

vadovai vis vien negali to ryšio identifikuoti, taigi tokie darbuotojai ir negali būti motyvuojami veikti taip, kaip to reikia visai įmonei. **Išeitis viena – „išskaidyti“ pelno uždirbimo procesą į tokias sudedamąsias dalis, kurias suvoktų ir kurioms įtaką galėtų daryti kiekvienas verslo dalyvis (įmonės darbuotojas) ar bent jau daugelis jų. Šiam tikslui yra skirti maržų rodikliai, kuriuos jau ne kartą turėjome progos aptarti, o šiame poskyryje nagrinėsime išsamiau.** Ilgametė daugelio įmonių patirtis įrodė, kad tik šie rodikliai (bent jau kol neprigalvota tobulesnių) tinkamiausi vadybos sprendimams priimti, nes tik jie yra *relevantiški*, t. y. tinkami įgyvendinant šiuos tikslus.

4.2.1. Maržos rodikliai

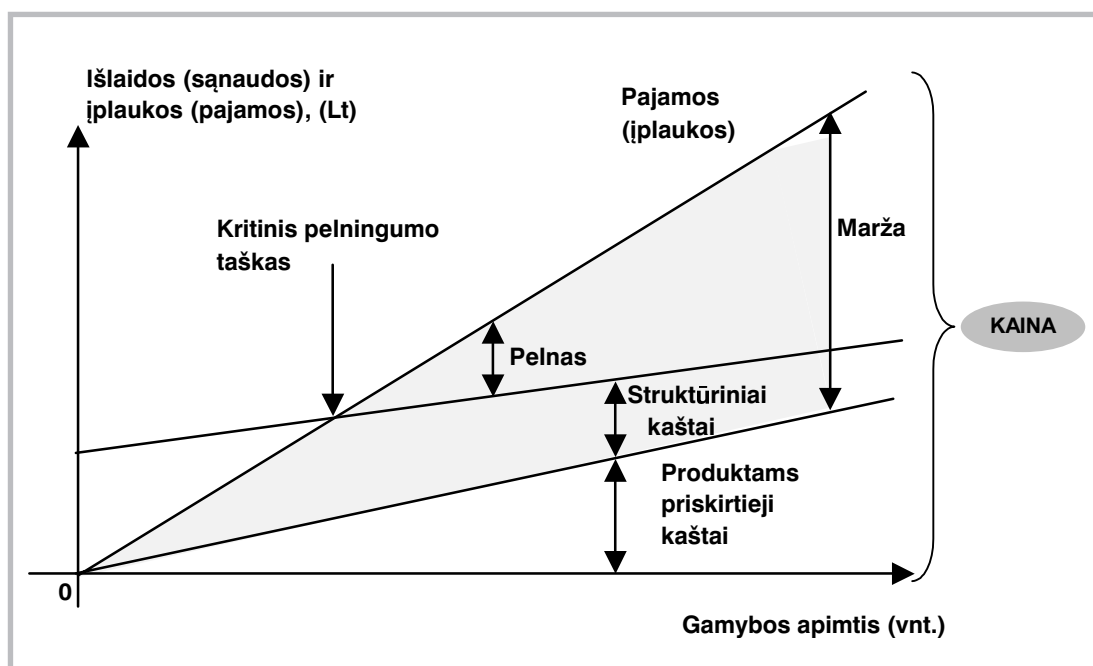
Pirmoji Maynardo taisyklė apie komitetus:
Komiteto efektyvumas priešingai proporcingas jo narių skaičiui.
Bodrugo dėsnis:
Niekas nėra pastatęs paminklo komitetui.

Rouson Hju. Naujausi Merfio dėsniai ir kiti nerašyti gyvenimo dėsniai. – Kaunas: Gardenija, 2003

Ko gero, pati didžiausia vadybos blogybė yra ta, kad ši veikla labai dažnai be jokio pagrindo nuasmeninama. Kadangi kiekvienas vadovas ar vadybininkas veikia aplinkoje, kurioje dirba didesnis ar mažesnis žmonių kolektyvas, visuomet patogu ir yra galimybių primesti atsakomybę už nesėkmes kitiems. Ypač tai paranku daryti, kai ne tik vadovaujama kolektyvui, bet ir pati vadyba tampa kolektyvinė. Kartais tai daroma tiesmukai, kai, pavyzdžiui, kuriai nors įmonei tiesiogiai ima vadovauti valdybos, dar dažniau – kai kiekvienu klausimu kviečiamos po kelias valandas trunkančios pasitarimų „penkiaminutės“. Tokių pasitarimai visuomet pateisinami tuo, kad esą vadovaujama sudėtingiems procesams, kuriuose susikerta įvairūs daugelio verslo dalyvių interesai, todėl juos įvertinti ir gali tik mažesnis ar didesnis sprendimų priėmėjų kolektyvas. Čia, be abejo, yra šiek tiek tiesos, tačiau nereikia pamiršti ir tos aplinkybės, kad kolektyviniai sprendimai visuomet priimami nepriiimant jokios atsakomybės už jų padarinius. Visuomet svarbu žinoti, *kas ką privalo atlikti*, nes tik tuomet gali pavykti kažką nuveikti (nors ir tuomet gali nepasisekti). Bet jeigu darbuotojas nežinos, ko siekia, tai tikrai nepadarys, o jeigu netyčia ir padarytų, – nežinotų, kad pavyko, nes nežinojo, ko siekė. Antra vertus, ir patys „kolektyviniams vadovams“ keliami klausimai dažniausiai būna bendri, neorientuoti į konkrečius sprendimus. Juk negali koks nors komitetas spręsti klausimo, „ką dabar turi daryti konkretus darbuotojas Pranas“! Taigi racionaliausia išeitis būtų suskaidyti vadybos procesą į sudedamąsias kiek įmanoma konkretesnių sprendimų priėmimo dalis, o tų dalių, tačiau į bendro tikslo siekimą orientuotų sprendimų priėmėjus aprūpinti jiems reikalinga informacija.

Jau aiškinome, kad dažniausiai įmonės vadybininkai negali arba beveik negali daryti įtakos visos gamybos apimties atžvilgiu kintančioms išlaidoms, sudarančioms kurio nors produkto gamybinę savikainą. Jeigu gaminant gaminį turi būti padarytos tam tikro dydžio išlaidos, tai jų negali būti nei mažiau, nei daugiau, negu reikia tam gaminiui pagaminti, nes kitaip greičiausiai gaminys išeitų nekokybiškas. Todėl dažniausiai būtų nelogiška reikalauti iš vadybininkų koku nors būdu veikti kintamuosius technologinius kaštus. Juk jie negali nurodyti ko nors į gaminį įpilti ar įdėti mažiau, nei turi būti (duonos be miltų neužminkysi!). Tai technologų ir inžinierių, bet ne ekonomistų ar vadybininkų (jeigu ekonominę veiklą, kaip ir turi būti, suvoksime kaip pasirinkimų galimybės sudarymą ir realizavimą) veiklos sritys. Be abejo, įmanoma taupyti ir mažinant tiesioginius (jie paprastai būna kintami) kaštus, tačiau tai dažniausiai galima daryti perkant žaliavas, kitas

atsargas ar paslaugas pigiau, nei buvo planuojama, kitaip sakant, mažinant pirkimo (galbūt atsargų atsivežimo) kainas, kartais racionalizuojant perkamų atsargų kiekius ir dėl to gaunant nuolaidų ar panašiai. Ši sritis – žaliavų ar prekių tiekimo sfera, o vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos objektas – gamybos procesas (jeigu, suprantama, pats tiekimas šiuo atveju nenagrinėjamas kaip tiekimo paslaugos gamyba). Iš to, kas buvo pasakyta, galima daryti išvadą, kad **produktų gamybos procese vadybininkai turi sutelkti dėmesį ne į kintamas visos gamybos apimties atžvilgiu, bet į pastovias išlaidas, nes jas žymiai paprasčiau racionalizuoti, tiesiogiai neveikiant gaminamų produktų kokybės**. Šis uždavinys buhalterinėje menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitoje įgyvendinamas taikant maržų sistemą. Tai bene svarbiausi rodikliai vadybos ir kaštų apskaitoje; juos įvairiomis progomis jau ne kartą minėjome ir aprašėme jų apskaičiavimo principą. Dabar ypač reikšmingą maržų rodiklių sistemą aptarsime detaliau. Grafiškai maržos esmė dvimatėje koordinacijų sistemoje (Dekarto plokštumoje) parodyta 1 (4.2) schemeje; čia pavaizduotos bendrosios maržos tendencijos.



1 (4.2) schema. Maržos rodiklio ekonominis interpretavimas

Iš ankstesniuose poskyriuose ir klausimuose pateikto maržos, kaip prekės kainos (pajamų) ir kintamųjų kaštų skirtumo, apibrėžimo galima daryti išvadą, kad maržą (pranc. *marge* – paraštė, pakraštys) sudaro pastovieji kaštai ir pelnas. Dažnas yra įpratęs žmonės „iš paraščių“, t. y. vadinamuosius „užribio žmones“ – *marginalus*, laikyti mažų mažiausiai prie kitų nepritampančiais keistuoliais. Tačiau „už savikainos“ (produktams priskirtųjų kaštų) esantys maržos rodikliai vadybos ir kaštų apskaitoje – kaip tik tai, ko reikia priimant sprendimus: vadybininkai privalo gamybą (taip pat ir pardavimus) organizuoti tokiu būdu, kad pardavimų pajamos padengtų bendrąsias ir administracines išlaidas, taip pat kitus pastovius visos gamybos apimties atžvilgiu kaštus, sudarančius kintamąją produkto vieneto savikainos dalį, be to, kad dar būtų uždirbta pelno. Dėl to maržos rodiklis kartais dar vadinamas padengimo suma (angl. *Contribution Margin*), rečiau ribiniu (dar kartais – kritiniu) pelnu (angl. *Marginal Income*). Beje, ne mažiau iškalbingos ir

šios angliškai kalbančių šalių menedžmento buhalterijų vartojamos sąvokos pirmojo žodžio – „*contribution*“ (*kontribucija*) – reikšmės, tiksliai išreiškiančios įmonės produktų bei padalinių indėlį į visos įmonės veiklą ir jos rezultatus: *padengimas*, *prisidėjimas*, *pagalba*, *įnašas*, *bendradarbiavimas*, *įmoka*, *mokestis*, *duoklė*. Kaip tik maržos rodiklį sudarančioms sudedamosioms prekių kainos dalims, bet ne technologų valdomiems visos gamybos atžvilgiu kintantiems (taigi, produkto vienetui dažniausiai pastoviams) kaštams ir gali daryti įtaką vadybininkai, todėl informacija apie tai pirmiausia ir turi būti formuojama vadybos ir kaštų apskaitoje. Vadybininkai gali veikti išlaidų dydį palyginti nesudėtingais būdais, pavyzdžiui, didindami tam tikrų produktų gamybos apimtį. Dėl to santykinai mažesnė tampa jų savikainoje esanti visos gamybos apimtį atžvilgiu pastovių išlaidų dalis, nes vieno gaminio savikainoje šios išlaidos yra kintamos. Jau ne kartą turėjome progos pažymėti, kad požiūris į struktūrinius kaštus (kurie paprastai yra pastovūs gamybos apimtį atžvilgiu) kaip į kažką „nedoro“ yra paprasčiausia atgyvena, nes be šių kaštų pačios įmonės veikla būtų apskritai neįmanoma. Šiuolaikiniai vadybos specialistai išmoko ne tik mažinti neproduktyvius struktūrinius kaštus, bet ir išsugudrino šių kaštų dinamiką panaudoti priimdami naudingus vadybos sprendimus.

Ad rem!

Išlaidos be naudos?

Išlaidos:

- *auka*, nes panaudojus išteklius vieniems tikslams, jų negalima panaudoti kitiems;
- *visa tai, kas mažina pelną* arba didina nuostolį;
- *netektis*, sumažinanti įmonės turta;
- *ekonominių rezultatų sumažėjimas*, lėšų nutekėjimo forma.

Išlaidos, virtusios *sąnaudomis*, yra pinigine išraiška išteklių, *sunaudotų* kuriam nors tikslui, tai reiškia, – *padarytos su nauda*.

R. Anthony and J. Reece

Kaip matote, 1 (4.2) schemos abscisių ašyje pavaizduota gamybos apimtis (šiuo atveju išreikšta vienetais), o ordinačių ašyje – kaštai (išlaidos arba sąnaudos) bei įplaukos arba pajamos. Kol kas šių rodiklių sukonkretinimas nesvarbus, kaip matote, mūsų schemos ašys net nesugraduotos, o visa schema išreiškia tik bendras galimas (gali būti ir kitokios!) joje vaizduojamų rodiklių kitimo tendencijas. Todėl kol kas skaičiais ir neoperuojame, o pati schema pavadinta *ekonominiu*, bet ne *buchalteriniu* maržos interpretavimu. Ji, apskritai kalbant, yra sutartinė: pakanka vien tik pastebėti, kad koordinatų pradžioje (ašių susikirtimo nuliniam taške) staiga prasideda „visas gyvenimas“: ir daromi kaštai, ir uždirbamos pajamos, ir/arba gaunamos įplaukos. Suprantama, realiaame gyvenime šitaip atsitinka labai retai vien dėl to, kad kiekvienai gamybai turi būti pasirengiama darant vadinamuosius *startinius kaštus* (pavyzdžiui: techninei dokumentacijai parengti, gamybiniam įrenginiams įsigyti ir parengti gamybai, darbuotojams apmokyti ir kt.), be to, reikia pasirengti ir pagamintų produktų pardavimo procesui. Į šias aplinkybes mūsų pateiktoje principinėje schemoje neatsižvelgiama, kad netrukdytų sutelkti viso dėmesio į esminius maržos rodiklio bruožus. Tačiau schema labai gerai iliustruoja maržos įvardijimą *ribiniu pelnu* arba *padengimo suma*. Kaip matome iš schemos, **produkto kainą sudaro produktams priskirtieji kaštai ir marža**. *Taigi, nors kai kuriais atvejais parduodamų produktų kainą gali būti mažesnė už įmonei įprastą, tačiau ją visuomet riboja marža: jokio produkto pardavimo kainą neturėtų būti mažesnė už tą, kuri leistų padengti ne tik produktams*

priskirtuosius, bet ir struktūrinius kaštus bei uždirbti pelno (nebent žemesnės kainos būtų nustatomos sąmoningai, pavyzdžiui, užkariaujant naujas rinkas ir dėl to galbūt laikinai patiriant nuostolių). Kitaip tokie produktai nedalyvaudų ne tik uždirbant įmonei pelną, bet ir padengiant jos struktūrinius kaštus. Todėl tai tektų daryti kitų (pelningų) produktų sąskaita. Juk nuo nulinės (kai maržos suma lygi nuliui, nes produkto kaina padengia tik produktams priskirtuosius kaštus) iki neigiamos maržos (kai produkto kaina netgi mažesnė už produktams priskirtuosius kaštus) – vienas žingsnis, o tai jau nuostolinga veikla. Tačiau ir nulinio dydžio marža ne tik neleidžia uždirbti pelno, bet ir, tiksliau sakant, daro nuostolių, nes lieka nepadengti struktūriniai kaštai.

Kaštų funkciją produkto vienetui arba produktų partijoje, pavyzdžiui, dviejuose šimtuose vienodų knygų ar trisdešimtyje identišκών kėdžių, kai ir vienas, ir kitas galima laikyti vienu dideliu produktu, įmanoma apskaičiuoti dviem būdais.

Maržos rodiklio apskaičiavimo variantai:

I variantas:

Prekės vieneto marža = pardavus prekę gautas pelnas + struktūriniai kaštai, tenkantys prekės vienetui.

II variantas:

Prekės vieneto marža = prekės kaina – produktams priskirtieji kaštai, tenkantys prekės vienetui.

Aptariant du maržos rodiklio apskaičiavimo variantus, reikia pabrėžti, kad matematiškai šių apskaičiavimų rezultatai, be abejo, visuomet bus vienodi, tačiau tarp jų yra ir esminis skirtumas. **Pirmasis variantas tiksliai išreiškia maržos rodiklio ekonominę esmę, tačiau šitoks apskaičiavimo būdas nelabai tinka vadybos sprendimams priimti reikalingai informacijai formuoti, nes, kaip matome, jį galima apskaičiuoti tik post factum, kai jau žinomas pelnas.** Nors, savaime suprantama, rengiant įmonės veiklos planus bei sudarant biudžetus, tokį pelną galima prognozuoti, o atsižvelgiant į pageidaujamą jo sumą ir žinant pastoviuosius kaštus, gana nesudėtinga nustatyti gamybos programą bei įvairių jos variantų (produktų derinių) efektyvumą. **Antrasis variantas išreiškia (nors ir ne visiškai tiksliai) maržos rodiklio ekonominę esmę, tačiau yra kur kas patogesnis vadybos sprendimų priėmimo aspektu.**

Vertinant buhalterinės menedžmento (vadybos ir kaštų) apskaitos aspektu daug svarbiau nesigilinti į ekonominę teorinėmis prielaidomis grindžiamą maržos rodiklių esmę, bet apskaičiuoti juos tokiu būdu, kad iš minimalaus duomenų kiekio būtų įmanoma gauti maksimalų vadybos sprendimams priimti naudingos informacijos kiekį. Iš to, kas buvo pasakyta, galima padaryti kelias labai svarbias išvadas. Pirma, **norint sėkmingai uždirbti pelno, būtina kiek galima labiau mažinti išlaidas ir atitinkamai didinti sąnaudas (nes jos duoda naudos, virstančios pelnu).** Deja, vadybininkai, kartais ir menedžmento apskaitos žinių neturintys buhalteriai šito nesupranta, o juk tokios klaidos konkurencijos sąlygomis ne tik neskatina verslo plėtros, bet netgi gali sukelti bankrotą. Antra labai svarbi aplinkybė yra ta, kad **marža nevienalytė, nes nevienalyčiai kaštai, be to, už jų darymą įmonėje atsako skirtingi atsakomybės, taip pat ir kaštų centrai. Todėl vadybos ir kaštų buhalteriai turi tiksliai žinoti, kuriam iš jų kokią informaciją teikti.** Reikia suvokti, kad jokioje įmonėje nėra darbuotojų „gaminančių“ pelną (nebent toje įmonėje dirba vienintelis darbuotojas), nes jį uždirbant vienaip ar kitaip dalyvauja visi įmonės darbuotojai. Todėl ir visa su jų veikla susijusi informacija turi būti tinkamai jiems paskirstyta. Svarbi ir dar viena aplinkybė: **apskaičiuojant maržas neturi reikšmės kaštų skirstymas į pastoviuosius ar kintamuosius, taip pat tiesiogiai priskiriamus produktams ar jiems paskirstomus netiesioginiu būdu.**

Išvedant maržos rodiklius svarbiausia atsižvelgti į tai, kokie darbuotojai priima kokius sprendimus ir kokia informacija šiam darbui atlikti jiems yra reikalinga. Be to, siekiant optimizuoti tokių darbuotojų veiklą, jiems informacijos reikia pateikti *tiesiai ir tik tiek, kiek jos reikia darbui atlikti, be to, ne bet kada, o tinkamu laiku* (šito dėl objektyvių priežasčių dažniausiai būtų neįmanoma padaryti, jeigu kurie nors kaštai prieš tai būtų netiesioginiu būdu paskirstomi produktams, nes tai neišvengiamai atimtų nemažai laiko). Kitaip sakant, vadybos darbuotojai turi būti aprūpinti jiems reikalinga informacija „čia ir dabar“.

Ad rem!

Kas svarbiausia čia ir dabar?

Dievui visi laiko momentai yra dabartis.

Katalikų bažnyčios katekizmas, 600. – V.: Tarpdiecezinė katechetikos komisijos leidykla, 1996.

Akimirkos kaina

Kiekvieną minutę aš stebėsiu visus savo daromus pasirinkimus ir sprendimus. Ir stebėdamas aš juos išsąmoninsiu. Aš žinau, jog geriausias būdas pasirengti kiekvienai ateities akimircai yra visiškai išsąmoninti dabartį.

Karmos dėsnių taikymas

Kažkas kartą man pasakė: „Praeitį – tai istorija, ateitis – nežinia, o ši akimirka – dovana. Štai todėl mes ją vadiname dabartimi.“

Mažiausių pastangų dėsnis.

Chopra Deepak. Septyni dvasinės sėkmės dėsniai: patarimai, kaip įgyvendinti savo troškimus. – Kaunas: Mijalba, 2002.

Štai ką apie šiuos dalykus vieno taip ir neparašyto apsakymo apmatuose dar anksčiau rašė rusų literatūros klasikas Levas Tolstojus: „Vienos mergaitės paklausė, koks jos gyvenime svarbiausias žmogus, kuris laiko momentas yra pats svarbiausias ir koks darbas yra reikšmingiausias. Pasvarsčiusi ji atsakė, kad svarbiausias žmogus yra tas, su kuriuo tu dabar bendrauji, svarbiausias laikas yra dabartis – *šis* tavo būties momentas, o reikšmingiausia – daryti gerą tam žmogui, su kuriuo tu šią minutę bendrauji.“ Tačiau įmonės veikloje tą pasiekti ne visada būna lengva. Reikalas tas, kad net nedidelė įmonė – visuomet gana sudėtingas objektas su daugeliu tarpusavio ryšių tarp žmonių ir padalinių, kurie patys savaime jau yra sudėtingi. Apžvelgti visus įmonės aspektus, stengiantis pažinti nepertraukiamą jų dinamiką, visuomet lengva. Todėl žmonės nuo seno ir kuria informacinius verslo modelius, kuriuose išgryninami *tam tikru momentu patys svarbiausi* jų veiklos aspektai. Tie „patys svarbiausi“ visiems būna skirtingi. Pavyzdžiui, įmonės vadovui ar vyriausiajam buhalterui žinia, kad atvyko mokesčių inspektorius, yra tikrai labai reikšminga, bent jau daug reikšmingesnė nei valytojai, kuri į tokį pranešimą tikriausiai apskritai nekreiptų dėmesio, na, nebent tas atvykėlis pritryptų purvo jos valomame koridoriuje. O štai žinia, kad kažkas tame koridoriuje sudaužė butelį su vandeniu, valytojai būtų tikrai kur kas reikšmingesnė nei buhalterui ar vadovui, – juk pastarieji nevaikšto po kontorą su pašluostėmis! Bet jūs jau žinote, kad betikslų duomenų formavimas yra ne šiaip tuščias laiko švaistymas, o dažniausiai žalinga veikla, nes bereikšmiai pertekliniai duomenys geriausiu atveju užgožia vadybai reikšmingą informaciją, o neretai ir dezinformuoja sprendimų priėmėjus. Siekiant tokių duomenų išvengti ir buvo pradėti naudoti maržų rodikliai.

Be abejo, kartais būtina žinoti ir parduodamų produktų įmonės (pilnąją) savikainą. To reikia, kad nepardavinėtume tų produktų už mažesnę kainą, nei mums patiems kainuoja juos pagaminti bei parduoti. Tačiau tai jau įmonės prekių kainodaros klausimai. O štai tų produktų gamybos stadijoje reikia visiškai kitokios informacijos. 1 (4.2) lentelėje pateiktas sutartinis pavyzdys, iliustruojantis maržos rodiklio apskaičiavimą, kuriuo remdamiesi aptarsime jo panaudojimo vadyboje galimybes.

1 (4.2) lentelė

**Maržos rodiklio naudojimas, priimant vadybos sprendimus
(vienpakopis variantas)**

Eil. Nr.	Produktai (rūšys) Rodikliai	A	B	C	Iš viso
		tūkst. Lt	tūkst. Lt	tūkst. Lt	tūkst. Lt
1	2	3	4	5	6
1	Pardavimo pajamos	1 000	600	400	2 000
2	Produktų gamybiniai kaštai	560	300	240	1 100
3	Marža (struktūrinė)	440	300	160	900
4	Struktūriniai kaštai*	x	x	x	700
5	Pelnas	—	—	—	200

* Čia pateikti visų įmonės padalinių struktūriniai kaštai, tiesiogiai nesusiję su produktų gamyba. Dažniausiai (bet ne visuomet) tai būna pastovieji ir/arba netiesioginiai kaštai.

Pirmiausia pažymėsime, kad *kol kas* aiškiname tik patį maržos rodiklio apskaičiavimo ir naudojimo vadyboje principą, be to, čia ne finansinė, o buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita, todėl nelabai ir svarbu, koks yra pirmasis lentelės rodiklis – pardavimo pajamos ar įplaukos, juolab kad kartais šie rodikliai gali sutapti. Priklausomai nuo konkrečių aplinkybių, apskaičiuojant maržos rodiklį, bus naudojami vieni ar kiti duomenys. Nesigilinsime ir į tai, kokiais rodikliais išreiškiama antroje lentelės eilutėje užregistruota produktų gamybinių kaštų *kategorija*. Suprantama, jeigu pirmoje eilutėje registruosime pajamas, tai antroje – dažniausiai sąnaudas, nors, kaip vėliau išitikinsime, menedžmento apskaitoje (kitai nei finansinėje) tam tikrais atvejais įmanoma netgi pajamas lyginti su išlaidomis: juk vieni darbuotojai atsako už pardavimus, visiškai kiti – už pinigų surinkimą, dar kiti – už gamybos bei pardavimų išlaidas. Nesvarbu ir tai, kokie konkrečiai produktai gaminami, nes maržos rodikliai tinkami visoms verslo struktūroms, kad ir kokią veiklą jos vykdytų. Tai gali būti mūsų knygoje aptariamų įmonės „Apskaita“ produktai: produkcijos rūšys: žurnalai ir sąvada, bei dviejų rūšių paslaugos: buhalterių kvalifikacijos kėlimo kursai ir konsultavimo paslaugos, kurios kartais gali būti ir sujungtos į vieną produktą (šiuo atveju – paslaugų) rūšį. Tačiau gali būti (aiškinantis klausimo esmę – jokio skirtumo!), kad skiltyje „A“ registruojami buhalterių rengimo kursų, skiltyje „B“ – knygos „Vadybos ir kaštų (menedžmento) buhalterinė apskaita“, o skiltyje „C“ – savaitraščio „Buhalterija“ gamybos ir pardavimų duomenys. Pagaliau, esant poreikiui, kurioje nors skiltyje galima registruoti kokio nors vienetinio produkto, pavyzdžiui, menedžmento apskaitos sistemos, diegimo šią paslaugą

užsakiusioje įmonėje rezultatus. Maržos rodikliai gali būti apskaičiuojami tiek vienam produktui, tiek ir tam tikram produktų kiekiui (jų partijai, serijai ar per tam tikrą laikotarpį pagamintam vienetų skaičiui). Šie rodikliai gali būti apskaičiuojami ir kuriai nors produktų rūšiai (visiems įmonėje organizuojamiems kursams ar leidžiamoms knygoms), tam tikros rūšies produktų tipui (pavyzdžiui, atskirai buhalterijų rengimo bei jų kvalifikacijos kėlimo kursams), pagaliau šie rodikliai gali būti apskaičiuojami ir įmonės gaminamų produktų visumai. Tuomet suminėje – 6-ojoje – skiltyje būtų registruojamos visos įmonės per tam tikrą laikotarpį uždirbtos pardavimo pajamos (1 eilutėje) ir visus produktus gaminant patirtos sąnaudos arba padarytos išlaidos (2 ir 4 eilutėse). Primename, kad ateityje žingsnis po žingsnio aiškinsime šių rodiklių pasirinkimo motyvus ir tvarką. Dabar svarbu suvokti tokio paties bendriausio maržos rodiklio apskaičiavimo principą: iš pardavimo pajamų atėmus tiesioginius ir netiesioginius *gamybinius* kaštus, apskaičiuojama **struktūrinė marža**, turinti padengti struktūrinius kaštus bei leisti įmonei uždirbti pelno.

Tačiau labai svarbu įvardyti maržos apskaičiavimo lentelėje pavaizduotų rodiklių esminius bruožus, nes nepaisant kol kas teorinio (tiksliau sakant, abstraktaus) šių rodiklių apibūdinimo, vis dėlto reikia tiksliai žinoti pagrindinius požymius, pagal kuriuos skiriamos lentelėje nurodytų vienkovių ar kitokių kaštų rūšys. Kaip matote, visi trys produktų rūšis (A, B ir C) gaminančios ir parduodančios įmonės kaštai maržos apskaičiavimo lentelėje suskirstyti į dvi grupes: *produktų gamybinius kaštus* ir *struktūrinius kaštus*. Bendra įmonėje gaminamų produktų marža (pavadinta *struktūrine*) – 900 000 Lt. Ji apskaičiuojama iš pardavimo pajamų (2 000 000 Lt) atėmus visus produktų gamybinius kaštus (1 100 000 Lt). Tai reiškia, kad šios įmonės vadovas disponuoja 900 tūkst. litų, kuriais per tam tikrą laikotarpį (pavyzdžiui, per metus, jeigu visi šie rodikliai skaičiuojami metams) turi padengti prekių pardavimų bei įmonės bendruosius kaštus, o likusią sumą galės skirstyti savininkai, nes tai bus jiems priklausančias įmonės pelnas (šiuo atveju – 200 000 Lt). Už produktų gamybą atsakingi darbuotojai disponuoja 1 100 000 Lt, kuriuos jie gali naudoti produktų gamybos tiesioginiams ir netiesioginiams kaštams. Taigi, *kai iš anksto nustatoma, kas kokia suma disponuoja, visas vadybos procesas tampa žymiai aiškesnis, nes kiekvienas žino išteklių, kuriais jis gali disponuoti, sumą*. Pavyzdžiui, įmonės vadovas tiksliai žino, kad jeigu struktūriniams kaštams padengti bus išleista ne 900 000 Lt, bet 950 000 Lt, tai penkiasdešimčia tūkstančių litų sumažės pelno suma (nuo 200 000 Lt iki 150 000 Lt).

Jeigu struktūriniai kaštai būtų neįrašomi atskirai 6 skilties 4 eilutėje, jie būtų įskaičiuojami į kiekvieno produkto – A, B ir C – savikainą, paskirstant ir/ar priskiriant juos šiems produktams pagal įvairius kaštų paskirstymo bei savikainos kalkuliavimo metodus. Beje, dažniausiai tai būna nelengvas darbas, bet kuriuo atveju reikalaujantis ne tik aukštos buhalterijų kvalifikacijos ir pastangų, bet ir nemažai laiko. Jeigu tai atliktume, t. y. paskirstę struktūrinius kaštus kartu panaikintume ir maržos rodiklį, tektų vadovautis tik produktų pilnąja savikaina bei apskaičiuotu pelnu. Tuomet už struktūrinius kaštus atsakingi darbuotojai nežinotų, kokią įtaką veiklos rezultatams daro vienas ar kitas su šiais kaštais susijęs jų sprendimas, taigi, negalėtų įvertinti tų sprendimų racionalumo. Juk kartais kintant struktūriniams kaštams gali kisti ir produktų gamybiniai kaštai. Pavyzdžiui, įmonės vadovas gali priimti naują vyr. technologą, kuriam bus skirtas 100 000 Lt metinis darbo užmokestis. Tačiau toks struktūrinių kaštų išaugimas gali padėti reikšmingai sumažinti gamybinius kaštus, nes dėl šio specialisto pritaikytų pažangių technologinių naujovių gamybos kaštai per metus gali sumažėti bent 150 000 Lt (tokią prielaidą vadovas gali daryti remdamasis ankstesniais šio specialisto pasiekimais). Kitas atvejis – struktūrinių kaštų padidėjimas gali daryti teigiamą įtaką įmonės pajamoms, kartu ir maržai. Sakykime, vadovas gali nutarti pasamdyti talentingą reklamų kūrėją, dėl kurio veiklos (tai rodo jo ankstesnio darbo patirtis) pardavimo pajamos padidės mažiausiai 15 procentų, t. y.

trimis šimtais tūkstančių litų ($2\,000\,000 \times 15\%$), savaime suprantama, nesikeičiant gamybiniais kaštams, nes šio naujo darbuotojo veikla neturės jiems jokios įtakos. Dėl to tokia pačia suma padidės struktūrinė marža ($900\,000\text{ Lt} + 300\,000\text{ Lt} = 1\,200\,000\text{ Lt}$). Tarkime, kad per visą laikotarpį (vienerius metus) šiam darbuotojui numatoma išmokėti $120\,000\text{ Lt}$ darbo užmokesčio. Šia suma padidės ir struktūriniai kaštai: $700\,000\text{ Lt} + 120\,000 = 820\,000\text{ Lt}$. Tačiau dėl gana didelio maržos padidėjimo pelno bus uždirbta gerokai daugiau: $1\,200\,000\text{ Lt} - 820\,000\text{ Lt} = 380\,000\text{ Lt}$. Iš aptartos situacijos matyti, kad **vadovaujantis maržos rodikliais galima labai paprastai, todėl ir greitai, gauti vadybai reikalingos informacijos**, įvertinant, kokią įtaką veiklos rezultatams gali daryti atitinkami sprendimai.

Dabar įsivaizduokime, kad maržos neapskaičiuotume (lentelėje nebeliktų 3-ios eilutės), o bendra struktūrinių kaštų suma iš 6 skilties 4 eilutės būtų paskirstyta produktams: A, B ir C (lentelėje šios sumos būtų pavaizduotos atitinkamai 4 eilutės 3, 4 ir 5 skiltyse). Greičiausiai iš karto kiltų klausimas, kurio padalinio (jeigu produktai gaminami atskiruose padaliniuose arba už jų gamybą ir pardavimus atsako skirtingi vadovai) sąskaita ir kiek reikia skirti kaštų prekių reklamai ir apmokėti šį darbą dirbantiems specialistams. Tikriausiai tai būtų beprasmiški svarstymai, nes šie darbuotojai rūpinasi ne kurio nors vieno, o visų produktų, gal net ir visos įmonės, reklama. Antra vertus, produktus gaminančių padalinių vadovams visiškai nereikia duomenų apie tai, kiek mokama minėtiems specialistams. O kam? Juk jie šių specialistų darbo užmokesčiui įtakos daryti negali, be to, ne jie juos ir samdo! Mes kol kas neaptariame vadybos ir kaštų apskaitos buhalterinių sąskaitų naudojimo, tačiau apskritai kiekvienam buhalterui turėtų būti aišku, kad jeigu iš tam tikros sąskaitos, kuri vadinasi *Įmonės struktūriniai kaštai*, tam tikrą sumą iškeltume į atitinkamas sąskaitas, kuriose kalkuliuojama produktų – A, B ir C – pilnoji savikaina, tai sąskaitoje *Įmonės struktūriniai kaštai* šios sumos neliktų. Todėl už šiuos kaštus atsakingiems darbuotojams surinkti informaciją apie minėtus kaštus būtų atitinkamai sudėtingiau. Be to, tokios kaštų sumos nuolatos keistųsi, nes pasikeitęs kurio nors produkto gamybos ar pardavimo apimčiai jam tikriausiai būtų priskiriama kitokia (mažesnė arba didesnė) struktūrinių kaštų suma. Taip sakant, pasaka be galo! Tačiau disponuojant *nepaskirstytų produktams* struktūrinių kaštų suma gauti visą su jais susijusią informaciją ir tuos kaštus kontroliuoti labai paprasta. Todėl reikia tvirtai įsisąmoninti, kad **bendrųjų kaštų nepriskyrimas konkrečioms produktams, naudojant maržos rodiklių sistemą, yra ne trūkumas, bet pranašumas**.

Ne mažiau svarbu gerai suvokti, kokie kaštai priskiriami vienai ar kitai kaštų grupei. Šioje srityje neretai klysta daugelis – ne tik menedžmento apskaitos pradžiamokslį kremtantieji, kartais šias sąvokas painioja ar nepakankamai tiksliai vartoja ir kai kurių knygų autoriai. Didžiausia klaida, neretai daroma šioje srityje, – *produktų gamybiniai kaštai* tapatinami su *tiesioginiais* arba *kintamaisiais*, o atitinkamai *struktūriniai kaštai* – su *netiesioginiais* arba *pastoviaisiais* ar *santykinai pastoviais*. Po 1 (4.2) lentele esančioje išnašoje ir mes pažymėjome, kad *į struktūrinių kaštų sudėtį įtraukti visų įmonės padalinių kaštai, tiesiogiai nesusiję su produktų gamyba*. Šiuo atveju svarbūs du aspektai: pirma, tai yra įmonės *struktūrinių padalinių* kaštai, skirti tų padalinių veiklai vykdyti; antra, šie kaštai *neturi būti tiesiogiai susiję* su produktų gamyba, nes kitaip jie taptų produktų (t. y. gamybiniais) kaštais. Tai reiškia, kad vieno iš mūsų aptariamų įmonės „Apskaita“ struktūrinių padalinių, pavyzdžiui, Juridinio skyriaus, kaštai bus įrašyti į lentelės 4 eilutės skiltis, nes šio skyriaus veikla susijusi su visa įmone ir jo kaštai specialiais metodais paskirstomi „Apskaitos“ įmonės produktams. Tačiau Maketavimo skyriaus kaštai bus įrašyti lentelės 2 eilutėje, nes savo esme jie yra gamybiniai, t. y. susiję su konkrečių produktų gamyba – jų maketų parengimu. Svarbu prisiminti, kad *gamybiniai kaštai gali būti tiesioginiai* (jeigu Maketavimo skyriuje tam tikru laiku būtų maketuojamas tik vienas produktas, visi kaštai jam būtų priskirti tiesiogiai)

ir netiesioginiai (jeigu šiame padalinyje vienu metu būtų rengiami kelių leidinių maketai), kuriuos konkretiems produktams įmanoma priskirti tik atlikus atitinkamus paskirstymus.

Su lentelės 4 eilutėje įrašytais *struktūriniais kaštais* yra sudėtingiau. Pirmiausia reikia turėti omenyje, kad kaštai skirstomi ne pagal tai, kurioje įmonės patalpoje (kokiam struktūriniame padalinyje) jie daromi, bet pagal jų vaidmenį įmonės veikloje. Tarkime, kad mūsų aptariamos įmonės „Apskaita“ minėto Juridinio skyriaus darbuotojas penktadalį savo darbo laiko skiria savaitraščio „Buhalterija“ juridinės rubrikos informacijai rengti. Suprantama, kad tokiu atveju vienas penktadalis jo darbo užmokesčio turi būti tiesiogiai įskaičiuojamas į savaitraščio „Buhalterija“ savikainą, nes savo esme šie kaštai yra ne struktūriniai, o gamybiniai, be to, dar ir tiesioginiai. Tačiau dažniausiai bent jau didžioji struktūrinių kaštų dalis įskaičiuojama į produktų savikainą *netiesioginiais* būdais, nors gali būti ir kitaip. Jeigu, pavyzdžiui, kuri nors įmonė gamina tik vienos rūšies to paties tipo ir vienodo modelio gaminius (tarkime, vienodus stalus), tai ir tokios įmonės direktoriaus bei vyriausiojo buhalterio atlyginimai, nekalbant jau apie kitus struktūrinius kaštus, gamina mo produkto atžvilgiu bus *tiesioginiai*, nes jų tiesiog nebus kam skirstyti. Kita vertus, struktūriniai kaštai ne visuomet būna pastovūs ar santykinai pastovūs, nors, tiesą sakant, taip būna dažniausiai. Tai vis skirtingi kaštų klasifikavimo pjūviai. Pavyzdžiui, įmonės vadovo darbo užmokestis gali būti tiesiogiai siejamas su pagamintų ar parduotų produktų kiekiu, kuriam augant proporcingai didėja ir vadovo darbo užmokestis. Tokiu atveju jis būtų kintamas gamybos ir/ar pardavimų apimties atžvilgiu. Tačiau nors ir vieną leidinį maketuojantis specialistas gali gauti pastovų mėnesinį darbo užmokestį nepriklausomai nuo sumaketuotų puslapių skaičiaus. Šiuo atveju jo darbo užmokesčio išlaidos (nors jos yra tiesioginės gamybinės) būtų pastovios gamybos apimties atžvilgiu. Štai kodėl **būtina atskirai registruoti struktūrinius kaštus ir niekada jų nepainioti su kintamaisiais ar pastoviaisiais, tiesioginiais ar netiesioginiais**. Vienokiems ar kitokiems jie gali ir turi būti priskiriami tik esant tam tikroms aplinkybėms.

Taigi dar kartą primename ypač svarbią nuostatą: **maržos rodiklio esmė – tai ne kaštų grupavimas pagal išlaidų kitimo pobūdį (*pastovieji, santykinai pastovūs ir kintamieji*) ar pagal įskaičiavimo į kalkuliavimo objekto savikainą būdą (*tiesioginiai (priskiriami) ir netiesioginiai (paskirstomi)*)**. Pastarasis kaštų klasifikavimo požymis reikšmingas kalkuliuojant produktų savikainą, o kaštų skirstymas pagal kitimo pobūdį svarbus nustatant gamybos apimtis. Šį klausimą aptarsime aiškindami inkrementinių kaštų prigimtį ir informacijos apie juos panaudojimo vadyboje galimybes. Dabar aptariamu atveju, t. y. aiškinantis *maržos* rodiklių naudojimo galimybes, **svarbiausias yra vadybos aspektas**, nes būtent *vadybos sprendimų priėmimo ir atsakomybės už juos aspektu maržos rodikliai ir pasireiškia ryškiausiai*. Maržos rodiklių esmė ta, kad jie leidžia racionaliai paskirstyti informaciją vadybos aparato darbuotojams, atsakingiems už atitinkamas veiklos sritis. Blogiausia padėtis susiklosto tada, kai visi ar dauguma įmonės darbuotojų apkraunami bet kokiais duomenimis, neturinčiais nieko bendra su tų darbuotojų kompetencija, pareigomis bei atsakomybe priimant vienokius ar kitokius vadybos sprendimus. Reikia labai gerai suprasti: pelno uždirbimo procese dalyvauja daugelis įmonės darbuotojų, griežtai kalbant, – visi, tik vieni jį veikia palankiai, kiti – neigiamai (blogai dirbdami arba dykinėdami). Taigi jokioje įmonėje nėra ir negali būti nė vieno darbuotojo ar kokios nors darbuotojų grupės, apie kuriuos būtų galima pasakyti, kad būtent jie uždirba pelną. Pirmiausia kiekvienoje bent kiek didesnėje įmonėje vieni darbuotojai gamina produktus ar perka perparduoti skirtas prekes, o kiti – parduoda. Be to, tiek gamybos, tiek pardavimo procesai savo ruožtu sudaryti iš daugelio įvairių operacijų ir procedūrų, kurias paprastai atlieka taip pat ne vienas, bet keli, kartais keliolika (itin stambiose įmonėse – net keli šimtai) skirtingų profesijų, įvairias funkcijas atliekančių darbuotojų. Suprantama,

kalbame ne apie kokius nors pačius sau dirbančius, perkančius ir parduodančius bei jokių pagalbininkų nesamdančius „individualus“. Dėl šių priežasčių buhalterinėje *menedžmento* apskaitoje pelno rodiklio apskaičiavimas ar jo interpretavimas ir yra retenybė, galima sakyti, – savotiška egzotika. Visas dėmesys šioje apskaitoje, kaip ir apskritai vadyboje, bent jau turėtų būti skiriamas maržų rodikliams, kurie gali būti įvairūs, skirti naudoti skirtingiems tikslams.

Mūsų aptartas ir 1 (4.2) lentelėje pavaizduotas tik pats bendriausias struktūrinės maržos rodiklio apskaičiavimas, iliustruojantis *vienpakopį* maržos variantą. Jį aptariant labai tinka atkreipti dėmesį į vieną svarbią aplinkybę, su kuria kartais susiduria daugelis pirmą kartą studijuojančių buhalterinę vadybos ir kaštų apskaitą. Gali susidaryti klaidingas išpūdis, jog struktūrinius kaštus, kad ir su tam tikromis išlygomis, galima prilyginti finansinėje pelno (nuostolių) ataskaitoje parodomoms bendrosioms ir administracinėms sąnaudoms. Nesigilinsime į šių rodiklių skirtumus, užtenka prisiminti tik tą faktą, kad kokybiški finansinių ataskaitų rodikliai apskaičiuojami tik kartą per metus, jiems jau pasibaigus, kada jau nebeįmanoma pakeisti susiklosčiusios galbūt nepalankios padėties, o maržų rodikliai apskaičiuojami taip, kad leidžia priimti sprendimus *čia ir dabar*.

Tačiau visi vadybos sprendimai turi būti priimami ne tik laiku, jie dar turi būti orientuoti į konkrečius darbuotojus ar konkrečias aplinkybes, kurias tais sprendimais ketinama pakeisti. Todėl vien tik pačių bendriausių – *struktūrinių* – maržų įmonės ir jos padalinių veiklos vadybai dažniausiai nepakanka. Pirmiausia dažniausiai kiekvienoje įmonėje vieni darbuotojai atsako už produktų gamybą, kiti – už tų produktų pardavimą. Todėl turi būti atitinkamai paskirstyta ir jiems reikalinga informacija. 2 (4.2) lentelėje pavaizduota situacija, kai apskaičiuojamos dviejų pakopų maržos – *komercinė* (arba *I marža*) ir *bendroji* arba (*II marža*). Į jas skilo anksčiau aptartoji *struktūrinė marža* (900 000 Lt): 400 000 Lt kaštų tenka produktų pardavimui, 300 000 Lt – bendriesiems ir administraciniams kaštams ir 200 000 Lt – pelnui.

2 (4.2) lentelė

Dviejų pakopų maržų rodiklių apskaičiavimas ir naudojimas priimant vadybos sprendimus

Eil. Nr.	Rodikliai	A		B		C		Iš viso	
		tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Pardavimo pajamos	1000	100	600	100	400	100	2 000	100
2	Produktų gamybos kaštai*	560	56	300	50	240	60	1 100	55
3	Komercinė marža/ Marža I	440	44	300	50	160	40	900	45
4	Produktų pardavimo (komerciniai) kaštai**	x	x	x	x	x	x	400	20
5	Bendroji marža/ Marža II	x	x	x	x	x	x	500	25
6	Bendrieji ir administraciniai (bendragamykliniai) kaštai***	x	x	x	x	x	x	300	15
7	Pelnas	—	—	—	—	—	—	200	10

*čia pateikti gamybos padalinių padaryti produktų gamybos kaštai bei kitų padalinių kaštai, tiesiogiai ar netiesiogiai priskirti gaminamiems produktams;

**čia pateikti prekybos padalinių padaryti produktų pardavimo kaštai bei kitų padalinių kaštai, tiesiogiai ar netiesiogiai priskirti prekių pardavimams;

***čia pateikti gamybos, prekybos bei kitų padalinių (taip pat įmonės vadybos) struktūriniai kaštai, tiesiogiai nesusiję (nesiejami) su produktų gamyba ar pardavimu.

Įsivaizduokime, kad ir gamybos, ir marketingo skyrių darbuotojai gauna informaciją apie įmonės leidžiamų ir parduodamų knygų pilnąją savikainą. Tokie duomenys juos gali varyti į neviltį ir paskatinti neracionaliai dirbti, jeigu, tarkime, knygų pilnoji, o gal net ir komercinė, savikaina didesnė už jų pardavimo kainą. Kam jomis prekiauti ir koks tikslas apskritai jas spausdinti? Maržos tyrimus atliekantys buhalteriai padarys visiškai kitokią išvadą: reikia nenutraukti knygų spausdinimo, didinti jų pardavimo apimtis, taip mažinant kiekvieno parduoto leidinio savikainą (taip vyksta dėl pastovių gamybos apimties atžvilgiu kaštų), kad, be kita ko, būtų padengtos ir dėl didesnių parduodamų knygų kiekių padidėjusios jų pardavimo išlaidos. Taigi daug kam galbūt paradoksali mintis: „gerai informuotas – tai nereiškia viską žinantis“, šiuo atveju – gryna tiesa. Ypač jeigu prisiminsime dar pirmajame skyriuje suformuluotą nuostatą, kad informacija – tai vadybos sprendimams priimti naudingi duomenys. Daugeliui vadybininkų žinoti produkto *komercinę*, juolab produkto *įmonės (pilnąją)* savikainą gali būti paprasčiausiai žalinga, nes jiems tai būtų pertekliški, o kartais – ir tiesiog klaidinantys duomenys. Taigi **maržos sumos parodymas atskirai, o ne paskirstymas gaminiams, yra ne šio rodiklio apskaičiavimo trūkumas, bet pranašumas.**

Maržų rodiklius priimta pavadinti atsižvelgiant į tai, kokius kaštus jos padengia pirmiausiai. Kaip matome iš lentelės, *komercinė marža* pirmiausia turi padengti produktų *pardavimo (komercinius) kaštus*, po to – ir bendruosius. Todėl ji ir vadinama *komercine*. **Bendroji marža** taip vadinama todėl, kad ji turi padengti *bendruosius* ir *administracinius (bendragamyklinius) kaštus*. Kaip matyti, apskaičiuojant detalesnes maržas, operatyvius savo veiklos sprendimus gali priimti ir produktų pardavimo skyrius, kuris, kaip matyti iš lentelės 9 skilties, disponuoja 400 000 Lt ir naudodamas šią sumą privalo parduoti visas įmonėje pagamintas prekes už tam tikrą kainą, kad būtų gautos 1 eilutėje nurodytos pajamos.

Priklausomai nuo vadybos poreikių, gali būti apskaičiuojami visos įmonės produktų bendri, tam tikrų jų rūšių ar net kurio nors produkto vieneto maržos rodikliai. Taip pat marža gali būti apskaičiuojama procentais nuo prekių pardavimo pajamų. Šie maržų rodikliai vadinami *maržų rangais*, o jų apskaičiavimas – *ranžavimu (grupavimu)* (žr. 3 (4.2) lentelę).

3 (4.2) lentelė

Produktų ranžavimas komercinės maržos aspektus

Rangai	Rangų reikšmės	Produktai (produktų grupės)	Produktų (produktų grupių) maržų reikšmės
1	2	3	4
I	Daugiau kaip 45 %	B	50 %
II	Nuo 35 iki 45 %	A	44 %
		C	40 %
III	Mažiau kaip 35 %	—	—

Produktų ranžavimas pagal maržas padeda išspręsti bent keletą kiekvienai įmonei labai svarbių uždavinių. Pirmiausia, sugrupavus produktus, galima nustatyti silpniausias įmonės veiklos vietas – produktus, kuriems reikia skirti daugiausia dėmesio, nes jų indėlis (kontribucija) į bendrųjų kaštų padengimą ir pelno uždirbimą yra nepakankamas arba bent jau mažesnis negu kitų produktų. Mūsų atveju tai produktas „C“. Suprantama, visuomet reikia stengtis uždirbti pajamų padarant kaip galima mažiau kaštų. Tačiau sugrupavus produktus gaunama papildomos informacijos, padedančios vadovams ir vadybininkams nustatyti tai, kas svarbiausia įmonėje. Jeigu, kaip pateikta mūsų pavyzdyje, pelningumu išsiskiria produktas B, tai reikia nuspręsti, ar įmanoma produktams C ir/arba A naudojamus išteklius skirti didesniai produkto B kiekiui gaminti. Antra vertus, reikia nepamiršti, kad galutinis kiekvieno verslo tikslas – ne daugiau pagaminti, bet daugiau parduoti. Norint didinti pardavimo apimtį, tikriausiai teks papildomai investuoti į reklamą bei naujus pardavimo būdus. Po tokių „injekcijų“ ir gaminyje B gali tapti nuostolingas.

Ad rem!

Svarbu suprasti, kas kam svarbiausia

Atėjo mafijozas į bažnyčią pasimelsti. Atsistojo šalia kažkokio vargšo ir meldžiasi abudu. Girdi mafijozas vargšo maldą:

– Dieve Dieve, duok man nors kelis centus, nors duonos gabaliuką, nes jau tris dienas esu nevalgęs...

Mafijozas ištiesė vargšeliui šimtą dolerių:

– Imk ir nebekvaršink Dievui galvos tokiais niekais, Jam tuoj reikės spręsti rimtesnius klausimus.

Iš nuogirdų

Norėdami tiksliau įvertinti atskirų produktų pelningumą, bendrą produktų pardavimų (komercinių) kaštų sumą paskirstykime kiekvienai produktų rūšiai, kaip tai padaryta 4 (4.2) lentelėje. Visos įmonės mastu toks skirstymas gali ir neduoti rezultatų (Pardavimų skyriaus užduotis – kuo racionaliau panaudoti visą pardavimo procesui skirtą 400 000 Lt sumą), bet pačiam skyriui toks skirstymas tikriausiai duos naudos. Nors, suprantama, tai priklauso nuo vadybos sistemos įmonėje bei atsakomybės centrums keliamų uždavinių. Gali būti, kad Pardavimų skyriaus darbuotojų specializacija – ne tam tikrų produktų pardavimas, jie tiesiog atlieka bendras funkcijas, padedančias parduoti visus produktus: reklamos, tiesioginių pardavimų ir kitas. Tokiu atveju paskirstyti ir priskirti tam tikrus produktus komercinių kaštų rūšiai būtų sudėtinga, netgi nelabai prasminga. Tačiau vis dėlto dažniausiai bent apytiksliai galima nustatyti, kiek pardavimų kaštų reikia kokiems produktams parduoti. Svarbu pažymėti, kad į produktų pardavimų (komercinių) kaštų straipsnį (4 eilutė) įskaičiuotos ne tik įmonės prekybinių padalinių išlaidos, padarytos parduodant produktus, bet ir kitų padalinių kaštai, tiesiogiai susiję su produktų pardavimu. Tarkime, kurio nors įmonės padalinio, atliekančio bendrąsias funkcijas, darbuotojai gali tiesiogiai dalyvauti produktų pardavimų procese, kai yra įtraukiami, pvz., į konkrečių prekių rinkodaros priemonių aptarimus. Tuomet jų kaštai, tenkantys šiems rinkodaros darbams, bus priskirti produktų pardavimų (komerciniams) kaštams. Jau ne kartą pabrėžėme, kad kaštų apskaita, kaip ir apskritai buhalterinė apskaita, turi formuoti tokius duomenis, kurie taptų verslui naudinga informacija, kad nebūtų veltui gaišamas laikas kaupiant niekam nereikalingus duomenis. Menedžmento apskaita turi skatinti įmonės ir jos padalinių vadovus kiekvieną momentą priimti reikiamus sprendimus, bet ne gyventi

vien praeities praradimais ir ateities iliuzijomis, nes juk vieno *jau* nėra, o kito *dar* nėra ir galbūt nebus. Taigi veikliams žmonėms nėra apie ką ir kalbėti. Šitokie duomenys gali būti naudingi įmonės savininkams, kuriems svarbios tik bendriausios jų verslo vystymo tendencijos. Antra vertus, konkrečių vadybos ir kaštų buhalterinės apskaitos duomenų niekas jiems ir neteiktų.

4 (4.2) lentelė

Dviejų pakopų maržų rodiklių apskaičiavimas, kai pardavimų sąnaudos priskirtos produktų rūšims, ir jų naudojimas priimant vadybos sprendimus

Eil. Nr.	Rodikliai	A		B		C		Iš viso	
		tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%	tūkst. Lt	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Pardavimo pajamos	1000	100	600	100	400	100	2 000	100
2	Produktų gamybos kaštai*	560	56	300	50	240	60	1 100	55
3	Komercinė marža/ Marža I	440	44	300	50	160	40	900	45
4	Produktų pardavimo (komerciniai) kaštai**	100	10	140	23	160	40	400	20
5	Bendroji marža/ Marža II	340	34	160	27	0	0	500	25
6	Bendrieji ir administraciniai (bendragamykliniai) kaštai***	x	x	x	x	x	x	300	15
7	Pelnas	—	—	—	—	—	—	200	10

*čia pateikti gamybos padalinių padaryti produktų gamybos kaštai bei kitų padalinių kaštai, tiesiogiai ar netiesiogiai priskirti gaminamiems produktams;

**čia pateikti prekybos padalinių padaryti produktų pardavimo kaštai bei kitų padalinių kaštai, tiesiogiai ar netiesiogiai priskirti prekių pardavimams;

***čia pateikti gamybos, prekybos bei kitų padalinių (taip pat įmonės vadybos) struktūriniai kaštai, tiesiogiai nesusiję (nesiejami) su produktų gamyba ar pardavimu.

Ad rem!

Tik ŠIANDIEN!

Kristaus išmokytoje maldoje prašome Viešpaties: „Kasdienės mūsų duonos duok mums **šiandien!**“ O angelo pasveikinime Marijai sakoma: „Šventoji Marija, Dievo Motina, melsk už mus, nusidėjėlius, **dabar** ir mūsų mirties valandą.“

Pagaliau dar Senajame Testamente Didžiųjų pranašų *Izaijo knygoje* skelbiama: „Daugiau nebesiremkit tu, kas buvo, nebemastykite apie tai, kas seniai praėjo. Štai aš turiu naują dalyką. **Jis dabar jau reiškiasi**, negi nematote?“ (Izaijo 43, 18–19).

G&A

Taigi kiekvieną kartą reikia įvertinti, kokios informacijos įmonės darbuotojams reikia jų vykdomoms funkcijoms atlikti. Čia svarbu nepadaryti kelių klaidų. Pirmiausia niekada *negalima iš vadybininkų reikalauti atsakomybės už kaštus, kurių jie nekontroliuoja, nes negali ar neturi jiems daryti įtakos*. Priešingu atveju bus ieškoma kaltų, bet ne susidariusios nepalankios padėties priežasčių. *Nereikia manyti, kad aukštesnieji vadovai turi tik kontroliuoti, kaip dirba jiems pavaldūs darbuotojai*. Suprantama, tai labai svarbi jų veiklos dalis, bet visi turi dirbti savo darbą, tik reikia sugebėti tuos darbus teisingai įvardyti ir juos priskirti įmonės darbuotojams. Nereikia „prievertauti“ darbuotojų juos kontroliuojant „realiu laiko režimu“, todėl vadovai ir neturi gauti informacijos, kuri pateikiama jų pavaldiniams, vykdančioms konkretesnes funkcijas. Kontrolės „on-line“ režimas tik žlugdo žmonių atsakomybę, iniciatyvą ir laisvę veikti.

Paskirstę pardavimo kaštus atskiroms produktų rūšims, galime tiksliau įvertinti tų produktų rūšių pelningumą, perskaičiuodami jų rangus; šie pateikti 5 (4.2) lentelėje.

5 (4.2) lentelė

Produktų ranžavimas bendrosios maržos aspektu

Rangai	Rangų reikšmės	Produktai (produktų grupės)	Produktų (produktų grupės) maržų reikšmės
1	2	3	4
I	Daugiau kaip 25 %	A	34 %
		B	27 %
II	Nuo 15 iki 25 %	—	—
III	Mažiau kaip 15 %	C	0

Kaip matyti, įvertinus atskiroms produktų rūšims tenkančius pardavimo kaštus, paaiškėja, kad gaminti „C“ produktą apskritai beprasmiška, nes jis nedalyvauja padengiant bendruosius ir administracinius kaštus, juo labiau – uždirbant pelną. Kitaip sakant, tą produktą „už kiek perkame, už tiek ir parduodame“. Todėl vertėtų susirūpinti, ar jį apskritai verta gaminti. Suprantama, kartais reikia gaminti ir nuostolingus produktus, jeigu, pavyzdžiui, be jų įmonė negalėtų prekiauti pelningai. Gali būti, kad tas produktas dar ką tik pateiktas rinkai, todėl tik po kurio laiko galima prognozuoti, ar jis bus pelningas. Be to, paaiškėjo, kad padengiant bendruosius kaštus ir uždirbant pelną didesnis ne „B“ gaminio, bet „A“ gaminio indėlis. Taigi gauta informacija yra vertinga, tačiau, savaime suprantama, komercinių kaštų priskyrimas tam tikriems produktams visuomet susijęs su papildomais buhalteriniais darbais, juolab kad struktūriniai kaštai turi tendenciją augti šuoliais. Vadinasi, juos būtina nuolatos dėmesingai stebėti ir laiku atlikti minėtus apskaičiavimus.

Maržos rodikliai labai naudingi, nes:

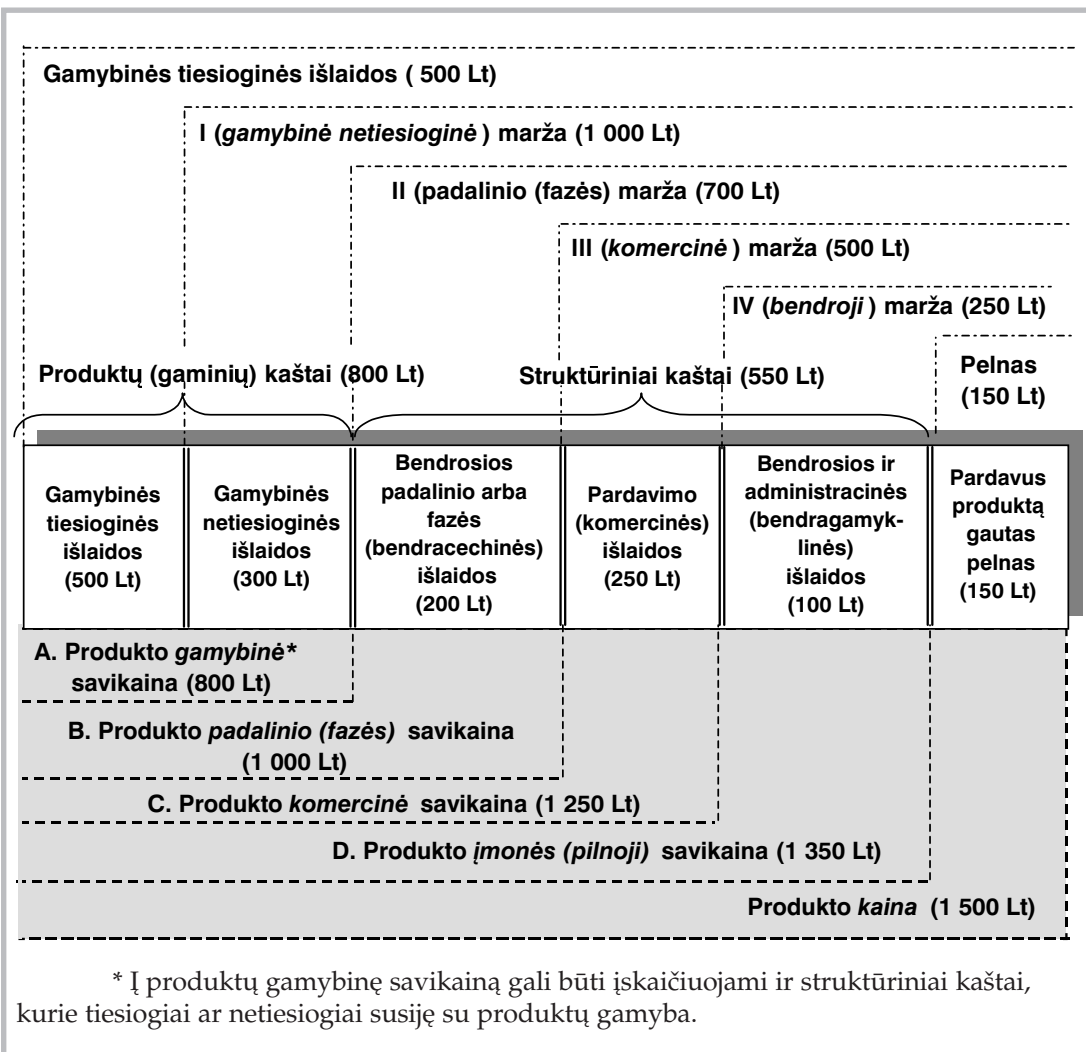
– Jie labai lengvai apskaičiuojami, tam dažnai nereikia atlikinėti specialių buhalterinių procedūrų, viską galima suskaičiuoti greitai ir paprastai. Be to, šie rodikliai gerai suprantami įmonės darbuotojams.

– Šiuos rodiklius labai paranku naudoti priimant kasdienes vadybos sprendimus, pavyzdžiui, numatant, kiek sumažės pelnas, jeigu priimsime vieną papildomą vadybininką ar buhalterį, įvertinant, kiek pinigų išleisus reklamai turi padidėti pardavimų apimtis, kad reklamos kampanija atsipirktų, ir panašiai.

– Šie rodikliai leidžia išskirti iš kitų svarbiausius kaštus, su kuriais reikia dirbti vadovams ar vadybininkams. Tačiau paskirsčius struktūrinius kaštus produktams, kartais pasislepia labai nemažos sumos. Pavyzdžiui, kaip pateikta mūsų pavyzdyje, pasirinkę kokią nors bendrųjų kaštų paskirstymo bazę, tam tikrą jų sumą priskirtume ir „C“ produktui, bet taip būtų iškraipyta reali padėtis, nes, kaip jau įsitikinome, šis produktas visiškai nepadengia bendrųjų kaštų.

– Vadovaujantis būtent maržos rodikliais (tik šiek tiek modifikuotais) galima priimti labai racionalius sprendimus dėl gamybos ir pardavimo apimčių; tuo netrukus įsitikinsime.

– Svarbiausias maržos rodiklių pranašumas – galimybė ir skatinimas konkrečiai mąstyti. Kitaip sakant, apskaičiuojant šiuos rodiklius, produktų savikainos atžvilgiu gaunama ne tiksliai, bet konkrečiai, t. y. nukreipta į konkrečius vartotojus, informacija. Beje, įmonių vadovams „paliekami“ ne tik bendrieji kaštai, bet ir tie, kurių neįmanoma niekam priskirti, taip pat nereguliuojami kaštai, kuriems niekas (nebent išskyrus įmonės vadovą) įmonėje negali daryti įtakos.



2 (4.2) schema. Pagamintų ir parduotų produktų savikainos struktūra maržų aspektu

Pavyzdžiui, joks įmonės darbuotojas nedaro įtakos socialinio draudimo įmokoms, todėl vadybos ir kaštų apskaitoje jas kartais galima ignoruoti, t. y. tiesiog neįskaičiuoti į rodiklius, kurie pateikiami padalinių ar projektų vadovams bei vadybininkams. Tam tikrais atvejais taip elgtis racionalu ir, pavyzdžiui, su ilgalaikio turto nusidėvėjimu. Jeigu patalpas įmonės padaliniais paskirsto įmonės vadovybė, o padalinių vadovai šiam procesui nedaro įtakos, tai tų patalpų nusidėvėjimo sumos ir turi būti įtrauktos į bendrųjų ir administracinių kaštų sudėtį, bet jos neturi būti pateikiamos tų padalinių ar juose gaminamų produktų vadovams.

2 (4.2) schemoje pavaizduotas ryšys tarp įmonėje gaminamų ir parduodamų produktų savikainos rodiklių bei maržų sistemos. Ši schema iliustruoja produkto vienetui apskaičiuojamus rodiklius, tačiau tokiu pat būdu šie rodikliai būtų išvedami ir didesniems produktų kiekiams ar jų rūšims.

Prieš tai aptarėme dviejų lygių maržos apskaičiavimo pavyzdį. Priklausomai nuo gamybos ir vadybos organizavimo, maržos rodiklių gali būti apskaičiuojama daugiau (tai matyti ir iš 2 (4.2) schemas). Toliau pateiktas sutartinės įmonės pagrindu parengtas pavyzdys, kai apskaičiuojamos keturių lygių maržos.

Intarpas

KNYGOS „BUHALTERINĖ VADYBOS IR KAŠTŲ APSKAITA“ LEIDYBOS PAVYZDYS

Įmonėje atliekami knygos „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“ leidybos darbai. Už juos atsakingi tam tikrų leidyboje dalyvaujančių padalinių vadovai bei jų darbuotojai, kuriems reikalinga atitinkama informacija apie atliekamus darbus ir jų kaštus. Už pačią leidžiamą knygą, kaip visumą, atsakingas įmonės vadovo paskirtas projekto vadovas, kuriam taip pat reikia informacijos apie jo vadovaujamą projektą. Visi vadovai bei vadybininkai gauna jiems reikalingos informacijos iš būtent jiems skirtų specialių vadybos ir kaštų apskaitos duomenų pagrindu parengtų ataskaitų.

6 (4.2) lentelėje pateikta knygos „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“ maketavimo darbus atlikusio darbuotojo darbo užmokesčio suma – 3 500 Lt, apskaičiuota pagal šio darbuotojo nurodytą sumaketuotų sutartinių puslapių skaičių ir nustatytą įkainį už sutartinį puslapį (ši eilutė sąskaitoje paryškinta). Tai atspindi *vidinėje sąskaitoje*, kurią išrašo pats maketuotojas D. Petrauskas. Jos duomenys automatiškai patenka į įmonėje taikomos vidinės atskaitomybės sistemą.

„Užmigdžius“ nereikalingas eilutes (tai kartais daroma uždengiant atitinkamas eilutes, dažniau – paprasčiausiai jų nespausdinant ar kitais būdais paslepiant), vidinės sąskaitos informacija išsiunčiama pagal paskirtį, t. y. konkrečios jos sumos patenka tam tikriems projektų ir/ar padalinių vadovams. Pavyzdžiui, „Buhalterijos“ savaitraščio projekto vadovui bus nusiųsta tik viena (2-oji) eilutė. Sąskaitos viršutinėje dalyje yra nurodyti įkainiai (taip pat ir viršvalandžių bei prastovų), pagal kuriuos automatiškai apskaičiuojamas darbuotojui priklausantis darbo užmokestis, kai tik jis įrašo sumaketuotų sutartinių puslapių skaičius. Pastabose nurodoma svarbi informacija, susijusi su atliktais darbais. Šiuo atveju patikslinta, kokius konkrečius darbus atliko maketuotojas įmonės administracijai.

Vidinės sąskaitos gali būti išrašomos pabaigus tam tikrus darbus arba

6 (4.2) lentelė

KONFIDENCIALU

Maketuotojas D.Petrauskas		Sutartinio puslapio įkainis		12,50																																																																																																									
Pavardė V.		Valandinis tarifinis įkainis		25,00																																																																																																									
		Viršvalandžių įkainis		12,50																																																																																																									
		Prastovos įkainis		20,00																																																																																																									
Vidinė sąskaita		20X3	3																																																																																																										
		Metai	mėnuo																																																																																																										
Darbo laiko fondas		160																																																																																																											
Mėnesio biudžetas (psl.)		320																																																																																																											
<table><tr><td>Eil. Nr.</td><td>Projektas/padaliny</td><td>Išlaidų straipsnis</td><td>Sutartiniai psl./ darbo val.</td><td>Suma, Lt</td><td>Pastabos</td></tr><tr><td rowspan="7">Vienetinis darbas (vnt.)</td><td>1</td><td>BVIKA- Buhalterinė vadybos ir kaštų apsk</td><td>Maketavimo išlaidos</td><td>280</td><td>3500,00</td><td></td></tr><tr><td>2</td><td>BUHA – Buhalterija</td><td>Maketavimo išlaidos</td><td>68</td><td>850,00</td><td></td></tr><tr><td>3</td><td>A- Įmonės administracija</td><td>Maketavimo išlaidos</td><td>2</td><td>25,00</td><td>Įmonės vadovybės laiškų maketas</td></tr><tr><td>4</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>5</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>6</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>7</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td rowspan="5">Darbas viršvalandžiais (val.)</td><td>1</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>2</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>3</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>4</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>5</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td rowspan="3">Prastovos (val.)</td><td>1</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>2</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td>3</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td colspan="3">IS VISO</td><td>350</td><td>4375,00</td><td></td></tr></table>					Eil. Nr.	Projektas/padaliny	Išlaidų straipsnis	Sutartiniai psl./ darbo val.	Suma, Lt	Pastabos	Vienetinis darbas (vnt.)	1	BVIKA- Buhalterinė vadybos ir kaštų apsk	Maketavimo išlaidos	280	3500,00		2	BUHA – Buhalterija	Maketavimo išlaidos	68	850,00		3	A- Įmonės administracija	Maketavimo išlaidos	2	25,00	Įmonės vadovybės laiškų maketas	4						5						6						7						Darbas viršvalandžiais (val.)	1						2						3						4						5						Prastovos (val.)	1						2						3						IS VISO			350	4375,00	
Eil. Nr.	Projektas/padaliny	Išlaidų straipsnis	Sutartiniai psl./ darbo val.	Suma, Lt	Pastabos																																																																																																								
Vienetinis darbas (vnt.)	1	BVIKA- Buhalterinė vadybos ir kaštų apsk	Maketavimo išlaidos	280	3500,00																																																																																																								
	2	BUHA – Buhalterija	Maketavimo išlaidos	68	850,00																																																																																																								
	3	A- Įmonės administracija	Maketavimo išlaidos	2	25,00	Įmonės vadovybės laiškų maketas																																																																																																							
	4																																																																																																												
	5																																																																																																												
	6																																																																																																												
	7																																																																																																												
Darbas viršvalandžiais (val.)	1																																																																																																												
	2																																																																																																												
	3																																																																																																												
	4																																																																																																												
	5																																																																																																												
Prastovos (val.)	1																																																																																																												
	2																																																																																																												
	3																																																																																																												
IS VISO			350	4375,00																																																																																																									

jų dalį (pvz., jeigu tam tikro projekto darbai baigiami, tarkim, mėnesio pradžioje, už juos iš karto gali būti išrašoma sąskaita, nelaukiant mėnesio pabaigos). Tačiau įmonėje gali būti nustatyta tvarka, pagal kurią vidinės sąskaitos turi būti išrašomos mėnesio pabaigoje arba savaitės pabaigoje, kad nebūtų pamiršti atlikti darbai. Konkreti išlaidų suma registruojama tik vieną kartą tokioje vidinėje sąskaitoje, o po to ji automatiškai patenka į visas reikiamas ataskaitas (pateikiamos toliau).

7 (4.2) lentelėje pateikta preliminarini ataskaita, skirta knygos „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“ projekto vadovui. Jis, 6 skiltyje ženklų „+“

7 (4.2) lentelė

KONFIDENCIALU

Projektas – knyga „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“

Preliminari ataskaita už 20X3 m. kovo mėn.

Skirta projekto vadovui

Eil. Nr.	Išlaidų straipsnis	Vykdytojas	Suma, Lt	Pastabos	Patvirtinta
1	2	3	4	5	6
1	Redagavimas	A. Lapienė	2250,00		+
2	Maketavimas	D.Petrauskas	3500,00		+
3	Maketavimas		500,00	Dizainerių paslaugos, viršelio maketas	+
4	Maketavimas		600,00	Dizainerių paslaugos, knygos šablono maketas	+
5	Reklamos pardavimų sąnaudos	A. Žukauskas	525,00		+
6	Projekto kūrimo organizavimo išlaidos	G. Saulenis	800,00		+
	Iš viso		8175,00		

pažymėdamas „Patvirtinta“, patvirtina išlaidas, kurias jam, išrašydami vidinės sąskaitas, priskiria šiame projekte dalyvaujantys darbuotojai. Maketavimo darbo užmokesčio suma – 3 500 Lt – pavaizduota antroje eilutėje. Ataskaitos 3 ir 4 eilutėse įrašytos išorės dizainerių suteiktos maketavimo paslaugos. Taigi bendra nagrinėjamos knygos maketavimo išlaidų suma – 4 600 Lt – apskaičiuojama sudėjus preliminarios ataskaitos 2, 3 ir 4 eilučių duomenis.

Visi preliminarioje ataskaitoje patvirtinti duomenys parodomi įvairiose kitose ataskaitose, skirtose įvairių įmonės padalinių vadovams bei darbuotojams. Pagrindinė ataskaita rengiama projekto vadovui, kuris aptariamoje sistemoje atsakingas už visus kaštus, daromus gaminant ir parduodant knygą „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“.

Atkreipkite dėmesį į 8 (4.2) lentelėje pateiktos ataskaitos 4 skiltį, kurioje, be kitų kovo mėnesį padarytų išlaidų, įrašyti ir knygos maketavimo kaštai (4 600 Lt), kurie buvo užfiksuoti ankstesnėje ataskaitoje. Eilutėse C, D, E ir F surašytos įvairios aptariamo projekto maržos. Kaip netrukus pamatysite, tų maržų duomenys perduodami ir atitinkamiems darbuotojams, atsakingiems už vienas ar kitas išlaidas. Kaip matyti, iki balandžio mėnesio visos maržos, pradedant

8 (4.2) lentelė
KONFIDENCIALU

Projektas – knyga „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“

Ataskaita 20X3 m.

Tiražas: 3 000

Puslapių skaičius: 500

Skirta projekto vadovui

Eil. Nr.	Rodiklis	Laikotarpis	20X3 m.				
			Sukaupta iki 20X3 02 28	Kovas	Balandis	Gegužė–Gruodis	Iš viso
1	2		3	4	5	6	7
A	Pardavimų kiekis		0	0	0	2850	2850
B	KNYGOS ĮPLAUKOS		0	0	0	353025	353025
C	GAMYBINĖ MARŽA		0	0	0	353025	353025
1.	Apmokėjimas autoriams		37500	0	0	0	37500
2.	Knygos gamybos išlaidos:		0	6850	43200	0	50050
2.1.	Redagavimo išlaidos		0	2250	0	0	2250
2.2.	Maketavimo išlaidos		0	4600	0	0	4600
2.3.	Spausdinimo išlaidos		0	0	43200	0	43200
2.3.1	popieriaus išlaidos		0	0	17400	0	17400
2.3.2	spaudos darbai		0	0	25800	0	25800
D	KOMERCINĖ MARŽA		-37500	-6850	-43200	353025	265475
3.	Marketingo išlaidos		0	0	0	46900	46900
3.1.	Knygos reklamos išlaidos		0	0	0	15000	15000
3.2.	Knygos pardavimų išlaidos		0	0	0	17650	17650
3.3.	Knygos pristatymo išlaidos		0	0	0	14250	14250
4.	Reklamos pardavimų rezultatas		0	-525	0	3360	2835
4.1	Reklamos pardavimų pajamos					5000	5000
4.2	Reklamos pardavimų sąnaudos			525		1640	2165
E	PROJEKTO MARŽA		-37500	-7375	-43200	309485	221410
5.	Projekto vadybos išlaidos		1900	800	600	1500	4800
5.1.	Projekto kūrimo organizavimo išlaidos		1800	800	500	0	3100
5.2.	Projekto marketingo vadybos išlaidos		0	0	0	1500	1500
5.3.	Projekto vadybos kitos išlaidos		100	0	100	0	200
5.4.	Kitų priskirtos projekto vadybos išlaidos		0	0	0	0	0
F	BENDROJI MARŽA		-39400	-8175	-43800	307985	216610

komercine, yra neigiamos. Tai natūralu, nes knyga pradėta prekiauti ir įplaukos pradėtos gauti tik gegužės mėnesį (taupant vietą, tai parodyta lentelės jungtinėje 6 skiltyje). Tokios neigiamos maržos nėra trūkumas, jeigu jos tokios ir buvo numatytos. Tolesniuose skyriuose nagrinėsime išsamesnes ataskaitas, kuriose, be faktinių duomenų, bus pateikti ir biudžetiniai, su kuriais ir bus lyginami faktiniai skaičiai. Svarbu, kad jie nebūtų prastesni už numatytus projekto biudžetuose.

9 (4.2), 10 (4.2) ir 11 (4.2) lentelėse pateiktos ataskaitos, skirtos atitinkamai įmonės gamybos vadovui, „Buhalterinės vadybos ir kaštų apskaitos“ knygos projekto rinkodaros vadovui bei įmonės rinkodaros centro vadovui. Pastarosiose dviejose ataskaitose pateikti ir šios knygos pardavimo įplaukų bei atitinkamų išlaidų ir sąnaudų, padarytų parduodant šią knygą, duomenys.

Kaip matyti, 9 (4.2) lentelėje pateikti tik gamybos vadovui reikalingi duomenys. Jos antroje eilutėje pateiktos knygos redagavimo ir maketavimo išlaidos, kurias matome ir 8 (4.2) lentelės 2.1 bei 2.2 eilutėse. 10 (4.2) ir 11 (4.2) lentelės skiriasi tuo, kad pastarojoje pateikta informacija ne tik apie aptariamą knygos pardavimus, bet ir (4.1 ir 4.2 eilutėse) apie knygoje skelbiamos išorinės reklamos pardavimo pajamas bei tos reklamos gamybos sąnaudas.

Ši informacija reikalinga rinkodaros centro vadovui, tačiau ji visiškai bevertė šio projekto rinkodaros vadovui, kuris tokios reklamos nei gamina,

9 (4.2) lentelė
KONFIDENCIALU

Gamybos veiklos ataskaita

20X3 m. kovo mėn.

Skirta gamybos vadovui

Eil. Nr.	Projektai/padaliniai/darbai	Apmokėjimas autoriams	Redagavimo skyrius	Maketavimo skyrius	Sausdinimo skyrius		Iš viso	Tiražas
			Darbo užmokestis	Maketavimo išlaidos	popieriaus išlaidos	spaudos darbai		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Darbo priemonė „Įmonės dokumentai“	0	0	0	8652	15474	24126	3000
2	Knyga „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“	0	2250	4600	0	0	6850	
3	Savaitraštis „Buhalterija“	5000	550	1240	8885	14392	30067	10000
<...> Kiti projektai <...>								
17	Marketingo centras		30	2390			2420	
18	Įmonės administracija		90	70			160	
19	Vadovavimas padaliniui		90	80			170	
20	Gamybos veiklos vadyba	700	280	300	500	1500	3280	
	Iš viso	40000	5870	11790	48025	80145	185830	

10 (4.2) lentelė
KONFIDENCIALU

Projektas – knyga „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“

Ataskaita už 20X3 m.

Skirta projekto marketingo vadovui

Eil. Nr.	Rodiklis	Laikotarpis
		20X3 m. Gegužė–Gruodis
1	2	3
A	Pardavimų kiekis	2850
B	KNYGOS ĮPLAUKOS	353025
3.	Marketingo išlaidos	46900
3.1	Knygos reklamos išlaidos	15000
3.2	Knygos pardavimų išlaidos	17650
3.3	Knygos pristatymo išlaidos	14250
	Iš viso	46900

11 (4.2) lentelė
KONFIDENCIALU

Projektas – knyga „Buhalterinė vadybos ir kaštų apskaita“

Ataskaita už 20X3 m.

Skirta marketingo centro vadovui

Eil. Nr.	Rodiklis	Laikotarpis
		20X3 m. Kovas–Gruodis
1	2	3
A	Pardavimų kiekis (vnt.)	2850
B	KNYGOS ĮPLAUKOS	353025
3.	Marketingo išlaidos	46900
3.1.	Knygos reklamos išlaidos	15000
3.2.	Knygos pardavimų išlaidos	17650
3.3.	Knygos pristatymo išlaidos	14250
4.	Reklamos pardavimų rezultatas	46900
4.1	Reklamos pardavimų pajamos	5000
4.2	Reklamos pardavimų sąnaudos	2165

nei parduoda. Kaip matyti, kiekvienam darbuotojui pateikiami tik tie duomenys, kurie jam reikalingi darbui atlikti.

Įmonės vadovui pateikiama padalinių kaštų priskyrimo ataskaita; ji parodyta 12 (4.2) lentelėje.

Kaip matote, vadovui pirmiausia pateikiami įmonės administravimo kaštai, už kuriuos įmonėje tik jis ir gali būti atsakingas. Jam taip pat pateikiama ir bendrųjų padalinių – Ūkio skyriaus ir Buhalterijos kaštai, nes įmonė laikosi politikos, kad šių padalinių struktūriniai kaštai neskirstomi įmonėje gaminamiems bei parduodamiems produktams, išskyrus atvejus, kai šių padalinių darbuotojai tiesiogiai dalyvauja vykdant tam tikrus projektus. Tokių darbų atlikimo išlaidos parodomos ataskaitos 3 skiltyje. Kai kuriuos savo kaštus minėti padaliniai priskiria ne projektams, bet kitiems įmonės padaliniams, kuriems teikia paslaugas (sumos pateiktos 4 skiltyje). Pastarieji vėliau šiuos

12 (4.2) lentelė
KONFIDENCIALU

Padalinių kaštų priskyrimo ataskaita už 20X3 m. kovo mėn.

Skirta įmonės vadovui

Eil. Nr.	Padalinių kaštai	Kaštų priskyrimas (Lt)			
		Projektams, iš viso	Padaliniams, iš viso	Nepriskirti kaštai	Kaštai, iš viso
1	2	3	4	5	6
1.	Įmonės administravimo kaštai:	2500	3200	13500	19200
1.1.	Darbo užmokestis	1800	3200	11200	16200
1.2.	Kiti administravimo kaštai	700	0	2300	3000
2.	Ūkio skyriaus kaštai:	6920	15680	7700	30300
2.1.	Darbo užmokestis	2300	1800	1750	5850
2.2.	Patalpų nusidėvėjimo ir ekspl. kaštai	3040	6050	210	9300
2.3.	Įrangos nusidėvėjimo ir ekspl. kaštai	930	4530	740	6200
2.4.	Stacionaraus ryšio kaštai	0	0	4600	4600
2.5.	Transporto kaštai	650	3300	400	4350
3.	Buhalterijos kaštai	1500	2750	9500	13750
3.1.	Darbo užmokestis	1500	2150	8400	12050
3.2.	Banko paslaugų kaštai	0	0	750	750
3.3.	Kiti buhalterijos kaštai	0	600	350	950
4.	Redagavimo skyrius	5380	120	370	5870
5.	Maketavimo skyrius	8950	2460	380	11790
<...>					

kaštus priskirs produktams, jeigu tai bus įmanoma padaryti. Kai kurių padalinių daromų kaštų neišmanoma priskirti jokiems projektams ar padaliniais arba tai neracionalu; jie parodyti ataskaitos 5 skiltyje. Įmonės vadovas jiems skiria ypač daug dėmesio, nes yra pavojus, kad šių kaštų sudėtyje gali būti neproduktyvių kaštų.

Perskaite pirmiau pateiktą intarpą dar sykį įsitikinate, kad už tam tikrą veiklą atsakingi darbuotojai turi gauti tik su jų darbu susijusią informaciją, padedančią priimti jų kompetencijai priskirtus sprendimus. Be to, kiekviena informacijos porcija visuomet turi pasiekti jos vartotojus tada, kada ji reikalinga (kai galima priimti tinkamus vadybos sprendimus), ir turi būti pateikta tam, kam ji gali būti naudinga. Kitaip sakant, ši informacija turi būti *relevantiška*, kitaip sakant, tinkama naudoti. Vadovams ir vadybininkams ypač naudingi tie duomenys, kurių pagrindu priimdami sprendimus jie gali daryti įtaką įmonės veiklos pelningumui. Dažniausiai tą pasiekti įmanoma racionaliai formuojant gamybos užduotis – keičiant gaminamų produktų apimtis.

Nota bene!

- ☐ Visuomet būtina tiksliai apibrėžti, už kokius kaštus atsako kiekvienas įmonės vadovas, vadybininkas ir darbuotojas, kad jie nebūtų vien tik *formaliai* atsakingi už tuos kaštus, kurių jie negali paveikti, nes tai tik dezorganizuotų darbą;
- ☐ kiekvienas vadovas ir vadybininkas turi gauti tikslią informaciją apie tuos veiklos rodiklius, kuriems jis privalo ir gali daryti įtaką, atsižvelgdamas į bendruosius visos įmonės ar tam tikro padalinio interesus;
- ☐ vadovai ir vadybininkai privalo gamybą (taip pat ir pardavimo procesą) organizuoti tokiu būdu, kad pardavimo pajamos padengtų bendrąsias ir administracines išlaidas, taip pat kitus *visos gamybos apimtį atžvelgiant pastovius kaštus*, sudarančius *kintamąją produkto vieneto savikainos dalį*, be to, kad dar būtų uždirbta peln. Dėl to maržos rodiklis kartais dar vadinamas *padengimo suma* (angl. *Contribution Margin*), rečiau *ribiniu* (dar kartais – kritiniu) *pelnu* (angl. *Marginal Income*);
- ☐ nors kai kuriais atvejais parduodamų produktų kaina gali būti mažesnė už įmonei įprastą, tačiau ją visuomet riboja marža: jokio produkto pardavimo kaina neturėtų būti mažesnė už tą, kuri leistų padengti ne tik *produktams priskirtuosius*, bet ir *struktūrinius kaštus* bei uždirbti pelno (nebent žemesnės kainos būtų nustatomos sąmoningai, pavyzdžiui, užkariaujant naujas rinkas ir dėl to laikinai patiriant nuostolių);
- ☐ **bendrųjų kaštų nepriskyrimas konkrečioms produktams, naudojant maržos rodiklių sistemą, yra ne trūkumas, bet pranašumas**, nes padeda efektyviai spręsti klausimus, kaip racionaliai panaudoti tokius kaštus;
- ☐ aiškinantis *maržos* rodiklių naudojimo galimybes svarbiausias yra *vadybos* aspektas, nes būtent *vadybos sprendimų priėmimo ir atsakomybės už juos aspektu maržos rodikliai ir pasireiškia ryškiausiai*. Maržos rodiklių esmė ta, kad jie leidžia racionaliai paskirstyti informaciją vadybos aparato darbuotojams, atsakingiems už atitinkamas veiklos sritis.