

## GAMYBOS IŠLAIDŲ APSKAITA

DANUTĖ ZINKEVIČIENĖ

Rinkos sąlygomis išskirtinis dėmesys skiriamas valdymo problemoms spręsti. Svarbiausi yra du valdymo elementai: planavimas ir kontrolė. Jiems įgyvendinti būtina patikima išlaidų apskaitos informacija. Pagrindinis išlaidų apskaitos tikslas – nustatyti produkcijos ir paslaugų išlaidas. Tačiau dabar daugėja gamybos įmonių, kuriose savikainos kalkuliavimo sistemos jau nėra, o savikainos rodiklis skaičiuojamas tik tam, kad būtų užpildyta finansinė atskaitomybė. Tai neteisinga, nes neturint detalios informacijos gerai valdyti įmonę paprasčiausiai neįmanoma. Manome, kad svarbiausias savikainos kalkuliavimo tikslas rinkos sąlygomis – laiku pateikti informaciją apie gaminių savikainą ir jų rentabilumą, kad įmonės vadovybė galėtų nuspręsti, kuriuos gaminius tikslinga gaminti ir kokiais kainomis juos parduoti, kad būtų gautas didesnis pelnas.

Norint kuo tiksliau apskaičiuoti produkcijos savikainą, būtina nustatyti gamybos išlaidų apskaitos sistemą. Nors Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme numatyta, kad valdymo apskaitos sistemą įmonės pasirenka savarankiškai, manytume, kad turėtų būti nustatyti bendrieji šios apskaitos principai (pavyzdžiui, savikainos sudėtis ir pan.). Dabar informacijos apie išlaidas kūrimą lemia galiojantis sąskaitų planas ir finansinės apskaitos reikalavimai. Išlaidų apskaita turi būti tvarkoma remiantis pajamų ir sąnaudų kaupimo principu. Pagal šį principą sąnaudomis pripažįstama tik išlaidų dalis, įmonės sunaudota per tam tikrą ataskaitinį laikotarpį parduotai produkcijai pagaminti ar paslaugoms suteikti, t. y. pajamoms uždirbti. Išlaidos, kurių neįmanoma aiškiai susieti su ateinančių laikotarpių pajamų uždirbimu, padarytos per tą patį ataskaitinį laikotarpį, priskiriamos prie sąnaudų. Jos laikomos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis. Daroma prielaida, kad šios išlaidos davė ekonominę naudą tuo laikotarpiu, kai buvo padarytos. Veiklos sąnaudomis paprastai laikomos per ataskaitinį laikotarpį patirtos pardavimo ir bendrosios bei administracinės išlaidos. Pagal Pajamų ir są-

naudų pripažinimo apskaitoje tvarką numatyta, kad pardavimo ir bendrosios bei administracinės išlaidos į pagamintos ir parduotos per atskaitinį laikotarpį produkcijos savikainos rodiklį neįskaitomos ir pelno (nuostolio) ataskaitoje parodomos atskirame straipsnyje. Pagamintos per atskaitinį laikotarpį produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Šitaip išskyrus veiklos sąnaudas iš dalies supaprastėja ir atpinga savikainos kalkuliavimas. Kelia abejonių G. Černiaus teiginys, kad išlaidų, pripažįstamų veiklos sąnaudomis, paskirstymas konkrečioms prekių rūšims kainuotų gana brangiai ir neduotų jokios papildomos informacijos apie įmonės veiklą [4]. Nustatant parduotos produkcijos savikainą tik pagal tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas iš pirmo žvilgsnio galima susidaryti neteisingą nuomonę apie įmonės ūkinę veiklą. Dažnai gali būti taip, kad produkciją pardavus gautas pelnas, tačiau pelno (nuostolio) ataskaitoje pavaizdavus pardavimo ir bendrąsias bei administracines išlaidas bus gautas neigiamas įmonės veiklos rezultatas. Tai ypač aktualu žemės ūkio įmonėms, nes gana nemaža augalininkystės produkcijos dalis, pagaminta atskaitiniu laikotarpiu, kaip gatava produkcija lieka kitiems metams. Šios produkcijos gamybai tenkančios veiklos išlaidos nurašomos atskaitinio laikotarpio pelno sąskaita, o pajamos bus gaunamos tik kitą atskaitinį laikotarpį. Tokiu būdu iškreipiamas įmonės veiklos rezultatas ir nėra galimybės įgyvendinti pajamų ir sąnaudų palyginimo principą. Todėl įmonėse, kur pardavimo ir bendrosios bei administracinės išlaidos sudaro nemažą lyginamąją dalį, būtų tikslinga šias išlaidas priskirti atskiroms prekių (produkcijos ar paslaugų) rūšims. Dėl to tik pagerėtų informacinis įmonių aprūpinimas ir vadovai galėtų nustatyti realias produkcijos pardavimo kainas. Metodiniuose patarimuose žemės ūkio įmonių 1995 metų metinei finansinei apyskaitai sudaryti [9] nurodyta, kad pildant aiškinamojo rašto lenteles „Žemės ūkio produktų pardavimas“ ir „Augalininkystės ir gyvulininkystės produkcijos gamyba ir savikaina“ pateikiama visuminė faktinė pagamintos ir parduotos produkcijos savikaina. Jeigu įmonėje veiklos išlaidos atskirų rūšių produkcijai nebuvo skirstomos ir produkcijos savikaina apskaičiuota tik pagal tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, tai tokiu būdu apskaičiuotos savikainos duomenys koreguojami pagal veiklos išlaidų ir bendros tiesioginių ir netiesioginių išlaidų sumos santykį.

Spaudoje pasirodė pasiūlymų, jog vidinei (gamybos) apskaitai įmonė privalo sudaryti ir patvirtinti atskirą sąskaitų planą [13]. Manychiau, tai nėra būtina. Finansinei apskaitai ir suvestinei gamybos išlaidų apskaitai tvarkyti galima naudoti vieną sąskaitų planą. Tačiau Finansų ministerijos pateiktame pavyzdiniame sąskaitų plane nevykusiai pertvarkyta gamybos išlaidų ir pagamintos produkcijos apskaita. Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą gamybos išlaidų apskaitai skirtos net trys sąskaitos, t. y. 2 klasės „Trumpalaikis turtas“ 202 sąskaita „Nebaigta gamyba“ ir 6 klasės „Sąnaudos“ 603 sąskaita „Tiesioginės gamybos išlaidos“ ir 604 sąskaita „Netiesioginės gamybos išlaidos“ [11]. Analizuodami šių sąskaitų paskirtį susiduriame su keletu neišklumų. 1996 metais Finansų ministerijos patvirtintuose papildytuose pavyzdinio sąskaitų plano paaiškinimuose nurodoma, kad 603 sąskaita „Tiesioginės gamybos išlaidos“ skirta apskaityti per atskaitinį laikotarpį faktiškai patirtas darbo išlaidas, kurioms priskiriamos darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių gaminant produkciją, atlyginimų ir nuo šių atlyginimų apskaičiuoto socialinio draudimo įmokų sumos. Taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, joje gali būti apskaitomos ir pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojamųjų gaminių ir kitų materialinių vertybių sąnaudos. Atskaitinio laikotarpio pabaigoje 603 sąskaitos debete sukauptos gamybos išlaidos perkeliama į 202 sąskaitą „Nebaigta gamyba“. Tačiau, kaip nurodyta paaiškinimuose, taikant nuolat apskaitomų atsargų būdą, pagrindinių žaliavų, medžiagų ir kitų materialinių vertybių sąnaudos atskaitiniu laikotarpiu gali būti apskaitomos ir 202 sąskaitoje „Nebaigta gamyba“. Todėl neišku, kada sunaudotas žaliavas apskaityti „Nebaigtos gamybos“, o kada „Tiesioginių gamybos išlaidų“ sąskaitoje. 604 sąskaitoje „Netiesioginės gamybos išlaidos“ apskaitomos gamybos išlaidos, netiesiogiai susijusios su produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu, t. y. pagalbinės medžiagos, tiesiogiai neįnešančios į gaminamos produkcijos sudėtį, netiesioginio darbo išlaidos, ilgalaikio gamybinio materialiojo ir nematerialiojo turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sumos. Atskaitinio laikotarpio pabaigoje visa debeto likučio suma perkeliama į „Nebaigtos gamybos“ sąskaitą. Per atskaitinį laikotarpį pagaminta produkcija pagal savikainą pajamuojama „Nebaigtos gamybos“ sąskaitos kredite. Taigi atlikus išlaidų perkėlimo operacijas atskaitinio laikotarpio pabaigoje 202 sąskaitos „Nebaigta gamyba“ debete bus sukauptos visos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Toks gamybos išlaidų apskaitos sąskaitose sukauptų duomenų perrašinėjimas iš vienos sąskaitos į

kitą niekuo nepagrįstas. Be to, tokiam duomenų perrašinėjimui iš sąskaitos į sąskaitą būtina sudarinėti buhalterines pažymas, išsaugant išlaidų grupavimą pagal atskirus apskaitos objektus ir išlaidų rūšis, kaip to reikalauja Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas ir kiti poįstatyminiai dokumentai.

Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad apskaitos darbuotojai turi patys pasirinkti, kioje sąskaitoje vesti gamybos išlaidų apskaitą. Panagrinėję keletą pramonės ir perdirbimo įmonių gamybos išlaidų apskaitos praktinį tvarkymą pastebėjome, kad vienoje jų minėtų išlaidų apskaita tvarkoma tik 6 klasės sąskaitose, o kitose ir 2, ir 6 klasių sąskaitose. Įmonės, kuriose gamybos išlaidų apskaitai naudojamos 2 ir 6 klasių sąskaitos, šią apskaitą taip pat tvarko skirtingai. Vienose įmonėse ataskaitiniu laikotarpiu padarytos išlaidos pirmiausia apskaitomos 603 sąskaitoje „Tiesioginės gamybos išlaidos“ ir 604 sąskaitoje „Netiesioginės gamybos išlaidos“. Pagaminta produkcija pajamuojama 202 sąskaitos „Nebaigta gamyba“ kredite. Ataskaitiniu laikotarpiu pabaigoje 603 ir 604 sąskaitų debete sukauptos išlaidų sumos perkeliamos į „Nebaigtos gamybos“ sąskaitą. Kitos įmonės 2 klasės sąskaitų sudėtyje išskiria atskiras sąskaitas pagrindinės gamybos ir aptarnaujančios gamybos išlaidų apskaitai. 202 sąskaitoje „Pagrindinė gamyba per ataskaitinį laikotarpį“ apskaito tik tiesiogines šios gamybos išlaidas. Netiesioginės pagrindinės gamybos išlaidos apskaitomos 604 sąskaitoje, kurių bendra suma ataskaitinio laikotarpiu pabaigoje perkeliama į „Pagrindinės gamybos“ sąskaitą. Produkcija pajamuojama „Pagrindinės gamybos“ sąskaitos kredite. 202 sąskaitoje „Pagalbinė gamyba“ apskaitomos tiesioginės ir netiesioginės pagalbinės gamybos išlaidos. Nemanau, kad toks duomenų perrašinėjimas iš vienos sąskaitos į kitą suteikia papildomos informacijos, reikalingos įmonei valdyti, o tik padidina apskaitos darbų apimtį.

Įmonės, kurios gamybos išlaidų apskaitai naudoja 6 klasės sąskaitas, 603 sąskaitoje „Tiesioginės gamybos išlaidos“ apskaito pagrindinei gamybai padarytas išlaidas, o šios sąskaitos kredite pagamintą produkciją pagal savikainą. 604 sąskaitoje „Netiesioginės gamybos išlaidos“ minėtos įmonės apskaito aptarnaujančios gamybos išlaidas, o kredite parodo šių išlaidų nurašymą išlaidų objektams.

Kaip matome, dėl neaiškumų, esančių pavyzdiniame sąskaitų plane ir jo paaiškinimuose, praktiškai gana skirtingai tvarkoma gamybos išlaidų ap-

skaita. Be to, analizuodami sąskaitų planą pastebime, kad 202 sąskaita savo trečios eilės sąskaitose 2020 vadinama Įsigijimo savikaina. Manoma, šis terminas nebaigtos gamybos išlaidų apskaitoje nevertinamas, nes nebaigtoje gamyboje kaupiamos faktiškai padarytos, o ne iš kažkur įsigytos išlaidos. Todėl būtina tobulinti gamybos išlaidų apskaitą. Visų pirma būtina nuspręsti, kurios klasės sąskaitas naudoti gamybos išlaidų apskaitai.

K. Valužis [15] tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas per atskaitinį laikotarpį siūlo kaupti tik 202 sąskaitoje „Nebaigta gamyba“, nes ir pagaminta produkcija pagal savikainą pajamuojama iš „Nebaigtos gamybos“ sąskaitos. 6 klasės sąskaitos, nenaudojant 202 sąskaitos, autoriaus nuomone, gamybos išlaidų apskaitai netinkamos, kadangi šios klasės sąskaitų likučiai, sudarant balansą, negali būti jame parodyti. Tačiau tai diskutuotinas teiginys. Balanse turtas ir nuosavybė nurodoma pagal straipsnius. Vadovaujantis palyginimo principu, užfiksuotos gamybos išlaidos laikomos turto nepriklausomai nuo to, kokią formą įgauna. Jei žaliavos, medžiagos pradėtos, bet iki atskaitinio laikotarpio pabaigos dar nebaigtos perdirbti, gamybos išlaidos suformuoja nebaigtos gamybos atsargas. Todėl 6 klasės gamybos išlaidų sąskaitos debete esantis likutis atskaitinio laikotarpio pabaigoje rodytų nebaigtos gamybos atsargas ir galės būti perkeltas į atitinkamą balanso straipsnį.

Manau, kad gamybos išlaidų ir pagamintos produkcijos apskaitai būtų tikslinga naudoti tik 6 klasės sąskaitas, kaip tai siūloma leidinyje „Naujoji apskaita žemės ūkio produktus perdirbančiose ir kitose įmonėse“ [10]. Reikėtų pritari autorių nuomonei, kad 6 sąskaitų plano klasę būtų tikslingiau vadinti išlaidų, o ne sąnaudų klase, kadangi dauguma šios klasės sąskaitų skirtos išlaidų apskaitai. Pagal tarptautinius apskaitos standartus 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 ar teikiant paslaugas, parduotas atskaitiniu laikotarpiu. Pavyzdiniame sąskaitų plane tokios išlaidos, t. y. ta išlaidų dalis, kuri tampa sąnaudomis, apskaitomos 60 sąskaitoje „Parduotų prekių ir atliktų darbų savikaina“.

Anksčiau minėto leidinio autoriai gamybos išlaidų apskaitai numato tris 6 klasės sąskaitas, t. y. 60 sąskaitą „Išlaidos pagal rūšis“, 61 sąskaitą „Tiesioginės gamybos išlaidos“ ir 62 sąskaitą „Netiesioginės gamybos išlaidos“.

Planuojant ir apskaitant gamybos išlaidas labai svarbu teisingai pasirinkti tinkamą išlaidų klasifikavimo ir analizės metodiką ir sistemą. Sisteminiėje apskaitoje išlaidos dažniausiai klasifikuojamos pagal šiuos požymius:

- 1) išlaidų rūšis;
- 2) išlaidų susidarymo vietas arba atsakomybės centrus;
- 3) gamybos objektus, t. y. gatavos produkcijos, darbų ir paslaugų rūšis.

Savikainos kalkuliavimo požiūriu labai svarbus gamybos išlaidų klasifikavimas į tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Tiesioginės išlaidos yra tokios, kurias galima tiesiogiai įskaityti į konkretaus gaminio savikainą. Netiesioginės gamybos išlaidos įskaitomos į gaminio savikainą netiesiogiai, t. y. proporcingai kuriai nors paskirstymo bazei. Nuo to, ar teisingai susidariusios išlaidos bus priskirtos prie tiesioginių ar netiesioginių, kaip bus suvokiama jų ekonominė esmė, priklausys produkcijos vieneto savikainos tikslumas.

Rinkos šalių apskaitoje yra skiriamos trys pagrindinės pagaminto produkto išlaidų rūšys:

- 1) tiesioginės išlaidos medžiagoms, žaliavoms;
- 2) tiesioginės darbo apmokėjimo išlaidos;
- 3) netiesioginės gamybos išlaidos.

Siūlomame sąskaitų plane tiesioginėmis išlaidomis suprantamos pagrindinei gamybai padarytos išlaidos, o netiesioginėmis – aptarnaujančiai gamybai padarytos išlaidos, kadangi atskaitinio laikotarpio pabaigoje jos turi būti paskirstomos išlaidų objektams proporcingai pasirinktai paskirstymo bazei. Čia išlaidos į tiesiogines ir netiesiogines klasifikuojamos ne pagal atskiras gaminių ar produkcijos rūšis, o priklausomai nuo to, ar jos priskiriamos pagrindinei ar aptarnaujančiai gamybai. Tai nevisiškai atitinka ekonomikos literatūroje pateikiamą tiesioginių ir netiesioginių išlaidų apibrėžimą. Jeigu viename pagrindinės gamybos ceche (skyriuje, bare) bus gautos kelios produkcijos rūšys, jų atžvilgiu visos išlaidos bus netiesioginės, nes jas nustatyta tvarka reikės paskirstyti atskiroms produkcijos rūšims. Tiesioginėmis atskirų produkcijos rūšių atžvilgiu išlaidas galima laikyti tik tais atvejais, kai sutampa išlaidų apskaitos objektai ir savikainos kalkuliavimo objektai.

Minėtame sąskaitų plane 60 sąskaita „Išlaidos“ pagal rūšis yra tranzitinė ir skirta registruoti išlaidoms pagal rūšis, kurios tuoj pat iš šios sąskaitos kredito iškeliamos į tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų ir veiklos išlaidų sąskaitas. Toks išlaidų kaupimas pagal atskiras rūšis numatytas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme. Tačiau taikant šį išlaidų apskaitos būdą gerokai padidėja apskaitos darbų apimtis. Manychiau, kad išlaidas pagal rūšis būtų galima apskaičiuoti ir nenaudojant šios sąskaitos, o duomenis surinkti remiantis analitinės apskaitos registrais. Kiekviena įmonė priklausomai nuo savo tikslų išlaidas analitinės apskaitos registruose gali detalizuoti pagal įvairius požymius. Nors kai kurie autoriai teigia, kad nustatant finansinius rezultatus duomenys turi būti gaunami vien tik iš sintetinių sąskaitų [1]. Bet tai – diskutuotinas klausimas.

#### I š v a d o s

1. Valdymo problemoms spręsti būtina patikima išlaidų apskaitos informacija. Šios informacijos kūrimą dabar lemia galiojantis finansinės apskaitos sąskaitų planas ir finansinės apskaitos reikalavimai.

2. Pavyzdiniame sąskaitų plane nevykusiai pertvarkyta gamybos išlaidų ir pagamintos produkcijos apskaita. Siūlytume gamybos išlaidas ir pagamintą produkciją apskaityti 6 sąskaitų plano klasės sąskaitose: 61 „Tiesioginės gamybos išlaidos“ ir 62 „Netiesioginės gamybos išlaidos“. Išlaidų detalizavimą, būtiną finansinei atskaitomybei sudaryti ir reikalinga įmonės valdymui, atlikti analitinės apskaitos registruose.

3. Įmonėse, kur pardavimo ir bendrosios bei administracinės išlaidos sudaro nemažą lyginamąją dalį, būtų tikslinga šias išlaidas skirstyti atskiroms produkcijos ar paslaugų rūšims.

#### L I T E R A T Ū R A

1. Bružauskas V. Žemės ūkio įmonių sąnaudų apskaita // Sąskaitų. 1993. Nr. 5. P. 10–14.
2. Bružauskas V. Žemės ūkio įmonių realizacinio pelno atskaita // Sąskaitų. 1994. Nr. 3. P. 21–32.
3. Černius G. Atsakymas į E. Vabalo ir J. Žvinklio straipsnį „Sąnaudos, kaštai ir išlaidos“ // Sąskaitų. 1992. Nr. 5. P. 29–32.
4. Černius G. Gamybos išlaidų ir veiklos sąnaudų apskaita // Sąskaitų. 1993. Nr. 2. P. 3–10.

5. Jovaišienė V., Levišauskaitė K., Valainytė I. *Kaštų apskaita*. D. 1. Kaunas: Technologija, 1994. 133 p.
6. Kalčinskas G., Černius G. *Finansinė ir menedžmento apskaita*. Vilnius: Apskaita, 1993. 600 p.
7. Mackevičius J. *Taupumo kontrolė*. Vilnius: Mintis, 1984. 189 p.
8. Mackevičius J. *Apskaita*. Vilnius: Mintis, 1994. 560 p.
9. *Metodiniai patarimai žemės ūkio bendrovių (įmonių) 1995 metų metinei finansinei apskaitai sudaryti*. Dotnuva-Akademija, 1995. 39 p.
10. *Naujoji apskaita žemės ūkio produktus perdirbančiose ir kitose įmonėse*. Vilnius: Informacijos ir leidybos centras, 1995. 182 p.
11. *Pavyzdinis sąskaitų planas, jo paaiškinimai ir pagrindinės sąskaitų korespondencijos*. Vilnius: UAB „Pačiolis“, 1996. 40 p.
12. Pučinskas K. *Apskaitos metodikos ir technologijos pertvarkymo problemos // „Apskaitos, finansų ir audito pertvarkymo teorija bei praktika“ straipsnių rinkinys*. Kaunas: LŽŪU leidybos centras, 1996. P. 62–66.
13. Staliūnas P. *Kliūtys naujosios apskaitos kelyje // Sąskaityba*. 1995. Nr. 9. P. 15–20.
14. Vabalas E., Žvinkys J. *Sąnaudos, kaštai ir išlaidos // Sąskaityba*. 1992. Nr. 4. P. 17–21.
15. Valužis K. *Naujojo sąskaitų plano taikymas praktikoje*. Vilnius: UAB „Viltis“, 1994. 238 p.
16. Нидлз Б. и др. *Принципы бухгалтерского учёта*. Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. Москва: 1993. 429 с.
17. Ягурова А. *Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран*. Пер. с польск. Москва: 1991. 240 с.

## PRODUCTION COST ACCOUNTING

**Danutė Zinkevičienė**

### S u m m a r y

The solution to management problems requires reliable cost accounting information. At present, the creation of this kind of information is conditioned by the requirements of the financial account and the financial account statement plan. Nevertheless, the model statement plan does not provide a successfully reorganized account of production cost and manufactured products. It is suggested that the sixth class of the statement plan be named "Cost." Production costs and manufactured products can be included in 61 accounts of direct production costs and 62 indirect production costs of this class. Cost accounting detailization of special features should be presented in the registers of analytical accounting.