

IŠLAIDŲ SAŲOKOS VARTOJIMO APSKAITOJE PROBLEMAS

AUDRONĖ MEŠKELIENĖ

Įmonės vadovai ir vadybininkai dažnai ieško atsakymų į šiuos klausimus: Kokią produkciją gaminti ir parduoti? kiek jos gaminti ir kiek parduoti? kokia turi būti produkcijos kaina? kaip tvarkyti išlaidas?. Atsakymai į šiuos klausimus vienaip ar kitaip susiję su tam tikromis išlaidomis. Todėl labai svarbu jas nustatyti ir įvertinti, nors ne visada tai lengva atlikti. Problema ta, kad ne visi vadybininkai išmano, kas yra išlaidos ir kaip jos susidaro.

Vakarų šalių apskaitos literatūroje yra daug įvairių išlaidų apibrėžimų, dažnai bendro pobūdžio, pavyzdžiui: išlaidos – tai netektis, mažinanti kompanijos turtą; išlaidos – visa tai, kas mažina pelną arba padidina nuostolį; išlaidos – tai ekonominių rezultatų mažėjimas „lėšų nutekėjimo forma“ ir panašiai.

Kai kurie autoriai išlaidas apibūdina žodžiu *auka* (*sacrifice*). Plačiaja prasme jos tarsi prilyginamos įvairių rūšių aukoms, nors jos neparodytos kompanijos pinigų judėjime. Vienas iš valdymo apskaitos tikslų – mažinti šias aukas. Terminas *išlaidos* kaip *aukos* sinonimas atsirado padarius priedaidą, kad mes gyvename aukų pasaulyje, todėl nepakankamų išteklių naudojimo išlaidos vieniems tikslams yra auka, nes tuomet minėtų išteklių negalima panaudoti kitiems tikslams.

Taigi išlaidos yra gana neapibrėžtas apskaitos terminas. Joms suprasti dažnai cituojamas R. Anthony ir J. Reece pateikiamas apibrėžimas: „išlaidos (*cost*) yra pinigine išraiška išteklių, sunaudotų kuriam nors tikslui“ [20, p.41]. Šis apibrėžimas apima tris svarbius teiginius:

1. Išlaidas lemia išteklių panaudojimas. Išlaidų elementai gaminant produkciją arba teikiant paslaugas yra: sunaudotos medžiagos, žmonių darbas ir kiti ištekliai. Išlaidos rodo, kiek ir kokių išteklių naudota;

2. Sunaudotų išteklių dydis pateikiamas pinigine išraiška. Išreikštus pinigine išraiška skirtingus išteklius galima sumuoti;

3. Išlaidų apibrėžimas visada siejamas su konkrečiais tikslais ir uždaviniais. Tokie uždaviniai gali būti produkcijos gamyba ar kitos rūšies veikla, kuriai reikia nustatyti sunaudotų išteklių dydį pinigine išraiška.

Šitokia išlaidų (*cost*) samprata pateikiama daugelyje užsienio šalių vadovėlių. Spiller E., May Ir. išlaidoms apibūdinti vartoja terminą *an expenditure* [17, p, 109], o terminą *cost* apibrėžia kaip kaštus, kurie suprantami kaip pinigų ar jų ekvivalento suma, išleista ekonominei naudai gauti. Todėl turtas, įsigytas padarius tam tikras išlaidas, kartais vadinamas kaštais.

Su išlaidomis susijęs ir kitas terminas – *sąnaudos (expense, cost of goods sold)*. Daugelyje anglų kalbos vadovėlių jos aiškinamos kaip turto sunaudojimas pajamoms uždirbti. Įmonės padarytos išlaidos turi būti priskirtos prie turto arba sąnaudų. Jeigu išlaidos duos pajamų ateityje, jos priskiriamos prie turto, o jei buvo padarytos ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti, išlaidos laikomos atitinkamo laikotarpio sąnaudomis.

Be minėto pagrindinio kriterijaus, kuriuo remiantis nustatoma, kurios išlaidos laikomos ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, R. Anthony ir J. Reece siūlo atkreipti dėmesį į kitus du kriterijus:

1. Ataskaitinio laikotarpio sąnaudos yra išlaidos, susijusios su šio laikotarpio veikla;

2. Einamojo laikotarpio sąnaudos yra išlaidos, kurios negali būti susijusios su ateinančių laikotarpių pajamomis.

Ataskaitinio laikotarpio išlaidos – tai kai kurie sąnaudų straipsniai, kurie priskiriami tam ataskaitiniam laikotarpiui, nors išlaidos ir nesusijusios su tuo laikotarpiu pajamas duodančiomis operacijomis. Pavyzdžiui, parduotuvėje tai bus visos per tą laikotarpį padarytos išlaidos, o gamybos įmonėje – visos negamybinės išlaidos.

Daugelis išlaidų priskiriamos einamojo laikotarpio sąnaudoms, nors jos ir nesusijusios su pajamomis ar to laikotarpio veikla. Pavyzdžiui, jeigu turtas apdegė ar jį pavogė, tai nuostolio suma įskaitoma į to laikotarpio sąnaudas. Taip pat ir turtas, nebetinkamas naudoti, nurašomas į sąnaudas.

Norint nustatyti išlaidas, tenkančias laikotarpio sąnaudoms, reikia apibrėžti keturis operacijų tipus:

1. Einamųjų metų išlaidos yra ir tų metų sąnaudos;

2. Išlaidos, padarytos anksčiau, tampa einamųjų metų sąnaudomis. Išlaidos parodomos metų pradžioje balanse kaip turtas;

3. Einamųjų metų išlaidos bus priskirtos prie sąnaudų kitais metais. Einamųjų metų pabaigoje buhalteriniame balanse jos bus parodytos kaip turtas;

4. Einamųjų metų sąnaudos bus apmokėtos kitais metais. Ataskaitinių metų pabaigoje balanse jos bus įrašytos į įsipareigojimus.

Išlaidos–sąnaudos – tai pats paprasčiausias ir labiausiai paplitęs išlaidų tipas. Pvz., sumokėta bauda.

Turtas–būsimos sąnaudos. Iki sausio 1 dienos sudarytas balansas rodo įmonės turtą. Turtas – tai ištekliai, užtikrinantys būsimą įmonės naudą. Išlaidos laikotarpio pradžioje turimam turtui įsigyti buvo padarytos anksčiau. Jos buvo apskaitytos kaip turtas, o ne kaip sąnaudos, kadangi įsigyjant turtą nebuvo aiški jo nauda. Jeigu tais pačiais metais jau gaunama tam tikra nauda (t. y. dalis turto naudojama), išlaidos paverčiamos sąnaudomis. Užsienio autoriai siūlo skirti tris tokio turto tipus:

1. Paklausų turinčių prekių gamybai sunaudotos medžiagos. Jos tampa sąnaudomis, prekes pardavus;

2. Atidėtos (ar iš anksto apmokėtos) sąnaudos. Prie jų priskiriamos paslaugos ar turtas (paprastai nematerialus), įsigytas iki ataskaitinių metų pradžios. Tačiau ataskaitinių metų pradžioje šis turtas dar nedavė visų pajamų, todėl išlaidos šiam turtui ar paslaugoms įsigyti tampa sąnaudomis ataskaitiniu laikotarpiu, kuriuo gaunamos visos pajamos. Tokių sąnaudų pavyzdys gali būti draudimas. Sakykime, kad 1995 metų gruodžio 31 dieną įmonė apsidraudė trejiems metams. Draudimo suma – 90 tūkst. Lt. Tų metų buhalteriniame balanse 90 tūkst. Lt rodomi kaip turtas. 1996 metais 30 tūkst. Lt (1/3) įskaitomi į sąnaudas, o likę 60 tūkst. Lt lieka 1996 metų gruodžio 31 dienos balanse kaip turtas. 1997 metais dar 30 tūkst. Lt bus įskaityti į sąnaudas, o likę 30 tūkst. Lt bus 1998 metų sąnaudos;

3. Turto, kuris tampa sąnaudomis, kategorija yra ilgalaikis turtas. Turtas, išskyrus žemę, naudojamas tam tikrą laiką, tai yra jis nėra amžinas. Turtas naudojamas įmonės veiklai kelerius metus, ir per tuos metus jis tampa sąnaudomis. Principas toks pat kaip ir anksčiau aprašyto draudimo mokesčio. Tačiau tarp ilgalaikio turto, pavyzdžiui, pastato, ir draudimo yra vienas esminis skirtumas – pastato tarnavimo laiką sunku nustatyti, o draudimo galiojimo laikas žinomas tiksliai. Pagrindinių priemonių vertės nuraišymas į sąnaudas vadinamas susidėvėjimu (amortizacija).

Išlaidos, bet dar ne sąnaudos. Kai kurios išlaidos, pavyzdžiui, ilgalai-
kiam turtui įsigyti, pajamų duoda tik ateityje. Todėl ataskaitiniu laikotarpiu
jos dar nėra sąnaudos. Be to, darbininkų darbo užmokestis ir visos kitos iš-
laidos, susijusios su produkcijos gamyba, įskaitomos į pagamintos produkci-
jos savikainą, ir yra įmonės turtas, kol pastarasis bus realizuotas, tai yra tol,
kol išlaidos bus įskaitytos į sąnaudas (1 pav.).

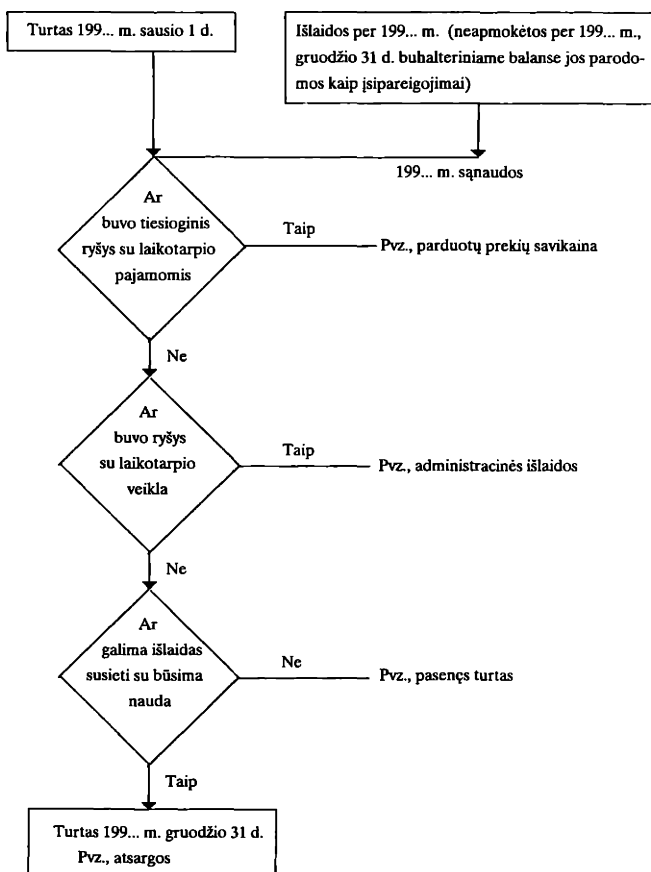
Dar neapmokėtos sąnaudos. Kai kurios sąnaudos apmokamos ne iš
kartu, o pagal turimą sąskaitą pavedimu, kuris gali būti padarytas ir kitais
metais. Toks pavyzdys yra ataskaitinių metų pabaigoje įmonės turimi įsipa-
reigojimai (apskaičiuotos ar būsimos sąnaudos). Pavyzdžiui, apskaičiuotas
darbo užmokestis, už gautus kreditus apskaičiuotos palūkanų sąnaudos.

Dividendai, kuriuos bendrovė moka savo akcininkams, nelaikomi są-
naudomis. Dividendai – tai gryojo pelno paskirstymas, o ne sąnaudų
straipsnis jį apskaičiuojant. Išmokėti grynaisiais dividendai mažina turtą ir
grynąjį pelną vienoda suma. Tai vienintelė įmonės veiklos operacija, kai
pelną mažina ne sąnaudos.

Teisingas išlaidų priskyrimas prie turto ar sąnaudų – tai vienas sudė-
tingiausių buhalterinės apskaitos darbų. Anksčiau aptarto išlaidų priskyri-
mo prie sąnaudų ir turto atvejai pateikti 1 paveiksle. Jame matome, kad
buhalteris, prieš sudarydamas metų pabaigoje balansą ir pelno (nuostolio)
ataskaitą, turi atsakyti į tris klausimus. Tik teisingai į juos atsakius, išlaidas
bus galima įskaityti į sąnaudas ar priskirti prie turto.

Pagausėjęs užsienio ekonominės literatūros vertimų į lietuvių kalbą,
problemiška suvienodinti kai kurių sąvokų lietuviškus atitikmenis. Tą pada-
ryti reikia ne vien dėl naujų terminų atsiradimo, bet ir todėl, kad sutapati-
nus skirtingas sąvokas gali būti iškreipta ūkinius procesus apibūdinanti in-
formacija. Visiškai sutinku su E. Vabalio ir J. Žvinklio teiginiu, kad versda-
mi iš kitų kalbų, ypač anglų, turime gerai apsvarstyti ir siūlyti vartoti tokias
sąvokas, kurios neiškreiptų anksčiau vartotų lietuviškųjų turinio [11, p. 21].

Terminas *cost* yra labiausiai paplitęs anglų literatūroje. Jo vertimas į
lietuvių kalbą kelia nemažai painiavos ir ginčų. Prieš tai minėti autoriai žo-
dį *cost* siūlo versti *kaštai* [11, p. 21] ir vartoti jį, kai sąnaudos natūrine išraiš-
ka dauginamos iš jų kainų, tai yra kai įvairių išteklių (medžiagų, darbo) są-
naudos kainomis išreiškiamos pinigine forma. Kaštai, susiję su realizavimu,
bendrieji administraciniai kaštai (įmonės įmokos, įvairūs mokesčiai) daž-
niausiai vadinami išlaidomis (*expenses*). Toliau E. Vabalas ir J. Žvinklys



1 pav. Išlaidų priskyrimo prie sąnaudų ir turto schema

pateiktas sąvokas grindžia samprotavimais, kad kalbant apie produkcijos gaminių paprastai skiriamos trys kaštų (*cost*) rūšys: tiesioginiai medžiagų, tiesioginiai darbo ir pridėtiniai kaštai. Pastariesiems priskiriami ir netiesioginiai kaštai (įrengimų priežiūros ir remonto, susidėvėjimo, kontrolės ir kt.), o išlaidoms (*expenses*) priskiriamos įmonės lėšos, išleidžiamos pardavimui, reklamai, bendram valdymui ir panašios.

E. Vabalo ir J. Žvinklio nuomone, gamybos veiksnio sąnaudas, išteklių sunaudojimą išreiškia sąvoka *input* ir galėtų būti į lietuvių kalbą verčiama *sąnaudos*. Vadinasi, šiuo atveju kalbama apie darbo laiko sąnaudas, medžiagų sąnaudas, įrengimų darbo laiko sąnaudas ir t. t. Šitokiame išteklių sunaudojimu apibūdinti, anot jų, visiškai netinka anglišką žodis *expense*, kurį siūlo G. Černius.

G. Černius nesutinka su šiomis E. Vabalo ir J. Žvinklio mintimis. Jo nuomone, sąvoka *cost* anglų kalboje vartojama labai laisvai, todėl kontekste gali reikšti ir išlaidas, ir sąnaudas, ir savikainą. Bet toks „laisvas“ vartojimas randamas tik vadovėliuose. Tarptautiniuose apskaitos standartuose pakankamai aiškiai apibrėžiama, kad finansų apskaitoje terminas *cost* priklauso mai nuo produkcijos pardavimo momento laikomas išlaidomis (*expense*). Tačiau, G. Černiaus nuomone, toks traktavimas visiškai nereiškia, kad reiktų atsakyti lietuviško žodžio *savikaina*. Tik priklausomai nuo to, ar ta produkcija parduota, savikaina laikytina išlaidomis, kurios duos pajamų ateityje, arba sąnaudomis, davusiomis pajamų ataskaitiniu laikotarpiu. Vadinasi, siūlomas dar vienas terminas, kuris reiškia tą patį kaip ir minėti, ir yra tik jų sinonimas.

Cost vertimas *kaštais* finansų apskaitoje vargu ar suteiktų aiškumo. G. Černius teigia, kad *kaštų* terminas dažniausiai vartojamas kaip apibūdinantis makroekonominis reiškinys. Tačiau jis neatmeta galimybės, kad plėtojant valdymo apskaitą šis terminas gal ir prigis, kadangi šiuo atveju nežinoma, kada bus parduota produkcija [5, p. 31].

Profesorius K. Glavecko knygoje *kaštų* terminas vartojamas ir aprašant mikroekonomikos procesus [6, p. 197]. Tačiau ši sąvoka yra tik kitos sąvokos – *sąnaudos* sinonimas. Jų turinys sutampa.

G. Černiui didelį nusistebėjimą kelia E. Vabalo ir J. Žvinklio siūlymas *input* versti *sąnaudos*. Jis sutinka, kad autoriai teisingai apibrėžia šį terminą kaip „... išteklius – medžiagas, darbo jėgą, įvairias pagrindines priemones –, skirtas į gamybai“ [11, p. 18]. *Input* sąvoka ekonomikos literatūroje daž-

niausiai vartojama tyrinėjant įmonę kaip kibernetinę sistemą. Tokiu atveju jos atitikmuo lietuvių kalboje galėtų būti *įdėjimas*, turint omenyje išteklius. Apskaitai šis terminas, G. Černiaus manymu, yra pernelyg bendras, todėl visiškai nevertotinas. Vadybos apskaitoje terminas *input* vartojamas labai siaurai ir turi *įdėjimo* atspalvį. Čia bendru pavadinimu *input* vadinamos natūriniais vienetais išreikštos išteklių sunaudojimo normos produkcijai gaminti. Todėl, jo nuomone, E. Vabalą ir J. Žvinklį galėjo suklaidinti toks dvejobas *input* termino vartojimas, nes vienu atveju jie akivaizdžiai traktuoja jį kaip makrolygio sąvoką, kitu (šnekėdami apie *input* dauginimą iš kainų) – kaip mikrolygio sąvoką. Todėl apie *input* vertimą *sąnaudos* negali būti nė kalbos.

Vokietijoje vartojamos keturios pagrindinės sąvokos: išmokos (*Auszahlungen*), išlaidos (*Ausgaben*), sąnaudos (*Aufwand*) ir kaštai (*Kosten*). Pirmos trys sąvokos vartojamos finansinės, o ketvirta – gamybinės apskaitos procesams apibūdinti. Visos sąvokos susietos su atitinkamo laikotarpio srautų – mokėjimo ar gamybos operacijų – visuma. Srautų veikiami vyksta teigiami ir neigiami likučių pokyčiai.

Išmokos mažina likutį kasoje ir bankų sąskaitose. Išmokos – tai grynųjų pinigų naudojimas, kreditų grąžinimas juos suteikusiems, kreditų išdavimas, įvairių gamybos elementų ir skolų sumokėjimas ir kt.

Kiekviena ūkinė operacija, mažinanti turta, vadinama išlaidomis. Mokėjimo lėšų ir piniginio turto arba išmokų ir išlaidų tarpusavio santykį galima išreikšti šitaip (2 pav.):

Išmokos (= mokėjimo priemonių likučio sumažėjimas)		
Išmokos, bet ne išlaidos	Išmokos = išlaidoms	
	Išlaidos = išmokoms	Išlaidos, bet ne išmokos
Išlaidos (piniginio turto sumažėjimas)		

2 pav. Išmokų ir išlaidų tarpusavio santykis

Iš pateiktų 2 pav. duomenų matyti, kad kai kurios ūkinės operacijos iš karto priskiriamos ir išmokoms, ir išlaidoms, o kitos – tik išmokoms ar išlaidoms. Pavyzdžiui, išmokos, bet ne išlaidos, būna, kai: grąžinamas bankui anksčiau gautas kreditas; kitai įmonei suteikiama paskola ir pan. Išmokos lygios išlaidoms, kai iš karto apmokama už gamybos patarnavimus ar kito-

kias išlaidas. Išlaidos, bet ne išmokos, gali būti tada, kai perkamos žaliavos, kurių mokėjimo terminai sueis kitais metais. Išvardytos operacijos iliustruoja schemos teiginius, jog piniginis turtas mažėja, kai išmokos lygios išlaidoms ir išlaidos – ne išmokos.

Analogiškai nagrinėtinas ir sąnaudų turinys. Jos lyginamos su išlaidomis. Sąnaudos turi ryšį su piniginiu turtu, kurį naudojant įgyjamas daiktinis turtas. Ūkinės operacijos, mažinančios grynąjį turtą, yra sąnaudos (3 pav.).

Išmokos (= piniginio turto sumažėjimas)			
Išlaidos, bet ne sąnaudos	Išlaidos = sąnaudoms		
	Sąnaudos = išlaidoms	Sąnaudos, bet ne išlaidos	
		Sąnaudos (= grynojo turto sumažėjimas)	

3 pav. Išlaidų ir sąnaudų tarpusavio santykis

Operacijos, kai išlaidos nėra sąnaudos, pavyzdys – nupirktas automobilis. Įmonės grynasis turtas nesikeičia, kai ta pačia suma sumažėja piniginis turtas ir padidėja daiktinis turtas. Tai būdinga daiktinio turto (pagrindinių priemonių, gatavos produkcijos, medžiagų ir t. t.) pirkimo operacijoms.

Sumokėta bauda yra išlaidų, lygių sąnaudoms, pavyzdys, o apskaičiuotas pagrindinių priemonių susidėvėjimas – sąnaudų, bet ne išlaidų, pavyzdys. Abiem atvejais grynasis turtas sumažėja.

Apibendrinant Vokietijos ekonominėje literatūroje vartojamas turto kitimą apibūdinančias sąvokas, darytinos šios išvados:

1. Vykstant ūkinėms operacijoms įvairios turto dalys kinta skirtingai, o neigiamiems pokyčiams apibūdinti vartojami specialūs terminai: mokėjimo lėšų mažėjimui – išmokos, piniginio turto – išlaidos, grynojo turto – sąnaudos.

2. Visuose sratuose yra dalis bendrų ūkinių operacijų, išreiškiančių išmokų, išlaidų ir sąnaudų lygybę.

Vokietijoje *kaštai* laikomi gamybos apskaitos sąvoka, kuri glaudžiai susijusi su sąnaudomis. Kaštams būdinga tai, kad gamybos procesams apskaityti naudojama ne tik vertinė, bet ir kiekinė išraiška.

Sąnaudos, kaip minėta, rodo grynojo turto sumažėjimą, kuris finansų apskaitoje užfiksuoja vertės per apyskaitinį laikotarpį sunaudojimą. Gamyboje šis procesas siejasi su vertės formų kitimu (nuo žaliavų sunaudojimo

iki gatavų gaminių pardavimo). Dalis per apyskaitinį laikotarpį sunaudotos vertės produkcijai gaminti sudaro jos kaštus. Sąnaudų ir kaštų sumos nesutampa, nes dalis sunaudoto turto neturi nieko bendra su gamybos procesu, arba jam negali būti priskirtos (neutralios sąnaudos). Kita vertus, gamybos apskaitoje kaštams priskiriama tai, kas nebūdinga sąnaudoms (pridėtiniai kaštai).

Šie santykiai ir operacijų pavyzdžiai detalizuojami 4 paveiksle.

S ą n a u d o s					
N e u t r a l i o s s ą n a u d o s			T i k s l i n ė s s ą n a u d o s		
N e b ū d i n g o s g a m y b a i	K i t ų l a i k o t a r p i ų	Y p a t i n g o s v i e n k a r t i n ė s, n e t o l y g i o s		P a g r i n d i n i a i k a š t a i	P r i d ė t i n i a i k a š t a i
1	2	3	4	4	5
			K a š t a i		

4 pav. Sąnaudų ir kaštų tarpusavio santykis

Schemoje sąnaudos ir kaštai aiškinami ūkinių operacijų pavyzdžiais (schemos numeriai atitinka ūkines operacijas):

1. Dovanos, labdara.
2. Papildomi praėjusių metų mokesčiai.
3. Stichinių nelaimių padengimo nuostoliai.
4. Perdirbtos medžiagos, darbo užmokestis, patarnavimai iš kitur.
5. Kalkuliacinio susidėvėjimo suma, viršijanti balansinį susidėvėjimą.

Vokietijos patirtis rodo, kad tikslus sąvokų taikymas konkrečioje apskaitos srityje padeda ekonomistams lengviau susikalbėti. Lietuvoje, deja, sąvokų, apibūdinančių išlaidas, yra gana daug ir tiems patiems reiškiniams apibūdinti įvairūs autoriai vartoja skirtingus terminus.

G. Černius, vadovaudamasis tarptautiniuose apskaitos standartuose pateiktais apibrėžimais, pateikia tokius sąnaudų ir išlaidų apibrėžimus. Išlaidomis laikomas pinigų išleidimas, turto ir paslaugų sunaudojimas ar skolų atsiradimas, susijęs su produkcijos ar paslaugų gamyba. Sąnaudomis

tampa tik ta išlaidų dalis, kuri patiriama gaminant produkciją arba teikiant paslaugas, parduotas ataskaitiniu laikotarpiu. Toks šių sąvokų traktavimas susijęs su duomenų kaupimo principo praktiniu taikymu [5, p. 31]. G. Černius pabrėžia, kad išlaidų ir sąnaudų sąvokų skyrimas grindžiamas pajamų gavimo laiku. Vietoj antro termino būtų galima vartoti sąvoką *išlaidos*, padarytos ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti, bet, jo nuomone, terminas *sąnaudos* yra trumpesnis ir patogesnis, be to, jis gerai prigijo tarp profesionalių apskaitininkų ir vartojamas oficialiuose dokumentuose.

Su paskutiniu G. Černiaus teiginiu nenorėčiau sutikti. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme (1990 m. liepos 31 d. Nr. 1–442) sąnaudos (parduotų prekių išlaidos) vadinamos gamybos ir cirkuliacijos kaštais, tenkančiais realizuotai produkcijai, darbams ir paslaugoms, o juridinių asmenų finansinių rezultatų ataskaitoje, patvirtintoje Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštu 44 N 1992 metų kovo 26 dieną, tas pats terminas vadinamas sąnaudomis, tenkančiomis realizavimo įplaukoms. Finansų ministerijos 1993 metų lapkričio 12 dienos raštu 83 N patvirtintoje Pelno (nuostolio) ataskaitoje vartojamas dar vienas terminas – *parduotų prekių ir paslaugų savikaina*.

Kaip matome, nesutaria ne tik mokslininkai, bet sąvokų vienodumo nėra ir oficialiuose dokumentuose. Tiesa, Pavyzdinio sąskaitų plano 6 klasė pavadinta „Sąnaudos“, nors dauguma šios klasės sąskaitų skirtos visų išlaidų apskaitai, o ne sąnaudų. Todėl siūlyčiau šią klasę vadinti *Išlaidų klase*, kaip padaryta žemės ūkio ir žemės ūkio produktus perdirbančių įmonių pavyzdiniuose sąskaitų planuose. Be to, Pavyzdinio sąskaitų plano 60 sąskaitos „Parduotų prekių ir atliktų darbų savikaina“ sudėtyje sąskaitos skirtos ir sąnaudų apskaitai (600 „Parduotų prekių savikaina“, 601 „Atliktų darbų savikaina“), ir išlaidų apskaitai (603 „Tiesioginės gamybos išlaidos“, 604 „Netiesioginės gamybos išlaidos“). Tai yra į vieną sąskaitą sujungtos skirtingos paskirties sąskaitos.

Sąnaudų terminas vartojamas LR Vyriausybės 1993 m. spalio 7 d. nutarime Nr. 804 „Dėl pajamų ir sąnaudų pripažinimo apskaitoje tvarkos“. Jomis laikomas įmonės turto (išgytų paslaugų) sunaudojimas ar jo išsekimas arba įmonės skolų ir įsipareigojimų padidėjimas, kuris lemia įmonės nuosavybės sumažėjimą, nesusijusį su turto paskirstymu įmonės savininkams.

Sąnaudomis laikomas ne bet koks turto sumažėjimas ar įmonės skolų padidėjimas, bet tik ta jų dalis, kuri sunaudota įmonės per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti ar paslaugoms suteikti – pajamoms uždirbti. Taigi ne visos įmonėje per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos (pinigų išleidimas, turto ir paslaugų sunaudojimas, taip pat skolų atsiradimas) laikomas sąnaudomis ir ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos turi būti susijusios su šio laikotarpio išlaidomis.

Lietuvoje sąnaudos apskaitoje turi būti pripažintos įvykdžius šias sąlygas:

1) sąnaudomis gali būti pripažinta išlaidų dalis parduotoms prekėms (produkcijai) pagaminti ar paslaugoms atlikti, kadangi sąnaudų pripažinimo kriterijus – ataskaitinio laikotarpio pajamos, kurias uždirbant buvo patirtos šios sąnaudos;

2) sąnaudų susidarymas turi būti susijęs su įmonės turto ar kitų įmonių bei asmenų jai teikiamų paslaugų naudojimu arba įmonės išskolinimu ar įsipareigojimų kitoms įmonėms ir asmenims didėjimu, be to, visi šie ūkiniai faktai turi būti patikimai įvertinti;

3) jeigu pajamos, susijusios su tam tikrų išteklių naudojimu, bus uždirbamos per keletą ateinančių ataskaitinių laikotarpių ir dėl to pajamų ir sąnaudų tarpusavio ryšys gali būti nustatytas tik apytiksliai, apskaitoje turi būti naudojami netiesioginiai sąnaudų pripažinimo ir jų registravimo būdai;

4) per ataskaitinį laikotarpį įmonės padarytos išlaidos gali būti nedelsiant pripažintos to ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, jeigu jų neįmanoma susieti su konkrečių pajamų uždirbimu ir nenumatoma, kad per ateinančius ataskaitinius laikotarpius iš šių išlaidų bus galima gauti pajamų. Prie jų paprastai priskiriamos pardavimo bei bendrosios ir administracinės sąnaudos.

Apibendrinant pasakytina, kad apskaitoje vartojama daug įvairių išlaidas apibūdinančių terminų, aiškinamų skirtingai. Toks įvairių terminų vartojimas kelia nesklandumų apskaitos darbuotojų darbe ir klaidina apskaitos informacija besinaudojančius žmones.

Siekiant suvienodinti šiuos terminus, siūlyčiau:

1. Sąnaudomis vadinti sunaudotus išteklius natūriniais matais. Tai būtų darbo laiko sąnaudos, medžiagų sąnaudos, įrengimų darbo laiko sąnaudos ir t. t.

2. Termino *kaštai* visiškai atsakyti, nes jis yra pažodinis vertimas iš anglų ir lenkų kalbų.

3. Išlaidomis vadinti išteklių, sunaudotų produkcijai gaminti, darbams atlikti ir paslaugoms teikti, piniginę išraišką.
4. Išlaidas, padarytas ataskaitinio laikotarpio pajamoms uždirbti, vadinti parduotų prekių išlaidomis.
5. Terminą *input* versti į lietuvių kalbą – *sąnaudos*, o *expense* – *parduotų prekių išlaidos*.
6. Anglų kalbos žodį *cost* versti *išlaidos*, žodį *expenditure* – taip pat *išlaidos*.

L I T E R A T Ū R A

1. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas // Sąskaitybės priedas. 1990. Nr. 1. P. 15–18.
2. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo komentaras. Vilnius: Apskaita, 1992. 48 p.
3. Finansų ministerijos raštas dėl metinės finansinės atskaitomybės pavyzdinių formų ir svarbiausių pozicijų paaiškinimo // Valstybės žinios. 1993. Nr. 63 (48). P. 38–56.
4. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1996 m. gegužės 9 d. raštas 12 N. „Dėl Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 1993 m. gruodžio 16 d. rašto Nr. 91 N dalinio pakitimo ir papildymo“ // Valstybės žinios. 1996. Nr. 47. P. 2–21.
5. Černius G. Atsakymas į E. Vabalo ir J. Žvinklio straipsnį „Sąnaudos, kaštai ir išlaidos“ // Sąskaitybą. 1992. Nr. 5(21). P. 29–32.
6. Glaveckas K. Rinkos ekonomika ir valstybinis reguliavimas. Vilnius: Konsultacinė firma „Balticon“, 1990. P. 93–218.
7. Mackevičius J. Apskaita. Vilnius: Mintis, 1994. 559 p.
8. Pučinskas K., Nevas J., Dirgėlienė N. Žemės ūkio produkciją perdirbančių įmonių išlaidų apskaitos ir savikainos kalkuliavimo metodinės rekomendacijos. Vilnius: Informacijos ir leidybos centras, 1994. 38 p.
9. Pučinskas K., Stončiuvienė N., Peluritytė N. ir kiti. Naujoji apskaita žemės ūkio produktus perdirbančiose ir kitose įmonėse. Vilnius: Informacijos ir leidybos centras, 1995. 181 p.
10. Savoniakienė G. Apie sąvokas apskaitoje // Sąskaitybą. 1991. Nr. 11(15). P. 17–23.
11. Vabalas E., Žvinklys J. Sąnaudos, kaštai ir išlaidos // Sąskaitybą. 1992. Nr. 4(20). P. 17–21.
12. Anderson, L. K. and Donald K Clancy. Cost accounting. Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1991. 1026 p.
13. Bierman, Harold Jr. and Thomas R. Dychman. Cost Accounting. Boston: PWS – KENT Publishing Company, 1990. 1027 p.
14. Charwich, L. Management Accounting. London and New York: Routledge, 1993. 237 p.
15. Garrison, R. H. Managerial Accounting. Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1991. 810 p.

16. Rayburn, L. G. Principles of Cost Accounting. Boston: Richard D. Irwin, Inc., 1989. 1464 p.
17. Spiller Earl A., May Ir. Philip I. Financial accounting: Basic Concepts. Boston, Irwin Homewood, 1990. P. 109.
18. Professional Standards: V. 2. New York: AICPA, 1993. P. 11, 063 11, 123.
19. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. Москва: Финансы и статистика, 1993. 459 с.
20. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры. Москва: Финансы и статистика, 1993. 557 с.
21. Ягурова А. Управленческий учёт. Москва: Финансы и статистика, 1991. 232 с.

THE PROBLEMS OF THE USAGE OF THE TERM "COSTS" IN ACCOUNTING

Audronė Meškeliėnė

S u m m a r y

The paper deals with the usage of the term "cost," which describes costs in Lithuanian and foreign literature.

The results obtained show that the terms used in Lithuanian language are defined and used differently even in official documents. Such use of terms causes a lot of difficulties, so it is necessary to unify the use of terms and define "costs" as a sacrifice made in order to obtain some good or service. An "expense" is the cost of an asset that has been used up or sold for the purpose of generating revenue.