

13.3. NETIESIOGINIŲ IŠLAIDŲ APSKAITA IR PASKIRSTYMAS UŽSAKYMAMS

Ankstesniame poskyryje aptarėme tiesioginių išlaidų apskaičiavimą, apskaitą ir priskyrimą užsakymų savikainai. Tai palyginti nesudėtingai sprendžiami klausimai, nes tiksliai žinant, kokią tam tikrų išlaidų sumą reikia priskirti vienam ar kitam užsakymui, tai atlikti buhalterinėje apskaitoje nėra sudėtinga. Tačiau kur kas sudėtingiau apskaičiuoti, apskaityti ir paskirstyti užsakymų savikainai netiesiogines išlaidas. Kaip žinote, įmonės ir jos padalinių daromos išlaidos *paskirstomos* užsakymams tam tikrais netiesioginiais būdais, bet ne iš karto tiesiogiai jiems *priskiriamos*, nes:

- tiesiogiai tokių išlaidų *priskirti paprasčiausiai neįmanoma*, nes tam tikros išlaidos savo esme būna bendros visiems užsakymams;
- arba tą daryti *neracionalu (net įėjū ir įmanoma)* dėl per didelių apskaitos darbo sąnaudų. Pavyzdžiui, teoriškai įmanoma siuvyklos ceche nustatyti, kiek siūlų sunaudota vienu konkrečių marškinių (ir atitinkamai visos jų partijos) siūlėms susiūti. Tai galima įvertinti ir pinigais, tačiau iš anksto aišku, kad šių siūlų kaina visoje marškinių savikainoje bus tokia maža, kad greičiausiai netikslinga imtis šitokių apskaičiavimų. Tai darydami buhalteriai pažeistų apskaitos tvarkymo *optimalumo principą*, švaistytų savo darbo laiką beverčiams skaičiams „gaminti“, o vėliau tais skaičiais užverstų gamybos organizatorius, kurie per tokių duomenų masę tikriausiai nepastebėtų jiems svarbios informacijos. Kai susiduriama su minėtais dalykais, pagrįstai priimamas sprendimas neįtraukti tam tikrų išlaidų į tiesiogines, bet skirstyti jas užsakymams kaip netiesiogines, taikant atitinkamus *kaštų paskirstymo kriterijus* (angl. *Cost drivers*). Reikia prisiminti, kad *netiesioginių kaštų paskirstymas beveik visada yra daugiau ar mažiau subjektyvus ir tokiais atvejais paprastai neišvengiama apytikslų apskaičiavimų, t. y. apytikslio tokių kaštų įskaičiavimo į užsakymų, kaip kitokių kalkuliavimo objektų, savikainą, kuri dėl šios priežasties irgi būna apytikrė*. Todėl netiesioginių kaštų paskirstymas tampa sudėtinga problema visose įmonėse, kuriose technologiniai ir kiti veiklos procesai bent kiek sudėtingesni. Tai tampa ypač sudėtinga kalkuliuojant produktų *pilnąją* savikainą, kuomet į ją įskaičiuojamos ne tik gamybinės išlaidos, bet ir pardavimų, taip pat visos bendrosios ir administracinės įmonės veiklos išlaidos, kurios beveik visuomet būna netiesioginės vykdomų užsakymų atžvilgiu. Todėl paskirstant netiesiogines išlaidas kalkuliavimo objektams, svarbiausia teisingai pasirinkti tokių išlaidų *paskirstymo kriterijus*, t. y. nuspręsti, pagal ką, proporcingam kam tokias išlaidas reikia skirstyti. Į šį klausimą dažnai nebūna vienareikšmio atsakymo. Kartais iš tikrųjų beveik neįmanoma parinkti kokio nors vieno racionalaus tam tikrų netiesioginių kaštų paskirstymo kriterijaus.

Dažniausiai netiesioginių išlaidų atsiradimą lemia ne vieno, o kelių gaminių gamyba, ir dėl to netiesioginės tampa netgi kai kurios išlaidos, kurios savo prigimtimi yra

tiesioginės. Pavyzdžiui, jeigu stalių brigada tą pačią dieną pagamino po vieną virtuvės, svetainės ir miegamojo baldų komplektą, tai visos tos dienos stalių brigados atlyginimų išlaidos turės būti paskirstytos šiems trimis produktams, pasirinkus tam tikrą paskirstymo kriterijų (jeigu tik, suprantama, kas nors su chronometru nematavo, kiek laiko kiekvienas darbininkas sugaišo gamindamas konkretų baldą). Taigi, tiesioginių ir netiesioginių kaštų sudėtis iš esmės priklauso nuo to, kaip įmonėje organizuoti produktų gamybos procesai ir jų apskaita. Tarkime, įvairiarūšiams produktams gaminti naudojant daugiau brangios ir sudėtingos technikos, jos priežiūra paprastai reikalauja ir kvalifikuotų šią techniką prižiūrinčių darbuotojų darbo sąnaudų, t. y. darbo užmokesčio kaštų, kurie dažniausiai būna netiesioginiai užsakymų (gaminamų produktų) atžvilgiu. Tačiau jeigu gaminant produktus dominuoja rankų darbas, paprastai neišvengiama ir nemažos gamybos organizatorių veiklos, taigi ir jų darbo užmokesčio kaštų, kurie taip pat yra netiesioginiai produktų atžvilgiu. *Iš esmės beveik visais atvejais, kuomet išlaidos daromos ne konkrečioms produktams gaminti, bet gamybos veiklai organizuoti ar gamybos sąlygoms sudaryti, jos bus netiesioginės užsakymų ar kitų gaminamų produktų atžvilgiu ir bus jiems paskirstomos pagal pasirinktą paskirstymo kriterijų.*

Netiesioginių išlaidų paskirstymas yra ne tik sudėtingiausias, bet neretai ir labai svarbus visame savikainos kalkuliavimo procese, be kita ko, dar ir todėl, kad būtent netiesioginės išlaidos dažniausiai būna didžiausias kaštų mažinimo rezervas: juk gaminant stalą, stalviršio nesumažinsi, o stalų gamybos padalinio vadovui (kurio atlyginimas bus netiesioginis gaminamų produktų atžvilgiu) galima nurodyti atlikti ir dar kokią nors papildomą funkciją. Kiekvienai įmonei yra labai svarbu optimizuoti daromas išlaidas. Ypač tai taikytina struktūrinėms išlaidoms, kurių didžioji dalis yra netiesioginės produktų atžvilgiu ir jas galima priskirti produktams (gaminams) tik paskirstymo būdu. Viena iš galimybių, kuria įmonės gali naudotis optimizuodamos netiesiogines išlaidas – stengtis kuo teisingiau jas paskirstyti visiems objektams, kuriems jos tenka: padaliniams, jų vykdomoms veikloms bei atliekamoms funkcijoms, galiausiai – užsakymams ar kitiems produktams. Paskirstant netiesiogines išlaidas objektams, kuriems jos reikalingos, išaiškėja tikrasis tokių išlaidų vaidmuo ir reikšmė įmonės bei jos padalinių veikloje. Tuomet atsiranda daugiau galimybių šiuos kaštus optimizuoti, pavyzdžiui: atsakant nereikalingų darbų ar funkcijų, perorganizuojant darbus taip, kad būtų pasiektas tas pats rezultatas (svarbu, kad kokybė nenukentėtų) patiriant mažiau kaštų. Kol netiesioginės išlaidos nepriskirtos konkrečioms darbams bei užsakymams (produktams), nėra aiški tų išlaidų nauda ir reikalingumas, o kai neaišku, ką konkrečiai išlaidos „daro“, kam jos tiksliai reikalingos, neįmanoma jų ir optimizuoti. *Taigi, šių kaštų optimizavimas – itin svarbi įmonių ir jų padalinių vadybos procesų sutvarkymo priemonė, nes jos – labai reikšminga inkrementinių kaštų galimybių panaudojimo priemonė.*

Netiesioginiai kaštai gali būti paskirstomi užsakymams ar kitokiems kalkuliavimo objektams taikant *vienodo (po lygiai) paskirstymo būdą* arba *pasirinktus tam tikrus kaštų paskirstymo kriterijus*. Šie klausimai buvo išsamiai išnagrinėti 3.3 poskyryje, tačiau čia juos trumpai priminsime. Skirstant netiesioginius kaštus *vienodo (po lygiai) paskirstymo būdu*, jie padalijami kalkuliavimo objektams po lygiai, priskiriant kiekvienam objektui po vienodą skirstomų kaštų sumą. Toks kaštų paskirstymo būdas gali būti taikomas tais atvejais, kai kaštams paskirstyti neįmanoma parinkti jokio adekvataus paskirstymo kriterijaus arba tai daryti būna neracionalu. Vienodo (po lygiai) paskirstymo būdas dažniau taikomas paskutinėse kaštų paskirstymo stadijose: pirmiausiai kaštai paskirstomi objektams (padaliniams ar produktams) pagal pasirinktus paskirstymo kriterijus, o baigiamajame skirstymo etape, neturint adekvataus paskirstymo kriterijaus, kaštai paskirstomi kalkuliavimo objektams po lygiai. Pavyzdžiui, įmonės patalpų šildymo, nusidėvėjimo

bei valymo išlaidos gali būti paskirstomos padaliniais atsižvelgiant į jų patalpų plotą, o jas toliau skirstant padalinuose dirbantiems darbuotojams (t. y. kiekvienai darbo vietai) tokios išlaidos būtų paskirstomos kiekvienam po lygiai. Pavyzdžiui, leidybos įmonėje kalbos redagavimo padalinyje dirba trys kalbos redaktorės, kurios redaguoja įvairius leidinius. Jeigu yra poreikis apskaičiuoti kiekvienos iš jų darbo kaštus (ne tik darbo užmokestį, bet ir kitas jų darbe daromas išlaidas), reikia joms priskirti ir jų padalinio išlaidas, tarkime, padalinio patalpų nusidėvėjimą, šildymą, elektros sąnaudas. Visų šių išlaidų suma per mėnesį sudaro 210 Eur. Norint šias išlaidas „atvesti“ iki kiekvienos aptariamo padalinio darbo vietos (kiekvienos kalbos redaktorės), tinka panaudoti *vienodo paskirstymo būdą* – 210 Eur padalyti visoms padalinio darbuotojoms po lygiai, t. y. po 70 Eur kiekvienai. Tačiau visuomet, jeigu tik yra galimybė, netiesioginius kaštus reikia skirstyti taikant kiekvienai situacijai tinkamiausius *paskirstymo kriterijus*, kurie skirstomi į *netiesiogiai su veikla susijusius (nekoreliatyvius) kriterijus* ir *tiesiogiai su veikla susijusius (koreliatyvius) kriterijus*. *Netiesiogiai su veikla susiję (nekoreliatyvūs) kriterijai* taikomi tuomet, kai neįmanoma nustatyti skirstomų kaštų sąryšio su kalkuliavimo objektais, kuriems tie kaštai paskirstomi. Pavyzdžiui, visos įmonės mastu padarytas bendrasis ir administracines išlaidas paskirsčius užsakymams pagal jų gamybinę savikainą (taip iki šiol kartais įmonėse daroma), pritaikytas paskirstymo kriterijus neatspindi jokio realiai pagrįsto ryšio tarp skirstomų kaštų ir užsakymų, kuriems vykdyti tie kaštai skirstomi. Taikant tokio pobūdžio paskirstymo kriterijus, gaunami klaidingi paskirstymo rezultatai, todėl apskaičiuojama klaidinga arba bent jau neviseškai teisinga produktų savikaina. Todėl tokio pobūdžio paskirstymo kriterijus galima naudoti tik iš bėdos, kai neįmanoma pritaikyti jokio su veikla susijusio kriterijaus.

Tiesiogiai su veikla susiję (koreliatyvūs) kriterijai atspindi realų skirstomų kaštų sąryšį su kalkuliavimo objektais, kuriems šie kaštai yra paskirstomi. Šie kriterijai naudojami taikant specialų *veikla pagrįstą kaštų apskaitos metodą (angl. Activity Based Costing, ABC)*. Šio metodo esmė – visi produktų atžvilgiu netiesioginiai kaštai sukaupti pagal atitinkamas įmonėje vykdomas veiklas, o po to kiekvienos veiklos kaštams paskirstyti parenkami koreliatyvūs paskirstymo kriterijai, dar vadinami *kaštų nešėjais* (verčiami kaip ir paskirstymo kriterijai – angl. *Cost drivers*) – tais, kurie „atneša“ kaštus į kalkuliuojamus objektus. Koreliacinis ryšys tarp tokių kriterijų ir kalkuliavimo objektų, kuriems paskirstomi kaštai, yra labai glaudus. Pavyzdžiui, įmonėje tuo pačiu metu vykdomi įvairūs užsakymai, kuriems atlikti naudojami tie patys vienuarūšiai gamybiniai įrenginiai. Jų nusidėvėjimo ir eksploatavimo kaštai per mėnesį sudaro 5 000 Eur. Ši suma turi būti paskirstoma visiems per tą mėnesį vykdytiems užsakymams pagal tų įrenginių dirbtas valandas. Iš viso per mėnesį šie gamybiniai įrenginiai dirbo 1 000 val., taigi jų nusidėvėjimo ir eksploatavimo kaštų priskyrimo užsakymams koeficientas bus 5 Eur/val (5 000 € / 1 000 val.). Turint duomenis, kiek valandų gamybiniai įrenginiai buvo naudojami tam tikram užsakymui vykdyti, atsižvelgiant į tai konkreitiems užsakymams būtų priskirtos šios netiesioginės išlaidos. Jeigu vykdant vieną iš užsakymų įrenginiai dirbo, tarkime, 100 val., tai šiam užsakymui būtų priskirta 500 Eur (5 € × 100 val.) įrenginių nusidėvėjimo ir eksploatavimo išlaidų.

Kuomet įmonės padalinys (ar padaliniai) tam tikru laikotarpiu vykdo tik vieną užsakymą, visos šio padalinio išlaidos užsakymo vykdymo metu bus priskiriamos tam vienam užsakymui kaip tiesioginės jo atžvilgiu išlaidos. Tačiau jeigu padalinyje tuo pačiu metu vykdomi du arba daugiau užsakymų, kiekvienam jų tiesiogiai bus priskirtos tos išlaidos, kurias galima aiškiai ir lengvai susieti su konkrečiu užsakymu, o likusios padalinio (ar padalinių) išlaidos, kurios negali būti tiesiogiai priskirtos konkrečiam užsakymui, turės būti paskirstytos jiems visiems kaip netiesioginės išlaidos.

Užsakymų atžvilgiu netiesioginių kaštų būna labai įvairių. Tokioms išlaidoms priskirtinos, pavyzdžiui, tiesiogiai produktus negaminančių, bet sudarančių sąlygas gamybai vykdyti darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, įvairios pagalbinės medžiagos bei žaliavos, kurios į produkto sudėtį apskritai neįeina arba įeina labai nedideliais kiekiais, gamybinių patalpų bei gamybinių įrenginių ir patalpų nusidėvėjimo bei eksploataavimo išlaidos ir įvairios kitos gamybinės išlaidos, kurių tiesiogiai priskirti užsakymams neįmanoma arba neracionalu, kad nebūtų pažeistas apskaitos tvarkymo optimalumo principas.

Norint kuo teisingiau apskaičiuoti užsakymų, kuriems tenka tokios išlaidos, savikainą, kaip ne kartą minėjome, reikia stengtis pasirinkti tokius paskirstymo kriterijus, kurie turėtų kuo tikslesnę sąryšį su užsakymais, kuriems tos išlaidos paskirstomos. Todėl iš esmės reikia kiekvienai paskirstomų netiesioginių kaštų rūšiai parinkti būtent jai tinkamiausią paskirstymo kriterijų. Pavyzdžiui, priklausomai nuo veiklos pobūdžio, užsakymus vykdančiuose gamybos padaliniuose dažnai dirba nemažai darbuotojų, kurie tiesiogiai nedalyvauja vykdančiais užsakymais, tačiau sudaro sąlygas vykdyti gamybos procesą, t. y. atlieka įvairias pagalbines funkcijas, padeda tiesiogiai užsakymus atliekantiems darbuotojams ir kt. Tokių pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio tiesiogiai priskirti konkrečių užsakymų savikainai neįmanoma arba tą daryti neracionalu dėl per didelių tokiame darbe skiriamų laiko sąnaudų. Todėl paprasčiau (ir kartu racionaliau) pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio išlaidas, kaip netiesiogines, paskirstyti užsakymams pagal pasirinktą paskirstymo kriterijų. Tai galėtų būti, pavyzdžiui, pagrindinių darbininkų vykdančių užsakymus dirbtas laikas (tuomet, jeigu padalinyje vyrauja rankų darbas ir pagrindinių darbininkų atlyginimai priskiriami užsakymams pagal jų vykdančių tuos užsakymus dirbtą laiką) arba mašinų bei įrenginių vykdančių užsakymus dirbtas laikas (tuomet, jeigu padalinyje vyrauja mašinų bei įrenginių darbas ir darbininkai tiesiog juos prižiūri). Žodžiu, viską lemia konkrečios aplinkybės ir dėl to nustatomos kaštų paskirstymo sąlygos. Beje, aukšto lygio automatizuotos gamybos įmonėse, kuriose beveik visi darbai mechanizuoti ir automatizuoti ar vis labiau taikomos robotizuotos sistemos ir produktus gaminančių darbininkų atlyginimų kaštai sudaro vos kelis procentus visų įmonės kaštų, apskritai atsisakoma tokius kaštus priskirti produktams tiesiogiai – visi darbo užmokesčio kaštai paskirstomi pagal tam tikrus paskirstymo kriterijais kartu su kitais įvairiais netiesioginiais kaštais. Tai objektyvi pasaulinio masto tendencija.

Įvairių *pagalbinių žaliavų bei medžiagų* (pavyzdžiui: dažų, lakų, klijų ir pan.) išlaidos taip pat dažniausiai neišskaičiuojamos į užsakymų savikainą tiesiogiai, bet yra jiems paskirstomos. Tokioms netiesioginėms išlaidoms paskirstyti gali būti naudojami užsakymams vykdyti sunaudotų pagrindinių žaliavų bei medžiagų (tai tiesioginiai kaštai) kiekiai. Tačiau jeigu pagalbinių žaliavų bei medžiagų sunaudojimas yra susijęs su pagrindinių darbininkų atliekamais darbais vykdančių užsakymus, minėtas išlaidas galima paskirstyti pagal tokių darbininkų dirbtą laiką vykdančių užsakymus, nes visuomet reikia rinktis paskirstymo kriterijus tik atsižvelgiant į konkrečias egzistuojančias aplinkybes, kurios vienoje įmonėje yra vienokios, kitoje – kitokios.

Vykdančių užsakymus naudojamų *gamybos įrenginių nusidėvėjimo, einamojo remonto bei eksploataavimo išlaidos* išskaičiuojamos į užsakymų savikainą taip pat dažniausiai netiesiogiai. Tačiau kuomet mašinų bei įrenginių darbas padaliniuose yra vyraujantis, jeigu tik įmanoma, tikslinga jų kaštus priskirti užsakymų savikainai tiesiogiai. Tai įmanoma, jeigu padaliniuose registruojami duomenys, kiek konkretūs įrenginiai dirbo (pagal dirbtą laiką arba jais atliktas technologines operacijas) vykdančių tam tikrus užsakymus. Geriausia visas su įrenginių išlaikymu susijusias išlaidas skirstyti būtent pagal tokius rodiklius. Tačiau jeigu šio pobūdžio išlaidos yra netiesioginės, tada jos paskirstomos

užsakymams pagal pasirinktus kriterijus. Jeigu, pavyzdžiui, gamybos padalinyje vyrauja rankų darbas, o įvairūs įrenginiai (kurių nusidėvėjimo bei priežiūros išlaidos yra skirstomos) atlieka tik pagalbinį vaidmenį gamyboje, paskirstymui galima naudoti įrenginiais apdorotų žaliavų, įeinančių į užsakymų savikainą, kiekį arba kitus kriterijus.

Taigi, norint gauti kuo teisingesnius savikainos rodiklius, reikia kiekvieną skirstomų (t. y. netiesioginių) išlaidų rūšį paskirstyti naudojant jai tinkamiausius paskirstymo kriterijus. Tačiau visuomet reikia įvertinti, ar tikslinga kiekvienu atveju taikyti maksimaliai teisingai ir tiksliai situaciją atspindintį paskirstymo kriterijų, nes kartais kaštų paskirstymo darbo sąnaudos gali būti didesnės už naudą, kurią galime gauti taikydami tinkamiausius kriterijus. Jeigu, pavyzdžiui, skirstomų netiesioginių kaštų sumos yra nereikšmingos ir jų įtaka užsakymų savikainai yra neesminė, gali būti racionaliau tokias skirstomų kaštų rūšis sujungti į vieną bendrą grupę ir viską paskirstyti pagal vieną visoms tomis rūšims tinkamiausią kriterijų. Gal ir nebūtų pasiekta idealaus rezultato, tačiau paskirstymo darbo sąnaudos tokiu atveju gerokai sumažėtų. Tad jeigu nėra būtinybės siekti maksimaliai kokybiško rezultato, prasminga daryti taip, kaip čia paminėta.

Toliau nagrinėsime įvairių netiesioginių gamybinių kaštų paskirstymą užsakymams, pirmiausia – jų *gamybinės savikainos* apskaičiavimo tikslais. Užsakymų *pilnosios savikainos* apskaičiavimas nagrinėjamas šio poskyrio pabaigoje. Pats netiesioginių kaštų paskirstymo produktams principas išsamiai aptartas knygos 3.3 poskyryje, taigi, jeigu jį primiršote, rekomenduojame pasikartoti, kad būtų lengviau nagrinėti šiame poskyryje pateiktą medžiagą. Netiesioginių kaštų paskirstymo užsakymams, naudojant paskirstymo kriterijus, esmę iliustruoja toliau pateiktas pavyzdys.

Pavyzdys

Mokymo veiklą vykdančios įmonės produktų rengimo padalinyje vienu metu atliekami du užsakymai: vienas jų – tobulinama mokesčių apskaičiavimo kursų medžiaga, antras – rengiama naujų biudžetų sudarymo kursų medžiaga. Kovo mėnesį šiame padalinyje iš viso padaryta 2500 Eur įvairių netiesioginių išlaidų, kurias reikia paskirstyti šiems dviem užsakymams, įskaičiuojant į jų savikainą. Visi šie netiesioginiai kaštai aptariamam atveju yra sujungti į vieną bendrą grupę ir paskirstomi pagal vieną kriterijų – kursų medžiagos sudarytojų dirbtas sutartines valandas, rengiant (tobulinant) kursų medžiagą. Mokesčių apskaičiavimo kursų medžiagai tobulinti kovo mėnesį skirta 200 sutartinių darbuotojų valandų, o biudžetų sudarymo kursams rengti – 300 sutartinių darbuotojų valandų.

Pirmiausia reikia nustatyti, kiek skirstomų netiesioginių kaštų tenka vienai dirbtai sutartinei valandai. Tam reikia apskaičiuoti netiesioginių išlaidų priskyrimo užsakymams koeficientą: $2\ 500 \text{ Eur (visos netiesioginės išlaidos)} / 500 \text{ sutartinių valandų (bendras dirbtas laikas)} = 5 \text{ €/val.}$ Tada pagal šį koeficientą netiesioginės išlaidos paskirstomos abiem užsakymams: mokesčių apskaičiavimo kursų medžiagos tobulinimo netiesioginės išlaidos: $200 \text{ val.} \times 5 \text{ €} = 1\ 000 \text{ Eur,}$ o biudžetų sudarymo kursų medžiagos rengimo netiesioginės išlaidos: $300 \text{ val.} \times 5 \text{ €} = 1\ 500 \text{ Eur.}$

Suprantama, čia aptarėme labai paprastą jums jau žinomą variantą, kuomet visų netiesioginių išlaidų bendra suma paskirstomas pagal vieną kriterijų ir visi užsakymų vykdymo darbai atliekami viename padalinyje. Realiai įmonėse, paskirstant netiesioginius kaštus, susiduriama su gerokai sudėtingesniais atvejais. Kitame pavyzdyje (jis pateiktas intarpe) nagrinėjama situacija, kuomet vykdant užsakymus dalyvauja keli padaliniai ir kiekviename jų padaryti kaštai (taip pat ir netiesioginiai užsakymų atžvilgiu) turi būti įskaičiuoti į atliktų užsakymų gamybinę savikainą.

Intarpas

NETIESIOGINIŲ KAŠTŲ PASKIRSTYMO UŽSAKYMAMS PAVYZDŽIAI

1 pavyzdys

Įmonėje, vykdam užsakymus, dirba trijų gamybinių padalinių darbuotojai, atlikdami jiems pavestus darbus. Šiuose padaliniuose padarytos išlaidos tiesiogiai ir netiesiogiai turi būti įskaičiuotos į užsakymų savikainą. Užsakymų atžvilgiu netiesioginės šių padalinių išlaidos paskirstomos užsakymams pagal kiekvienam iš padalinių parinktą atskirą paskirstymo kriterijų. Pirmajame iš eilės su užsakymais dirbančiame padalinyje (jį sutartinai vadinsime *rankiniu padaliniu*) vyrauja rankų darbas ir įrenginių naudojama santykinai nedaug. Šio padalinio netiesioginės išlaidos paskirstomos vykdomiems užsakymams pagal naudojamais įrenginiais apdorotų žaliavų kiekius, skirtus įvairiems užsakymams vykdyti. Antrajame padalinyje (jį sutartinai vadinsime *mechaniniu padaliniu*) dominuoja įvairių mechanizmų darbas. Šio padalinio netiesioginės išlaidos skirstomos užsakymams pagal tų mechanizmų dirbtas sutartines valandas, vykdam tam tikrus užsakymus. Trečiojo padalinio užduotis – atlikti bandymus ir nustatyti, ar užsakymai atitinka jiems keliamus reikalavimus – numatytas technines charakteristikas (šį padalinį sutartinai vadinsime *tikrinimų padaliniu*). Jo netiesioginės išlaidos skirstomos užsakymams pagal darbuotojų dirbtas sutartines valandas tikrinant tam tikrų užsakymų kokybę.

Liepos mėnesį buvo vykdomi du užsakymai – A ir B. Kiekvienas jų – pagaminti tam tikrą specifinį produktą, kuriamą pagal individualius užsakovo poreikius. Kiekvienam šių užsakymų reikia paskirstyti visuose trijuose padaliniuose padarytas netiesiogines išlaidas (kaip priskiriamos tiesioginės išlaidos, jau buvo išaiškinta ankstesniame poskyryje, todėl dabar to nenagrinėsime). Kiekvieno minėto padalinio padarytos netiesioginės išlaidos ir jų *paskirstymo kriterijai pateikti 1 (13.3) lentelėje*.

1 (13.3) lentelė

Padalinių netiesioginės išlaidos

Padalinys	Netiesioginių išlaidų suma, Eur	Netiesioginių išlaidų paskirstymo kriterijai			
		kriterijus	jo apimtis, iš viso	vykdant A užsakymą	vykdant B užsakymą
Rankinis	3 000	Snaudotos žaliavos, kg	6 000	2 000	4 000
Mechaninis	4 500	Mechanizmų dirbtas laikas, val.	3 000	1 000	2 000
Tikrinimų	1 500	Darbuotojų dirbtas laikas, val.	150	40	110

Pagal 1 (13.3) lentelėje pateiktus duomenis reikia apskaičiuoti, kiek kiekvieno padalinio netiesioginių kaštų reikia įskačiuoti į užsakymų A ir B savikainą. Pirmiausiai apskaičiuojamas kiekvieno padalinio skirstomų išlaidų priskyrimo koeficientas – kiek netiesioginių kaštų tenka vienam paskirstymo kriterijaus vienetui. Paskui pagal apskaičiuotą koeficientą kiekvieno padalinio netiesioginiai kaštai paskirstomi abiem užsakymams. Visi šie apskaičiavimai pateikti 2 (13.3) lentelėje.

2 (13.3) lentelė

Padalinių netiesioginių išlaidų paskirstymas užsakymams

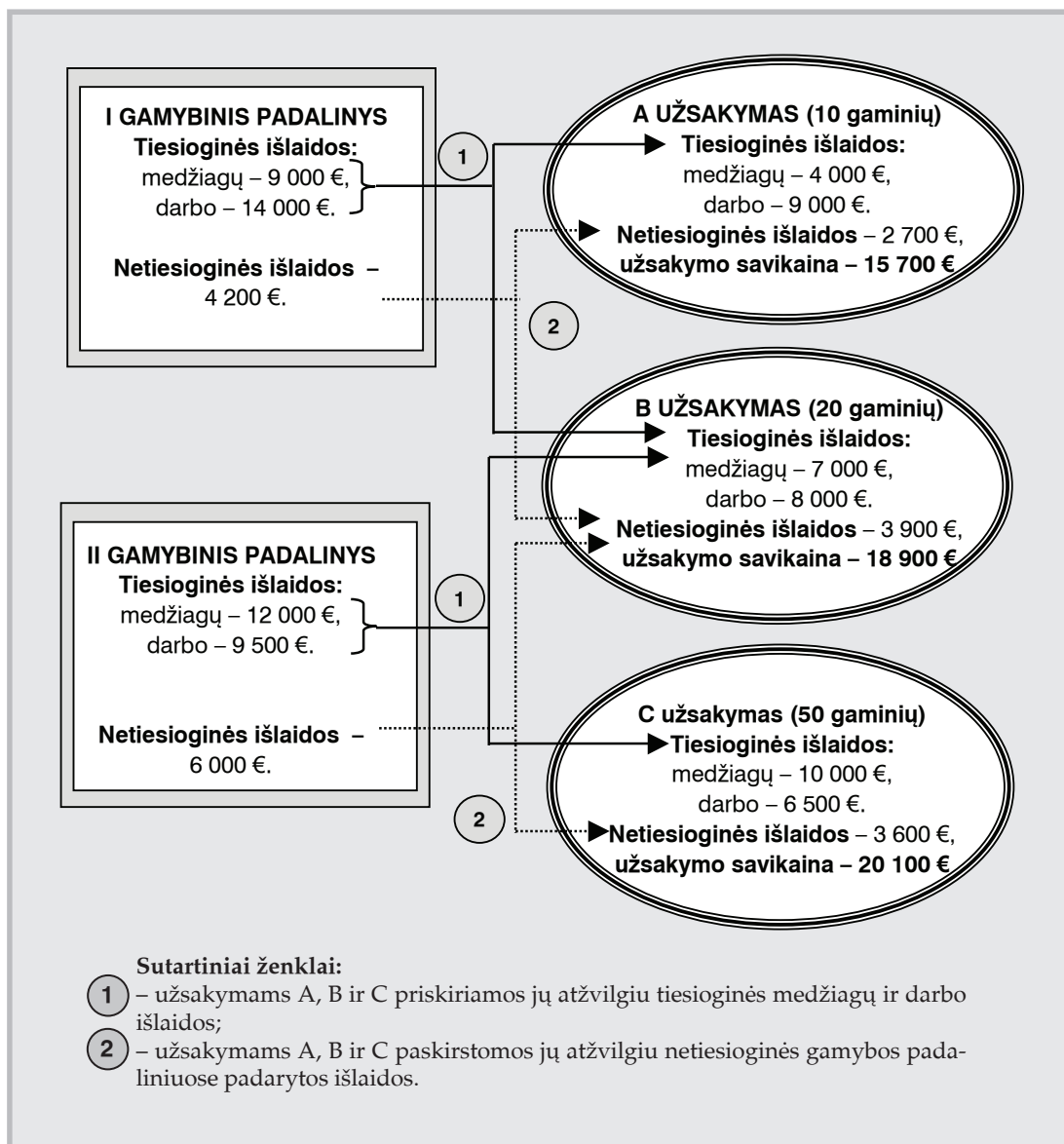
Padalinys	Priskyrimo koeficiento apskaičiavimas	Padalinio netiesioginių išlaidų paskirstymas	
		A užsakymui	B užsakymui
Rankinis	$3\,000\text{ €} / 6\,000\text{ kg} = 0,5\text{ €/kg}$	$2\,000\text{ kg} \times 0,5\text{ €} = 1\,000\text{ €}$	$4\,000\text{ kg} \times 0,5\text{ €} = 2\,000\text{ €}$
Mechaninis	$4\,500\text{ €} / 3\,000\text{ val.} = 1,5\text{ €/val.}$	$1\,000\text{ val.} \times 1,5\text{ €} = 1\,500\text{ €}$	$2\,000\text{ val.} \times 1,5\text{ €} = 3\,000\text{ €}$
Tikrinimų	$1\,500\text{ €} / 150\text{ val.} = 10\text{ €/val.}$	$40\text{ val.} \times 10\text{ €} = 400\text{ €}$	$110\text{ val.} \times 10\text{ €} = 1\,100\text{ €}$
	Iš viso	2 900 €	6 100 €

Kaip matome, kiekviename padalinyje padarytų vykdomų užsakymų atžvilgiu netiesioginių išlaidų suma, atlikus lentelėje pateiktus apskaičiavimus, yra paskirstyta abiem užsakymams. Tačiau, kaip jau ne kartą minėjome, svarbu prisiminti, kad net ir taikant labiausiai pagrįstus paskirstymo kriterijus, netiesioginių išlaidų paskirstymas kalkuliavimo objektams yra visuomet daugiau ar mažiau apytikris – didesnio tikslumo, kaip skirstant tiesioginius kaštus, pasiekti nepavyksta. Todėl skirstant įvairias netiesiogines išlaidas turi būti siekiama kuo didesnio tikslumo ir teisingumo, iš anksto žinant, kad šimtu procentų teisingo rezultato vis vien nebus pasiekta.

2 pavyzdys

Dabar pagal 1 (13.3) schemą aptarsime išsamesnį užsakymų savikainos kalkuliavimo sutartinėje įmonėje pavyzdį, kai įskačiuojamos tiesioginės ir netiesioginės gamybinės išlaidos. Įmonėje yra du gamybiniai padaliniai (juos sutartinai vadinsime I padaliniu ir II padaliniu), kurie vykdo įvairius gamybinius užsakymus. Priklausomai nuo darbų organizavimo, vieni užsakymai vykdomi viename padalinyje, kiti – kitame, o kai kurie – abiejuose padaliniuose.

Birželio mėnesį šiuose padaliniuose atlikti trys skirtingi užsakymai (sutartinai vadinami A, B ir C), kurių kiekvienas apima tam tikrą individualiai pagal užsakovų pageidavimus gaminamų gaminių kiekį (žr. 1 (13.3) schemą). Aptariamame pavyzdyje I gamybinis padalinys



1 (13.3) schema. Užsakymų savikainos apskaičiavimo pavyzdys

įvykdė A užsakymą (apimantį 10 gaminių) ir dalyvavo vykdant B užsakymą (apimantį 20 gaminių). II gamybinis padalinys įvykdė C užsakymą (apimantį 50 gaminių) ir taip pat kartu su I padaliniu atliko B užsakymą. Kiekviename iš šių gamybinių padalinių padarytos išlaidos tiesiogiai arba netiesiogiai įskaičiuojamos į jų atliktų užsakymų savikainą, kaip parodyta 1 (13.3) schemoje. Tiesioginės išlaidos (medžiagų bei darbo užmokesčio) įskaičiuojamos į užsakymų savikainą tiesioginiu būdu. Padalinių tiesioginės išlaidos ir jų priskyrimas konkrečioms užsakymams pateikti 3 (13.3) lentelėje.

3 (13.3) lentelė

Padalinių tiesioginių išlaidų priskyrimas užsakymams

Padalinys	Padalinio išlaidos, tiesioginės užsakymų atžvilgiu, €	Tiesioginių išlaidų priskyrimas, €		
		A užsakymui	B užsakymui	C užsakymui
I padalinys	Medžiagos – 9 000 Darbo užmokestis – 14 000	Medžiagos – 4 000 Darbo užmokestis – 9 000	Medžiagos – 5 000 Darbo užmokestis – 5 000	X
II padalinys	Medžiagos – 12 000 Darbo užmokestis – 9 500	X	Medžiagos – 2 000 Darbo užmokestis – 3 000	Medžiagos – 10 000 Darbo užmokestis – 6 500
Tiesioginių išlaidų iš viso		13 000	15 000	16 500

Tiesioginių išlaidų įskaičiavimas į užsakymų savikainą buvo išnagrinėtas ankstesniame poskyryje, todėl dabar į jį nesigilinsime, o nagrinėsime tik netiesioginių išlaidų paskirstymą užsakymams. Padaliniuose padarytos užsakymų atžvilgių netiesioginės išlaidos užsakymams paskirstomos tokiu nuoseklumu:

- apskaičiuojama visų per mėnesį padalinyje padarytų išlaidų, kurios negali būti tiesiogiai įskaičiuotos į konkrečių užsakymų savikainą, suma;
- nusprendžiama, ar netiesioginės padalinyje padarytos išlaidos bus paskirstomos pagal vieną bendrą joms visoms nustatytą paskirstymo kriterijų, ar tikslingiau taikyti kelis skirtingus kriterijus – kiekvienai netiesioginių išlaidų rūšiai atskirai;
- pagal pasirinktus paskirstymo kriterijus padalinyje padarytos netiesioginės išlaidos paskirstomos užsakymams.

4 (13.3) lentelė

Duomenys gamybinių padalinių netiesioginėms išlaidoms paskirstyti

Nr.	Padalinys	Padalinio netiesioginės užsakymams išlaidos (€)	Išlaidų paskirstymo užsakymams kriterijai	Padalinio gamybos apimtis, išreikšta paskirstymo kriterijais	Paskirstymo kriterijaus kiekis, tenkantis užsakymų vykdymui		
					A	B	C
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	I gamybinis padalinys	4 200	Darbininkų dirbta sutartinė valanda	3 500	2 250	1 250	–
2.	II gamybinis padalinys	6 000	Įrenginių dirbta sutartinė valanda	1 500	–	600	900

Skirstant abiejuose gamybos padaliniuose padarytas netiesiogines išlaidas užsakymams, nuspręsta visoms atitinkamo padalinio netiesioginėms išlaidoms taikyti vieną bendrą kriterijų. Visi duomenys, reikalingi aptariamoms netiesioginėms išlaidoms paskirstyti užsakymams, pateikti 4 (13.3) lentelėje. Kaip matote, I gamybinio padalinio netiesioginėms išlaidoms paskirstyti pasirinktas kriterijus – darbininkų dirbta sutartinė valanda, o II gamybinio padalinio – įrenginių dirbta sutartinė valanda. Lentelės 5 skiltyje pateikti duomenys, kiek sutartinių valandų (atitinkamai darbininkų arba įrenginių) dirbta kiekviename padalinyje per mėnesį, vykdant užsakymus. Lentelės 6–8 skiltyse pateikti duomenys, kiek kiekviename padalinyje dirbta darbininkų / įrenginių sutartinių valandų, vykdant tam tikrą užsakymą.

5 (13.3) lentelė

Gamybos padalinių netiesioginių išlaidų paskirstymas užsakymams

Nr.	Padalinys, kurio išlaidos skirstomos	Padalinio netiesioginės išlaidos (€)	Padalinio gamybos apimtis, išreikšta paskirstymo kriterijais	Netiesioginių išlaidų paskirstymas užsakymams (€)		
				A	B	C
1	2	3	4	5	6	7
1.	I gamybinis padalinys	4 200	3 500	2 700 (4 200 € / 3 500 × 2 250)	1 500 (4 200 € / 3 500 × 1 250)	–
2.	II gamybinis padalinys	6 000	1 500	–	2 400 (6 000 € / 1 500 × 600)	3 600 (6 000 € / 1 500 × 900)
Iš viso		x	x	2 700	3 900	3 600

Apskaičiavimai, kiek kiekvieno padalinio netiesioginių išlaidų tenka užsakymams A, B ir C, pateikti 5 (13.3) lentelėje. Lentelės 2–4 skiltyse pakartoti ankstesnės lentelės duomenys, kokios yra netiesioginės padalinių išlaidos ir kokia joms paskirstyti pasirinktų kriterijų apimtis. Lentelės 5–7 skiltyse pateikti apskaičiavimai, kiek, taikant pasirinktus paskirstymo kriterijus, kiekvienam iš užsakymų tenka atitinkamo padalinio netiesioginių išlaidų. Šiose lentelės skiltyse apskaičiavimams naudojami duomenys, kiek kiekvienam užsakymui vykdyti dirbta atitinkamai darbininkų arba įrenginių sutartinių valandų, yra paimti iš 4 (13.3) lentelės 6–8 skilčių. Lentelės paskutinėje eilutėje „Iš viso“ parodyti suminiai kiekvienam užsakymui tekusių netiesioginių išlaidų rodikliai.

Pagal aptariamo pavyzdžio duomenis 2 (13.3) schemoje pateikta užpildyta užsakymo kortelė, skirta A užsakymo vykdymo duomenims registruoti. Suprantama, į čia pateiktą kortelę (jos formą bei turinį) reikia žiūrėti tik kaip į pavyzdį, nes tokių kortelių ar kitų analogiškų šiais tikslais naudojamų žiniaraščių įvairovė įmonėse gali būti labai didelė.

Įmonė UAB „Gamyba“

 Padalinys I padalinys
UŽSAKYMŲ KORTELĖ Nr. 19

 Užsakymo pavadinimas A užsakymas (10 gaminių)

 Užsakymo pradžia 20X5 06 02 Užsakymo pabaiga 20X5 06 25

Tiesioginės žaliavų (medžiagų) išlaidos						
Data	Dokumento Nr.	Medžiagų pavadinimas	Matavimo vienetas	Kiekis	Savikaina, €	Suma, €
20X5 06 02	8/20X5 06 02	Pagrindinė medžiaga ZX3	kg	250	14,00	3 500
20X5 06 03	15/20X5 06 03	Pagalbinė medžiaga KX5	kg	50	10,00	500
Iš viso						4 000

Tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos				
Data	Dokumento Nr.	Dirbtas laikas sutartinėmis valandomis	Tarifas, €	Suma, €
20X8 06 25	Paskyra Nr. 7	2 250	4,0	9 000
Iš viso				9 000

Netiesioginės gamybinės išlaidos				
Data	Išlaidų paskirstymo kriterijus	Paskirstymo kriterijaus kiekis	Išlaidų priskyrimo koeficientas, €/val.	Išlaidų suma, €
20X5 06 25	Darbininkų sut. darbo valandos	2 250 sut. val.	1,2	2 700

Užsakymo vykdymo išlaidos	
Išlaidų rūšis	Suma, €
Tiesioginės žaliavų išlaidos	4 000
Tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos	9 000
Netiesioginės gamybinės išlaidos	2 700
Išlaidų iš viso	15 700

Normuotojas Vytas Rudys V. Rud-

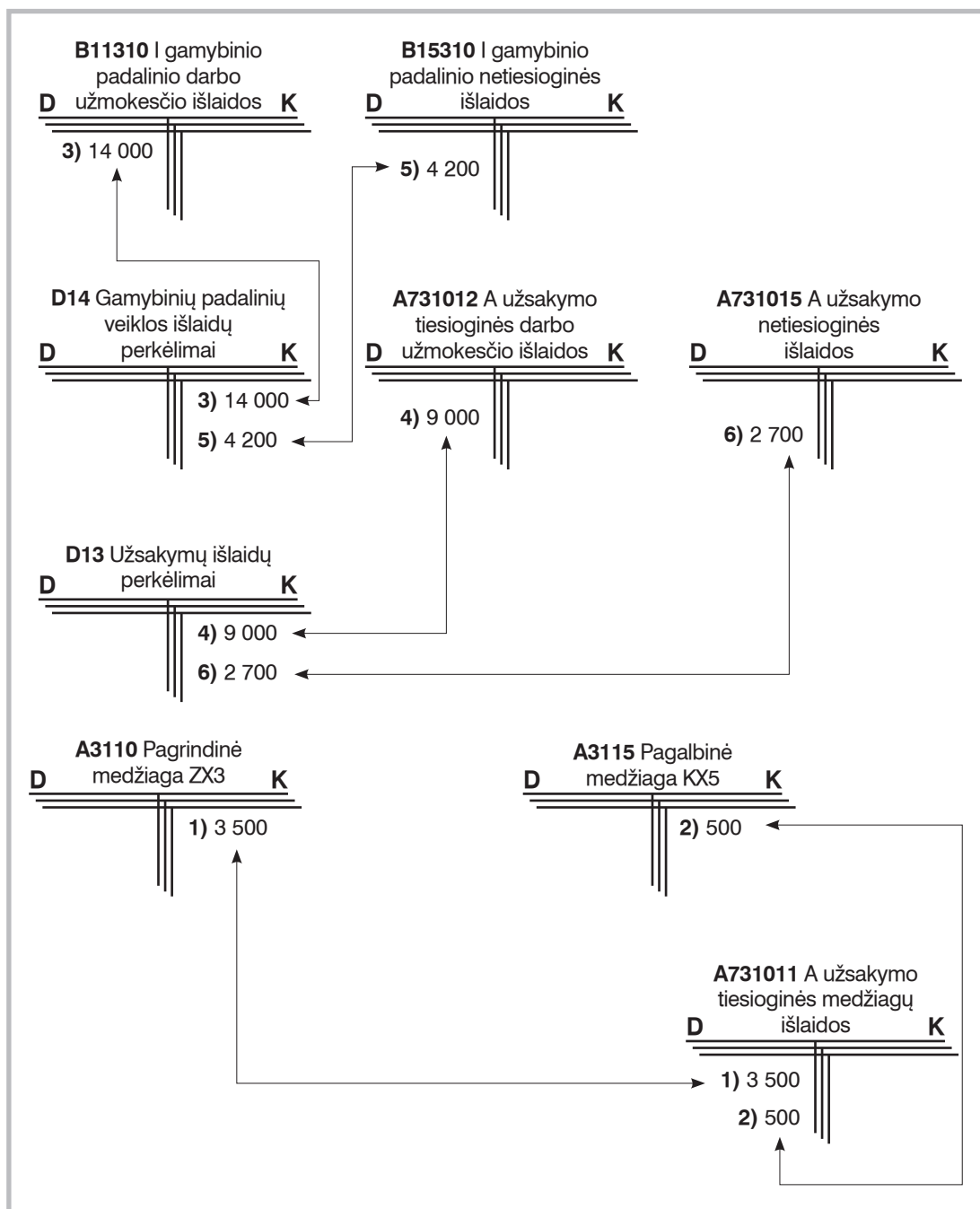
(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

Buhalterė Zita Danė Z. Dan-

(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

2 (13.3) schema. Atlikto A užsakymo kortelės pavyzdys

Toliau aptarsime užsakymų vykdymo išlaidų registravimą menedžmento buhalterinės apskaitos sąskaitose (žr. 3 (13.3) schemą). Tai atliksime naudodami prieš tai aptarto pavyzdžio (žr. 1 (13.3) schemą ir 4 (13.3) bei 5 (13.3) lenteles) duomenis. Primename, kad bus panaudotas autonominės menedžmento apskaitos sąskaitų sistemos variantas. Aptarsime A užsakymo vykdymo išlaidų registravimą sąskaitose.



3 (13.3) schema. A užsakymo vykdymo išlaidų apskaita autonominėje menedžmento apskaitos sąskaitų sistemoje

Dėmesio!

Siekdami geriau perteikti užsakyminio metodo esmę, nagrinėdami šį išlaidų apskaitos ir priskyrimo užsakymų savikainai pavyzdį, sąmoningai neaptarėme išlaidų normavimo ir jų biudžetų parodymo sąskaitose klausimų. Priešingu atveju nagrinėjamoje medžiagoje būtų pateikta per daug nereikalingos informacijos apie papildomas išlaidų normų (biudžetų) ir nukrypimų nuo jų sąskaitas. Tai trukdytų suvokti pačią užsakyminio metodo taikymo esmę.

Išlaidų normos (biudžetai), nukrypimai nuo jų apskaitos ir registravimas menedžmento apskaitos sąskaitose yra aptarti 8.3 poskyryje ir 9.2.1 ir 9.3.1 klausimuose. Jeigu primiršote, rekomenduojame pasikartoti.

Toliau pateikti 3 (13.3) schemas operacijų paaiškinimai:

- 1) I gamybinio padalinio darbuotojai, atlikdami A gamybinį užsakymą (apimantį 10 gaminių), sunaudojo ZX3 pagrindinės medžiagos, kurios kaina – 3 500 eurų. Šios išlaidos yra tiesioginės A užsakymo atžvilgiu ir priskiriamos aptariamo užsakymo savikainai tiesiogiai. Šios medžiagų išlaidos registruojamos iš karto užsakymo sąskaitoje Nr. A731011 *A užsakymo tiesioginės medžiagų išlaidos*. Kartu sunaudotos medžiagos nurašomos iš šių atsargų apskaitai skirtos sąskaitos Nr. A3110 *Pagrindinė medžiaga ZX3*.
- 2) I gamybinio padalinio darbuotojai, atlikdami A gamybinį užsakymą, sunaudojo KX5 pagalbinės medžiagos, kurios kaina – 500 eurų. Šios išlaidos yra tiesioginės A užsakymo atžvilgiu ir priskiriamos aptariamo užsakymo savikainai tiesiogiai. Šios medžiagų išlaidos registruojamos iš karto užsakymo sąskaitoje Nr. A731011 *A užsakymo tiesioginės medžiagų išlaidos*. Kartu sunaudotos medžiagos nurašomos iš jų apskaitai skirtos sąskaitos Nr. A3115 *Pagalbinė medžiaga KX5*.
- 3) I gamybinio padalinio pagrindiniams darbininkams, kurie tiesiogiai vykdo užsakymus, per mėnesį apskaičiuota 14 000 eurų darbo užmokesčio išlaidų. Šios išlaidos bus tiesiogiai priskirtos konkrečių atliktų užsakymų savikainai. Pirmiausiai jos registruojamos gamybinio padalinio išlaidų apskaitai skirtoje sąskaitoje Nr. B11310 *I gamybos padalinio darbo užmokesčio išlaidos*. Korespondencijai atlikti panaudojama speciali pagalbinė sąskaita Nr. D14 *Gamybinių padalinių veiklos išlaidų perkėlimai*. Paskui A užsakymo vykdymui tenkančios darbo užmokesčio išlaidos registruojamos šio užsakymo išlaidų apskaitai skirtoje sąskaitoje (žr. 4 operaciją).
- 4) I gamybinio padalinio pagrindiniams darbininkams už A gamybinio užsakymo vykdymą apskaičiuota 9 000 eurų darbo užmokesčio išlaidų. Šios išlaidos yra tiesioginės A užsakymo atžvilgiu ir priskiriamos jo savikainai tiesiogiai. Jos registruojamos užsakymo sąskaitoje Nr. A731012 *A užsakymo tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos*. Kad būtų galima atlikti dvejybinių įrašų, korespondavimui panaudota pagalbinė sąskaita Nr. D13 *Užsakymų išlaidų perkėlimai*. *Ši perkėlimų sąskaita naudojama tada, kai užsakymų vykdymo išlaidos yra užregistruotos juos vykdžiusių įmonės padalinių išlaidų sąskaitose ir paskui jas reikia atskirai užregistruoti ir pačių užsakymų sąskaitose (to reikia, kad būtų galima kontroliuoti išlaidas ne tik pagal padalinius, bet ir pagal užsakymus)*.
- 5) I gamybinio padalinio veikloje per mėnesį padaryta įvairių gamybinių išlaidų, kurios yra netiesioginės užsakymų atžvilgiu. Bendra tokių netiesioginių išlaidų I padalinyje suma sudaro 4 200 eurų. Šios išlaidos bus paskirstytos konkrečių užsakymų

savikainai netiesiogiai. Pirmiausiai visos šios išlaidos registruojamos gamybinio padalinio išlaidų apskaitai skirtoje sąskaitoje Nr. B15310 *I gamybos padalinio netiesioginės išlaidos*. Korespondencijai atlikti panaudojama pagalbinė sąskaita Nr. D14 *Gamybinių padalinių veiklos išlaidų perkėlimai*. Išlaidas paskirsčius, A užsakymo vykdymui tenkančios netiesioginės išlaidos registruojamos šio užsakymo išlaidų apskaitai skirtoje sąskaitoje (žr. 6 operacija).

- 6) Paskirsčius I gamybinio padalinio netiesiogines išlaidas, A užsakymui teko 2 700 eurų įvairių netiesioginių išlaidų. Šios išlaidos registruojamos užsakymo sąskaitoje Nr. A731015 *A užsakymo netiesioginės išlaidos*. Korespondavimui panaudota pagalbinė sąskaita Nr. D13 *Užsakymų išlaidų perkėlimai*.



Aptarėme užsakymų gamybinės savikainos kalkuliavimą, įskaičiuojant į ją tiesiogines ir netiesiogines *gamybines* išlaidas. Priklausomai nuo vadybos aparato informacinių poreikių, gali būti apskaičiuojami ir kitokie užsakymų savikainos rodikliai, taip pat ir *pilnoji* savikaina. Toliau šį klausimą ir nagrinėsime.

Užsakymų pilnosios savikainos kalkuliavimas

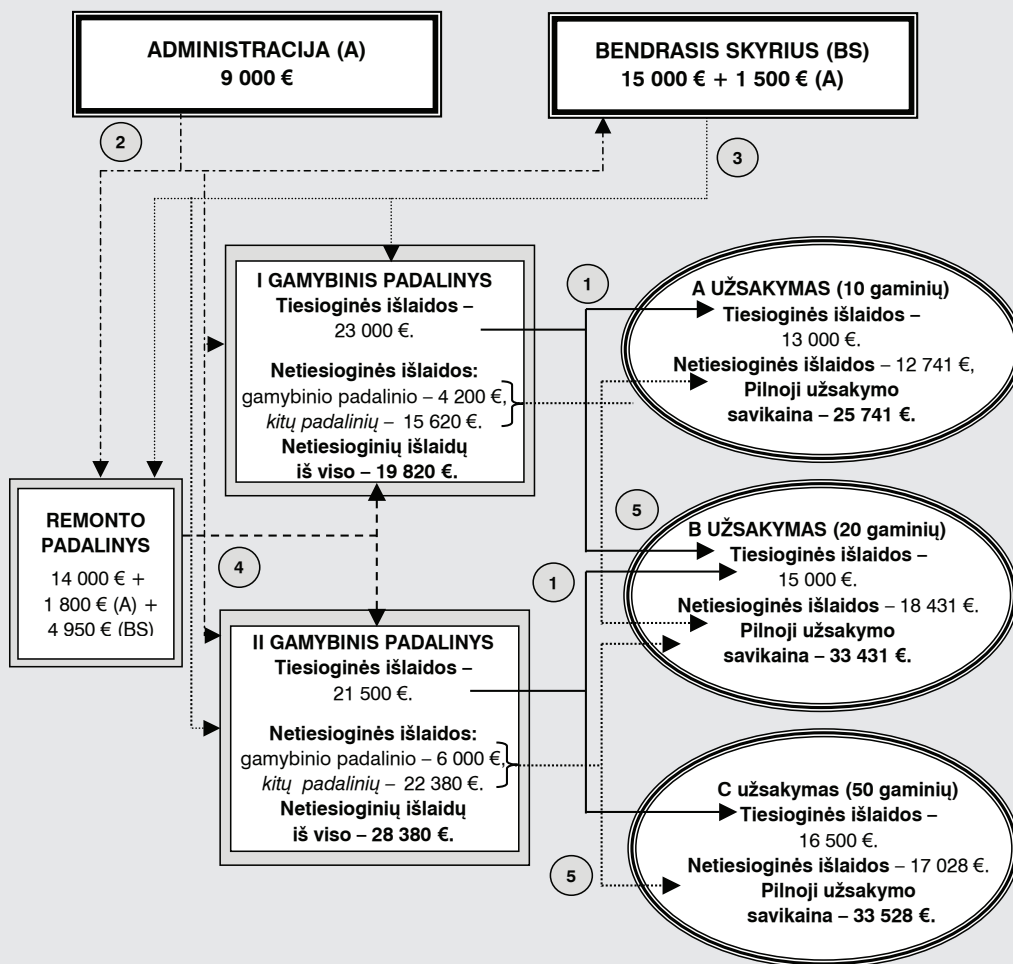
Užsakyminio savikainos kalkuliavimo metodo taikymas leidžia apskaičiuoti kiekvieno įmonėje vykdomo užsakymo savikainą. Tai daroma siekiant patenkinti už ją atsakingų įmonės vadybos darbuotojų informacinius poreikius. Norint įvertinti kurio nors užsakymo galutinį pelningumą, reikia palyginti iš jo uždirbtas pajamas su tokio užsakymo pilnąja savikaina, kurią dėl šios priežasties ir reikia apskaičiuoti. Norint apskaičiuoti šį visa apimantį savikainos rodiklį, į užsakymų savikainą įskaičiuojami ne tik produktų (gamybiniai) kaštai, bet ir struktūriniai kaštai: įmonės administravimo, bendrųjų, sąlygas gamybai vykdyti sudarančių, taip pat pardavimų veiklą vykdančių padalinių išlaidos. Norint apskaičiuoti užsakymų pilnąją savikainą, įmonėje turi būti įdiegta ir taikoma visų padalinių kaštų paskirstymo sistema, kuri apimtų visus tokių kaštų paskirstymo etapus – pradedant nuo vieno padalinių kaštų paskirstymo kitiems padaliniams ir baigiant tų kaštų įskaičiavimu į vykdomų užsakymų pilnąją savikainą. Tai išsamiai išnagrinėta knygos 3.3.2 poposkyryje. Jeigu primiršote, rekomenduojame pasikartoti. *Užsakymų pilnosios savikainos kalkuliavimui iliustruoti panaudosime sutartinį pavyzdį, pateiktą toliau esančiame intarpe.*

Intarpas

UŽSAKYMŲ PILNOSIOS SAVIKAINOS KALKULIAVIMO PAVYZDYS

Kaip aptariamo pavyzdžio pagrindas panaudotas anksčiau šiame poskyryje pateiktame intarpe išnagrinėtas pavyzdys (žr. 1 (13.3) schemą ir 4 (13.3) bei 5 (13.3) lenteles), tik šiuo atveju sąlyga praplėsta įtraukiant tris padalinius: įmonės administraciją, bendrąjį skyrių ir remonto padalinį. Įmonės administracija vykdo bendros vadybos funkciją – formuluoja užduotis visiems įmonės padaliniams, sudaro sąlygas tas užduotis atlikti

ir kontroliuoja bei vertina, kaip jos atliekamos. Bendrojo skyriaus funkcijos – teikti įvairaus pobūdžio paslaugas (valymo, transportavimo, ūkio, sekretoriavimo ir kt.) visiems įmonės padaliniais. Remonto padalinio darbuotojai prižiūri ir remontuoja gamybos padalinių naudojamą ilgalaikį turtą – įvairią įrangą.



Sutartiniai ženklai:

- ① – užsakymams A, B ir C priskiriamos jų atžvilgiu tiesioginės medžiagų ir darbo išlaidos;
- ② – administracijos išlaidos, paskirstomos bendrajam skyriui, remonto padaliniui ir gamybiniais padaliniais;
- ③ – bendrojo skyriaus išlaidos, paskirstomos remonto padaliniui ir gamybiniais padaliniais;
- ④ – remonto padalinio išlaidos, paskirstomos gamybiniais padaliniais;
- ⑤ – užsakymams A, B ir C paskirstomos jų atžvilgiu netiesioginės išlaidos.

4 (13.3) schema. Užsakymų pilnosios savikainos apskaičiavimo pavyzdys

Norint apskaičiuoti vykdomų užsakymų pilnąją savikainą, į ją reikia įskaičiuoti ne tik užsakymus vykdančių gamybos padalinių išlaidas, bet ir administracijos, bendrojo skyriaus bei remonto padalinio išlaidas – tiek, kiek jų tenka vykdant tam tikrą užsakymą. Kadangi šie trys padaliniai tiesiogiai nedalyvauja vykdant užsakymus, bet atlieka kitus darbus, jų visų išlaidos, kaip netiesioginės, turi būti tam tikru būdu paskirstytos užsakymams.

6 (13.3) lentelė

Duomenys, pagal kuriuos funkcinų padalinių išlaidos paskirstomos kitiems padaliniams

Nr.	Padalinys	Padalinio išlaidos (€)	Padalinio išlaidų paskirstymo kriterijus	Padalinio veiklos apimtis, išreikšta paskirstymo kriterijais	Paslaugų padaliniams suteikimas, išreikštas paskirstymo kriterijais			
					BS	RP	GP1	GP2
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Administracija	9 000	Dirbta sutartinė valanda	300	50	60	90	100
2.	Bendrasis skyrius	15 000	Dirbta sutartinė valanda	500	–	150	140	210
3.	Remonto padalinys	14 000	Dirbta sutartinė valanda	400	–	–	160	240

Sutartiniai ženklai:

BS – bendrasis skyrius, **RP** – remonto padalinys,
GP1 – I gamybinis padalinys, **GP2** – II gamybinis padalinys

*Šiame pavyzdyje padalinių išlaidos paskirstomos kitiems padaliniams naudojant bene labiausiai paplitusį laipsnišką paskirstymo metodą (jis išnagrinėtas 3.3.2 poposkyryje). Jo esmė ta, kad kiekvieno padalinio kaštai paskirstomi kitiems padaliniams (kuriems šis padalinys teikė kokias nors paslaugas) ir tai daroma laipsniškai tam tikra seka: pirmiausiai paskirstomi vieno padalinio kaštai, paskui – antro, po to – trečio ir t. t. Pagal šį metodą padaliniams, kurių kaštai paskirstyti pirmiau, vėliau kaštus skirstantys padaliniai nebegali priskirti savo kaštų, t. y. visas paskirstymas vyksta „viena kryptimi“. Tokiam tikslui turi būti pasirenkami tinkami paskirstymo kriterijai, pagal kuriuos galima kuo tiksliau ir teisingiau nustatyti, kokia padalinio išlaidų dalis turėtų tekėti konkrečiam padaliniui, kuriam jis teikė paslaugas. Visuomet renkantis paskirstymo kriterijus būtina įvertinti šį reikšmingą principą: *išlaidų paskirstymo kriterijus turi kiek galima geriau išreikšti ryšį tarp skirstomų išlaidų ir objekto, kuriam tos išlaidos skirstomos*. Duomenys, reikalingi padalinių kaštams paskirstyti, yra pateikti 6 (13.3) lentelėje.*

Mūsų pavyzdyje *administracijos* kaštai turi būti paskirstomi kitiems dviem padaliniais ir abiem gamybos padaliniais, nes jiems visiems buvo teiktos vadybos paslaugos, tik skirtingos apimtys. *Administracijos* kaštams paskirstyti pasirinktas kriterijus yra administracijos darbuotojų dirbtas laikas sutartinėmis valandomis. Iš lentelės 6–9 skilčių matyti, kiek sutartinių valandų administracijos darbuotojai skyrė įvairių padalinių vadybai. *Bendrojo skyriaus* kaštai paskirstomi likusiems padaliniais, išskyrus administraciją – toks yra laipsniško paskirstymo metodo ypatumas. Šiuo atveju naudojamas paskirstymo kriterijus yra bendrojo skyriaus darbuotojų dirbtos sutartinės valandos, atliekant įvairius darbus kitiems padaliniais. *Remonto padalinio* kaštai paskirstomi paskiausiai ir jie tenka tik abiem gamybiniais padaliniais. Paskirstymo kriterijus yra remonto padalinio darbuotojų dirbtos sutartinės valandos – kiek jie dirbo remontuodami ar prižiūrėdami vieno ar kito gamybos padalinio įrenginius.

Šiame pavyzdyje visų trijų padalinių kaštai skirstomi pagal tų padalinių darbuotojų dirbtą laiką. Jis įvairiose situacijose yra tinkamas ar net pats tinkamiausias paskirstymo kriterijus. Kokiu lygiu visi trys padaliniai teikė paslaugas kitiems padaliniais, parodyta lentelės 6–9 skiltyse. Kaip matyti, administracijos darbuotojai iš viso dirbo 300 sutartinių valandų. Šis laikas likusiems padaliniais (kuriems administracija vadovavo) padalijamas taip: 50 valandų – bendrajam skyriui, 60 valandų – remonto padalinui, 90 valandų – I gamybiniam padalinui ir 100 valandų – II gamybiniam padalinui. Analogiškai padalytas ir kitų dviejų padalinių darbuotojų dirbtas laikas, t. y. atsižvelgiant į tai, kiek laiko jie skyrė paslaugoms teikti kitiems padaliniais.

7 (13.3) lentelė

Funkcinių padalinių išlaidų paskirstymas

Nr.	Padalinys, kurio išlaidos skirstomos	Skirstomos padalinio išlaidos (€)	Padalinio veiklos apimtis, išreikšta paskirstymo kriterijais	Išlaidų paskirstymas kitiems padaliniais (€)			
				BS	RP	GP1	GP2
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Administracija	9 000	300	1 500 (9 000 € / 300 × 50)	1 800 (9 000 € / 300 × 60)	2 700 (9 000 € / 300 × 90)	3 000 (9 000 € / 300 × 100)
2.	Bendrasis skyrius	16 500 (15 000 + 1 500)	500	–	4 950 (16 500 € / 500 × 150)	4 620 (16 500 € / 500 × 140)	6 930 (16 500 € / 500 × 210)
3.	Remonto padalinys	20 750 (14 000 + 1 800 + 4 950)	400	–	–	8 300 (20 750 € / 400 × 160)	12 450 (20 750 € / 400 × 240)
Iš viso		x	x	x	x	15 620	22 380

Sutartiniai ženklai:

BS – bendrasis skyrius, RP – remonto padalinys,
GP1 – I gamybinis padalinys, GP2 – II gamybinis padalinys

Padalinių kaštų paskirstymas pagal 6 (13.3) lentelėje pateiktus duomenis – paskirstymo kriterijus ir suteiktų paslaugų apimtį, išreikštas tais kriterijais – parodytas 7 (13.3) lentelėje. Kiekvieno padalinio kaštų paskirstymas kitiems padaliniams parodytas lentelės 5 ÷ 8 skiltyse. Kaip matyti, administracijos kaštai (9 000 Eur) yra paskirstomi kitiems padaliniams taip: bendrajam skyriui – 1 500 Eur, remonto padaliniui – 1 800 Eur, I gamybiniam padaliniui – 2 700 Eur, II gamybiniam padaliniui – 3 000 Eur. Atkreipkite dėmesį, kad administracijos kaštai, kurie tenka bendrajam skyriui ir remonto padaliniui, pridedami prie lentelės 2 ir 3 eilutėse pateiktų šių padalinių skirstomų kaštų sumų (3 skiltyje). Todėl paskirstant bendrojo skyriaus kaštus, skirstoma šio padalinio padarytų išlaidų (15 000 Eur) ir jam administracijos priskirtų išlaidų (1 500 Eur) bendra suma – 16 500 Eur. Lygiai taip pat skirstant remonto padalinio išlaidas, paskirstoma šio padalinio padarytų išlaidų (14 000 Eur), jam priskirtų administracijos (1 800 Eur) ir bendrojo skyriaus (4 950 Eur) išlaidų bendra suma – 20 750 Eur. Taip daroma todėl, kad galiausiai visi padalinių kaštai turi tekti gamybiniams padaliniams, kurie tiesiogiai vykdo užsakymus, todėl turi didžiausią tiesioginę ryšį su kiekvienu konkrečiu užsakymu, o tuo tarpu kiti padaliniai neturi jokio bent kiek labiau tiesiogiai išreikšto ryšio su kuriuos nors užsakymu. Todėl norint bent kiek pagrįščiau padalinių išlaidas paskirstyti užsakymams (įskaičiuojant į jų pilnąją savikainą), iš pradžių reikia šių padalinių išlaidas paskirstyti gamybiniams padaliniams – tai ir atliekama 7 (13.3) lentelėje. Tai padarius, gamybiniams padaliniams tenkantys kitų padalinių kaštai yra paskirstomi užsakymams pagal tuos pačius paskirstymo kriterijus, pagal kuriuos yra skirstomi ir pačių gamybos padalinių padaryti kaštai, kurie yra netiesioginiai tų užsakymų atžvilgiu.

8 (13.3) lentelė

Duomenys, reikalingi netiesioginėms išlaidoms paskirstyti užsakymams (jų pilnajai savikainai)

Nr.	Padalinys	Padalinio netiesioginės užsakymams išlaidos (€)	Padalinio netiesioginių išlaidų paskirstymo kriterijai	Padalinio gamybos apimtį, išreikšta paskirstymo kriterijais	Paskirstymo kriterijaus kiekis, tenkantis užsakymų vykdymui		
					A	B	C
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	I gamybinis padalinys	4 200	Darbininkų dirbta sutartinė valanda	3 500	2 250	1 250	–
2.	II gamybinis padalinys	6 000	Įrenginių dirbta sutartinė valanda	1 500	–	600	900

Duomenys, reikalingi užsakymų atžvilgiu netiesioginėms išlaidoms (padarytoms tiek pačių gamybos padalinių, tiek kitų padalinių) paskirstyti užsakymams, yra pateikti 8 (13.3) lentelėje. Iš jų matyti, kokia dalis kiekvieno gamybos padalinio veiklos (išreikštos paskirstymo kriterijais) tenka kiekvienam iš užsakymų. I gamybinio padalinio darbininkai dirbo 2 250 sutartinių valandų vykdydami A užsakymą ir 1 250 sutartinių valandų – B užsakymą. Analogiškai pateikti ir II gamybinio padalinio duomenys.

9 (13.3) lentelė

**Netiesioginių išlaidų paskirstymas užsakymams
(jų pilnajai savikainai)**

Nr.	Padalinys, kurio išlaidos skirstomos	Padalinyje sukauptos netiesioginės užsakymams išlaidos (€)	Padalinio gamybos apimtis, išreikšta paskirstymo kriterijais	Netiesioginių išlaidų priskyrimas užsakymams (€)		
				A	B	C
1	2	3	4	5	6	7
1.	I gamybinis padalinys	19 820 (4 200* + 15 620**)	3 500	12 741 (19 820 € / 3500 × 2 250)	7 079 (19 820 € / 3 500 × 1250)	–
2.	II gamybinis padalinys	28 380 (6 000* + 22 380**)	1 500	–	11 352 (28 380 € / 1 500 × 600)	17 028 (28 380 € / 1 500 × 900)
Iš viso		x	x	12 741	18 431	17 028

* – paties padalinio padarytos išlaidos, netiesioginės užsakymų atžvilgiu.

** – padaliniui priskirtos kitų padalinių išlaidos.

Galutinis visų netiesioginių kaštų (tiek pačių gamybos padalinių, tiek jiems tenkančių kitų padalinių kaštų, kurie irgi yra netiesioginiai užsakymų atžvilgiu) paskirstymas A, B ir C užsakymams parodytas 9 (13.3) lentelėje. Kaip matyti, I gamybos padalinio padaryti kaštai, kurie yra netiesioginiai užsakymų atžvilgiu (4 200 Eur), sudedami su šiam gamybos padaliniui tekusiais visų padalinių kaštais (iš viso – 15 620 Eur) ir vykdytiems A ir B užsakymams paskirstoma bendra tokių netiesioginių kaštų suma (19 820 Eur). B ir C užsakymams analogiškai paskirstomi II gamybos padalinio padaryti tų užsakymų atžvilgiu netiesioginiai kaštai. Paties II gamybos padalinio netiesioginiai kaštai (6 000 Eur) sujungiami su šiam padaliniui tekusių visų padalinių kaštų suma (22 380 Eur) ir galiausiai skirstoma bendra 28 380 Eur suma. Iš 9 (13.3) lentelės 5–7 skilčių matyti, kiek netiesioginių kaštų teko kiekvienam užsakymui, o lentelės apatinėje eilutėje „Iš viso“ parodytos kiekvienam užsakymui priskirtos tokių kaštų sumos iš abiejų padalinių.


Pavyzdyje aptartas padalinių išlaidų paskirstymas kitiems, taip pat ir gamybiniam, padaliniam ir padalinių išlaidų (kaip netiesioginių) perskirstymas per gamybinius padalinius jų atliktiems užsakymams nėra sudėtingas. Tačiau praktikoje pasitaiko žymiai sudėtingesnių struktūrų ir kaštų paskirstymo schemų bei apskaičiavimų. Daugiausia tai lemia didesnis padalinių skaičius ir gamybos padalinių bei jų vykdomų užsakymų kiekis. Be to, mes pavyzdyje kiekvieno padalinio išlaidoms, taip pat ir gamybinio padalinio netiesioginėms išlaidoms, paskirstyti naudojome vieną kriterijų. Tačiau kartais padalinio veiklą ir jo išlaidas sudaro kelios esminės dalys. Tokiu atveju padalinio išlaidas reikėtų paskirstyti ne pagal vieną, o galbūt kelis skirtingus kriterijus, kiekvienai esminei išlaidų rūšiai parenkant jai tinkamiausią kriterijų.

Kalkuliuojant produktų pilnąją savikainą, kai į ją įskaičiuojamos įmonės bendrosios bei administracinės ir pardavimų išlaidos, šie procesai menedžmento apskaitos sąskaitose registruojami ne visuomet. Dažnai tai daroma apskritai nenaudojant buhalterinės apskaitos sąskaitų, o tiesiog apskaičiavimus atliekant įvairiuose pagalbiniuose žiniaraščiuose. Nagrinėdami 4 (13.3) schemoje pateiktą pilnosios užsakymų savikainos apskaičiavimo pavyzdį, mes sąmoningai neaptarėme šių operacijų registravimo sąskaitose, nes dažniausiai tokių procesų registruoti menedžmento apskaitos sąskaitose nėra būtinybės. Klausimai, kaip pilnoji produktų savikaina yra registruojama ir įtraukiama į apskaitą sąskaitose, yra išnagrinėti 9.2 ir 9.3 poskyriuose, kurie skirti iš dalies integruotai bei autonominei vadybos ir kaštų apskaitos sąskaitų sistemoms aptarti. Jeigu šiuos klausimus primiršote, rekomenduojame pasikartoti.

Norime atkreipti dėmesį, kad įvairiose įmonėse vykdomi gamybos procesai dažnai yra sudėtingi, įvairialypiai ir tarpusavyje įvairiai persipynę. Dėl to pasirinkti tinkamą savikainos kalkuliavimo metodą gaminamos produkcijos (taip pat ir teikiamų paslaugų) savikainai apskaičiuoti ne visuomet būna paprasta. Neretai net ir įmonės, kurių veikla iš esmės orientuota į konkrečių užsakymų atlikimą, produktų (užsakymų) savikainai kalkuliuoti dėl tam tikrų priežasčių taiko ne užsakyminių, bet procesinių ar net mišrius savikainos kalkuliavimo metodus. Šio metodo taikymą nagrinėsime sekančiame skyriuje.

Nota bene!

- Netiesioginių kaštų paskirstymas beveik visada yra daugiau ar mažiau subjektyvus ir tokiais atvejais paprastai neišvengiama apytikslių apskaičiavimų, t. y. apytikslio tokių kaštų įskaičiavimo į užsakymų, kaip kitokių kalkuliavimo objektų, savikainą, kuri dėl šios priežasties irgi būna apytikrė;
- netiesioginių išlaidų paskirstymas yra ne tik sudėtingiausias, bet neretai ir labai svarbus visame savikainos kalkuliavimo procese, be kita ko, dar ir todėl, kad būtent netiesioginės išlaidos dažniausiai būna didžiausias kaštų mažinimo rezervas;
- visuomet, jeigu tik yra galimybė, netiesioginius kaštus reikia skirstyti taikant kiekvienai situacijai tinkamiausius paskirstymo kriterijus, kurie skirstomi į netiesiogiai su veikla susijusius (nekoreliatyvius) ir tiesiogiai su veikla susijusius (koreliatyvius) kriterijus;

- 
- norint kuo teisingiau apskaičiuoti užsakymų, kuriems tenka tokios išlaidos, savikainą, kaip ne kartą minėjome, reikia stengtis pasirinkti tokius paskirstymo kriterijus, kurie turėtų kuo tikslesnį sąryšį su užsakymais, kuriems tos išlaidos paskirstomos. Todėl iš esmės reikia kiekvienai paskirstomų netiesioginių kaštų rūšiai parinkti būtent jai tinkamiausią paskirstymo kriterijų;
 - norint apskaičiuoti užsakymų pilnąją savikainą, įmonėje turi būti įdiegta ir taikoma visų padalinių kaštų paskirstymo sistema, kuri apimtų visus tokių kaštų paskirstymo etapus – pradedant nuo vieno padalinių kaštų paskirstymo kitiems padaliniams ir baigiant tų kaštų įskaičiavimu į vykdomų užsakymų pilnąją savikainą.

