTARAS

Įmonės suteiktų **paslaugų savikainos apskaičiavimas** priklauso nuo paslaugų teikimo organizavimo būdo – ar jos teikiamos individualiai kiekvienam paslaugos gavėjui atsižvelgiant į jo specifinius poreikius, ar teikiamos masiniu būdu standartinės, neatsižvelgiant į gavėjų specifinius poreikius.

Tačiau kiekvienu atveju į paslaugų savikainą įskaičiuojamos **tiesioginės ir netiesioginės gamybos (paslaugų teikimo) išlaidos**.

Tiesioginės išlaidos (paslaugas teikiančių darbuotojų darbo užmokestis, paslaugas teikiant sunaudotos medžiagos ir kitos tiesiogiai tam tikroms paslaugoms teikti skirtos išlaidos) **tiesiogiai įskaičiuojamos** į suteiktų paslaugų savikainą.

Paslaugų atžvilgiu **netiesioginės išlaidos** (teikiant paslaugas naudojamos įrangos, patalpų eksploatavimo ir nusidėvėjimo kaštai, ryšių paslaugų, paslaugas teikiant netiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų atlyginimų išlaidos ir kitos) yra **paskirstomos tuo pačiu laikotarpiu suteiktoms įvairioms paslaugoms**.

Paskirstymas atliekamas naudojant įvairius išlaidų paskirstymo kriterijus.



PAVYZDYS

Paslaugas telefonu teikiančios įmonės *Paslaugų padalinys* vykdo dvi veiklas:

1. Atlieka gyventojų apklausas telefonu (pagal gautus užsakymus);
2. Tvarko turimą telefonų numerių bazę, kurią naudoja skambinimams.

Apklausiant įvairius asmenis, per mėnesį atlikta 5000 skambučių. Reikia apskaičiuoti vieno skambučio vidutinę savikainą.

Mėnesinė padalinio darbuotojų bendra atlyginimų suma – 5 000 eurų. Naudojamos kompiuterinės technikos mėnesio eksploatavimo išlaidos – 500 eurų. Telefoninių pokalbių (ryšių) išlaidos per mėnesį – 400 eurų. Padalinio veikloje per mėnesį papildomai patiriama dar 1500 eurų kitokių veiklos išlaidų.

Per mėnesį padalinio darbuotojai 80 proc. viso laiko skyrė apklausoms, o 20 proc. laiko – telefonų numerių bazės tvarkymui. Kompiuterinė technika naudojama: 80 proc. – apklausoms telefonu, 20 proc. – bazės tvarkymui. Kitos padalinio išlaidos (išskyrus ryšių išlaidas) paskirstytos abiejų rūšių darbams tokiomis proporcijomis: 80 proc. – apklausoms telefonu, 20 proc. – bazės tvarkymui.

Per mėnesį atliktoms apklausoms (5 000 skambučių) tenka išlaidų: 4 000 € atlyginimų ($5000 \text{ €} \times 80 \%$), 400 € kompiuterinės technikos eksploatavimo ($500 \text{ €} \times 80 \%$), 400 € ryšių išlaidų ir 1200 € kitų padalinio išlaidų ($1500 \text{ €} \times 80 \%$). Bendra išlaidų suma, tenkanti per mėnesį atliktiems skambučiams – **6 000 Eur**.

Telefoninio skambučio vidutinė savikaina: $6\,000 \text{ €} : 5\,000 \text{ vnt.} = 1,2 \text{ €}$.

<...>

9.2. Reikalavimai savikainos apskaičiavimui dėl pelno mokesčio

❁ Toliau pateikiamų teisės aktų ištraukų šaltinis: „Pačiolio“ norminių aktų sąvadai > Pelno mokestis

❁ Visi paryškinimai ir įrėminti intarpai – seminaro medžiagos rengėjų.



LIETUVOS RESPUBLIKOS PELNO MOKESČIO ĮSTATYMAS

<...>

V SKYRIUS

LEIDŽIAMİ ATSKAITYMAI IR RİBOJAMŲ DYDŽIŲ LEIDŽIAMİ ATSKAITYMAI

17 straipsnis. Leidžiamų atskaitymų pripažinimo tvarka

► 1. Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis Įstatymas nenustato ko kita. Leidžiamiems atskaitymams taip pat priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Leidžiamiems atskaitymams priskiriami Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyti Ignalinos atominės elektrinės papildomi atskaitymai. Vieneto (individualios įmonės, tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos, mažosios bendrijos) leidžiamiems atskaitymams taip pat priskiriama suma, nuo kurios pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos vieneto dalyvio (individualios įmonės savininko, tikrosios ūkinės bendrijos tikrojo nario, komanditinės ūkinės bendrijos tikrojo nario, mažosios bendrijos nario) valstybinio socialinio draudimo įmokos. ◀ (galioja nuo 2012 09 01 pagal 2012 06 29 LR įstat. Nr. XI-2165)

VMI KOMENTARAS

<...>

► 4. Sąnaudoms, kurių dydį nulemia pagamintos produkcijos (įvykdytų užsakymų) kiekis, priskiriamos ne visos išlaidos, patirtos tai produkcijai pagaminti (užsakymui įvykdyti), o tik parduotai produkcijai tenkanti tų išlaidų dalis. Ne visas sąnaudas galima padalinti tarp parduotos ir neparduotos produkcijos (nebaigtos gamybos). Vieneto tipinės veiklos sąnaudos, kurių dydį nulemia ne parduotų gaminių kiekis, o laikotarpio trukmė bei kiti veiksniai ir kurių neįmanoma susieti su pajamų uždirbimu, laikomos tenkančiomis uždirbtoms pajamoms. Prie tokių sąnaudų, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos pardavimo, bendrosios ir administracinės sąnaudos (jeigu jos neįtraukiamos į ilgalaikio turto pasigaminimo kainą). ◀ (pagal 2002 12 13 VMI prie LR FM raštą Nr. 08-2-02-11267)

► 5. Vienetas, tvarkydamas ► **būhalterinę finansinę** ◄ apskaitą, sprendamas išlaidų priskyrimo tiesioginėms ir netiesioginėms išlaidoms klausimus, nustatydamas netiesioginių išlaidų paskirstymo gaminamai produkcijai (vykdomam užsakymui) kriterijus, taip pat priskirdamas sąnaudas, tenkančias parduotai produkcijai (užsakymui), turi vadovautis ► **būhalterinę finansinę** ◄ apskaitą reglamentuojančiais teisės aktais (žr. į PMĮ 57 str. 2 dalies komentarą).

Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, taikomos tik tos ► **būhalterinę finansinę** ◄ apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos, kurios neprieštarauja PMĮ nuostatomis. Tvarkant vieneto ► **būhalterinę finansinę** ◄ apskaitą pagal nustatytus apskaitos reikalavimus, ne visos ► **būhalterinėje finansinėje** ◄ apskaitoje įregistruotos sąnaudos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, gali būti priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams. Leidžiamų atskaitymų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų iš pajamų tvarka nustatyta PMĮ 17-30 straipsniuose (žr. PMĮ 17-30 straipsnių komentarus). ◄ (pagal 2005 07 12 VMI prie LR FM raštą Nr. (18.10-31-1)-R-6516)

<...>



30 straipsnis. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas

<...>

► 4. Mokestinio laikotarpio nuostolius, išskyrus nuostolius dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo (ne finansų įstaigų) ir nuostolius dėl turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, apskaičiuotus pagal šio Įstatymo 5 straipsnio 9 dalyje nustatytą formulę, galima perkėlinėti neribotą laikotarpį, tačiau **toks perkėlimas nutraukiamas, jeigu vienetas nebetęsia veiklos, dėl kurios šie nuostoliai susidarė**, išskyrus atvejus, kai vienetas veiklos nebetęsia dėl nuo jo nepriklausančių priežasčių. Šioje dalyje nurodytų perkeliamų atskaitymų mokestinių nuostolių, išskyrus mokestinius nuostolius vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas pagal šio Įstatymo 5 straipsnio 2 dalies nuostatas apmokestinamas taikant 5 procentų mokesčio tarifą, suma negali būti didesnė kaip 70 procentų mokesčio mokėtojo mokestinio laikotarpio pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius.

<...>

KOMENTARAS

„Veikla“ suprantama ne kaip veiklos pobūdis (pvz., prekyba), bet kaip jos rūšis (didmeninė ar mažmeninė, prekyba nekilnojamuoju turtu, etc). Vienetas, konstatuodamas, *ar kuri nors veikla nutraukta*, nebūtinai turi vadovautis Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriumi (EVRK), kuriuo vadovaudamasis deklaracijoje PLN204 nurodo veiklos kodą. O jeigu naudojasi juo, tai vienetas pats apsisprendžia, kokio detalumo kodas apibrėžia jo veiklą *kaip atskirą ir savarankišką*.

Įmonė turi apibrėžti savo veiklas, iš kurių uždirba pajamas, savo apskaitos politikoje. Taip pat įmonė turi nustatyti apskaitos būdus, *kaip apskaičiuojamas kiekvienos veiklos rezultatas – pelnas arba nuostolis – atskirai nuo kitų įmonės vykdomų veiklų*. Tam naudojami ne tik finansinės, bet ir vidinės (vadybos) apskaitos metodai ir būdai.

Objektų (gaminų, paslaugų, projektų, veiklų) savikainos rodikliai

Gamybinės išlaidos (1200 €)		Negamybinės išlaidos (650 €)		
Gamybinės tiesioginės išlaidos (700 €)	Gamybinės netiesioginės išlaidos (500 €)	Pardavimų išlaidos (450 €)	Įmonės bendrosios ir administracinės išlaidos (200 €)	Nuostolis (150 €)
GAMYBINĖ savikaina (1200 €)				
		KOMERCINĖ savikaina (1650 €)		
		PILNOJI savikaina (1850 €)		
Pajamos (1700 €)				

9.3. Objektų savikainos rodiklių apskaičiavimas ir naudojimas įmonės vidiniais tikslais.

MARŽOS RODIKLIAI: APSKAIČIAVIMAS IR NAUDOJIMAS

Norint operatyviai įvertinti kurio nors įmonės produkto, projekto ar vykdomos veiklos pelningumą dažnai naudojami *tarpinio pelningumo rodikliai* – maržos.



PAVYZDYS

Įmonė nuolatos gamina ir parduoda tam tikrais kiekiais tris skirtingus produktus (A, B ir C). Ketvirčio pradžioje pagamintų šių produktų likučių ir jų nebaigtos gamybos nebuvo. Visas per ketvirtį pradėtas gaminti šių produktų kiekis buvo visiškai pagamintas ir per tą patį ketvirtį parduotas. Ketvirčio pabaigoje neliko nei pagamintos produkcijos, nei nebaigtos gamybos likučių. Toliau pateikta įmonės vidaus reikmėms parengta šių produktų maržų ataskaita.

2024 m. IV ketvirčio produktų maržų ataskaita

Nr.	Produktai	Produktas A	Produktas B	Produktas C	Iš viso (pelno (nuostolių) ataskaitos duomenys)
	Rodikliai, Eur				
1	2	3	4	5	6
1	Pardavimų pajamos	100 000	60 000	40 000	200 000
2	Produktų gamybos išlaidos / parduotų prekių savikaina*	56 000	30 000	24 000	110 000
3	Marža I / komercinė marža	44 000	30 000	16 000	X
4	Produktų pardavimo sąnaudos	15 000	14 000	16 000	45 000
5	Marža II / bendroji marža	29 000	16 000	0	X
6	Įmonės bendrosios ir administracinės sąnaudos	X	X	X	30 000
7	Pelnas (nuostolis)	X	X	X	15 000

ĮVAIRIŲ SAVIKAINOS RODIKLIŲ APSKAIČIAVIMAS IR NAUDOJIMAS



PAVYZDYS

Įmonė gamina ir tam tikrais kiekiais parduoda trijų rūšių produktus (A1, B1 ir C1). Tai visa įmonės veikla. Toliau pateikta šios įmonės vidaus ataskaita už ketvirtį, kurioje parodyti tų produktų gamybos ir pardavimo rodikliai. Ataskaitos antra, trečia ir ketvirta skiltys skirtos parodyti apskaičiuotiems kiekvieno produkto (A1, B1, C1) rodikliams.

Penktoje skiltyje pateikti apibendrinti visos įmonės veiklos duomenys, kokie būtų pelno (nuostolių) ataskaitoje. Šios skilties apatinėje eilutėje matyti, kad galutinis įmonės veiklos rezultatas yra 4000 € nuostolis. Tačiau neaišku, dėl kurio produkto šis nuostolis susidarė. Ar visi trys įmonės produktai yra nuostolingi, ar kai kurie iš jų yra pelningi, o kiti nuostolingi? Tai galima nustatyti apskaičiuojant tam tikrus savikainos rodiklius.

1. GAMYBINĖS savikainos rodiklis

Įmonės produktų pagaminimo ir pardavimo 20X5 m. I ketvirčio ataskaita

Rodiklis, Eur	Produktas A1	Produktas B1	Produktas C1	IŠ VISO / pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	4	5
1. Pardavimų pajamos	25 000	40 000	70 000	135 000
2. Produktų gamybinė / parduotų prekių Savikaina *	11 000	22 000	35 000	68 000
3. Marža (komercinė)**	14 000	18 000	35 000	–
4. Pardavimų sąnaudos	–	–	–	53 000
5. Marža (bendroji)	–	–	–	–
6. Bendrosios ir administracinės sąnaudos	–	–	–	18 000
7. Pelnas (nuostolis)	–	–	–	-4 000

* – *produktų gamybinė savikaina lygi parduotų prekių savikainai, nes visas per ketvirtį pagamintas produktų kiekis yra parduotas, todėl visa produktų gamybinė savikaina tapo sąnaudomis;*

** – *iš pardavimo pajamų atėmus parduoto produkto gamybinę (parduotų prekių) savikainą, apskaičiuojamas komercinės maržos rodiklis. Šis rodiklis yra svarbus, tačiau neparodo realaus produkto pelningumo. Tam atliekami tolesni apskaičiavimai – reikalinga produkto komercinė savikaina, apimanti ir produktui tenkančias pardavimų išlaidas.*



2. KOMERCINĖS savikainos rodiklis

Įmonės produktų pagaminimo ir pardavimo 20X5 m. I ketvirčio ataskaita

Rodiklis, Eur	Produktas A1	Produktas B1	Produktas C1	IŠ VISO / pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	4	5
1. Pardavimų pajamos	25 000	40 000	70 000	135 000
2. Produktų gamybinė / parduotų prekių savikaina	11 000	22 000	35 000	68 000
3. Marža (komercinė)	14 000	18 000	35 000	–
4. Pardavimų sąnaudos*	6 000	21 000	26 000	53 000
5. Marža (bendroji)**	8 000	-3 000	9 000	–
6. Bendrosios ir administracinės sąnaudos	–	–	–	18 000
7. Pelnas (nuostolis)	–	–	–	-4 000

* – prie gamybinės savikainos pridėjus pardavimų išlaidas (sąnaudas), gaunamas komercinės savikainos rodiklis. Jis šiuo atveju apskaičiuotas pardavimų išlaidas (sąnaudas) paskirsčius produktams A1, B1 ir C1. Ataskaitos ketvirtoje eilutėje pateiktos kiekvienam produktui paskirstytos šios rūšies išlaidos;

** – iš pardavimo pajamų atėmus parduoto produkto komercinę savikainą (ji gaunama susumavus 2-os ir 4-os eilučių duomenis), apskaičiuojamas bendrosios maržos rodiklis, kuris daug teisingiau parodo produkto atsiperkamumą (pelningumą/nuostolingumą) laipsnį.

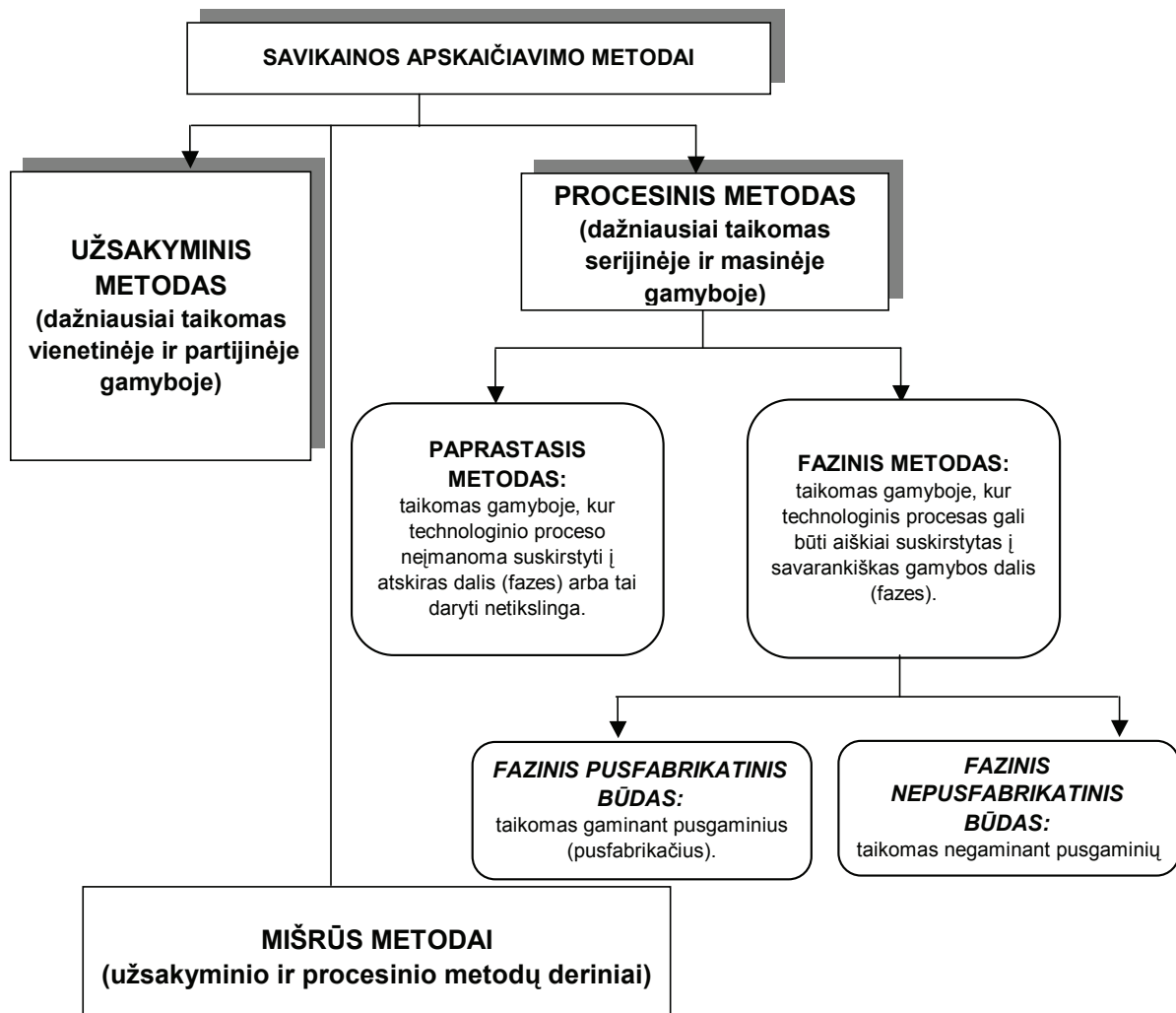
3. PILNOSIOS savikainos rodiklis

Įmonės produktų pagaminimo ir pardavimo 20X5 m. I ketvirčio ataskaita

Rodiklis, Eur	Produktas A1	Produktas B1	Produktas C1	IŠ VISO / pelno (nuostolių) ataskaita
1	2	3	4	5
1. Pardavimų pajamos	25 000	40 000	70 000	135 000
2. Produktų gamybinė / parduotų prekių savikaina	11 000	22 000	35 000	68 000
3. Marža (komercinė)	14 000	18 000	35 000	–
4. Pardavimų sąnaudos	6 000	21 000	26 000	53 000
5. Marža (bendroji)	8 000	-3 000	9 000	–
6. Bendrosios ir administracinės sąnaudos*	4 000	6 000	8 000	18 000
7. Pelnas (nuostolis)**	+4 000	-9 000	+1 000	-4 000

* – Prie komercinės savikainos pridėjus įmonės bendrąsias ir administracines išlaidas apskaičiuojamas produktų pilnosios savikainos rodiklis. Jis šiuo atveju apskaičiuojamas įmonės bendrąsias ir administracines išlaidas paskirsčius produktams A1, B1 ir C1. Ataskaitos šeštoje eilutėje pateiktos kiekvienam produktui paskirstytos šios rūšies išlaidos;

** – iš pardavimo pajamų atėmus produkto pilnąją savikainą (ji gaunama sudėjus 2-os, 4-os ir 6-os eilučių duomenis) apskaičiuojamas iš kiekvieno produkto gautas pelnas arba patirtas nuostolis. Šiuo atveju produktai A1 ir C1 įmonei uždirba pelną, tačiau produktas B1 „atneša“ didelį nuostolį, todėl galutinis įmonės veiklos rezultatas ir yra nuostolis.



Šie savikainos apskaičiavimo metodai ir būdai naudojami apskaičiuojant **bet kokio objekto savikainą** – tiek gaminamos (pagamintos) produkcijos, tiek teikiamų (suteiktų) paslaugų, tiek atliekamų (atliktų) darbų, tiek vykdomų (įvykdytų) projektų ir netgi veiklų savikainą.

Šie metodai ir būdai naudojami apskaičiuojant **bet kokios apimtys** objekto **savikainą** – tiek gamybinių, tiek komercinių, tiek pilnąją savikainą.

Užsakyminio ar procesinio savikainos apskaičiavimo metodo pasirinkimą sąlygoja organizaciniai bei technologiniai veiklos procesų ypatumai.

Taikant užsakyminį metodą, apskaitos objektas yra tam tikras užsakymas ir visos su juo susiję išlaidos tiesiogiai ar netiesiogiai įskaičiuojamos į užsakymo savikainą.

Taikant procesinį savikainos apskaičiavimo metodą, gamybos išlaidų apskaita vedama pagal procesus, kuriuose gaminami produktai. Tokiu atveju buhalterinėje apskaitoje registruojama per laikotarpį padaryta gamybos proceso išlaidų suma, kuri po to priskiriama per tą laikotarpį vykdant šį procesą apdorotiems/pagamintiems produktams (ar suteiktoms paslaugoms).

