

**VILNIAUS KOOPERACIJOS KOLEGIJA**

**Dalykas: Valdymo apskaita**

**Tema: Išlaidų pasiskirstymas**

**Paskaitų konspektai ir praktinės užduotys  
dieninių ir neakivaizdinių studijų studentams**

**Parengė:  
dėst. Daiva Tamulevičienė**

**2000**

## TURINYS

<b>1. Išlaidų paskirstymo tikslai ir principai .....</b>	<b>2</b>
1.1 Išlaidų paskirstymo esmė ir tikslai.....	2
1.2 Išlaidų paskirstymo bazės pasirinkimas.....	4
1.3 Pagrindiniai išlaidų paskirstymo principai .....	5
<b>2. Pridėtinių išlaidų paskirstymo metodika.....</b>	<b>6</b>
2.1 Pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp gamybos ir paslaugų išlaidų centrų .....	6
2.2 Paslaugų išlaidų centrų pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniais išlaidų centrams.....	7
2.3 Pridėtinių išlaidų priskyrimas gaminiais .....	11
2.4 Iš anksto nustatyti pridėtinių išlaidų koeficientai.....	13
2.5 Viršytos ir nepaskirstytos pridėtinės išlaidos.....	14
<b>3. Išlaidų paskirstymas kompleksiniams produktams .....</b>	<b>15</b>
3.1 Kompleksinės gamybos esmė.....	15
3.2 Išlaidų paskirstymo kompleksiniams gaminiais metodika .....	16
3.3 Kompleksinės gamybos problema: parduoti ar toliau apdoroti.....	18
<b>Praktinės užduotys .....</b>	<b>20</b>
<b>Literatūros sąrašas .....</b>	<b>31</b>

# 1. Išlaidų paskirstymo tikslai ir principai

## 1.1 Išlaidų paskirstymo esmė ir tikslai

Rinkos sąlygomis išskirtinis dėmesys skiriamas valdymo problemoms spręsti. Tam yra būtina patikima išlaidų apskaitos informacija. Pagrindinis išlaidų apskaitos tikslas – nustatyti produkcijos ir paslaugų kainas. Laiku pateikus informaciją apie gaminių savikainą įmonės vadovybė gali teisingai nuspręsti, kuriuos gaminius tikslinga gaminti, kokiomis kainomis juos parduoti, kad būtų gautas didesnis pelnas. Neabejotinai viena iš svarbiausių sudėtinių dalių pagamintos produkcijos savikainos apskaičiavimo sistemoje galima laikyti išlaidų paskirstymą. Be to išlaidų paskirstymas tarp išlaidų centrų sudaro palankias sąlygas išlaidoms kontroliuoti.

Daugumoje išlaidų apskaitos sistemų siekiama visas išlaidas paskirstyti kalkuliavimo objektams. Tačiau daugeliu atvejų negalima visų išlaidų tiesiogiai priskirti konkrečių gaminių savikainai dėl dviejų svarbiausių priežasčių:

- šito padaryti paprasčiausiai neįmanoma, nes tam tikros išlaidos būna bendros visiems gaminamiems produktams savo esme (pavyzdžiui, įmonės bendrąją finansinę apskaitą vedančių buhalterių atlyginimo išlaidų niekaip nepavyktų logiškai paskirstyti tarp keleto dešimčių ar net šimtų įmonėje gaminamų produkcijos rūšių);

- tai daryti būtų neracionalu, net jeigu ir įmanoma, dėl per didelės apskaitinio darbo apimties. Pavyzdžiui, teoriškai įmanoma tam tikrame siuvyklos ceche nustatyti, kiek siūlų sunaudota konkrečių marškinių siūlėms susiūti. Tačiau šių siūlų kaina visoje marškinių savikainoje bus tokia maža, kad netikslinga imtis tokių apskaičiavimų. Taip darant būtų pažeistas apskaitos vedimo optimalumo principas, švaistomas darbo laikas beveik duomenų apskaičiavimams.

Įmonių valdymo apskaitos specialistai dažniausiai susiduria su pridėtinių ir kompleksinių išlaidų paskirstymo problemomis. Nors šių išlaidų priskyrimo gaminiams metodikos yra skirtingos, tačiau paskirstymo tikslai yra tie patys.

Gamybos pridėtinės išlaidos yra visos gamybos išlaidos, išskyrus tiesiogines medžiagas ir tiesiogines darbo išlaidas. Tai netiesioginių medžiagų ir netiesioginio darbo išlaidos, kuras ir elektros energija, sunaudota įmonės reikalamis, pastatų nuoma, įrengimų remontas, pastatų ir įrengimų nusidėvėjimas ir kt.

Jeigu įmonė gamina tik vienos rūšies gaminį, prie tiesioginių išlaidų galima priskirti visas jam pagaminti patirtas išlaidas: naudojamų mašinų ar įrengimų nusidėvėjimą, kurą ar kitokią energiją jų naudojimui, taip pat šilumą, vandenį ir t.t. Tačiau, jei tie patys įrengimai ar mašinos yra naudojami skirtingiems gaminiams, tai tokios išlaidos taps pridėtinėmis išlaidomis. Tarp gaminamų produktų jos paskirstomos specialiais skaičiavimais. Literatūroje šios išlaidos vadinamos įvairiai: bendros gamyklinės, gamybinės pridėtinės, netiesioginės gamybinės išlaidos. Kadangi šių išlaidų, neatlikus specialių skaičiavimų, neįmanoma priskirti kalkuliavimo objektams, todėl jas dar vadina paskirstomosiomis. Kai kurie autoriai jas vadina tiesiog bendromis išlaidomis.

Kompleksinės išlaidos atsiranda kompleksinės gamybos metu, kai iš vienos žaliavų partijos arba vieno gamybinio proceso metu pagaminami keli kompleksiniai gaminiai. Ir nors įmonė norėtų pagaminti tik vieną gaminių rūšį neišvengiamai pagaminamos ir kitos. Klasikinis kompleksinių produktų pavyzdys yra mėsos skerdiena, kai paskerdus gyvulį pagaminama visų rūšių mėsos produkcija įskaitant kaulus ir odą. Čia ir atsiranda problema, kaip paskirstyti kompleksines (bendras) gamybos išlaidas, susidariusias iki paskerdžiant gyvulį, kiekvienai pagamintos mėsos rūšiai.

Išlaidų paskirstymo metodika yra paremta išlaidų apskaitos centrais, todėl čia svarbų vaidmenį vaidina išlaidų apskaita pagal išlaidų centrus. Ji tartum jungiamoji grandis tarp išlaidų rūšių ir kalkuliavimo objektų.

Išlaidų centrai sudaromi vadovaujantis tam tikrais kriterijais. Pagrindiniai išlaidų centrų sudarymo kriterijai yra galimybė:

- išskirti centrą pagal jo teritorinį požymį;
- apibrėžti jo funkcinės galimybes (veiklos pobūdį, gaminamą produkciją ar teikiamas paslaugas);
- valdyti centrą;
- tiksliai planuoti ir apskaityti rodiklius (pirmiausia išlaidas ir rezultatus);
- perduoti personalią atsakomybę asmeniui, betarpiškai susijusiam su išlaidų centro darbu.

Atskirose gamybos šakose išlaidų apskaita pagal išlaidų centrus vedama skirtingai. Išlaidų centrų nustatymas priklauso nuo įmonės organizacinės struktūros. Kadangi išlaidos susidaro įvairiose įmonės veiklos sferose, tai, priklausomai nuo jos funkcinės veiklos ypatybių, gali būti skiriamos šios išlaidų centrų grupės: 1) tiekimo, 2) gamybos, 3) gamybos aptarnavimo ir paslaugų, 4) realizavimo ir 5) valdymo.

Dažniausiai skiriami gamybiniai ir paslaugų išlaidų centrai. Gamybiniai skyriai tiesiogiai atsakingi už prekių ar paslaugų, parduodamų vartotojams, gamybą ar sukūrimą. Paslaugų padaliniai teikia paslaugas kitiems padaliniams. Vieni iš jų aptarnauja tik gamybinius skyrius, pavyzdžiui skalbykla ligoninėje, kiti visą įmonę bendrai, t.y. tiek gamybinius, tiek kitus paslaugų padalinius: pavyzdžiui automobilių remonto skyrius prižiūrės visus toje įmonėje naudojamus automobilius, ir pan. Šie skyriai yra netiesiogiai susiję su įmonės teikiamomis paslaugomis ar gaminama produkcija.

Nors paslaugų skyriai tiesiogiai ir nedalyvauja produkcijos gamyboje, tačiau šių skyrių padarytos išlaidos sudaro dalį produkcijos savikainos, ir todėl turi būti priskirtos tiems produktams.

Pagrindiniai išlaidų paskirstymo tikslai yra šie:

*Nustatyti pardavimo kainą.* Tik žinodami kiekvieno gaminio ar paslaugos savikainą, galėsime nustatyti tinkamas jų kainas. Jeigu išlaidos bus netiksliai paskirstytos, kai kurių gaminių ar paslaugų savikaina gali būti padidinta, ir todėl nustatyta per didelė kaina, o tai gali lemti sandėrių praradimą. Sumažinus savikainą, gali būti nustatyta per žema kaina, ir todėl patirti nuostoliai.

*Apskaičiuoti produkcijos pelningumą.* Žinant kiekvienos produkcijos rūšies savikainą, galima įvertinti tos produkcijos pelningumą. Jeigu egzistuojanti apskaitos sistema netiksliai susieja pridėtinias išlaidas su gaminiais ar paslaugomis, tuomet neįmanoma nustatyti nuostolingų įmonės veiklos sričių.

*Numatyti planavimo ir kontrolės ekonominius rezultatus.* Turint informaciją apie įvairių gaminių ar paslaugų pelningumą, galima įvertinti įmonės gaminamos produkcijos visumą. Tuomet galima nuspręsti atsisakyti kai kurių produktų gamybos, perskirstyti išteklius tarp produkcijos rūšių, tam tikrus produktus perkainoti ar pradėti griežčiau kontroliuoti tam tikrų sričių išlaidas. Produkcijos visuma bus pagrįstai įvertinta tik tiksliai paskirsčius išlaidas tarp atskirų gaminių ar paslaugų.

*Įvertinti atsargas.* Atsargų įvertinimo tikslas labai aktualus visoms įmonėms. Gamybinių įmonių atsargų savikainą, atvaizduotą balanse, sudaro tiesioginės gamybos išlaidos bei pridėtinės gamybos išlaidos, įvairiais metodais priskirtos produktams. Parduotos produkcijos savikaina, rodoma pelno (nuostolio) ataskaitoje, įtakoja įmonės gaunamo pelno rodiklį. Produkcijos savikainos apskaičiavimas yra vienas iš svarbiausių išlaidų paskirstymo tikslų.

*Motyvuoti vadybininkus.* Išlaidų paskirstymas gali būti naudojamas skyrių vadovų motyvavimui. Jei paslaugų skyrių išlaidos nebūtų paskirstomos gamybiniais skyriais, vadovai galbūt naudotų daugiau paslaugų, nei reikia iš tikrųjų, kadangi laikytų jas nemokamomis. Paskirstant išlaidas ir suteikiant gamybinių skyrių vadovams atsakomybę už jų padalinio ekonominę veiklą, galima užtikrinti, kad vadovai naudotų paslaugas tol, kol ribinė paslaugų nauda susilygins su ribinėmis išlaidomis. Taigi paslaugų išlaidų paskirstymas padeda kiekvienam gamybiniam skyriui pasirinkti tinkamą paslaugų naudojimo lygį. Kadangi aptarnaujančių skyrių išlaidos įtakoja gamybinių skyrių ekonominius rodiklius, gamybos

vadovai skatinami kontroliuoti paslaugų išlaidas. Pavyzdžiui, vadovai gali sulyginti vidinių paslaugų išlaidas su kitų įmonių teikiamų tokių pačių paslaugų kainomis.

## 1.2 Išlaidų paskirstymo bazės pasirinkimas

Didžioji dalis įmonėje patiriamų pridėtinių išlaidų negali būti tiesiogiai priskiriama kuriam nors išlaidų centrui. Jas reikia paskirstyti proporcingai, kuriai nors pasirinktai paskirstymo bazei. Bazės pasirinkimą nulemia tai, kokiais kriterijais vadovaujantis yra paskirstomos pridėtinės išlaidos. Dažniausiai pateikiami keturi kriterijai, kuriais reikėtų vadovautis, paskirstant pridėtines išlaidas:

1. *Priežastinis ryšys*. Taikant šį kriterijų, reikia nustatyti priežastinius veiksnus, įtakančius objekto išlaidų susidarymą. Pavyzdžiui, skirstant gaminių kokybės tikrinimo išlaidas, veiksmu galima pasirinkti tikrinimo valandas.

2. *Gaunama nauda*. Taikant šį kriterijų, reikia nustatyti priežastinius veiksnus, įtakančius objekto išlaidų susidarymą. Išlaidos paskirstomos tarp naudos gavėjų, proporcingai gautai naudai. Pavyzdžiui, bendro įmonės įvaizdžio reklamos išlaidos gali būti paskirstytos remiantis padalinių pardavimais. Kuo didesnė pardavimų apimtis, tuo daugiau reklamos išlaidų turi tekti tam padaliniui. Šis paskirstymas remiasi nuostata, kad skyriai, kurių pardavimų apimtis didesnė, gavo daugiau naudos iš reklamos, nei skyriai, kurių pardavimai mažesni, ir todėl pirmiesiems turi būti priskirta daugiau reklamos išlaidų.

3. *Teisingumas arba lygybė*. Šis kriterijus dažniausiai taikomas vyriausybinų kontraktų atvejais. "Teisingas" išlaidų paskirstymas yra priemonė kainai nustatyti vedant derybas su vyriausybe.

4. *Sugebėjimas padengti išlaidas*. Taikant šį kriterijų, išlaidos skirstomos proporcingai išlaidų objekto sugebėjimui šias išlaidas padengti. Pavyzdžiui, įmonės vadovų atlyginimų paskirstymas, remiantis skyrių veiklos pajamomis. Remiamasi nuostata, kad pelningesni skyriai labiau pajėgs padengti įmonės valdymo išlaidas.

Paprastai laikomasi nuomonės, kad visų pirma reikia nusistatyti svarbiausią išlaidų paskirstymo tikslą, o po to pasirinkti atitinkamą paskirstymo kriterijų. Praktikoje, pasirenkant pridėtinių išlaidų paskirstymo bazę, dažniausiai naudojamas priežasties ir padarinio kriterijus, t.y. nustatomi ryšiai tarp išlaidų objektų ir tam tikrų išlaidų straipsnių.

Daugelio autorių publikacijos rodo, kad dabar įvairiose šalyse ieškoma detalesnių ir tikslesnių išlaidų paskirstymo būdų. Kai kurios įmonės sukūrė tokias pridėtinių išlaidų paskirstymo sistemas, kai naudojama daugiau negu dvidešimt išlaidų paskirstymo bazių. Dabar praktikoje naudojamos įvairios paskirstymo bazės. Dažniausiai pasitaikančias sugrupavo prof. J.Mackevičius. Jis siūlo paslaugų padalinių išlaidas skirstyti pagal tokias bazes:

- 1) tiesioginis darbo užmokestis, mokamas gamybos tarnautojams;
- 2) tiesioginės medžiagų išlaidos, sunaudotos gamybos skyriuose;
- 3) skyriuose esančių tarnautojų skaičius. Tai ypač naudinga bazė personalui, valgyklų, gerovės kėlimo įstaigų vadovams, skyriams;
- 4) užimamas plotas. Ši bazė dažniausiai naudojama paskirstant nuomos, normavimo, statybos, draudimo bei nusidėvėjimo išlaidas. Tačiau ir čia kartais iškyla problemos, kaip paskirstyti išlaidas, susijusias su koridoriais, laiptais, prausyklomis ir t.t;
- 5) užimama erdvė. Tai 4 paskirstymo bazės modifikacija, naudojama tiems pat tikslams, ypač praktikuojama valdant apšildymo išlaidas;
- 6) įrengimų balansinė vertė. Taikant šią bazę, gali būti paskirstytos įrengimų priežiūros, nusidėvėjimo, normavimo bei draudimo išlaidos;
- 7) dirbtos teorinio darbo valandos. Tai galima panaudoti kaip produktyvios veiklos matą skirstant personalo, planuojant medicinos išlaidas, kontroliuojant jų valdymą;
- 8) dirbtos įrengimų valandos. Kaip ir 7 punkte, tai gali būti geras pagrindas gamybos planavimo ir panašioms išlaidoms paskirstyti;

9) faktinis matavimas. Elektros, dujų, vandens, benzino sunaudojimo ir panašios išlaidos gali būti nustatomos apskaičiuojant faktinį jų sunaudojimą skyriuje arba atliekant pagrįsto tikslumo matavimus;

10) pagamintos produkcijos vienetai. Medžiagų, gamybos kontrolės, sandėliavimo, priežiūros, nusidėvėjimo ir kitos panašios išlaidos gali būti paskirstytos proporcingai pagamintam produkcijos vienetų skaičiui.

11) kitos paskirstymo bazės.

Nuo pridėtinių išlaidų bazės pasirinkimo priklausys ar teisingai priskirtos pridėtinės išlaidos vienam ir kitam išlaidų centrui, ar teisingai priskirtos išlaidos gaminiams, taigi nuo to priklausys, ar tiksliai apskaičiuota gaminių savikaina.

### 1.3 Pagrindiniai išlaidų paskirstymo principai

Paskirstant pridėtines išlaidas reikėtų laikytis šių principų:

1. Išlaidų paskirstymo bazė turi kiek galima geriau išreikšti tiesioginį ryšį tarp paslaugų išlaidų dydžio ir gamybinio skyriaus veiklos apimties.

2. Turi būti skirstomos sąmatinės (planuojamos), o ne faktinės išlaidos.

3. Išlaidos turi būti skirstomos pagal elgesį: pastovios ir kintamos išlaidos turi būti skirstomos atskirai.

Paskirstant paslaugų skyriuose sukaupų išlaidų sumas, kyla klausimas, kokią paslaugų skyriaus bendros išlaidų sumos dalį galima priskirti gamybiniam skyriui. Todėl pasirenkama bazė, pagal kurią formaliai nustatoma suteiktų paslaugų sutartinė kaina. Daugeliu atveju praktikoje paslaugų skyriai teikia paslaugas keliems gamybiniams skyriams, o taip pat ir kitiems paslaugų skyriams. Be to, esant didelei technologijų ir gamybos procesų įvairovei, neretai remiamasi skirtingomis išlaidų paskirstymo tarp skyrių bazėmis. Tačiau visos jos turi atitikti pirmąjį principą: bazė turi išreikšti tiesioginį ryšį tarp išlaidų dydžio ir skyriaus veiklos apimties. Tokiu būdu bus tiksliau apskaičiuojama savikaina.

Gaminamos produkcijos savikainą reikia žinoti iš anksto, todėl netinka paprasčiausias būdas, kai pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui suskaičiuojamos visos pridėtinės išlaidos ir padalijamos iš kurios nors tinkamiausios bazės, pavyzdžiui, produkciją gaminant padarytų tiesioginių išlaidų sumos, šitaip nustatant vieno gaminio savikainai tenkančią pridėtinių išlaidų dalį. Todėl pats tinkamiausias pridėtinių išlaidų paskirstymo būdas yra norminių koeficientų, apskaičiuotų remiantis planiniais gamybos išlaidų ir gamybos apimtys dydžiais taikymas.

Paslaugų ir gamybinių skyrių vadovai paprastai būna atsakingi už jų skyrių veiklą. Svarbus jų veiklos įvertinimo rodiklis yra vadovų sugebėjimas kontroliuoti išlaidas. Šis sugebėjimas dažniausiai matuojamas, lyginant faktines išlaidas su planinėmis. Jei faktinės išlaidos viršija sąmatines, skyrius dirba neefektyviai ir atvirkščiai.

Pagrindinis vadovų veiklos įvertinimo principas yra tas, kad skyrių vadovai neturi būti atsakingi už tas išlaidas ar veiklą, kurių jie negali kontroliuoti. Kadangi gamybinių skyrių vadovai reikšmingai įtakoja paslaugų naudojimo lygį, jie turi būti atsakingi tik už jiems suteiktų paslaugų dalies išlaidas. Faktinės aptarnaujančių skyrių išlaidos neturi būti paskirstomos gamybiniams skyriams, kadangi šios išlaidos atspindi aptarnaujančio skyriaus veiklos efektyvumą ar neefektyvumą. Gamybinių skyrių vadovai neturi įtakos aptarnaujančių skyrių vadovų pasiektam efektyvumo lygiui. Paskirstant sąmatines, o ne faktines išlaidas, efektyvumas ar neefektyvumas neperkeliamas iš vieno skyriaus į kitą.

Kai kuriose įmonėse manoma, kad ne visada geriausia išeitis yra visą nukrypimą nuo sąmatos riziką priskirti vienam skyriui. Pavyzdžiui, aptarnaujantis ir gamybinis skyriai gali pasidalinti riziką, susijusią su nevaldomu aptarnaujančio skyriaus naudojamų medžiagų kainos išaugimu.

Labai svarbus pridėtinių išlaidų grupavimas į pastovias ir kintamas. Pavyzdžiui, kintamos pridėtinės išlaidos – tai energija, pagalbinės medžiagos, dalis netiesioginio darbo išlaidų.

Pastovių pridėtinių išlaidų pavyzdžiai yra nuomos, draudimo mokesčiai, nusidėvėjimo, apšildymo ir kitos išlaidos.

Kintamų ir pastovių išlaidų elgesys skiriasi kintant veiklos lygiui, todėl skiriasi ir jų paskirstymas tarp padalinių. Aptarnaujančių padalinių kintamos išlaidos keičiasi kintant suteikiamų paslaugų lygiui. Todėl gamybiniam skyriui naudojant daugiau paslaugų, aptarnaujančio skyriaus išlaidos padidėja. Iš to išplaukia, kad kintamos išlaidos gamybiniams skyriams turi būti skirstomos remiantis paslaugų sunaudojimo lygiu.

Pastovios išlaidos, kai kurių autorių manymu, neturėtų būti skirstomos, nes aptarnaujančių padalinių teikiamų paslaugų vartotojai neturi jokios įtakos tų aptarnaujančių padalinių pastovioms išlaidoms. Duomenys gauti paskirsčius pastovias išlaidas gali sąlygoti klaidingus vadovų sprendimus. Kita vertus, paslaugų vartotojai gauna naudos iš aptarnaujančių skyrių patirtų išlaidų, todėl už jas reikia sumokėti. Jeigu pastovios išlaidos nebus skirstomos, tai paslaugas vartojančių skyrių pilnos išlaidos bus sumažintos.

Tačiau praktiškai dauguma įmonių pridėtinių išlaidų neklasifikuoja į pastovias ir kintamas ir skirsto bendrą sumą. Toks išlaidų skirstymo būdas patrauklus dėl jo nesudėtingumo.

## 2. Pridėtinių išlaidų paskirstymo metodika

### 2.1 Pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp gamybos ir paslaugų išlaidų centrų.

Pirmasis pridėtinių išlaidų priskyrimo gataviems gaminiams etapas yra pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp gamybos ir paslaugų išlaidų centrų.

Daugeliu atveju nėra sunku nustatyti kiek tam tikrų pridėtinių išlaidų patirta konkrečiame išlaidų centre. Čia remiamasi paprasčiausia logika – visų netiesioginių darbuotojų atlyginimai priskiriami tiems padaliniams, kuriuose jie dirbo, netiesioginių medžiagų išlaidos - tiems padaliniams, kuriuose jos buvo sunaudotos, įrengimų ir mašinų nusidėvėjimas – tiems išlaidų centrams, kur iš tikrųjų buvo naudojamos tuo ilgalaikiu turtu ir t.t.

Šitaip daryti paprasčiausia, nes visas išlaidas palyginti lengva priskirti vienam ar kitam įmonės padaliniui, tuo pačiu ir konkrečiam išlaidų centrui. Šios išlaidos vadinamos tiesioginėmis pridėtinėmis išlaidomis.

Tačiau yra daug pridėtinių išlaidų, kurios teikia naudą visiems išlaidų centrams bendrai, todėl pirmiausia reikia nustatyti, kiek pridėtinių išlaidų tenka kiekvienam išlaidų centrui. Ir čia būtina prisiminti, kad pridėtinės išlaidos tokiu atveju skirstomos pagal tam tikrą pasirinktą bazę.

Pridėtinių išlaidų paskirstymo metodiką panagrinėkime įmonės “Rausa” pavyzdžiu.

Ši įmonė turi 4 išlaidų centrus: du paslaugų (tai energijos tiekimo ir remonto padaliniai) ir du gamybinius (tekinimo ir surinkimo padaliniai). Per ataskaitinį laikotarpį įmonės apskaitos darbuotojai sukaupė tokią informaciją apie kiekviename įmonės padalinyje patirtas pridėtinės išlaidas:

Įmonės padalinys	Tiesioginės pridėtinės išlaidos Lt
Energijos tiekimo	180 000
Remonto	132 000
Tekinimo	65 000
Surinkimo	53 000
Iš viso	<b>430 000</b>

Pastato išlaikymo išlaidos bendrai visiems padaliniams sudarė 140000 Lt. Žinoma, kad visi 4 išlaidų centrai užima vieną pastatą, kurio plotas yra 100000 kv. m. Jis pasisikirstęs taip:

Įmonės padalinys	Užimamas plotas kv. m.
Energijos tiekimo	50 000
Remonto	20 000
Tekinimo	25 000
Surinkimo	5 000
Iš viso	<b>100 000</b>

**Reikia:** Apskaičiuoti kiekvieno padalinio pridėtines išlaidas.

Visa pastato išlaikymo išlaidų suma bus paskirstyta taip:

Įmonės padalinys	Užimamas plotas kv.m.	Procentas nuo užimamo ploto	Pastato išlaikymo išlaidos Lt
Energijos tiekimo	50 000	50	(140000 x 50 %)70 000
Remonto	20 000	20	28 000
Tekinimo	25 000	25	35 000
Surinkimo	5 000	5	7 000
Iš viso	<b>100 000</b>	<b>100</b>	<b>140 000</b>

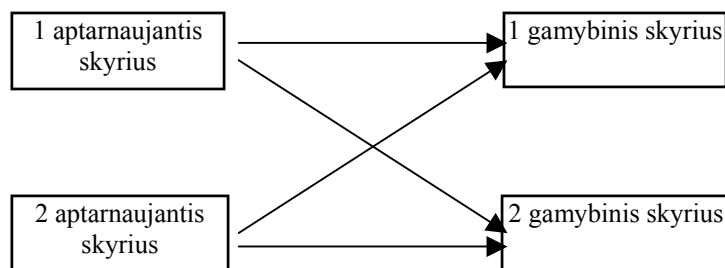
Iš viso pridėtinių išlaidų bus priskirta kiekvienam padaliniui:

Įmonės padalinys	Tiesioginės pridėtinės išlaidos Lt	Paskirstytos pridėtinės išlaidos Lt	Iš viso pridėtinių išlaidų Lt
Energijos tiekimo	180 000	70 000	250 000
Remonto	132 000	28 000	160 000
Tekinimo	65 000	35 000	100 000
Surinkimo	53 000	7 000	60 000
Iš viso	<b>430 000</b>	<b>140 000</b>	<b>570 000</b>

## 2.2 Paslaugų išlaidų centrų pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniais išlaidų centrams.

Antrasis pridėtinių išlaidų priskyrimo gaminiais etapas yra paslaugų padalinių pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniais išlaidų centrams. Praktikoje naudojama keletas paslaugų padalinių pridėtinių išlaidų priskyrimo gamybiniais padaliniams metodų: *tiesioginis*, *nuoseklusis*, *kryžminis*, *pakartotinio paskirstymo* ir kiti. Mes plačiau aptarsime tik du: tiesioginį ir nuoseklųjį.

*Tiesioginis metodas* yra pats paprasčiausias ir dažniausiai taikomas. Jo esmė ta, kad darome prielaidą, kad aptarnaujantys padaliniai teikia paslaugas tik gamybiniais padaliniams.



1 paveikslas

**Tiesioginis metodas**



Tiesioginiu metodu išlaidos paskirstomos tokia seka:

*1 žingsnis.* Apskaičiuojame bendrą pasirinktos paskirstymo bazės dydį visuose gamybinuose padaliniuose. T.y., jeigu paskirstymo baze pasirinkome darbuotojų skaičių, tai bendras bazės dydis bus darbuotojų skaičius visuose padaliniuose.

*2 žingsnis.* Apskaičiuojame kiekvieno gamybinio padalinio pasirinktos paskirstymo bazės dalį bendrame bazės dydyje.

*3 žingsnis.* Paskirstome paslaugų padalinių pridėtines išlaidas gamybiniams padaliniams, padaugindami to paslaugų padalinio pridėtines išlaidas iš koeficiento apskaičiuoto 2 žingsnyje.

Prisiminkime mūsų pavyzdį ir paskirstykime įmonės “Rausa” energijos tiekimo ir remonto padalinių pridėtines išlaidas tekinimo ir surinkimo padaliniams tiesioginiu išlaidų paskirstymo metodu. Tarkime, energijos tiekimo išlaidų paskirstymo bazė yra kilovatvalandės, o remonto išlaidų paskirstymo bazė - remonto valandos.

	<u>Paslaugų</u> Energijos tiekimo	<u>padaliniai</u> Remonto	<u>Gamybiniai</u> Tekinimo	<u>padaliniai</u> Surinkimo
Pridėtinės išlaidos Lt	250 000	160 000	100 000	60 000
Kilovatvalandės	400 000	200 000	600 000	200 000
Remonto valandos	2 000	1 500	2 000	1 000

Pirmiausia paskirstysime energijos tiekimo padalinio išlaidas gamybiniams tekinimo ir surinkimo padaliniams:

*1 žingsnis.* Energijos tiekimo padalinio paskirstymo bazė yra kilovatvalandės. Apskaičiuosime bendrą sunaudotų kilovatvalandžių skaičių tekinimo ir surinkimo padaliniuose.

$$600000 \text{ kW/h} + 200000 \text{ kW/h} = 800000 \text{ kW/h.}$$

*2 žingsnis.* Apskaičiuosime tekinimo padalinyje sunaudotų kilovatvalandžių dalį bendrame abiejų padalinių sunaudotų kilovatvalandžių skaičiuje:

$$600000/800000 = 0,75 \text{ arba } 75\%.$$

Analogiškai šį procentą apskaičiuosime ir surinkimo padalinyje:

$$200000/800000 = 0,25 \text{ arba } 25\%.$$

*3 žingsnis.* Paskirstysime energijos tiekimo padalinio pridėtines išlaidas tekinimo ir surinkimo padaliniams:

Tekinimo padalinys	Surinkimo padalinys
$250\,000 \text{ Lt} \times 75\% = 18\,750 \text{ Lt}$	$250\,000 \text{ Lt} \times 25\% = 6\,250 \text{ Lt}$

Analogiškai paskirstomos remonto skyriaus pridėtinės išlaidos.

*1 žingsnis.* Remonto skyriaus pridėtinių išlaidų paskirstymo bazė yra remonto valandos. Tekinimo ir surinkimo skyriuose atidirbta  $2000 + 1000 = 3000$  remonto valandų.

*2 žingsnis.*

Tekinimo padalinys	Surinkimo padalinys
$2\,000/3\,000 = 66,67\%$	$1\,000/3\,000 = 33,33\%$

### 3 žingsnis.

Tekinimo padalinys

Surinkimo padalinys

160 000 x 66,67% = 106 670 Lt

160 000 x 33,33% = 53 330 Lt

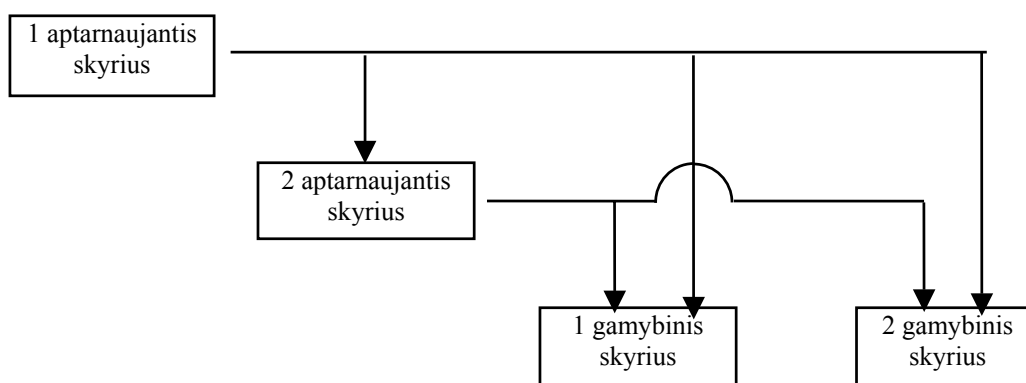
Paskirstytos pridėtinės išlaidos atrodys taip:

	<u>Paslaugų</u> Energinės tiekimo	<u>padaliniai</u> Remonto	<u>Gamybiniai</u> Tekinimo	<u>padaliniai</u> Surinkimo	<u>Iš viso</u>
Pridėtinės išlaidos Lt	250 000	160 000	100 000	60 000	570 000
Paskirstytos pridėtinės išlaidos Lt:					
Energinės tiekimo sk.	(250 000)		187 500	62 500	
Remonto sk.		(160 000)	106 670	53 330	
Iš viso	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>394 170</b>	<b>175 830</b>	<b>570 000</b>

Tačiau praktikoje daugelyje įmonių aptarnaujančių skyrių veikla yra sudėtinga, jie teikia paslaugas ne tik gamybiniais skyriams, bet ir vienas kitam. Pavyzdžiui, personalo skyrius ir įmonės valgykla, be gamybinių skyrių, aptarnauja ir vienas kitą bei kitus aptarnaujančius skyrius.

Į šią sąveiką nekreipiant dėmesio ir paslaugų išlaidas paskirstant tiesiai gamybiniais skyriams, neteisingai ir netiksliai bus priskirtos išlaidos ir gaminiams. Turėdami omenyje aptarnaujančių skyrių tarpusavio sąveiką, tiksliau nustatysime produktų kainas, pagerės planavimas, kontrolė, sprendimų priėmimo mechanizmas. Į šią sąveiką atsižvelgia *nuoseklus metodas*. Taikant šį metodą išlaidos iš pradžių paskirstomos tarp sąveikaujančių aptarnaujančių skyrių, o tik paskui skirstomos gamybiniais skyriams.

Taikant nuoseklųjį metodą išlaidos yra paskirstomos pagal nustatytą eilės tvarką. Pirmiausiai paskirstomos išlaidos paslaugų skyriaus, teikiančio daugiausiai paslaugų. Šio skyriaus išlaidos skirstomos visiems kitiems, mažiau paslaugų suteikusiems, aptarnaujantiems skyriams bei visiems gamybiniais skyriams. Taikant šį metodą, aptarnaujančių skyrių išlaidos niekada nepriskiriamos tiems aptarnaujantiems skyriams, kurių išlaidos jau paskirstytos. Aptarnaujančio skyriaus skirstomas išlaidas sudaro to skyriaus tiesioginės pridėtinės išlaidos bei išlaidos, priskirtos jam kitų aptarnaujančių skyrių.



2 paveikslas

**Nuoseklusis paskirstymo metodas**

Pridėtinių išlaidų paskirstymo seka, taikant nuoseklųjį metodą yra tokia:

*1 žingsnis.* Nustatome aptarnaujančių padalinių eiliškumą. Pirmasis bus tas padalinys, kuris teikia paslaugas didesniai skaičiui kitų aptarnaujančių padalinių. Jeigu du ar daugiau aptarnaujančių padalinių teikia paslaugas vienodam skaičiui kitų paslaugų padalinių, tai pirmasis bus tas aptarnaujantis skyrius, kurio išlaidos yra didžiausios.

*2 žingsnis.* Apskaičiuojame bendrą pasirinktos paskirstymo bazės dydį visuose padaliniuose, kuriuose pridėtinės išlaidos bus skirstomos.

*3 žingsnis.* Apskaičiuojame kiekvieno padalinio pasirinktos bazės dalį bendrame bazės dydyje.

*4 žingsnis.* Paskirstome paslaugų padalinių pridėtines išlaidas gamybiniais padaliniais padauginami paslaugų padalinio pridėtinės išlaidas iš koeficiento, apskaičiuoto 3 žingsnyje.

Paskirstykime įmonės "Rausa" aptarnaujančių padalinių pridėtines išlaidas gamybiniais padaliniais nuosekliu metodą.

*1 žingsnis.* Jeigu suteiktų paslaugų kiekį matuosime paslaugų išlaidomis, tai daugiausia paslaugų bus suteikęs energijos tiekimo skyrius. Taigi pirmiausiai bus paskirstytos šio skyriaus išlaidos ir tik po to remonto skyriaus išlaidos.

*2 žingsnis.* Energijos tiekimo padalinio išlaidų paskirstymo bazė yra kilovatvalandės. Apskaičiuosime bendrą sunaudotų kilovatvalandžių skaičių remonto, tekinimo ir surinkimo padaliniuose:

$$200000 + 600000 + 200000 = 1000000 \text{ kw/h.}$$

*3 žingsnis.* Apskaičiuosime kiekviename padalinyje sunaudotų kilovatvalandžių dalį bendrame visų trijų padalinių sunaudotų kilovatvalandžių kiekyje:

Remonto padalinys	Tekinimo padalinys	Surinkimo padalinys
$200\,000 / 1\,000\,000 = 20\%$	$600\,000 / 1\,000\,000 = 60\%$	$200\,000 / 1\,000\,000 = 20\%$

*4 žingsnis.* Paskirstome energijos tiekimo padalinio pridėtines išlaidas remonto, tekinimo ir surinkimo padaliniams.

Remonto padalinys	Tekinimo padalinys	Surinkimo padalinys
$250\,000 \times 20\% = 50\,000 \text{ Lt}$	$250\,000 \times 60\% = 150\,000 \text{ Lt}$	$250\,000 \times 20\% = 50\,000 \text{ Lt}$

Analogiškai paskirstysime remonto skyriaus pridėtines išlaidas.

*2 žingsnis.* Remonto skyriaus pridėtinės išlaidos bus skirstomos gamybiniais tekinimo ir surinkimo padaliniais. Paskirstymo bazė yra remonto valandos. Tekinimo ir surinkimo padaliniuose atidirbta  $2000 + 1000 = 3000$  remonto valandų.

*3 žingsnis.* Apskaičiuosime kiekviename gamybiniame padalinyje atidirbtų remonto valandų dalį bendrame abiejuose padaliniuose dirbtų remonto valandų kiekyje:

Tekinimo padalinys	Surinkimo padalinys
$2\,000 / 3\,000 = 66,67\%$	$1\,000 / 3\,000 = 33,33\%$

*4 žingsnis.* Remonto skyriaus pridėtinės išlaidos sudaro 160000 Lt. Tačiau reikia pridėti jau priskirtas energijos tiekimo padalinio pridėtines išlaidas remonto padaliniui, kurios sudaro 50000 Lt. Taigi iš viso remonto skyriaus pridėtinės išlaidos dabar sudaro 210000 Lt ir jas reikia paskirstyti gamybiniais tekinimo ir surinkimo padaliniais.

Tekinimo padalinys                      Surinkimo padalinys  
 210 000 x 66,67% = 140 000 Lt    210 000 x 33,33% = 70 000 Lt

Paskirstytos pridėtinės išlaidos atrodys taip:

	<u>Paslaugų</u> Energos tiekimo	<u>padaliniai</u> Remonto	<u>Gamybiniai</u> Tekinimo	<u>padaliniai</u> Surinkimo	<u>Iš viso</u>
Pridėtinės išlaidos Lt	250 000	160 000	100 000	60 000	570 000
Paskirstytos pridėtinės išlaidos Lt:					
Energos tiekimo sk.	(250 000)	50 000	150 000	50 000	
Remonto sk.		(210 000)	140 000	70 000	
Iš viso	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>390 000</b>	<b>180 000</b>	<b>570 000</b>

Nuoseklusis metodas yra tikslesnis už tiesioginį metodą, nes atsižvelgia į aptarnaujančių skyrių tarpusavio paslaugas, nors reikia pastebėti, kad ne į visas. Kaip matėme pateiktame pavyzdyje, remonto skyriaus išlaidos nebuvo paskirstytos energijos tiekimo skyriui, nors šis ir sunaudojo dalį remonto skyriaus paslaugų. Šio trūkumo neturi *kryžminio paskirstymo metodas*, nes jis atsižvelgia į visas aptarnaujančių skyrių tarpusavio paslaugas. Taikant šį metodą, kiekvieno aptarnaujančio skyriaus išlaidos paskirstomos kitiems aptarnaujantiems skyriams.

Nors teoriškai ir teisingiausias, kryžminio paskirstymo metodas plačiai netaikomas. Tiesioginio ir nuoseklaus metodų privalumas yra tas, kad jie nesudėtingi ir lengvai pritaikomi. Tačiau šiuo metu, kai vis daugiau įmonių veda kompiuterizuotą apskaitą neturėtų būti sudėtinga spręsti lygčių sistemas, naudojamas kryžminio paskirstymo metode. Tačiau vis dėl to dauguma vadovų laiko šį metodą pernelyg sudėtingu. Be to kryžminiu metodu gaunamos sumos kai kuriais atvejais nedaug skiriasi nuo apskaičiuotų tiesioginiu ar nuosekliuoju metodais.

### 2.3 Pridėtinių išlaidų priskyrimas gaminiais

Visas paslaugų išlaidas paskirsčius gamybiniais skyriams, atliekama paskutinė pridėtinių išlaidų paskirstymo procedūra - jų paskirstymas tarp gaminių. Tai atliekama tokia seka:

1. Pasirenkamas išlaidų objektas (Pavyzdžiui šaldytuvai).
2. Išlaidų objektui priskiriamos tiesioginės išlaidos. Tarkime, įmonė šaldytuvams priskiria dvi tiesioginių išlaidų rūšis:
  - tiesioginės medžiagos 140 Lt;
  - tiesioginis darbas 35 Lt.
3. Pasirenkamos pridėtinių išlaidų rūšys, susijusios su išlaidų objektu. Tarkime, įmonė nustatė penkias pridėtinių išlaidų rūšis, susijusias su šaldytuvų gamyba:
  - medžiagų tiekimas;
  - rankinis surinkimas;
  - mechanizuotas surinkimas;
  - kokybės tikrinimas;
  - marketingas ir administracinis valdymas.

Jeigu išlaidos skirstomos, siekiant pagrįsti ekonominius sprendimus ar motyvuoti darbuotojus, produkcijai paskirstomos visos penkios pridėtinių išlaidų rūšys. Jeigu norima apskaičiuoti produkcijos savikainą, pateikiamą išorinio vartojimo ataskaitose, paskirstomos tik pirmos keturios pridėtinių išlaidų rūšys (pagal apskaitos taisykles, pardavimo ir administracinės išlaidos traktuojamos kaip veiklos sąnaudos ir į savikainą neįskaičiuojamos).

4. Kiekvienai pridėtinių išlaidų grupei parenkamas norminis pridėtinių išlaidų koeficientas.

Pridėtinių išlaidų galutinis priskyrimas produkcijai priklauso nuo to, koks metodas taikomas kalkuliuojant savikainą - užsakyminis ar procesinis. Taikant procesinį metodą, šias išlaidas priskirti produkcijai yra palyginti paprasta: bendra tam tikrame gamybiniame skyriuje per laikotarpį sukaupta pridėtinių išlaidų suma tiesiog dalijama iš tame skyriuje pagamintų gaminių skaičiaus. Pridėtinės išlaidos šiuo atveju tarp atskirų produktų pasiskirsto tolygiai, kadangi konvejeriu gaminant produkciją, niekas iš aptarnaujančių skyrių nedarba prie vieno konkretaus gaminio. Šiems gaminiams tam tikrame skyriuje pagaminti patiriama maždaug po lygiai išlaidų, taip pat ir skirstomųjų. Todėl procesinio kalkuliavimo atveju skirstomųjų išlaidų kuriam nors vienam konkrečiam gaminiui pagaminti skirtumai paprasčiausiai niveliuoja vienas kitą ir yra nereikšmingi valdymui. Užsakyminį metodą taikančiose įmonėse gamybiniai skyriai atlieka ne vienos rūšies operacijas arba atlieka tą pačią funkciją su skirtingos vertės bei dydžio gaminiais, o tai lemia skirtingas įvairiems gaminiams priskiriamas išlaidų sumas. Kadangi konkrečias pridėtines tam tikram gaminiui tenkančias išlaidas apskaičiuoti yra labai sunku, tai gaminiui norminių koeficientų pagalba priskiriama proporcinga to skyriaus pridėtinių išlaidų dalis.

Norint nustatyti norminį pridėtinių išlaidų koeficientą reikia pasirinkti pridėtinių išlaidų paskirstymo bazę. Tai paprastai būna:

- tiesioginio darbo valandos;
- įrengimų valandos.

Tiesioginio darbo valandos naudojamos tada, kai didesnė produkcijos dalis gaminama rankomis, įrengimų valandos tada, kai produkcijos gamyba automatizuota.

Pridėtinių išlaidų norminis koeficientas apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

$$\text{Norminis pridėtinių išlaidų koeficientas} = \frac{\text{Gamybinio padalinio pridėtinės išlaidos}}{\text{Tiesioginio darbo arba įrengimų valandos.}}$$

Prisiminkime mūsų įmonę "Rausa". Bendros pridėtinės tekinimo padalinio išlaidos yra 390000 Lt. Pridėtinės išlaidos gaminiams, apdorojamiems tekinimo skyriuje, paskirstomos remiantis įrengimų valandomis. Tarkime, kad vidutinis šio skyriaus veiklos lygis yra 78000 įrengimų valandų. Pridėtinių išlaidų paskirstymo norminis koeficientas apskaičiuojamas taip:

$$\text{Norminis koeficientas} = 390000 \text{ Lt} / 78000 \text{ įr. val.} = 5 \text{ Lt} / \text{įr. val.}$$

Tarkime, kad surinkimo skyriuje pridėtinės išlaidos paskirstomos pagal tiesioginio darbo valandas. Jeigu vidutinis veiklos lygis bus 90000 tiesioginio darbo valandų, tai surinkimo skyriaus norminis pridėtinių išlaidų paskirstymo koeficientas bus toks:

$$\text{Norminis koeficientas} = 180000 \text{ Lt} / 90000 \text{ ties. d. val.} = 2 \text{ Lt} / \text{ties. d. val.}$$

Norminių koeficientų pagalba galime apskaičiuoti gaminių savikainą. Tarkime, kad kiekvienam gaminiui pagaminti reikia dviejų valandų tekinimo ir vienos valandos surinkimo skyriuje. Tuomet pridėtinės vieno gaminio išlaidos sudarys 12 Lt ( $2 \times 5 \text{ Lt} + 1 \times 2 \text{ Lt}$ ). Jeigu tam pačiam produktui pagaminti žaliavų sunaudojama už 15 Lt ir išlaidos tiesioginiam darbui sudaro 6 Lt, tai gaminio vieneto savikaina bus lygi 33 Lt ( $12 \text{ Lt} + 15 \text{ Lt} + 6 \text{ Lt}$ ).

Tokiu būdu apskaičiuotos gaminio savikainos tikslumas labai priklauso nuo to ar tiksliai paskirstytos aptarnaujančių skyrių išlaidos gamybiniams skyriams, bei gamybiniuose skyriuose sukauptos pridėtinės išlaidos - gaminiams. O tai savo ruožtu priklauso nuo skirstomųjų išlaidų ir jų priežastinio veiksnio ryšio stiprumo. Pavyzdžiui, jeigu tekinimo skyriaus pridėtinės išlaidos iš tikrųjų labai susijusios su įrengimų valandomis, o surinkimo skyriaus pridėtinės išlaidos - su dirbtomis žmogaus valandomis, tai gaminio savikaina bus apskaičiuota tiksliai.

## 2.4 Iš anksto nustatyti pridėtinių išlaidų koeficientai

Ankstesniame skyrelyje nagrinėdami pridėtinių išlaidų priskyrimo gaminiams metodiką, mes rėmėmės prielaida, kad faktiškai patirtos pridėtinės išlaidos priskiriamos gaminiams pagal nustatytus normatyvinius koeficientus, kurie apskaičiuoti faktiškam veikos lygiui.

Tačiau toks faktiškų pridėtinių išlaidų priskyrimas produkcijai sukelia daug problemų. Visų pirma, produkcijos savikainą bus galima apskaičiuoti tik pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, nes daugelis pridėtinių išlaidų paaiškėja tik metų gale. Tam reiktų visą pagamintą produkciją laikyti sandėliuose kaip atsargą, kad po to būtų galima apskaičiuoti savikainą. Antra vertus šią problemą būtų galima išspręsti ataskaitinį laikotarpį padalinus į mažesnius laiko intervalus ir tuo būdu pridėtinės išlaidas, o tuo pačiu ir savikainą, apskaičiuoti kas mėnesį. Tačiau atsiranda kita problema niekada išlaidos nepasiskirsto tolygiai, dėl to, kad kai kurios pridėtinės išlaidos yra sezoninės ir patiriamos tik kelis mėnesius per metus (pvz. šildymo), o ir gamybos apimtis gali žymiai skirtis kiekvieną mėnesį dėl produkcijos paklausos sezoniskumo.

Šią problemą galime iliustruoti tokiu pavyzdžiu. Videožaidimų gamybos kompanija kas mėnesį patiria 125000 Lt įrengimų nusidėvėjimo sąnaudų, kurios turi būti įtrauktos į gaminių savikainą. Šios firmos veikla yra sezoninė, t.y. sausio mėnesį pagamina 10000, kai tuo tarpu rugsėjo mėnesį – 100000 žaidimų aparatų. Jeigu būtų naudojama faktiška pridėtinių išlaidų suma, tai kiekvienam žaidimų aparatui, pagamintam sausio mėnesį tektų 12, 50 Lt nusidėvėjimo išlaidų, o pagamintam rugsėjo mėnesį – tik 1,25 Lt. Kaip matome, susidaręs skirtumas yra ženklus, o apskaitoje būtina išvengti tokių didelių svyravimų.

Taigi reikia ieškoti būdo pagal kurį pridėtinės išlaidas galėtume paskirstyti dar iki ataskaitinio laikotarpio pradžios. Tam naudojamas iš anksto nustatyti pridėtinių išlaidų norminiai koeficientai. Jie nustatomi kiekvienam gaminiui kiekviename padalinyje paprastai kartą per metus ir naudojami visą ataskaitinį laikotarpį. Iš anksto nustatyti pridėtinių išlaidų koeficientai leidžia daug greičiau apskaičiuoti kiekvieno gaminio savikainą, t.y. tuoj pat iš karto kai tik gaminys pagamintas, o ne laukti metų pabaigos kol paaiškės visa per laikotarpį patirta pridėtinių išlaidų suma. Be to norminių koeficientų apskaičiavimas kartą per metus reikalauja daug mažiau darbo sąnaudų nei skaičiuojamas kartą per mėnesį.

Planuojamų pridėtinių išlaidų norminių koeficientų ypatybė yra ta, kad vietoje faktinių duomenų skaičiavimuose naudojami planiniai (prognozuojami) rodikliai.

*1 žingsnis. Planinių pridėtinių išlaidų nustatymas.* Daugelyje įmonių planinės pridėtinės išlaidos nustatomos naudojantis lankstaus biudžeto pagalba kiekvienam išlaidų centrui atskirai. Šis biudžetas (sąmata) parodo, kokios bus patirtos pridėtinės išlaidos esant vienai ar kitai gamybos apimčiai. Kadangi dalis pridėtinių išlaidų yra pastovi, o dalis kintama, tai lankstaus biudžeto sudarymas yra būtinas norint tiksliai nustatyti, kiek bus patirta pridėtinių išlaidų per laikotarpį.

*2 žingsnis. Prognozuojamos gamybos apimties nustatymas.* Antrasis iš anksto numatytų pridėtinių išlaidų norminių koeficientų nustatymo etapas yra numatyti, kokia bus vidutinė gamybos apimtis kiekviename išlaidų centre. Pirmiausia yra numatoma visos įmonės gamybos apimties prognozė, o vėliau planuojamas atskirų išlaidų centrų veiklos lygis.

*3 žingsnis. Iš anksto nustatytų pridėtinių išlaidų koeficientų apskaičiavimas.* Paskutinis etapas – tai planinių norminių koeficientų nustatymas kiekviename išlaidų centre. Jie apskaičiuojami taip:

$$\text{Iš anksto nustatytas pridėtinių išlaidų norminis koeficientas} = \frac{\text{Planinės pridėtinės išlaidos}}{\text{Planinė gamybos apimtis}}$$

Po to kai planuojamų norminių koeficientų dydžiai yra apskaičiuoti, bet kokie duomenys apie pridėtinių išlaidų pasikeitimą praranda prasmę, nes planuojami norminiai pridėtinių išlaidų koeficientai yra pastovūs nepriklausomai nuo gamybos apimties kitimo vieną ar kitą

mėnesį. Jeigu iš anksto nustatyti norminiai koeficientai būtų perskaičiuojami kiekvienam mėnesiui pagal faktiškai patirtų pridėtinių išlaidų kiekį, būtų pažeistas pats planuojamų norminių koeficientų principas, t.y. galimybė išvengti gaminių savikainos apskaičiavimo netikslumų dėl vieno ar kito faktoriaus sezoniškumo ar kitų priežasčių.

## 2.5 Viršytos ir nepaskirstytos pridėtinės išlaidos

Naudojant iš anksto apskaičiuotų pridėtinių išlaidų normatyvinius koeficientus dažnai atsitinka taip, kad faktinė patirtų pridėtinių išlaidų suma vienam gaminiui neatitinka apskaičiuotos pagal koeficientus. Tokia situacija susidaro tada, kai faktiškai patirtos pridėtinės išlaidos priskirtos konkrečiam išlaidų centrui vieną ar kitą mėnesį ir (arba) faktiškai tą mėnesį dirbtos valandos (pasiektas veiklos lygis) neatitinka prognozuotiems rodikliams.

Jeigu, apskaičiuotam pagal planuojamus koeficientus vienam gaminiui priskirta pridėtinių išlaidų suma yra didesnė negu faktiškai buvo patirta, tai sakoma, kad pridėtinės išlaidos yra viršytos, o jeigu apskaičiuota suma yra mažesnė už faktiškai patirtą – sakoma, kad pridėtinės išlaidos yra nepanaudotos arba neviseiškai paskirstytos.

Kaip pavyzdžiu pasinaudokime tokia situacija: tarkime, kad įmonė numato ateinantį laikotarpį patirti 200000 Lt pridėtinių išlaidų. Numatomas veiklos lygis per laikotarpį yra 100000 tiesioginio darbo valandų. Iš anksto nustatytas pridėtinių išlaidų norminis koeficientas bus toks:

$$\begin{aligned} \text{Iš anksto nustatytas pridėtinių} &= \frac{200000 \text{ Lt}}{100000 \text{ ties. d. val.}} = 2 \text{ Lt/ties. d. val.} \\ \text{išlaidų norminis koeficientas} & \end{aligned}$$

Tarkime, kad faktiškai patirta pridėtinių išlaidų suma buvo lygi planuojamai, t.y. 200000 Lt, tačiau faktiškai dirbtų tiesioginio darbo valandų skaičius per laikotarpį sudarė ne 100000, kaip buvo planuota, o 90000 tiesioginio darbo valandų. Taigi į produkcijos savikainą bus įtraukta ne 200000, o 180000 Lt pridėtinių išlaidų. Ši situacija susidarė dėl to, kad iš anksto nustatytas pridėtinių išlaidų koeficientas yra pastovus visą ataskaitinį laikotarpį, o dirbtos tiesioginio darbo valandos yra skaičiuojamos kas mėnesį ( $2 \times 90000 = 180000$  Lt). Taigi susidarė 20000 Lt pridėtinių išlaidų perviršis.

Darykime prielaidą, kad įmonėje susidarė alternatyvi situacija, kai faktiškos pridėtinės išlaidos sudarė 195000 Lt vietoje planuotų 200000 Lt, o faktiškai dirbtų tiesioginio darbo valandų skaičius buvo 100000, t.y. toks, koks buvo prognozuotas. Esant šiai situacijai į gaminių savikainą bus įtraukta 200000 Lt pridėtinių išlaidų ( $100000 \text{ ties. d. val.} \times 2 \text{ Lt}$ ) vietoje faktiškai patirtų 195000 Lt. Susidarė 5000 Lt pridėtinių išlaidų skirtumas. Tai nepanaudotos arba nepaskirstytos pridėtinės išlaidos.

Iškyla klausimas kaip apskaityti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje susidariusį pridėtinių išlaidų perviršį ar nepanaudojimą. Vienas iš sprendimo būdų yra padalinti susidariusį pridėtinių išlaidų nukrypimą tarp tais metais atliktų užsakymų. Bet tai neturėtų jokios ekonominės prasmės, nes daugelis užsakymų jau gali būti realizuoti, o be to ir planuojami koeficientai yra apskaičiuojami tam, kad gaminio savikainą būtų galima nustatyti nelaukiant metų pabaigos. Antra vertus, galima šiuos nukrypimus perkelti į kitą ataskaitinį laikotarpį, tačiau susidariusi tokia situacija, kai praėjusių laikotarpių neatitikimai iškreipia ateinančių metų duomenis yra ginčytina ir pažeidžia kai kuriuos apskaitos principus.

Todėl pats paprasčiausias ir realiausias šios problemos sprendimo būdas yra susidariusį pridėtinių išlaidų skirtumą priskirti laikotarpio sąnaudoms. Kitaip tariant šios viršytos arba nepanaudotos pridėtinės išlaidos bus įtraukiamos į pelno (nuostolio) ataskaitą ir įtakos to laikotarpio, kuriame jis susidarė finansinius rezultatus.

### 3. Išlaidų paskirstymas kompleksiniams produktams

#### 3.1 Kompleksinės gamybos esmė

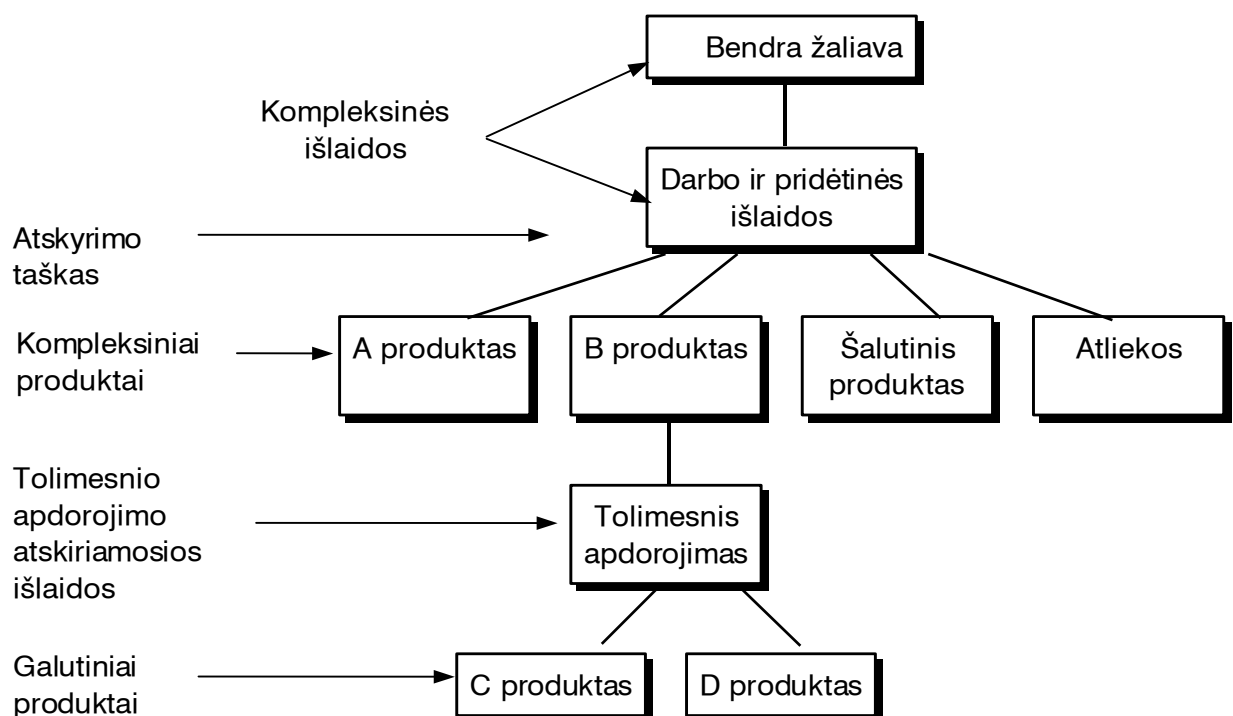
Praktikoje sutinkama nemažai gamybinės veiklos rūšių, kai gaminant vieną produktą neišvengiamai pagaminama vienas ar daugiau kitų produktų. Pavyzdžiui, išgaunant anglį, kartu gaunamas ir koksas, dujos bei kiti gaminiai. Anglis, dujos, koksas – tai kompleksiniai produktai.

Lietuvoje yra nemažai įmonių, gaminančių kompleksinius produktus. Tai mėsos, pieno, naftos perdirbimo ir daugelis kitų įmonių.

Kompleksinės išlaidos susidaro gamybos proceso metu iki kompleksinių produktų atskyrimo taško. Pavyzdžiui, kompleksinės išlaidos – tai visos darbo, medžiagų ir pridėtinės išlaidos apdorojant skerdieną iki momento, kai ji bus padalyta į įvairias kategorijas (odą, kaulus, riebalus, faršą ir pan.). Šios išlaidos dar vadinamos bendromis išlaidomis.

Po atskyrimo taško susidaranti išlaidos, susijusios su atskirų produktais tolimesniu apdirbimu, vadinamos apdorojimo arba atskiriamosiomis išlaidomis.

Kalkuliuojant kompleksinių produktų išlaidas ir pajamas, svarbu atskirti pagrindinius ir šalutinius produktus bei atliekas. Visi kompleksiniai produktai turi santykinai aukštą komercinę vertę ir iki atskyrimo taško netraktuojami atskirai. Jeigu vieno gamybos proceso metu gaunami keli produktai ir tik vienas iš jų turi santykinai aukštą komercinę vertę, tai tas produktas vadinamas pagrindiniu produktu. Šalutinis produktas yra toks, kurio komercinė vertė maža, palyginus su pagrindinio produkto verte. Pavyzdžiui, medienos pramonėje gaminami sienojai yra pagrindinis produktas, o pjuvenos – šalutinis. Atliekos turi minimalią (dažniausiai lygią nuliui) vertę, palyginus su pagrindinio ar šalutinio produkto verte.



3 paveikslas  
**Kompleksinė gamyba**



### 3.2 Išlaidų paskirstymo kompleksiniams gaminiams metodika

Kompleksinės išlaidos paskirstomos atskiriems gaminiams naudojantis tam tikrais metodais, kaip pavyzdžiui natūriniu, rinkos vertės atskyrimo taške ar gryniosios realizuojamos vertės atskyrimo taške metodais. Pasinaudodami pavyzdžiu trumpai aptarsime kiekvieną iš jų.

Įmonė X gamina du kompleksinius produktus A ir B. Turima tokia informacija apie pagamintą šių gaminių kiekį ir patirtas išlaidas:

	Gaminys A	Gaminys B	Iš viso
Kompleksinės išlaidos Lt			40 000
Pagaminta vnt.	7500	2500	10 000

Reikia, pasinaudojant natūriniu metodu paskirstyti kompleksines išlaidas A ir B gaminiams.

Taikant **natūrinį** metodą, išlaidos paskirstomos proporcingai apimčiai. Šio metodo taikymas remiasi prielaida, kad kiekvieno gaminio vienetui bendrų išlaidų tenka vienodai.

Paskirstysime X įmonės kompleksines išlaidas A ir B gaminiams.

*1 žingsnis.* Apskaičiuosime kiekvieno produkto dalį bendrame gaminių kiekyje:

A gaminys  $7500 \text{ vnt.} / 10000 \text{ vnt.} = 75\%$

B gaminys  $2500 \text{ vnt.} / 10000 \text{ vnt.} = 25\%$

*2 žingsnis.* Paskirstysime kompleksines išlaidas pasinaudodami apskaičiuotomis proporcijomis.

A gaminiui  $40000 \text{ Lt} \times 75\% = 30000 \text{ Lt}$ ;

B gaminiui  $40000 \text{ Lt} \times 25\% = 10000 \text{ Lt}$ .

Tačiau šis metodas tinka tik tuomet, kai kompleksinių produktų rinkos kainos yra vienodos. Jeigu rinkos kainos skiriasi, natūrinis metodas nerekomenduotinas, nes tokiu atveju gali būti neteisingai apskaičiuotas pelnas. Be to natūrinio metodo trūkumas yra tas, kad kompleksiniai gaminiai turi būti matuojami tuo pačiu matu. Kadangi jie matuojami tik natūriniais matais, tai problema iškyla tik tada, kai bendrą bazę reikia surasti kieto, skysto ar dujinio pavidalo produktams. Pavyzdžiui, atskirų produktų kiekius, gautus iš tonos anglies įvertinti vienu fiziniu matu galima tik teoriškai.

Didžiausias natūrinio metodo privalumas yra paprastumas, tačiau jis užgožiamas kai kurių trūkumų.

**Rinkos vertės atskyrimo taške metodas.** Šiuo metodu paskirstant bendras išlaidas, paskirstymo bazė yra kiekvieno produkto atitinkama rinkos vertė kompleksinių produktų atskyrimo taške.

Įmonėje X atskyrimo taške gaminio A kaina yra 2 Lt, o gaminio B – 4 Lt. Paskirstysime įmonės kompleksines išlaidas A ir B gaminiams pasinaudodami rinkos vertės atskyrimo taške metodu.

*1 žingsnis.* Apskaičiuosime A ir B gaminių rinkos vertę atskyrimo taške.

A gaminio rinkos vertė atskyrimo taške  $= 2 \text{ Lt} \times 7500 \text{ vnt.} = 15000 \text{ Lt}$ ;

B gaminio rinkos vertė atskyrimo taške  $= 4 \text{ Lt} \times 2500 \text{ vnt.} = 10000 \text{ Lt}$ .

*2 žingsnis.* Apskaičiuosime kiekvieno gaminio rinkos vertės dalį bendrame rinkos vertės dydyje.

A gaminys  $15000 \text{ Lt} / 25000 \text{ Lt} = 60\%$ ;  
 B gaminys  $10000 \text{ Lt} / 25000 \text{ Lt} = 40\%$ .

3 žingsnis. Paskirstysime kompleksines išlaidas pasinaudodami apskaičiuota proporcija.

A gaminys  $40000 \text{ Lt} \times 60\% = 24000 \text{ Lt}$ ;  
 B gaminys  $40000 \text{ Lt} \times 40\% = 16000 \text{ Lt}$ .

Reikia atkreipti dėmesį, kad skaičiavimuose naudojama rinkos vertė yra ne faktinės pardavimo pajamos, bet visos pagamintos produkcijos pardavimų suma.

Rinkos vertės atskyrimo taške metodas yra nesudėtingas ir neturi trūkumų, būdingų kiekybiniam fizinių matų metodui. Išlaidų paskirstymo bazė (rinkos vertė) išreiškiama vienu matu – litais. Be to, duomenys apie pardavimus nuolat fiksuojami apskaitoje. Dažnai minimas dar vienas metodo privalumas: bendros išlaidos paskirstomos remiantis atskirų produktų galimybe uždirbti pajamas.

Deja, ir šis metodas neišvengia kritikos. Neigiamai vertinama prielaida, kad pardavimų pajamos apsprendžia daromas išlaidas. Pavyzdžiui, nepelningam produktui su mažomis pardavimų pajamomis teks nedidelė bendrų išlaidų dalis. Taip sukurama iliuzija, kad produktas uždirba pelną. Todėl šis metodas netinka, kai išlaidų kalkuliavimu norima pagrįsti vadovų sprendimus.

Iki šiol rėmėmės prielaida, kad produkcija parduodama atskyrimo taške ir papildomų išlaidų nepatiriama. Tačiau praktikoje kompleksiniai produktai po atskyrimo taško dažniausiai apdorojami toliau. Taigi produktų rinkos kainos tuo momentu gali neegzistuoti. Be abejo, vadovai gali nuspręsti po atskyrimo taško toliau apdoroti produktus, nors ir egzistuantų kompleksinių produktų rinka. Šiais atvejais išlaidų paskirstymui geriau tinka **grynosios realizuojamos vertės metodas**.

Grynoji realizuojama vertė atskyrimo taške apskaičiuojama, iš laukiamų galutinių pardavimų vertės atėmus laukiamas tolimesnio apdorojimo išlaidas. Tuomet grynoji realizuojama vertė taikoma paskirstant bendrąsias išlaidas tarp kompleksinių produktų. Reikia atkreipti dėmesį, kad skaičiavimuose naudojami tam tikro laikotarpio visos produkcijos laukiami galutiniai pardavimai, o ne faktinė pardavimų suma. Grynoji realizuojama vertė atspindi spėjamą rinkos vertę atskyrimo momentu.

Tarkime X įmonė nutarė toliau apdoroti savo A ir B gaminius ir parduoti jau apdorotą gatavą A<sub>1</sub> gaminį už 5 Lt, o B<sub>1</sub> gaminį už 9 Lt. Tiek A, tiek B gaminio apdorojimo išlaidos sudarys po 15000 Lt.

Grynoji realizuojamoji vertė = Galutinio produkto pardavimo vertė – Apdorojimo išlaidos

Grynoji realizuojamoji A<sub>1</sub> gaminio vertė =  $(5 \text{ Lt} \times 7500 \text{ vnt.}) - 15000 \text{ Lt} = 22500 \text{ Lt}$ ;  
 Grynoji realizuojamoji B<sub>1</sub> gaminio vertė =  $(9 \text{ Lt} \times 2500 \text{ vnt.}) - 15000 \text{ Lt} = 7500 \text{ Lt}$ .

Būtent šias 22500 Lt ir 7500 Lt vertes naudosime skirstydami kompleksines išlaidas.

	Gaminys A <sub>1</sub>	Gaminys B <sub>1</sub>	Iš viso
Grynoji realizuojama vertė atskyrimo taške Lt	22 500	7 500	30 000
Grynosios realizuojamos vertės lyginamoji dalis	$22500/30000 = 75\%$	$7500/30000 = 25\%$	100
Kompleksinių išlaidų paskirstymas Lt	30 000 ( $75\% \times 40\,000$ )	10 000 ( $25\% \times 40\,000$ )	40 000

Nagrinėjant šį metodą, būtina atkreipti dėmesį į vieną aplinkybę. Norint nustatyti grynąją realizuojamą vertę atskyrimo taške, reikia turėti informacijos apie būsimą apdorojimo procesą. Grynosios realizuojamos vertės metodas yra aiškus, kai tėra vienas atskyrimo taškas. Be to, įmonės gali dažnai kaitalioti tolimesnį apdorojimo procesą, siekdamos išnaudoti atskirų produktų pardavimų kainų ar apdorojimo išlaidų svyravimus. Kiekvienas toks pokytis reikš bendrų išlaidų paskirstymo proporcijų pasikeitimą. Todėl praktikoje taikant šį metodą, ataskaitinio periodo pradžioje nustatoma standartinė gamybos etapų seka.

Įvairiose pramonės šakose taikytini skirtingi bendrų išlaidų paskirstymo kompleksiniams produktams metodai. Be to bendrų išlaidų paskirstymo metodų teisingumą galima suprasti skirtingai priklausomai nuo savų interesų. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojai gali būti palankesni vienam metodui, o mokesčių inspekcija – kitam.

Šalutiniai produktai atsiranda, gaminant pagrindinį produktą ir turi labai mažą vertę. Kadangi šalutiniai produktai įmonei neturi strateginės reikšmės, siūloma bendrų išlaidų šiems produktams iš viso nepriskirti. Bet kokios išlaidos, atsirandančios po atskyrimo taško toliau apdorojant šalutinius produktus, gali būti priskirtos tiems produktams, kadangi šiuo atveju jos bus tiesioginės.

Siūlomi du šalutinių produktų apskaitos būdai:

1. Šalutiniai produktai įvertinami grynąją realizuojama verte, ir ši suma atimama iš bendrų išlaidų. Grynoji realizuojama vertė apskaičiuojama taip:

$$\text{Grynoji realizuojama vertė} = \text{Šalutinių produktų rinkos vertė} - \text{Tolimesnio apdorojimo išlaidos} - \text{Marketingo ir administracinės išlaidos}$$

2. Šalutiniams produktams priskiriama nulinė vertė. Parduodant, šalutinių produktų grynoji realizuojama vertė parodoma kaip kitos pajamos.

### 3.3 Kompleksinės gamybos problema: parduoti ar toliau apdoroti

Dažnai vadovams tenka nuspręsti, ar po kompleksinių produktų atskyrimo taško juos iš karto parduoti, ar apdoroti toliau. Pavyzdžiui, mėsos apdorojimo įmonė turi nuspręsti, ar pardavinėti žalią mėsą, ar toliau ją rūkyti, konservuoti ir pan. Benzino gamintojai nuolat ieško pelningiausio produktų rinkinio. Apdorojant naftą, būtinai gaunami visi produktai nors gamintojai gali norėti tik vieno iš jų. Įmonės vadovai turi nuspręsti, kaip suderinti apdorojimo procesus, kad būtų pagaminti pelningiausi benzino, tepalų, žibalo ir kitų naftos produktų kiekiai.

Tokiems sprendimams priimti anksčiau aptarti bendrų išlaidų paskirstymo kompleksiniams produktams metodai netinka. Šiuo atveju reikia palyginti laukiamą pajamų ir išlaidų išaugimą, susidarantį ir toliau apdorojant atskirus produktus.

Pasinaudodami pavyzdžiu panagrinėkime sprendimo –parduoti ar apdoroti toliau – priėmimo procesą.

Tarkime, kad chemijos įmonė vieno technologinio proceso metu pagamina dviejų rūšių produktus: 50 gramų A produkto ir 150 gramų B produkto. Atskyrimo taške A produkto rinkos kaina yra 6 Lt už gramą, o B produkto – 4 Lt už gramą. Iki atskyrimo taško buvo patirta 880 Lt bendrų išlaidų. Vadovas nusprendė toliau apdoroti 150 gramų B produkto ir pagaminti 100 gramų C produkto. Papildomos B produkto pavertimo C produktu išlaidos sudarytų 160 Lt, o C produkto pardavimo kaina būtų 8 Lt už gramą.

Norint nuspręsti, ar verta toliau apdoroti B produktą ir pagaminti produktą C, reikia palyginti numatomą pajamų ir išlaidų išaugimą:

Pajamų išaugimas, gaminant C produktą (100g x 8 Lt) – (150g x 4 Lt)	200 Lt
Išlaidų išaugimas, gaminant C produktą	<u>160 Lt</u>
Veiklos pelno išaugimas, gaminant C produktą	<u>40 Lt</u>

Lentelėje parodytas abiejų alternatyvų pelno apskaičiavimas:

	1 alternatyva Parduodami A ir B produktai	2 alternatyva Parduodami A ir C produktai	Išaugimas
Bendros pajamos Lt	$300 + 600 = 900$	$300 + 800 = 1\,100$	200
Bendros išlaidos Lt	880	$880 + 160 = 1\,040$	160
Veiklos pelnas Lt	20	60	40

Akivaizdu, kad įmonei naudingesnė antroji alternatyva. Perdirbant B produktą į produktą C, bus gaunamas 40 Lt didesnis veiklos pelnas.

Kompleksinius produktus apdoroti pelninga tol, kol pajamų išaugimas viršija išlaidų prieaugį. Tai pagrindinė taisyklė.

Prisiminkime mūsų nagrinėtą X įmonę ir nuspręskime, ar tikslinga toliau apdoroti A ir B gaminius, ar pelningiau juos parduoti atskyrimo taške.

Pajamų išaugimas gaminant A <sub>1</sub> produktą (5Lt x 7500 vnt.) – (2 Lt x 7500 vnt.)	22500
Išlaidų išaugimas gaminant A <sub>1</sub> produktą	<u>15000</u>
Veiklos pelno išaugimas	<u>7500 Lt</u>

Pajamų išaugimas gaminant B <sub>1</sub> produktą (9 Lt x 2500 vnt.) – (4 Lt x 2500 vnt.)	12500
Išlaidų išaugimas gaminant B <sub>1</sub> produktą	<u>15000</u>
Veiklos nuostolis	<u>(2500) Lt</u>

Kaip matome, A gaminį tikslinga apdirbti ir tik tuomet parduoti, kai tuo tarpu B gaminį tikslingiau parduoti atskyrimo taške.

## Apibendrinantys uždaviniai

### 1 uždavinys.

Kompanija X turi du paslaugų padalinius (gamybos priežiūros ir remonto) ir du gamybinius padalinius (mašinų ir surinkimo). Kompanija naudoja tiesioginį pridėtinių išlaidų paskirstymo metodą. Gamybos priežiūros padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymo bazė yra bendras dirbtų valandų skaičius, o remonto padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymo bazė yra plotas kv. m.

Turima tokia informacija apie birželio mėn. patirtas pridėtines išlaidas (litas):

	<u>Paslaugų</u> Gamybos priežiūros	<u>padaliniai</u> Remonto	<u>Gamybiniai</u> Mašinų	<u>padaliniai</u> Surinkimo
Padalinio pridėtinės išlaidos Lt	12 000	10 000	800 000	600 000
Bendras dirbtų valandų skaičius	1 000	2 220	8 000	12 000
Plotas kv.m.	800	1 000	3 000	1 000

Tarkime, kad aptarnaujantys padaliniai paslaugų vienas kitam neteikia.

**Reikia:** Remiantis šia informacija paskirstyti paslaugų skyrių pridėtines išlaidas gamybiniams skyriams.

### Sprendimas.

*1 etapas. Pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp gamybos ir paslaugų išlaidų centrų.*

Šį etapą praleidžiame, nes sąlygoje pridėtinės išlaidos nėra išskirtos į atskiras rūšis, o tik nurodyta absoliuti pridėtinių išlaidų suma, patirta kiekviename padalinyje.

2 etapas. Paslaugų išlaidų centrų pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniams išlaidų centrams.

Kadangi įmonė turi du gamybinius skyrius, todėl tiek gamybos priežiūros, tiek remonto padalinių pridėtinės išlaidos turi būti proporcingai paskirstytos pasirinktai bazei.

Gamybos priežiūros padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymas.

1. Paskirstymo bazė – bendras dirbtų valandų skaičius. Iš viso mašinų ir surinkimo skyriuose buvo atidirbta  $8000 + 12000 = 20000$  val.

2. Mašinų padaliniui priskirta gamybos priežiūros padalinio pridėtinių išlaidų dalis:

$$8000 \text{ val.} / 20000 \text{ val.} = 40\% \times 12000 \text{ Lt} = 48000 \text{ Lt.}$$

Surinkimo padaliniui priskirta gamybos priežiūros padalinio pridėtinių išlaidų dalis:

$$12000 \text{ val.} / 20000 \text{ val.} = 60\% \times 12000 \text{ Lt} = 7200 \text{ Lt.}$$

Remonto padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymas.

1. Paskirstymo bazė – plotas kv. m. Iš viso mašinų ir surinkimo padalinių bendras plotas yra  $3000 + 1000 = 4000$  kv. m.

2. Mašinų padaliniui priskirta remonto padalinio pridėtinių išlaidų dalis:

1000kv. m./4000kv.m. = 75% x 10000 Lt = 7500 Lt.

Surinkimo padaliniui priskirta remonto padalinio pridėtinių išlaidų dalis:

1000 kv. m./ 4000 kv. m. = 25% x 10000 Lt = 2500 Lt.

### Pridėtinių išlaidų paskirstymo lentelė (litas)

	Paslaugų Gam. prieš.	padaliniai Remonto	Gamybiniai Mašinų	padaliniai Surinkimo	Iš viso
Pridėtinės padalinio išlaidos	12 000	10 000	800 000	600 000	1 422 000
Paskirstytos gamybos priežiūros padalinio išlaidos	(12 000)		4 800	7 200	
Paskirstytos remonto padalinio išlaidos		(10 000)	7 500	2 500	
Iš viso gamyb. padaliniams priskirta pridėtinių išlaidų			<b>812 300</b>	<b>609 700</b>	<b>1 422 000</b>

## 2 uždavinys

Įmonėje yra 3 gamybiniai padaliniai (du mašinų ir vienas surinkimo) ir du paslaugų padaliniai (remonto ir sandėliavimo). Yra žinomas toks pridėtinių išlaidų, patirtų toje įmonėje per ataskaitinį laikotarpį, pasiskirstymas (litas).

Netiesioginio darbo išlaidos	
Mašinų padalinys X	100 000
Mašinų padalinys Y	99 500
Surinkimo padalinys	92 500
Sandėliavimo padalinys	10 000
Remonto padalinys	60 000
Iš viso	362 000

Netiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidos	
Mašinų padalinys X	100 000
Mašinų padalinys Y	100 000
Surinkimo padalinys	40 000
Sandėliavimo padalinys	4 000
Remonto padalinys	9 000
Iš viso	253 000

Komunaliniai patarnavimai	50 000
Įmonės patalpų nuoma	100 000
Įrengimų draudimas	15 000
Įrengimų nusidėvėjimas	150 000
Pastatų draudimas	25 000
Valdymo personalo atlyginimai	80 000
Iš viso pridėtinių išlaidų	<b>1 035 000</b>

Taip pat turima tokia informacija:

Padalinys	Balansinė įrengimų vertė	Užimamas plotas kv. m.	Darbuotojų skaičius	Tiesioginio darbo valandos	Įrengimų valandos
Mašinų X	800 000	10 000	30	200 000	100 000
Mašinų Y	500 000	5 000	20	150 000	50 000
Surinkimo	100 000	15 000	30	200 000	
Sandėliavimo	50 000	15 000	10		
Remonto	50 000	5 000	10		
<b>Iš viso</b>	<b>1 500 000</b>	<b>50 000</b>	<b>100</b>		

Be to yra žinoma, kad remonto padalinio dirbantieji mašinų padalinyje X dirbo 12000 valandų, mašinų padalinyje Y – 8000 val, o surinkimo padalinyje – 5000 val.

Iš sandėliavimo padalinio į mašinų padalinį X buvo išduota medžiagų už 400000 Lt, į mašinų padalinį Y už - 300000 Lt, o į surinkimo padalinį – už 100000 Lt.

**Reikia:** Paskirstyti paslaugų padalinių pridėtines išlaidas gamybiniais padaliniais, apskaičiuoti pridėtinių išlaidų norminius koeficientus ir paruošti pridėtinių išlaidų paskirstymo analizės lapą.

### Sprendimas:

*1 etapas. Pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp gamybos ir paslaugų išlaidų centrų.*

Įmonėje netiesioginio darbo ir netiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidos priskiriamos tiems išlaidų centrams, kuriuose jos faktiškai yra patiriamos.

Komunalinių patarnavimų, patalpų nuomos ir pastatų draudimo išlaidų paskirstymo bazė yra užimamas plotas.

Įrengimų draudimo ir nusidėvėjimo išlaidų paskirstymo bazė yra balansinė įrengimų vertė.

Šių išlaidų paskirstymas tarp gamybinių ir aptarnaujančių padalinių parodytas pridėtinių išlaidų paskirstymo analizės lapo pirmoje dalyje.

*2 etapas. Paslaugų išlaidų centrų pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniais išlaidų centrams.*

Kadangi nenurodyta, kad įmonės aptarnaujantys padaliniai teikia paslaugas vienas kitam, naudosime tiesioginį pridėtinių išlaidų paskirstymo metodą. Paslaugų išlaidų centrų pridėtinės išlaidas gamybos padaliniais bus paskirstomos proporcingai pagal suteiktą naudą. Remonto padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymo yra dirbtos valandos, o sandėliavimo padalinio – išduotų medžiagų vertė.

Paslaugų padalinių pridėtinių išlaidų priskyrimas gamybiniais padaliniais parodytas pridėtinių išlaidų paskirstymo analizės lapo antroje dalyje.

*3 etapas. Pridėtinių išlaidų norminių koeficientų nustatymas.*

Mašinų padaliniuose X ir Y pridėtinių išlaidų norminiai koeficientai nustatomi pagal formulę:

$$\text{Pridėtinių išlaidų norminiai koef.} = \text{Pridėtinės išlaidos} / \text{Įrengimų valandos}$$

Surinkimo padalinyje norminis koeficientas nustatomas pagal formulę:

$$\text{Pridėtinių išlaidų norminis koef.} = \text{Pridėtinės išlaidos} / \text{Tiesioginio darbo valandos}$$

Pridėtinių išlaidų norminių koeficientų apskaičiavimas nurodytas pridėtinių išlaidų analizės lapo trečiojoje dalyje.

### Pridėtinių išlaidų analizės lapas

Pridėtinių išlaidų paskirstymas tarp išlaidų centrų							
Pridėtinės išlaidos	Paskirstymo bazė	Iš viso prid. išl. Lt	Mašinų X	Gamybiniai Mašinų Y	padaliniai Surinkimo	Paslaugų Sandėliavimo	padaliniai Remonto
1	2	3	4	5	6	7	8
Netiesioginis darbas	Faktiškai apskaičiuota	362 000	100 000	99 500	92 500	10 000	60 000
Netiesiogin. medžiagos	Faktiškai apskaičiuota	253 000	100 000	100 000	40 000	4 000	9 000
Komunalin. patarnavimai	Plotas	50 000	10 000	5 000	15 000	15 000	5 000
Patalpų nuoma	Plotas	100 000	20 000	10 000	30 000	30 000	10 000
Įrengimų draudimas	Įr. balansinė vertė	15 000	8 000	5 000	1 000	500	500
Įrengimų nusidėv.	Įr. balansinė vertė	150 000	80 000	50 000	10 000	5 000	5 000
Pastatų draudimas	Plotas	25 000	5 000	2 500	7 500	7 500	2 500
Valdymo darbuot. atl.	Darbuotojų skaičius	80 000	24 000	16 000	24 000	8 000	8 000
<b>(1)</b>		<b>1 035 000</b>	<b>347 000</b>	<b>288 000</b>	<b>220 000</b>	<b>80 000</b>	<b>100 000</b>
Pridėtinių išlaidų perskirstymas tarp paslaugų ir gamybinių išlaidų centrų							
Padalinys	2	3	4	5	6	7	8
Sandėliavim.	Medžiagų išduotų g-bai vertė		40 000	30 000	10 000	(80 000)	
Remonto	Dirbtų val. skaičius		48 000	32 000	20 000		(100 000)
<b>(2)</b>		<b>1 035 000</b>	<b>435 000</b>	<b>350 000</b>	<b>250 000</b>		
Pridėtinių išlaidų norminių koeficientų nustatymas							
			4	5	6		
Įrengimų arba tiesioginio darbo val. skaičius			100 000	350 000	250 000		
Norminis pridė. išl. koeficientas, kai paskirstymo bazė įrengimų val			<b>4,35 Lt</b>	<b>7,00 Lt</b>			
Norminis prid. išl. koeficientas, kai paskirstymo bazė ties. darbo valandos					<b>1,25 Lt</b>		

### 3 uždavinys

Kompleksinės gamybos metu yra pagaminami 3 produktai: A, B ir C. Kompleksinės šių gaminių gamybos išlaidos sudaro 200000 Lt per ataskaitinį laikotarpį. Esant tokioms išlaidoms A gaminio pagaminama 6000 litrų, B – 10000 litrų, o C – 20000 tonų.

Pasibaigus gamybos procesui kiekvienas produktas gali būti parduotas už tokią kainą:

Rinkos vertė atskyrimo taške

A produktas	10 Lt/l
B produktas	4 Lt/l
C produktas	10 Lt/t.



Jeigu produktai būtų apdorojami toliau, kiekvieno produkto apdorojimo išlaidos ir galutinė pardavimo kaina būtų atitinkamai:

	Apdorojimo išlaidos	Galutinė pardavimo kaina
A produktas	14 Lt/l	20 Lt/l
B produktas	2 Lt/l	8 Lt/l

**Reikia:**

1. Paskirstyti kompleksines išlaidas A, B ir C gaminiams.
2. Nuspręsti, kurį iš trijų produktų tikslinga apdoroti toliau.

**Sprendimas:**

1. Kadangi nenurodyta kokią kompleksinių išlaidų paskirstymo metodą naudoja įmonė, tai iš pateiktų duomenų galima spręsti, kad tinkamiausias yra rinkos vertės atskyrimo taške metodas.

Produktas	Rinkos vertė atskyrimo taške Lt	Produkto rinkos vertės dalis bendrame rinkos vertės dydyje %	Kompleksinių išlaidų paskirstymas Lt
A	60 000	20	40 000
B	40 000	13,33	26 660
C	200 000	66,67	133 340
	<b>300 000</b>	<b>100</b>	<b>200 000</b>

2. Norint nustatyti, ar naudingiau parduoti produktą atskyrimo taške ar jį toliau apdoroti, reikia palyginti jų pajamų ir išlaidų išaugimą:

	A Lt/l	B Lt/l	C Lt/t
Pajamų išaugimas	10 (20 – 10)	4 (8 – 4)	6 (16 – 10)
Išlaidų išaugimas	<u>14</u>	<u>2</u>	<u>6</u>
Veiklos rezultatas	<b>(4)</b>	<b>2</b>	<b>-</b>

B gaminį naudinga toliau apdoroti, A gaminys turėtų būti parduodamas atskyrimo taške, C gaminio pelningumas nepasikeis

## Uždaviniai savarankiškam sprendimui

### 1 uždavinys.

UAB “Urtė” siuva kuprines, palapines ir miegmaišius. Kiekvienas iš šių gaminių siuvas atskirame padalinyje. Bendrovė taip pat turi du aptarnaujančius išlaidų centrus: tai aprūpinimo padalinys, kuris užsiima tiesioginių ir netiesioginių žaliavų tiekimu ir inžinierinis padalinys, kuris atlieka technologinius tiriamuosius, o taip pat kokybės kontrolės darbus.

Didžiąją dalį šios įmonės pridėtinių išlaidų sudaro nuomos, elektros energijos, netiesioginio darbo, žaliavų sandėliavimo ir transportavimo išlaidos. Nuomos išlaidų paskirstymo bazė yra užimamas plotas kv. m., šildymo išlaidų paskirstymo bazė – užimama erdvė kub. m. Elektros energijos sunaudojimo išlaidos apskaičiuojamos pagal skaitliuko parodymus (t.y. kiekvienam išlaidų centrui priskiriama faktiška sunaudotos elektros energijos išlaidų suma). Netiesioginio darbo išlaidos ir transportavimo – sandėliavimo išlaidos priskiriamos tam išlaidų centrui, kuriame jos buvo patirtos. Aptarnaujančių padalinių pridėtinės išlaidos priskiriamos gamybiniais padaliniais pasinaudojant dirbtų tiesioginio darbo valandų paskirstymo baze. Įmonėje taikomas tiesioginis pridėtinių išlaidų paskirstymo metodas..

Įmonė pateikė tokius gegužės mėnesio duomenis.

	Kuprinių cechas	Palapinių cechas	Miegmaišių cechas	Aprūpinimo padalinys	Inžinierinis padalinys
Užimamas plotas kv. m.	80	110	100	45	65
Užimama erdvė kub. m.	720	990	900	360	520
El. energijos išlaidos Lt	250	200	150	75	25
Netiesioginio darbo išlaidos Lt	700	700	750	1 600	3 200
Sandėliavimo išlaidos Lt	125	75	100	225	375
Dirbtos ties. darbo val.	660	850	990		

Nuomos išlaidos bendrai visiems padaliniais sudarė 1800 Lt, o šildymo – 350 Lt.

**Reikia:** Apskaičiuoti kiekvieno gaminio pridėtinių išlaidų koeficientus.

### 2 uždavinys.

Kompanija “Informa” dirba informacijos paieškos srityje. Kompanijoje yra du gamybiniai išlaidų centrai: tai informacijos paieškos padalinys ir duomenų sisteminimo padalinys. Aptarnaujantiems padaliniais yra priskiriami informacijos apdorojimo skyrius ir biblioteka. Kompanija naudoja užsakyminių išlaidų kalkuliavimo metodą.

Informacijos apdorojimo padalinio ir bibliotekos išlaidos priskiriamos ne konkrečiai kiekvienam užsakymui pagal faktišką patirtų išlaidų dydį, o gamybiniais padaliniais. Tai yra kiekvieno mėnesio pabaigoje aptarnaujančių padalinių išlaidos paskirstomos informacijos paieškos ir duomenų sisteminimo padaliniais pagal pasirinktą pridėtinių išlaidų paskirstymo bazę. Kompanijoje “Informa” paskirstymo baze buvo pasirinktos tiesioginio darbo valandos atidirbtos kiekviename padalinyje pagal užsakymus. Vėliau pridėtinių išlaidų suma paskirstoma užsakymams pagal tą pačią prie projekto dirbtų tiesioginio darbo valandų bazę.

Didžiausią pridėtinių išlaidų dalį kompanijoje sudaro nuomos, komunalinių paslaugų ir netiesioginio darbo išlaidos. Nuomos ir komunalinių paslaugų išlaidos paskirstomos visiems keturiems padaliniais pagal jų užimamą plotą. Netiesioginio darbo išlaidos yra kaupiamos ir apskaičiuojamos konkrečiai tame padalinyje, kuriame jos buvo patirtos. Informacijos paieškos

ir duomenų sisteminimo padalinių plotas yra po 40 kv.m., informacijos apdorojimo padalinio plotas yra 15 kv.m., o bibliotekis 65 kv. m.

Spalio mėnesį kompanija patyrė tokias išlaidas:

1. Tiesioginio darbo išlaidos patirtos informacijos paieškos padalinyje prie projekto:
  - A – 880 Lt (atidirbta 80 tiesioginio darbo valandų);
  - B – 275 Lt (25 ties. d. val.);
  - C – 1760 Lt (160 ties. d. val.).
2. Tiesioginio darbo išlaidos patirtos duomenų sisteminimo padalinyje prie projekto:
  - A – 220 Lt ( 20 ties. d. val.);
  - B – 110 Lt (10 ties. d. val.);
  - C – 550 Lt (50 ties. d. val.).
3. Nuomos mokesčio išlaidos spalio mėn. sudarė 950 Lt.
4. Netiesioginio darbo išlaidos patirtos informacijos apdorojimo padalinyje sudarė 5000 Lt.
5. Netiesioginio darbo išlaidos patirtos bibliotekos skyriuje sudarė 2125 Lt.
6. Netiesioginio darbo išlaidos patirtos informacijos paieškos skyriuje sudarė 550 Lt.
7. Komunalinių paslaugų išlaidos sudarė 700 Lt per mėnesį.
8. Kitos informacijos apdorojimo padalinio pridėtinės išlaidos sudarė 1400 Lt.
9. Kitos bibliotekos pridėtinės išlaidos sudarė 180 Lt.

#### **Reikia:**

1. Nustatyti kiekvienam užsakymui atlikti patirtas tiesiogines išlaidas.
2. Apskaičiuoti kiekvieno padalinio pridėtinės išlaidas ir paskirstyti aptarnaujančių padalinių išlaidų centrų pridėtinės išlaidas gamybiniais išlaidų centrams.
3. Apskaičiuoti pridėtinių išlaidų normatyvinius koeficientus ir paskirstyti gamybinių padalinių pridėtinės išlaidas kiekvienam projektui.
4. Apskaičiuoti kiekvieno projekto savikainą.

### **3 uždavinys**

UAB “Verdena” pagamintos produkcijos savikainos apskaičiavimui taiko užsakyminių išlaidų kalkuliavimo metodą. Bendrovės valdymo apskaitos specialistai prognozuoja ateinančių metų pridėtinės išlaidas ir veiklos lygį. Numatoma, kad 2001 m. įmonės pridėtinės išlaidos ir atidirbtos valandos bus tokios:

	A padalinys	B padalinys
Tiesioginio darbo valandos	100 000	20 000
Įrengimų valandos	10 000	80 000
Pridėtinės išlaidos Lt	400 000	144 000

Šioje įmonėje A padalinyje pridėtinių išlaidų paskirstymo bazė yra tiesioginio darbo valandos, o B padalinyje – įrengimų valandos.

Be to pagrindiniam įmonės užsakymui Nr. 152 atlikti numatoma patirti tokias tiesioginio darbo ir tiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidas:

	A padalinys	B padalinys
Tiesioginių medžiagų sunaudojimas Lt	100 000	40 000
Tiesioginio darbo išlaidos Lt	200 000	40 000
Tiesioginio darbo valandos	20 000	4 000
Įrengimų valandos	1 000	15 000

**Reikia:**

1. Apskaičiuoti iš anksto numatytų pridėtinių išlaidų koeficientą kiekviename padalinyje.
2. Apskaičiuoti bendras užsakymo Nr. 152 gamybos išlaidas ir vieno produkcijos vieneto gamybos išlaidas, jeigu pagal šį užsakymą planuojama pagaminti 100000 vnt. gaminių.

**4 uždavinys**

Įmonė „Arfa“ turi du gamybinius padalinius M ir A. Patirtos gamybos išlaidos 2000 m. yra tokios:

	M padalinys	A padalinys
Tiesioginių medžiagų sunaudojimas Lt	700 000	100 000
Tiesioginio darbo išlaidos Lt	200 000	800 000
Pridėtinės išlaidos	600 000	400 000

Užsakymui Nr.432 atlikti per 2000 m. buvo patirtos tokios tiesioginės išlaidos:

Tiesioginių medžiagų sunaudojimas Lt	25 000
Tiesioginio darbo išlaidos Lt	
M padalinyje	8 000
A padalinyje	<u>12 000</u>

Įmonėje „Arfa“ pridėtinių išlaidų priskyrimo užsakymui bazė yra tiesioginio darbo išlaidos.

**Reikia:** Apskaičiuoti užsakymo Nr. 432 savikainą.

**5 uždavinys**

Yra turima tokia informacija apie įmonę „Dainava“:

	<u>Paslaugų</u> A	<u>padaliniai</u> B	<u>Gamybiniai</u> 1	<u>padaliniai</u> 2
Padalinio pridėtinės išlaidos Lt	4 000	2 000	9 000	18 000
Bendras dirbtų valandų skaičius	1 000	2 500	4 500	3 000
Plotas kv. m.	100	600	800	200

Tarkime, kad paslaugų padaliniai teikia paslaugas vienas kitam. A padalinio pridėtinių išlaidų paskirstymo bazė yra užimamas plotas, o B padalinio – dirbtų valandų skaičius.

**Reikia:** Naudojantis tiesioginiu ir nuosekliauoju pridėtinių išlaidų paskirstymo metodais paskirstyti aptarnaujančių padalinių pridėtinės išlaidas gamybiniais padaliniais.

### 6 uždavinys

UAB “Riešutas” pateikė tokią informaciją:

	<u>Paslaugų</u> A	<u>padaliniai</u> B	<u>Gamybiniai</u> 1	<u>padaliniai</u> 2
Padalinio pridėtinės išlaidos Lt	20 000	30 000	100 000	120 000
A padalinio suteikta paslaugų dalis kitiems padaliniams	0%	20%	60%	20%
B padalinio suteikta paslaugų dalis kitiems padaliniams	0%	0%	50%	50%

Nurodyta A ir B padalinių suteikta paslaugų dalis pagrįsta atitinkama išlaidų paskirstymo baze.

**Reikia:**

1. Pasinaudojant tiesioginiu pridėtinių išlaidų paskirstymo metodu paskirstyti B paslaugų padalinio pridėtines išlaidas kitiems padaliniams.
2. Pasinaudojant nuosekliuoju metodu paskirstyti A padalinio pridėtines išlaidas kitiems padaliniams.

### 7 uždavinys

Kompanija “Diana” kompleksinės gamybos metu pagamino du gaminius A ir B. Bendros kompleksinės išlaidos sudarė 60000 Lt. A gaminio rinkos vertė atskyrimo taške sudarė 75000 Lt už 8000 vnt., o B gaminio – 25000 Lt už 2000 vnt.

**Reikia:**

1. Apskaičiuoti kaip bus paskirstytos kompleksinės išlaidos A ir B gaminiams, jeigu kompanija naudoja rinkos vertės atskyrimo taške kompleksinių išlaidų paskirstymo metodą.
2. Paskirstyti kompleksines išlaidas A ir B gaminiams, jeigu kompanija pasirinktų natūrinį išlaidų paskirstymo metodą.

### 8 uždavinys

Įmonė “Gerda” gamina du kompleksinius gaminius X ir Y. Bendros kompleksinės išlaidos sudarė 60000 Lt. Turima tokia informacija apie šių gaminių gamybą:

Gaminys	Pagaminta vnt.	Rinkos vertė atskyrimo taške Lt	Galutinė gaminio pardavimo vertė Lt	Apdorojimo išlaidos Lt
X	6 000	40 000	65 000	11 000
Y	4 000	10 000	45 000	9 000

**Reikia:** 1. Paskirstyti kompleksines išlaidas X ir Y gaminiams naudojantis trimis metodais (natūrinių matų, rinkos vertės atskyrimo taške ir grynosios realizuojamos vertės atskyrimo taške).

2. Nustatyti, kas yra naudingiau įmonei: parduoti gaminį X atskyrimo taške ar toliau jį apdirbti.

## 9 uždavinys

Mažos įmonės “Copymat” veikla – kopijavimas. Įmonė yra nedideliame studentų miestelyje, todėl darbų apimtis (užsakymų skaičius) keičiasi priklausomai nuo metų laiko. Įmonė dirba ir sekmadieniais pusę darbo dienos (4 val.). Paskutinį birželio sekmadienį įmonė padarė 1100 kopijų. Sekmadienį dirba tik vienas žmogus, kurio darbo užmokestis 6 Lt už valandą. Tiesioginės vienos kopijos išlaidos sudaro: popierius – 1,2 centus, kitos medžiagos ir elektros energijos išlaidos – 0,4 cento. Kitos išlaidos per metus sudaro:

Patalpų nuoma	1200
Įrengimų nuoma	600
Valdymo personalo atlyginimai	1400
Reklamos išlaidos	500
Kitos išlaidos	400

Per metus ši kompanija vidutiniškai padaro 3 mln. kopijų ir atidirba 7280 tiesioginio darbo valandų, apmokant po 6 Lt už valandą.

### Reikia:

1. Nustatyti bendrą kintamų išlaidų sumą, patirtą paskutinį birželio sekmadienį.
2. Pasiūlyti metodą, kuriuo remiantis būtų galima priskirti darbo ir pridėtinės išlaidas vienai kopijai.
3. Nustatyti pilną vienos kopijos, padarytos paskutinį birželio sekmadienį, savikainą.
4. Nustatyti vidutinę metinę vienos kopijos savikainą.
5. Vienos kopijos kaina – 5 centai. Apskaičiuoti ar apsimoka įmonei dirbti sekmadieniais, jeigu sąlygoje nurodyta situacija yra tipinė. Kopijavimo centras dirba 50 sekmadienių per metus.

## 10 uždavinys

Yra žinoma tokia informacija apie įmonės pridėtinės išlaidas, patirtas per ataskaitinį laikotarpį, ir šių išlaidų paskirstymo bazes bei veiklos lygį kiekviename padalinyje.

	Tekinimo	Gamybiniai Surinkimo	padaliniai Purškimo	Paslaugų Sandėliavimo	padaliniai Remonto	Iš viso
Darbuotojų skaičius	30	75	25	6	14	150
Dirbtos ties. darbo val.	1 510	3 320	950	252	595	6 627
Įreng. balansinė vertė Lt	225 000	75 000	45 000	17 000	85 000	447 000
Plotas m <sup>2</sup>	7 500	10 000	3 500	500	1 000	22 500
Žaliavų pareikalavimų kiekis	1 400	300	250		550	2 500
Kilovatvalandės (tūkst.)	300	70	50	10	170	600
Įrengimų valandos	8 400	1 100	300			9 800

Per laikotarpį faktiškai apskaičiuotos pridėtinės išlaidos kiekviename padalinyje buvo (litas):

Netiesiog. medžiagų sunaud.	2 500	1 000	1 500	300	1 700	7 000
Netiesiog. darbo išlaidos	5 250	2 500	2 250	4 250	11 750	26 000
Remonto darbų išlaidos	18 500	7 500	4 500			30 500

Bendrai visuose padaliniuose patirtos pridėtinės išlaidos buvo (litas):

Įrengimų draudimas	2 100
Elektros energijos sunaudojimas	4 500
Komunaliniai patarnavimai	2 000

Patalpų nuoma	1 800
Įrengimų nusidėvėjimas	8 400
Įrengimų priežiūra	17 500
Nemokami priešpiečiai visiems darb.	4 250

**Reikia:** Paruošti pridėtinių išlaidų paskirstymo analizės lapą ir apskaičiuoti kiekvieno gamybinio padalinio pridėtinių išlaidų norminius koeficientus. (Sandėliavimo padalinio paskirstymo bazė yra žaliavų pareikalavimų skaičius, remonto padalinio – įrengimų balansinė vertė; surinkimo ir purškimo padaliniuose darbai atliekami rankiniu būdu, o tekinimo padalinyje gamyba automatizuota).

## Literatūros sąrašas

1. Černius G. Buhalterinė apskaita. – Pačiolis, 1996 m..
2. Drury C. Costing an introduction. 2<sup>nd</sup> edition. – Chapman & Hall, 1990.
3. Engler C. Managerial Accounting. – Boston, 1990 .
4. Mackevičius J. Apskaita – Vilnius, “Mintis”, 1994 m.
5. Mackevičius J., Poškaitė D. Finansinė analizė. – Vilnius, 1998 m.
6. Энтони Р. Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры. – Москва, Инфра – М, 1997.