

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETO**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Apskaita, finansai ir bankininkystė
Kodas 62104S105

EGIDIJUS JEFIMOVAS

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

IŠLAIDŲ VIEŠOJOJE ĮSTAIGOJE APSKAITOS MODELIS

Kaunas 2007

**VILNIAUS UNIVERSITETO
KAUNO HUMANITARINIS FAKULTETAS**

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

EGIDIJUS JEFIMOVAS

MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

IŠLAIDŲ VIEŠOJOJE ĮSTAIGOJE APSKAITOS MODELIS

Darbo vadovas _____ (parašas)	Magistrantas _____ (parašas)
Doc. Gailutė Gipienė	Darbo įteikimo data _____
	Registracijos Nr. _____

Kaunas 2007

TURINYS

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS	4
ĮVADAS.....	5
1. IŠLAIDŲ APSKAITOS METODOLOGINIAI ASPEKTAI	7
1.1. Išlaidų apskaitos reikšmė ir paskirtis	7
1.2. Išlaidų klasifikavimo principai, jų vertinimas.....	12
2. IŠLAIDŲ APSKAITOS IR PASKIRSTYMO YPATUMAI.....	22
2.1. Išlaidų paskirstymo prielaidos.....	22
2.2. Apskaitos ypatumai sveikatos priežiūros įstaigoje.....	26
3. IŠLAIDŲ APSKAITOS MODELIS SVEIKATOS PRIEŽIŪROS ĮSTAIGOJE.....	33
3.1. Išlaidų apskaitos modeliavimo sveikatos priežiūros įstaigoje prielaidos.....	33
3.2. Išlaidų apskaitos modelio sudarymas sveikatos priežiūros įstaigoje	40
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	49
SANTRAUKA	52
SUMMARY	53
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	54
PRIEDAI	56

LENTELIŲ IR PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 pav. Finansinė, išlaidų ir valdymo apskaitų ryšys (Mackevičius (2003)).	10
2 pav. Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų įskaitymas į produkcijos savikainą (Šaltinis. Mackevičius, Apskaita)	14
3 pav. Netiesioginių išlaidų paskirstymas (Šaltinis. Mackevičius, J. (1994). Apskaita.)	15
4 pav. VŠĮ Jonavos ligoninė išlaidų centrai	41

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė Išlaidų paskirstymas	24
2 lentelė Rodiklių įtakos išlaidų 1 Lt pardavimų apskaičiavimas	24
3 lentelė Išlaidų priklausomybė	25
4 lentelė Savikainos struktūra VŠĮ Jonavos ligoninė	33
5 lentelė Išlaidos 1 Lt pajamų VŠĮ Jonavos ligoninė	34
6 lentelė Rodiklių įtakos išlaidų 1 Lt pajamų apskaičiavimas VŠĮ Jonavos ligoninė	34
7 lentelė Išlaidų paskirstymo variantas	35
8 lentelė Išlaidų sugrupavimas VŠĮ Jonavos ligoninė	44
9 lentelė Išlaidų paskirstymas VŠĮ Jonavos ligoninė	44
10 lentelė Išlaidų paskirstymas VŠĮ Jonavos ligoninė	45
11 lentelė Išlaidų struktūra VŠĮ Jonavos ligoninė	46
12 lentelė VŠĮ Jonavos ligoninė pelningumo taškas	47
13 lentelė VŠĮ Jonavos ligoninė išlaidų centrų pelningumo taškai	47

ĮVADAS

Verslo įmonių pagrindinis tikslas yra pelno siekimas. Paslaugas teikiančioms biudžetinėms įstaigoms svarbesnis kitas tikslas - veiklos tęstinumas. Šiuolaikinės ne pelno siekiančios įstaigos, siekia tenkinti klientų poreikius (teikti aukštos kokybės paslaugas ir prekes), įgyti pranašumų prieš konkurentus ir tuos pranašumus vykusiai panaudoti, taikyti naujas technologijas ir darbo organizavimo formas, pritraukti naujų darbuotojų, kurie savo skirtingomis vizijomis ir sugebėjimais gali turėti įtakos teigiamiems pokyčiams.

Ypatinga reikšmę veiklos plėtojimui turi apskaita. Lietuvoje tam skiriama daug dėmesio. Įsigalioję verslo apskaitos standartai įnešė daugiau aiškumo. Tačiau biudžetinių įstaigų buhalteriai tokių standartų neturi. Tobulinant biudžetinių įstaigų apskaitą, nuo 2006 metų sausio 1 d. taikoma nauja šių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos redakcija. Tai susiję su tuo, jog reikėjo atsižvelgti į pasikeitusias teisės aktų nuostatas, kurios, reglamentuoja valstybės ir savivaldybės biudžetų sudarymo ir vykdymo pajamų ir išlaidų klasifikavimą, programų sąmatų sudarymą.

Temos aktualumas. Pagal Lietuvos Respublikos biudžetinių įstaigų įstatymą (1995 su vėlesniais pakeitimais) biudžetinių įstaigų asignavimų valdytojai yra atsakingi už teisingą pavaldžių įstaigų išlaidų sąmatų bei nebiudžetinių lėšų sąmatų sudarymą. Jie turi užtikrinti, kad biudžetinės įstaigos laiku išmokėtų darbuotojams apskaičiuotus atlyginimus, laiku atsiskaitytų su biudžetu ir valstybinio socialinio draudimo fondo įstaigomis, taip pat už įstaigose sunaudotą visų rūšių energiją ir kitas paslaugas. Išlaidų apskaita įgalina rasti būdų taupiai naudoti išteklius. Todėl tyrimai šioje srityje yra aktualūs.

Tyrimo problema. Biudžetinėms įstaigoms būdinga lėšų išlaidų sąmatų vykdymo apskaita. Tai sąlygoja tyrimų išlaidų apskaitos srityje ypatumus, kurie dar ne visiškai ištirti.

Tyrimo objektas – viešosios sveikatos priežiūros įstaigos išlaidų apskaita

Darbo tikslas – sudaryti viešosios sveikatos priežiūros įstaigos išlaidų apskaitos modelį

Darbo uždaviniai:

- pateikti išlaidų apskaitos sampratą ir pagrindines charakteristikas;
- išnagrinėti išlaidų apskaitos metodologines problemas;
- pateikti išlaidų klasifikavimo principus;
- atlikti išlaidų vertinimą;
- pateikti rekomendacijas praktiniam išlaidų apskaitos modelio diegimui.

Tyrimo metodai:

- stebėjimas, kompleksiškai tiriant objektą;
- apklausa, išsiaiškinant esmines problemas;
- kokybiniai metodai, taikant analizę ir sintezę bei indukciją ir dedukciją, abstrahuojant nuo neesminių nagrinėjamo reiškinio ypatybių, sisteminant ir klasifikuojant tyrimo rezultatus;
- kiekybiniai metodai, taikant aprašomąją statistiką (dažnių pasiskirstymas, vidurkiai ir pan.), statistinio reikšmingumo testus ir kt.

Magistro darbas susideda iš 3 dalių.

Pirmoje dalyje nagrinėjamos išlaidų apskaitos metodologinės problemos. Joje grindžiama išlaidų apskaitos vieta informacinėje įmonės valdymo sistemoje, apibūdinamas išlaidų apskaitos turinys, detaliau nagrinėjamos „išlaidų“, „sąnaudų“, „kaštų“ sąvokos, pateikiami išlaidų klasifikavimo principai, jų įtaka ir ryšys su savikainos rodikliais.

Antroje dalyje nagrinėjami išlaidų apskaitos ir jų paskirstymo ypatumai. Joje nurodomi išlaidų paskirstymo etapai, bazė, sąlygos, apskaičiuojama veiksmų įtaka išlaidų 1 Lt pardavimų ir pelno rodikliams. Šioje dalyje išsamiai nagrinėjami apskaitos ypatumai sveikatos priežiūros įstaigoje.

Trečioje dalyje grindžiamos išlaidų apskaitos modeliavimo sveikatos priežiūros įstaigoje prielaidos. Tuo tikslu nagrinėjami konkretūs išlaidų rodikliai bei įvairių autorių siūlomos išlaidų apskaitos sveikatos priežiūros įmonėse metodikos. Šioje dalyje konkrečios įstaigos pavyzdžiu sudaromas išlaidų apskaitos modelis.

1. IŠLAIDŲ APSKAITOS METODOLOGINIAI ASPEKTAI

1.1. Išlaidų apskaitos reikšmė ir paskirtis

Lietuva šiuo metu išgyvena reformų metą. Jau nuo 1990 metų, atkūrus nepriklausomą valstybę Lietuvoje prasidėjo esminiai pokyčiai. Permainos vyko visose veiklos srityse. Visą tą laiką Lietuvoje buvo siekiama įtvirtinti politinius, ekonominius ir socialinius standartus, būdingus Europos šalims. Įstojimas į Europos Sąjungą nesumažino reformų ir pokyčių masto, bet kaip tik įtraukė į daugelį pokyčių, kurie dėl globalizacijos vyksta tiek Europoje, tiek visame pasaulyje.

Pokyčiai vyksta visose srityse, keičiasi ir pati visuomenė. Kaip nurodo F. Jameson „tam tikru metu po Antrojo pasaulinio karo ėmė rasti naujo pobūdžio visuomenė (apibrėžiama įvairiai – kaip postindustrinė ar poindustrinė visuomenė, korporacinis kapitalizmas, vartotojų visuomenė, žiniasklaidos visuomenė ir pan. Naujos vartojimo formos, planuojamas produkcijos senėjimas, vis greitesnė madų ir stilių kaita, apskritai iki šiol neregėtas reklamos, televizijos ir žiniasklaidos išsiskverbimas į visuomenę, senųjų prieštaravimų tarp miesto ir kaimo, centro ir provincijos, priemiesčių gyvenimo ir universalios standartizacijos išnykimas, didžiųjų greitkelių tinklo plėtra ir automobilių kultūros atsiradimas – tai tik keletas ypatybių, nužyminčių esminį lūžį tarp šios ir ankstesnės visuomenės“.(Jameson, 2002)

Tą patį pažymi Keitas Morisonas, teigdamas: „Mes judame iš modernios visuomenės į pomodernizmą su žlungančia didelių fabriku sistema, vis spartesne į nišas orientuota prekių gamyba, kylančiu paslaugų sektoriumi, augančiu tarptautiniu kapitalizmu, perėjimu iš „organizuoto“ kapitalizmo į „neorganizuotą“, informacinės revoliucijos ekspansija, neatidėliojimo kultu ir postfordinėmis organizacijos ir gamybos formomis. Šiandiena iš mūsų reikalauja lankstumo, paslaugumo, vartotojiškumo ir kliento patenkinimo, t.y. skaidresnės vadybos organizavimo ir veikiau organinio nei mechaninio struktūrų supratimo (...), daugiafunkcinių, lanksčių komandų, įvairiapusių įgūdžių ugdymosi ir dėmesio komandos skatinimui, asmeninių vilčių išsipildymui bei sąlygų vyresniesiems darbininkams sudarymui ir pasitikėjimui jais“. (Morrison, 1998).

Negalima neigti, kad tokios visuomenės požymiai jau reiškiasi ir Lietuvoje, o jai įstojus į Europos Sąjungą šie pokyčiai ims reikštis žymiai platesniu mastu. Iš dalies tai yra teigiamas reiškinys, kuriam artimos bet kokios reformos ir naujovės. Kaip teigia Želvys R., Žilinskaitė R. „Ekonomikos augimo ir jos struktūros plėtotės strategijoje“: „ikiindustrinėje ekonomikoje pagrindiniai ekonominiai ištekliai buvo gamtiniai ištekliai, pirmiausia žemė. Industrinėje ekonomikoje svarbiausiu

ištekliai tapo kapitalas ir realia forma (gamybos priemonės), ir pinigine forma. Poindustrinėje ekonomikoje pagrindiniais ištekliais tampa žinios ir darbas. Kaip rodo pasaulio tyrimai, ekonomikos augimą daugiau nei 50% lemia mokslo bei technologinė pažanga, į kurios sąvoką įeina daugelis elementų, tačiau vienas iš svarbiausių yra žinios.“(Želvy; Žilinskaitė: 2004).

Vienas poindustrinės visuomenės bruožų, šalia paslaugų vaidmens didėjimo gamybos ir vartojimo struktūroje, švietimo vaidmens kilimo yra informacinė visuomenės ir šiomis žiniomis grįstomis ekonomikos kūrimas. Žinių ekonomikoje pridėtinė vertė yra kuriama panaudojant žinias ir sukuriant naujas technologijas, naujus produktus ar paslaugas. Tai ateityje sudarys galimybę pereiti prie ekonomikos plėtros, kuri daugiau remsis ne gamtinių išteklių naudojimu, bet žinių įgijimu ir kūrybišku jų naudojimu.

Kiekvienas žmogus, naudodamasis komunikacijos priemonėmis, nuolat gauna informacijos srautus, kurie skverbiasi į jo sąmonę ir daro įtaką. Šias žinias jis naudoja savo studijose ar darbe, profesinėje veikloje.

Galima daryti išvadą, kad visuomenėje vyksta nuolatiniai pokyčiai, kurie veikia visas gyvenimo sritis, tame tarpe ir sveikatos priežiūros įstaigose. Besikurianti poindustrinė visuomenė išryškina žinių ir informacijos svarbą tiek visuomenės gyvenime, tiek ekonomikoje. Sveikatos priežiūros įstaigose išskyla naujas uždavinys: užimti deramą vietą, kad plūstantys informacijos srautai netaptų tik padrikų žinių nuotrupomis. Ekonominė informacija įmonės valdymo tikslais naudojama, kad vadybininkai planuotų, kontroliuotų, reguliuotų ūkinę-finansinę veiklą. Tokią informaciją galima kaupti ir naudoti apskaitos pagalba. Apskaitos ir atskaitomybės sistema įmonėje yra ekonomiškai reikšmingų rodiklių gavimo, įvertinimo ir atspindėjimo procesas. Rodikliai apibūdina praėjusį ir būsimą įmonės veiklos periodą. Apskaitos sistema yra kiekybinės informacijos sistema, kuri tarnauja trimis pagrindiniams tikslams:

- sudaryti išorines ataskaitas, kurios skirtos akcininkams, vyriausybei ir kitoms suinteresuotoms pusėms, kad pagrįsti investicinius sprendimus, apskaičiuoti mokesčius ir kt.;
- vidinėms ataskaitoms, kurios panaudojamos įmonės veiklos planavimui ir kontrolei;
- ataskaitoms, kurios panaudojamos priimant specifinius sprendimus ir pan.

Apskaitos sistema priklauso nuo įmonės tipo, juridinės formos, veiklos srities, dydžio. Skiriamos dvi pagrindinės apskaitos rūšys: *finansinė* ir *valdymo*. Finansinė apskaita apibūdina įmonės santykius su išorine aplinka. Pagrindiniai jos uždaviniai:

- sudaryti finansinę atskaitomybę,
- suteikti informaciją investuotojams, kreditoriams ir kt.,

- sudaryti mokestines ataskaitas,
- sudaryti specialiuosius balansus (įmones reorganizuojant, sujungiant, likviduojant ir pan.).

Kad užtikrinti teikiamos apskaitinės informacijos teisingumą, finansinė apskaita reglamentuojama. Apskaitant finansines operacijas laikomasi bendrųjų apskaitos principų.

Valdymo apskaita tai įmonės vadybininkams skirtos ekonominės informacijos pažinimo, įvertinimo, kaupimo, analizės, paruošimo, išaiškinimo, pranešimo, panaudojimo procesas. Valdymo apskaita leidžia vadybininkams planuoti, kontroliuoti veiklą, nustatyti atsakomybę dėl racionalaus įmonės išteklių panaudojimo. Kitais žodžiais tariant, valdymo apskaita - tai apskaitos sistema skirta vykdyti planavimo, kontrolės funkcijas bei priimti valdymo sprendimus. Valdymo apskaitos pagrindiniai tikslai:

- išlaidų kalkuliavimas (jų priskyrimas kalkuliavimo objektui);
- išlaidų poveikio įmonės ūkinės-finansinės veiklos rezultatams nustatymas.

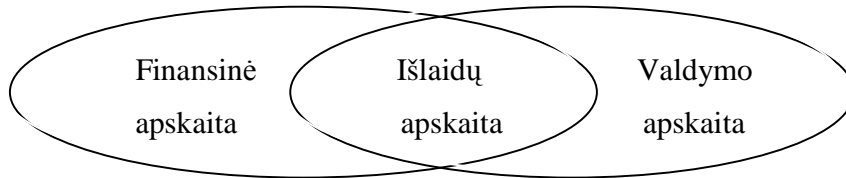
Valdymo apskaita nereglamentuojama, nes jos objektas yra įmonės ūkinė veikla. Vadybininkai patys sprendžia kokios jiems reikia informacijos, kad priimti valdymo sprendimus. Išlaidų (kaštų) apskaita - tai įmonės informacinės sistemos sudėtinė dalis. Dažnai išlaidų apskaita sutapatinama su valdymo apskaita. Mat jos abi skirtos vadybininkams, jos abi atitinka sudėtingus vidinius ataskaitų tikslus. Skirtumus gali apibūdinti šių apskaitų tikslai ir metodai. Jei valdymo apskaita yra visos vadybai būtinos informacijos identifikacija, matavimas, akumuliacija, analizė, paruošimas, aiškinimas ir pranešimas, tai išlaidų (kaštų) apskaitos tikslas ne tik akumuliuoti, bet ir giliau analizuoti įmonės produkcijos ir paslaugų išlaidas.

Kai kurie ekonomistai linkę “išlaidų” ir “kaštų” terminų nesutapatinti. Žodį “kaštai” (cost) labiau tiktų vartoti, kai ištekliai natūriniais vienetais dauginami iš jų kainų ir įgyja piniginę išraišką. “Išlaidos” (expenses) labiau tinka įmokoms apibūdinti. Tačiau Lietuvių kalbos žodyne (1972 m.) “kaštai” ir “išlaidos” vartojami kaip sinonimai. Susiejant išlaidas su pajamomis, naudojamas terminas “sąnaudos”. Šiuo požiūriu, labiau tiktų ne “kaštų apskaitos”, bet “išlaidų apskaitos” terminas.

Išlaidų apskaita yra ne tik apskaitos, bet ir analizės, vertinimo dalykas, nes:

- tai susiję su buhalterinės apskaitos tvarkymo metodų taikymu. Čia nenaudojamos įprastos dvejetainių įrašų sąskaitos,
- išlaidos nagrinėjamos ne tik statikoje, bet ir dinamikoje,
- išlaidų apskaita grindžia kalkuliavimo sistemas, metodus ir būdus, o ne fiksuoja apskaitinę informaciją,
- išlaidų apskaita nustato ne išlaidų apimtį, o jų reagavimą į pokyčius.

Išlaidų apskaita neatsiejama nuo finansinės ir valdymo apskaitų, nes nagrinėja jų sukauptą apskaitinę informaciją ir pateikia rekomendacijas dėl išlaidų poveikio įmonės ūkinei-finansinei veiklai. Prof. J. Mackevičius išlaidų apskaitą apibūdina kaip finansinės ir valdymo apskaitos jungiamąją grandį (žiūr. 1 pav.)



1 pav. Finansinė, išlaidų ir valdymo apskaitų ryšys (Mackevičius (2003)).

Bendras finansinės ir valdymo apskaitų bruožas yra išlaidų korespondencija. Kai kurie autoriai (Kalčinskas, 2003) siūlo įvesti atskiras sąskaitų klases valdymo apskaitai detalizuoti. Kaupiant sąskaitose informaciją apie išlaidas, jas lengviau sugrupuoti pagal jų rūšis: žaliava, energija, darbo užmokestis ir pan. Tokia informacija yra naudinga vadybininkams, nes atskleidžia išlaidų ekonominę prigimtį. Tačiau gilesnei analizei to nepakanka. Reikia atsižvelgti į išlaidų elgesį, t.y. jų reagavimą į įvairius pokyčius. Tai nagrinėja išlaidų apskaita.

Apskaita turi būti optimali, t.y. išlaidos apskaitai neturi būti didesnės už naudą, kurią teikia apskaitinė informacija. Griežti reikalavimai finansinei apskaitai priverčia vadybininkus susitaikyti su būtinomis išlaidomis apskaitai. Valdymo tikslams išlaidos apskaitai gali būti traktuojamos kaip ekonominė priemonė. Jos panaudojimo tikslingumą apsprendžia išlaidų dydis. Kuo jos didesnės, tuo labiau reikia atsižvelgti į naudą. Kaip sakoma: “Geriau būti apytiksliai teisiu, negu tiksliai suklysti”. Optimalumo problemą padeda spręsti išlaidų apskaita. Jei manoma, jog pajamų ir išlaidų subalansavimas yra optimalus, tuomet nekyla poreikio giliau nagrinėti išlaidų. Sprendimus priimdamas vadybininkas turi remtis duomenimis, susijusiais su įvairiais tikslais. Jis turi žinoti vieno ar kito sprendimo kainą. Tas sprendimas gali būti susijęs su produktu, paslauga, ar atskiru rodikliu. Šių sprendimų objektai yra išlaidų objektai, kuriems reikalingas specifinis išlaidų matavimas, specifinė jų struktūra.

Valdymo sprendimus būtina pagrįsti objektyviais duomenimis. Todėl informacija apie išlaidas renkama sistemingai - pagal tam tikrą duomenų rinkimo tvarką. Pavyzdžiui, gali būti naudojami tokie buhalterinės apskaitos tvarkymo būdai, kaip žurnalai, kompiuteriu sudaromi registrai ir pan. Informacija gali būti renkama pastoviai arba periodiškai. Nuolat rinkti duomenis kainuoja brangiau. Todėl tokiu atveju, apskaitai keliami didesni reikalavimai. Pavyzdžiui, neapsiribojama produkcijos vieneto savikainos nustatymu. Apskaitinė informacija panaudojama žaliavų, darbo sąnaudų kontrolei,

padalinių efektyvumo įvertinimui ir pan. Tuo būdu išlaidų apskaita leidžia įvairiapusiškiau ir racionaliau spręsti gamybos ir pardavimų problemas.

Kalbant apie išlaidų skaičiavimą, reikia išsiaiškinti jų ryšį su savikaina. Ekonominių terminų žodyne (1991) savikaina apibūdinama kaip prekės kaina, į kurią įeina tik gamybos ir pardavimo sąnaudos be pelno normos. J. Mackevičius (2003) rašo, kad produkcijos savikaina yra pinigais išreikštos įmonės išlaidos, susijusios su produkcijos gamyba ir jos realizavimu. Užsienio autorių darbuose savikaina apibūdinama kaip dydis išlaidų, priskiriamų nustatytam produktui ar veiklai (Drury, 1996) arba nurodoma, kad produkcijos savikaina susideda iš trijų gamybos išlaidų elementų: tiesioginių medžiagų, tiesioginio darbo ir gamybos pridėtinių išlaidų, kurios susidaro gaminant produktus (Horngren, 1997).

Vadinasi, savikainą sudaro produkcijai pagaminti, paslaugai teikti patirtos išlaidos. Jei produkcijos pagaminimo, paslaugų teikimo savikainos apskaičiavimas yra baigtinis apskaitos etapas įmonėje, tai išlaidų apskaita įgalina ne tik suskaičiuoti gaminio ar atskiros paslaugos savikainą, bet ir įvertinti normavimo, planavimo, kontrolės būklę įmonėje.

L. Krivka (1998) atkreipė dėmesį, jog vadybininkus labiau turėtų sudominti didžiausios išlaidos, nes būtent jos nulemia savikainos lygį.

Savikainos skaičiavimo procesas prasideda nuo išlaidų apskaitos – jų klasifikavimo pagal įvairius požymius, išlaidų susidarymo vietų nustatymo ir kontrolės, atsakomybės centrų už išlaidas sudarymo, nukrypimų nuo normų, sąmatų ir kitų parametrų priežasčių ir kaltininkų išaiškinimo (Mackevičius, 2003). Gamybos išlaidų apskaita organizuojama dviem etapais:

- Pirmasis etapas – gamybos išlaidų apskaita, kuri apima visus darbus, susijusius su išlaidų paskirstymu pagal apskaitos objektus, ir visos pagamintos produkcijos savikainos nustatymą;
- Antrasis etapas – produkcijos savikainos skaičiavimas, kuris apima pagamintos produkcijos vieneto savikainos nustatymo operacijas.

Kiekvieno etapo tikslams ir uždaviniams įgyvendinti naudojami atitinkami metodai. Kadangi šie etapai yra vieno proceso sudėtinės dalys, todėl produkcijos savikainos skaičiavimo metodai turi būti nagrinėjami sąryšyje su išlaidų apskaitos metodais. Pagamintos produkcijos savikainos skaičiavimas sąlygojamas išlaidų apskaitos sistemos ir šios apskaitos organizavimo. Todėl apie gamybos išlaidų apskaitos metodus ir savikainos skaičiavimo metodus galima kalbėti tik kaip apie vienybę, kur skaičiavimas vaidina pagrindinį vaidmenį ir turi savarankišką reikšmę. Tokios nuomonės laikomasi ir užsienio mokslinėje literatūroje, kurioje apie išlaidų apskaitą ir savikainos skaičiavimą kalbama kaip apie vieną metodą (Arnold, 1990).

Išlaidų (kaštų) apskaitos sistema – tai sistema, padedanti sukurti informaciją apie kaštus, susijusius su konkrečiais gaminiais arba veiklos sritimis. (G.Černius, 1995). Anot J.Mackevičiaus (2003), išlaidų apskaitos sistemą sudaro tokie elementai: kalkuliavimo objektai; kalkuliaciniai vienetai; kalkuliavimo metodai; kalkuliacinių kaštų straipsnių nomenklatūra; tiesioginių kaštų paskirstymo kalkuliavimo objektams medžiaga; netiesioginių kaštų paskirstymo kalkuliavimo objektams metodika; kalkuliacijų rūšys; kalkuliacijų panaudojimas.

Išlaidų apskaitos sistema turi duoti objektyvų kaštų įvertinimą, parodyti jų formavimąsi ne tik pagal gaminius, bet ir pagal įmonės padalinius (cechus, darbo barus, darbo vietas, gamybos stadijas, procesus), išaiškinti išlaidų (kaštų), padarytų atliekant atitinkamus ūkinius procesus, dydį, nustatyti techninio ir ekonominio pobūdžio veiksniai, turinčius įtakos produkcijos savikainai.

Išlaidų (kaštų) apskaitos sistemos efektyvumas priklauso nuo teisingo jos turinio ir uždavinių, kuriuos ji gali spręsti, supratimo. Kaštų apskaitos sistemos vaidmuo bus tuo didesnis, kuo daugiau ji turės įtakos įmonės ūkinės veiklos gerinimui bei materialinių ir finansinių išteklių naudojimo kontrolės stiprinimui. Didėjanti kaštų apskaitos sistemos reikšmė reikalauja gilesnės jos analizės, kuri padėtų nustatyti būdus ir galimybes visai sistemai tobulinti (Mackevičius 2003).

1.2. Išlaidų klasifikavimo principai, jų vertinimas

Pastaruoju metu daugiausia dėmesio skiriama išlaidų apskaitai labiausiai išvystytose rinkos ekonomikos šalyse. Šio susidomėjimo priežastys:

- Naujų gamybos technologijų naudojimas,
- Gamybos intensyvinimas,
- Globalinio pobūdžio konkurencija pasaulinėje rinkoje
- Valdymo strategijos ir taktikos kitimas dėl sparčios kompiuterizacijos.

Tai išlaidų apskaitai kelia naujus uždavinius, nes anksčiau daugelyje šalių buvo susiformavusi išlaidų valdymo filosofija, orientuota į didelės apimties standartinę gamybą.

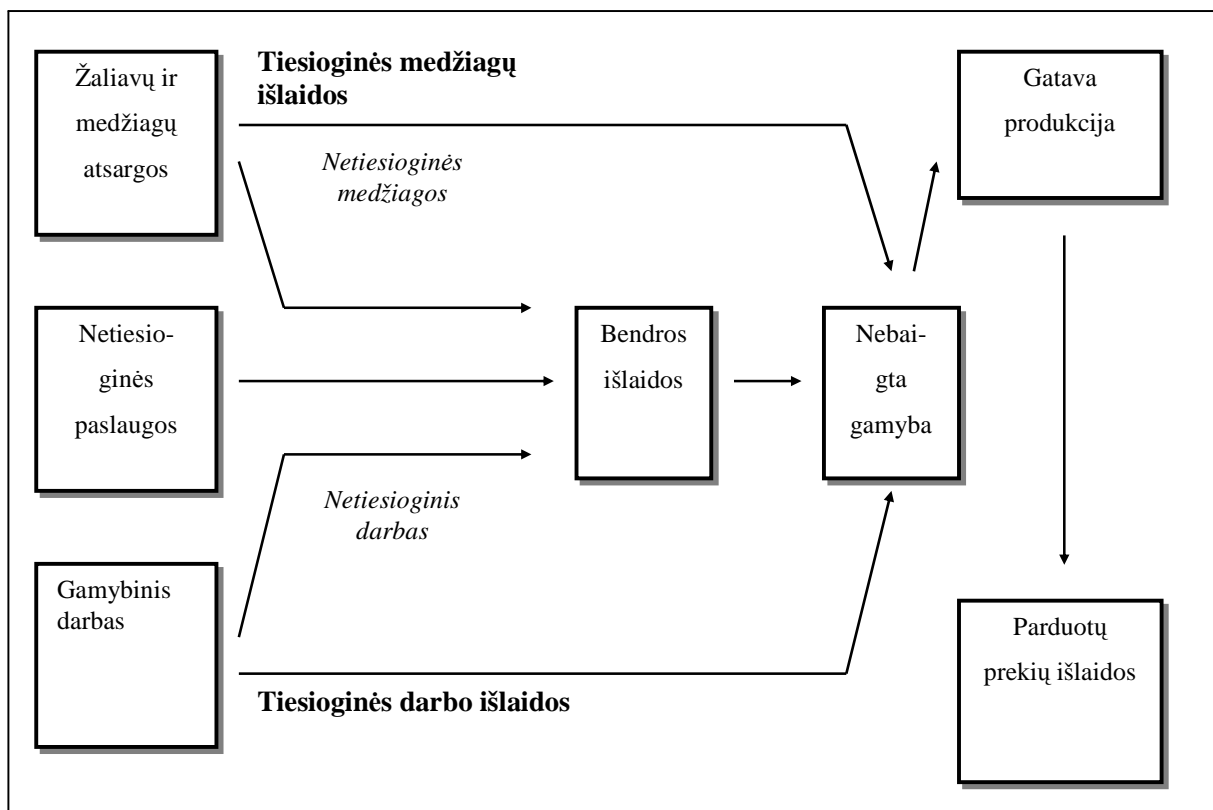
„Nuo trečiojo dešimtmečio išlaidų apskaita pasikeitė mažai. Pasirodo, nors ir plačiai naudojama kompiuterinė technika, net tokioje šalyje kaip JAV, netiesioginės išlaidos produktams paskirstomos proporcingai tiesioginiam darbo užmokesčiui, o išlaidų apskaitos sistemos dažniausiai naudojamos pagal finansinių (išorinių) ataskaitų reikalavimus. Tokia tvarka neatitinka naujos

valdymo filosofijos, orientuotos į pasaulinę rinką ir greitai besikeičiančią produkcijos gamybos technologiją. Naujoms technologijoms reikia daug išlaidų, susijusių su naujo produkto gamybos rengimu. Produkto gyvenimo ciklas labai trumpas. Dėl šios priežasties, taip pat dėl rinkos poreikių įvairovės gamybos sistema turi būti elastinga. Gamybos procesuose vis dažniau naudojami kompiuteriai. Tokiomis aplinkybėmis keičiasi išlaidų struktūra (didesnė dalis išlaidų tenka produkcijos gamybos rengimo bazei). Tiesioginio darbo užmokesčio dalis mažėja, o didesnę išlaidų dalį sudaro technikos aptarnavimo, materialinės, taip pat administracinės išlaidos.“(Mackevičius, 2003, p.233).

Išlaidos klasifikuojamos į gamybos ir laikotarpio išlaidas, o gamybos – į tiesiogines ir netiesiogines. Netiesioginių išlaidų tam tikros dalies kartu su tiesioginėmis išlaidomis priskyrimas išlaidų vienetui ir yra savikainos skaičiavimo sistemos esmė.

J.Mackevičius pateikia tokį išlaidų klasifikavimą: „Tiesioginės išlaidos yra tokios, kurias galima tiesiogiai įskaityti į konkretaus gaminio savikainą. Netiesioginės išlaidos įskaitomos į gaminio savikainą netiesiogiai, t. y. proporcingai pasirinktai bazei. Tiesioginės išlaidos dažniausiai susijusios su gamybos procesu (gamybos darbininkų darbo užmokestis ir socialinio draudimo mokesčiai, sunaudotos medžiagos ir žaliavos). Netiesioginės išlaidos – tai įrengimų priežiūros ir eksploatavimo, gamybos valdymo ir aptarnavimo išlaidos (pagalbinės medžiagos, netiesioginio darbo apmokėjimo išlaidos, pastatų priežiūros bei remonto, įrengimų ir instrumentų techninio aptarnavimo bei remonto, turto draudimo, nuomos išlaidos, mokesčiai ir komunalinės paslaugos, pastatų ir įrengimų amortizacija.“ (Mackevičius, 1994, p.114).

Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų įskaitymas į kalkuluojamo objekto savikainą pavaizduotas 2 paveiksle.



2 pav. Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų įskaitymas į produkcijos savikainą (Šaltinis. Mackevičius, Apskaita)

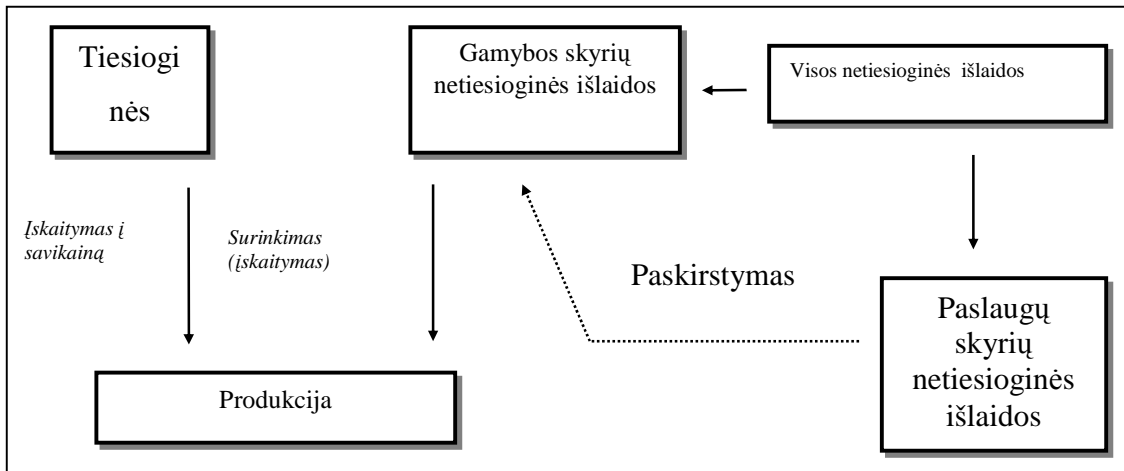
Tiesioginės išlaidos į atskirų produkcijos rūšių savikainą įskaitomos tiesiogiai jų susidarymo momentu. Netiesioginės išlaidos yra apskaičiuojamos bendrai ir į kalkuliuojamo objekto savikainą įskaitomos remiantis tam tikra šių išlaidų paskirstymo baze.

2 paveiksle pavaizduota schema yra supaprastinta. Praktikoje pasitaiko kur kas sudėtingesnių gamybos situacijų. Be nurodytų netiesioginių medžiagų, darbo ir paslaugų išlaidų, yra ir daugiau netiesioginių išlaidų, susijusių su gamybos procesu, pavyzdžiui, tarnautojų darbo užmokestis, susijęs su gamybos tobulinimu, produkcijos kokybės kontrole, produkcijos pardavimu ir t. t., patalpų bei įrengimų eksploatacijos, nusidėvėjimo ir įvairios kitos išlaidos.

Kai kurios išlaidos (pvz., įrengimų nusidėvėjimo) priskiriamos tam tikriems gamybos skyriams, o kitos (pvz., personalo valdymo) – padaliniam, apmokantiems paslaugas gamybos skyriams.

Praktikoje dažniausiai naudojama išlaidų kalkuliavimo sistema pavaizduota 3 paveiksle. Pirmiausia visos tiesioginės išlaidos paskirstomos konkrečioms produkcijos rūšims, o po to netiesioginės išlaidos paskirstomos įvairiems gamybos ir paslaugų išlaidų centrams. Kitame etape

paslaugų centrų išlaidos skirstomos gamybos išlaidų centrams, toliau kiekvieno gamybos išlaidų centro netiesioginės išlaidos dalijamos iš jo veiklos apimtys (produkcijos skaičiaus) siekiant gauti produkcijos vieneto išlaidas.



3 pav. Netiesioginių išlaidų paskirstymas (Šaltinis. Mackevičius, J. (1994). Apskaita.)

Problematiškas yra paslaugų skyrių išlaidų paskirstymas gamybos skyriams. Kai kurie paslaugų skyriai teikia paslaugas vieni kitiems, pavyzdžiui, šilumos tinklas tiekia šilumą sandėliams, o šie aprūpina šilumos tinklą atitinkamomis atsargomis; valgykla tiekia maistą administracijos personalui, o šis vadovauja valgyklai. Ši problema gali būti sprendžiama įvairiais būdais:

- ignoruojant išlaidas, kai vienas paslaugų skyrius teikia paslaugas kitam skyriui, ir paskirstant netiesiogines kiekvieno paslaugų skyriaus išlaidas gamybos skyriams;
- galima pirmiausia paskirstyti išlaidas paslaugų skyriaus, kuris teikia paslaugas didžiausiam skaičiui kitų paslaugų skyrių, tačiau gauna mažiausiai paslaugų iš kitų paslaugų skyrių. Kitų pagal svarbą paslaugų teikėjų išlaidos gali būti skirstomos kitiems paslaugų skyriams tol, kol visos išlaidos bus paskirstytos gamybos skyriams;
- tiksliausias, bet sudėtingiausias būdas panašus į antrąjį, kai paskirstomos antrojo paslaugų skyriaus išlaidos, kai kurios iš jų gali būti grąžintos į pirmąjį skyrių, kuriam buvo suteiktos antrojo skyriaus paslaugos.

Vadinasi, visas paslaugų skyrių išlaidų paskirstymo ciklas kartosis tol, kol likusios išlaidos bus tokios mažos, kad jas bus galima tiesiog įskaityti į produkto pardavimo kainą.

Netiesioginių išlaidų paskirstymas plačiai diskutuojamas. Netiesioginių išlaidų paskirstymo sėkmę lemia teisingas ir tinkamas kalkuliavimo objekto parinkimas. Tiek K. Valužis (2001), tiek L. Krivka (1998) mano, kad tai vienas iš pagrindinių veiksnių. K. Valužis pabrėžė, kad nustatant konkretų kalkuliacinį objektą, būtina atsižvelgti į tai, ar bus įmanoma visą laiką tiksliai priskirti tam objektui tiesiogines išlaidas, ar pagal savo gamybos specifiką tas objektas išsiskiria iš kitų panašios prigimties objektų. Jeigu mažai tesiskiria, kalkuliaciniu objektu galima pripažinti atitinkamą grupę panašių gaminių. Sprendžiant šį klausimą, pirmiausia reikia atsižvelgti į materialines ir darbo sąnaudas, kurios paprastai lemia ryškiausią savikainos skirtumą. Kitas veiksnys – tai kainų skirtumai, į kuriuos reikėtų orientuotis ir nuspręsti, ką verta gaminti. Trečiasis veiksnys – gaminių paklausa rinkoje. Kuo daugiau tokių gaminių, tuo didesnė konkurencija.

Kitas veiksnys - tikslus tiesioginių išlaidų dydžio nustatymas. Praktiškai gana sunku nubrėžti ribą tarp tiesioginių ir netiesioginių išlaidų. L. Krivka (2000) siūlo netiesioginėmis laikyti tas išlaidas, kurios lieka atlikus tiesioginių išlaidų grupavimą.

Svarbus dar vienas veiksnys - teisingas paskirstymo bazės parinkimas. Renkantis paskirstymo bazę, reikia žiūrėti į ryšį tarp gaminamos produkcijos ir netiesioginių išlaidų. Dažnai šis ryšys yra ne techninis, o loginis, todėl paskirstymo bazę reikia rinktis pačią logiškiausią.

Dažnai skirstant netiesiogines išlaidas, pasirenkama darbo užmokesčio bazė. Ji labiausiai tinkama ten, kur gaminama darbo imli produkcija.

Kita paskirstymo bazė – pagrindinių medžiagų ar žaliavų vertė. Tačiau tokia netiesioginių išlaidų paskirstymo bazė gali tapti nepriimtina, kai sparčiai kyla žaliavų kainos, nes tada duomenys tampa nepalyginami.

Įmonėse, kur mechanizavimo lygis yra aukštas, galima taikyti mašininio darbo sąnaudų bazę, tačiau tai gana sudėtinga, nes tektų registruoti mašinų darbo valandas kiekvienam gaminiui.

Jeigu išlaidų struktūroje pagrindinę vietą užima tiesioginės išlaidos, tai jas galima panaudoti kaip bazę netiesioginių išlaidų paskirstymui.

Pastaraisiais metais ekonomistai vis dažniau siūlo naudoti diferencijuotus netiesioginių išlaidų paskirstymo būdus, kai atitinkami netiesioginių išlaidų straipsniai skirstomi remiantis skirtinga paskirstymo baze. R. Wilson ir W. Chua paslaugų padalinių išlaidas siūlo skirstyti pagal tokias bazes:

1. Tiesioginis darbo užmokestis, mokamas gamybos tarnautojams;
2. Tiesioginės medžiagų išlaidos, sunaudotos gamybos skyriuose;
3. Skyriuose esančių tarnautojų skaičius;

4. Patalpų plotas (kvadratiniais metrais). Ši bazė naudojama paskirstant nuomos, statybos, draudimo ir nusidėvėjimo išlaidas. Pažymėtina, kad kiekvienas kvadratinis metras turi lygiavertę reikšmę kompanijai. Todėl sudėtinga nustatyti būdus, kaip paskirstyti išlaidas, susijusias su koridoriais, laiptais, prausyklomis ir t. t.;
5. Samdytas kapitalas. Taikant šią bazę gali būti paskirstytos įrengimų priežiūros, nusidėvėjimo, normavimo bei draudimo išlaidos;
6. Teorinio darbo valandos, kurias galima panaudoti kaip produktyvios veiklos matą skirstant personalą, planuojant gamybą, kontroliuojant jų veiklą;
7. Dirbtos mašinų valandos. Kaip ir 6 punkte, tai gali būti geras pagrindas gamybos planavimo ir su valdymo aparatu susijusioms išlaidoms paskirstyti;
8. Faktinis matavimas. Elektra, dujos, vanduo, benzinas ir panašios išlaidos gali būti nustatytos siekiant gauti jų faktinį sunaudojimą skyriuje arba atliekant pagrįsto tikslumo matavimus;
9. Pagamintos produkcijos vienetai;
10. Gautų užsakymų skaičius.

Produkcijos orientavimas į įvairią rinkos paklausą didina marketingo reikšmę, o tai lemia papildomas išlaidas. Nauji išlaidų apskaitos sprendimai siejami su išlaidų detalizavimu bei naujų, diferencijuotų netiesioginių išlaidų paskirstymo bazių ieškojimu. Dėl to nustatoma tikslesnė gaminio savikaina, o tai padeda geriau apskaičiuoti produkcijos apsimokėjimą. Nusistovi nuomonė, jog išlaidos turi būti susijusios ne su gaminiu, o su įvairiomis veiklos rūšimis, būtinomis, kad gaminys būtų pagamintas ir parduotas. Todėl reikia daugiau dėmesio skirti tyrimui veiksnų, lemiančių atitinkamas išlaidas.

Kai kurie autoriai iškėlė idėją, kad išlaidų mažinimo problemą reikia sieti ne tiek su gaminamos produkcijos apimtimi, kiek su gamybos rengimo laiko sumažinimu. Mat, esant šiuolaikiniam technikos lygiui, nėra problemos greitai pagaminti tam tikrą skaičių produkto kopijų. Pvz., taip daroma kai kuriose Japonijos firmose, kur išlaidų apskaita skirta firmos strateginiams tikslams, todėl produkto išlaidos priklauso nuo prognozės rinkos kainos, o ne nuo pradinės kalkuliacijos. Japonijoje analizuojama produkto perėjimo per visą įmonę laiko rodiklis. Dėl to vis dažniau naudojamas toks sprendimas, kai pastovios išlaidos priskiriamos produktams, atsižvelgiant į laiką, per kurį jie pereina tam tikrą technologinį procesą. Tarp specialistų paplito nuomonė, kad išlaidų apskaita pirmiausia turi veikti, motyvuoti, o ne tik informuoti. Todėl daug dėmesio skiriama paskirstant išlaidas pagal išlaidų centrus, pvz., proporcingai dirbančių žmonių skaičiui, siekiant pagrįsti darbo užmokesčio išlaidų racionalesnį panaudojimą.

Išlaidų apskaitos uždaviniams priklauso ir konkurentų išlaidų bei kainų stebėjimas. Jeigu konkurento išlaidos yra mažesnės, tai jos laikomos užduotimi, kurios reikia siekti. Kai kurie autoriai pažymi, kad išlaidų apskaitai jau nekeliamas skaičiavimo tikslumo uždavinys, o daugiau dėmesio skiriama veiklos, nulemiančios išteklių (ir išlaidų) racialesnio panaudojimo bei firmos dalyvavimo rinkoje, motyvavimui pagrįsti.

Kaip jau minėjome, rinkos ekonomikos šalyse išlaidos tiriamos įvairiais aspektais. Ypač daug dėmesio skiriama išlaidų formavimosi dėsningumams nustatyti. Ieškoma būdų, kaip nustatyti išlaidų formavimosi bendras tendencijas, kryptis ir taisykles įvairiose pramonės šakose. Tuo siekiama nustatyti realius išlaidų normatyvus, su kuriais būtų lyginamos faktinės išlaidos.

Dabartiniu metu literatūroje vis daugiau rašoma apie dvi išlaidų valdymo sistemas, kurių teoriniai principai buvo suformuluoti septintąjį XX amžiaus dešimtmetį. Tai numatomų išlaidų ir "tiksliai laiku" sistemos. Buhalterinės apskaitos specialistai neretai jas įvardija kaip apskaitos arba išlaidų kalkuliavimo metodus. Profesorius J. Mackevičiaus nuomone: "Tačiau tai nėra grynai apskaitos metodai, o tam tikra visuma dalykų (t.y. sistema), skirtų geriau organizuoti produktų gamybą, pardavimą, kainų nustatymą ir net didinti įmonės vertę" (Mackevičius, 2003, p. 7). Tačiau pagrindinis šių sistemų tikslas – siekti produkto išlaidų mažinimo.

Numatomų išlaidų valdymo sistema angliškai vadinama „Target Costing“. Tai daug apimantis terminas, kuris buhalteriams daugiau reiškia savikainos skaičiavimą. Apibūdinant numatomų išlaidų valdymo sistemos esmę, profesorius J. Mackevičius pabrėžia šiuos svarbiausius dalykus:

1. Pelno gavimo strategijos numatymas.
2. Pirkėjų norų ir poreikių patenkinimas.
3. Produktų, pagrįstų naujausiais mokslo pasiekimais, kūrimas.
4. Produkto numatomos savikainos nustatymas, atsižvelgiant į nuolatinį jo charakteristikų tobulinimą.
5. Įmonės vertės augimas.

Numatomų išlaidų, kurios kartais dar vadinamos planinėmis, tikslinėmis, būsimosiomis išlaidomis esmė kuo anksčiau sužinoti gamybos išlaidas iki produkcijos gamybos pradžios. Todėl į pagalbą galėtų būti pasitelkiami tokie svarbiausieji etapai:

1. Ištirti potencialių klientų poreikius ir nuomonę apie numatomą gaminti produkciją ir kainą, kurią jie galėtų mokėti.
2. Ištirti konkurentų gaminamų panašių produktų savybes, apimtis, kainas.
3. Nustatyti numatomo gaminti produkto funkcijas.

4. Numatyti gaminamo produkto apimtis.
5. Numatyti pagaminto produkto pardavimo apimtis.
6. Numatyti produkto kainą.
7. Planuoti gauti pelną, pardavus tam tikrą produktų kiekį.
8. Apskaičiuoti gamybos išlaidas kaip kainos ir pelno skirtumą.
9. Planuoti konkrečių produktų funkcijų išlaidas.

Kaip matome, įmonė pirmiausia atlieka rinkos tyrimą tam, kad nustatytų, už kokią kainą atitinkamą produktą galėtų parduoti. Apskaičiavusi tikėtiną produkto pardavimo kainą, vadovybė skaičiuoja išlaidas, kurias patirs gamindama šį produktą, kad būtų gautas reikalingas ribinis pelnas. Naujo produkto numatytos gamybos išlaidos turėtų būti tokios, kurios leistų įmonei įeiti į rinką, joje konkuruoti su kitomis įmonėmis ir pasilikti rinkoje ilgesnį laiką. Taigi produkto planinė savikaina nustatoma atsižvelgiant į jo rinkos kainą ir savikainą, pagrįstą naujausiais mokslo ir gamybos laimėjimais. Siekiant numatytos savikainos, produktas yra tobulinamas, nagrinėjamos jo atliekamos funkcijos ir išlaidos toms funkcijoms atlikti. Šiame procese dalyvauja ekonomistai, buhalteriai, inžinieriai, projektuotojai, technologai ir kitų specialybių darbuotojai.

Taigi naudojant numatomų išlaidų valdymo sistemą, nuolat siekiama gerinti produkto kokybę, kuri atitiktų pirkėjų poreikius, ir mažinti išlaidas, kad būtų gautas kuo didesnis pelnas.

„Tiksliai laiku“ sistemą vieni autoriai vadina operatyvinės apskaitos, kiti – išlaidų mažinimo, treči – medžiagų tiekimo, ketvirtą – gamybos organizavimo sistema ir panašiai. Galima sutikti su tokiais įvardijimais, nes ši sistema siekia sumažinti išlaidas, geriau organizuoti tiekimo ir gamybos procesus, juos operatyviai apskaityti. Sistema pavadinta „tiksliai laiku“ todėl, kad medžiagos gamybos procesui būtų patiekiamos tada, kada jų reikia. Jos esminis privalumas tas, kad daugelio medžiagų nereikia sandėliuoti, nereikia organizuoti apsaugos, nuolat tikrinti jų kokybės. Apskaičiuota, kad sandėliavimo ir apsaugos užtikrinimo išlaidos Vakarų šalių pramonės įmonėse sudaro apie 20-30 proc. prekės kainos. Taigi diegiant šią sistemą sumažinama produkcijos savikaina. Tačiau ši sistema turi ir trūkumų. Pirmia, jeigu sandėliuose trūksta reikalingų medžiagų, nebus galima užtikrinti gamybos proceso nenutrūkstamumo. Antra, siekiant, kad sandėliuose nesusikauptų daug atsargų, medžiagas reikia pirkti dažniau, mažesniais kiekiais, o tai didina pirkimų administravimo ir transportavimo išlaidas. Tokios sistemos modelis yra pritaikytas Japonijos įmonių praktikoje, nes „tiksliai laiku“ sistemos privalumai yra ryškesni už trūkumus. Įmonės atsisakė brangių sandėlių, jų personalo, medžiagų papildomo perkainojimo ir pagrindinį dėmesį sutelkė gaminamos produkcijos kokybei.

Profesorius J. Mackevičius išskiria sistemos „tiksliai laiku“ pagrindinius principus:

- žaliavų ir medžiagų, nebaigtos gamybos ir gatavos produkcijos likučių nedidelės apimtys.
- produktų gamybos organizavimas griežtai atsižvelgiant į jų paklausą.
- visuotinės produktų kokybės kontrolės įvedimas.

Dirbant pagal šią sistemą ypač daug dėmesio turi būti skiriama pridėtinių išlaidų kontrolei, nes yra rizika, kad padidės prastovų laikas, ypač kai sutrinka medžiagų tiekimas srovinei linijai. Daugelis pridėtinių išlaidų gali smarkiai sumažėti arba padidėti, pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su pakrovimo iškrovimo operacijomis, žaliavų ir medžiagų saugojimu ir kt. Naudojant „tiksliai laiku“ sistemą tiesioginės darbo išlaidos traktuojamos kaip dalis pridėtinių išlaidų.

L.Lapašinskaitė pranešimų rinkinyje „Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros perspektyvos integracijos į Europos Sąjungą kontekste“ gvildena pridėtinių išlaidų mato vieneto vertinimo problemas. Teigiama, kad „dauguma kompanijų pridėtines išlaidas produktams paskirsto tradiciškai dviem etapais. Pirmajame etape pridėtinės gamybinės išlaidos paskirstomos išlaidų centrams, antrajame etape išlaidos paskirstomos produktams. Šis matas vadinamas pridėtinių išlaidų norma“ (Lapašinskaitė, 2002). Autorė siūlo taikyti vakarietišką pridėtinų išlaidų skaičiavimo metodiką. Pridėtinų išlaidų norma skaičiuojama veiklos išlaidų nešėjo dydį dalinant iš veiklos išlaidų nešėjo dalies, tenkančios gaminio vienetui.

Nėra įmonių, kuriose nebūtų patiriamos tam tikros išlaidos. Todėl kiekvienos įmonės vadovybė turi numatyti išlaidų valdymo ir jų mažinimo strategijas. Literatūroje dažniausiai akcentuojamos trys išlaidų valdymo strategijos:

1. Optimizavimo
2. Palaikymo
3. Tikslingumo

Išlaidų optimizavimo strategijos tikslas – ieškoti būdų ir galimybių sumažinti išlaidas. Svarbu sumažinti ne tik bendrą išlaidų sumą, bet ir konkrečių išlaidų straipsnių sumas. Dažniausiai tai pasiekama tobulinant valdymo sistemą, gamybos technologijas, darbo organizavimą, naudojant įvairius taupymo būdus ir kt. Jau produkto projektavimo, išbandymo ir gamybos stadijose ieškoma būdų ir priemonių išlaidoms sumažinti.

Išlaidų palaikymo strategijos esmę sudaro tai, kad tam tikram procesui, operacijai, veiksmui atlikti turi užtekti tam tikro dydžio išlaidų. Ši strategija įgyvendinama atliekant nuolatinę išlaidų

kontrolę. Kontroliuojama, kad tam tikros išlaidos neviršytų nustatytų normatyvų visuose padaliniuose ir per tam tikrą laikotarpį.

Išlaidų tikslingumo strategija reiškia, kad kiekviena išlaidų rūšis turi turėti tikslinę paskirtį. Vadovaujamosi nuostata “ skirtingos išlaidos – skirtingiems tikslams”. Jeigu norima pasiekti tikslą, tai tam būtina skirti ir tam tikras išlaidas, tik svarbu, kad jos būtų realiai įvertintos ir kontroliuojamos.

2. IŠLAIDŲ APSKAITOS IR PASKIRSTYMO YPATUMAI

2.1. Išlaidų paskirstymo prielaidos

Kalkuliavimo metodais paskirstomos išlaidos, t.y. jos priskiriamos konkrečiam objektui. Išlaidų paskirstymas susideda iš 3 pagrindinių etapų:

- Išlaidų objekto pasirinkimas. Išlaidų objektas - tai veiklos sritis ar rezultatas, kuriems įvertinti reikia atskirų išlaidų rodiklių, pavyzdžiui, struktūriniai padaliniai, produkcijos rūšys, technologiniai procesai, darbų rūšys, užsakymai, pardavimų teritorijos ir kt.

- Pasirinkto objekto išlaidų atranka ir kaupimas. Pavyzdžiui, gamybinės išlaidos, pardavimų ir administravimo išlaidos, bendros išlaidos ir pan.

- Išlaidų bazės pasirinkimas. Išlaidų paskirstymo bazė gali būti: produkcijos vienetai, tiesioginės darbo išlaidos (darbo užmokestis, atidirbtos valandos), mašinų darbo valandos, dirbančiųjų skaičius, gamybinių patalpų plotai, įrengimų vertė ir pan. Pasirinktos bazės patartina dažnai nekeisti, kadangi duomenų nebus galima palyginti. Pasirenkant išlaidų paskirstymo jų bazę, taikomas vienas iš šių kriterijų:

- Priežastinė-pasekminė priklausomybė - turi būti tiesioginis ryšys tarp išlaidų objekto ir padarytų išlaidų, pavyzdžiui, ryšys tarp darbo valandų ir pagamintos produkcijos.

- Pasiektas rezultatas - išlaidos priskiriamos tam objektui, kuris turėjo daugiausia naudos. Pavyzdžiui, kai išlaidos reklamai padėjo sukurti teigiamą įmonės įvaizdį, jos paskirstomos tiems padaliniais (filialams), kurių pardavimų apimtis dėl to daugiausia padidėjo.

- Pelningumas - išlaidos priskiriamos objektui, galinčiam jas padengti, pavyzdžiui, didesnė dalis išlaidų, tenkančių administracijos vadovų atlyginimams, paskirtoma tarp pelningai dirbančių padalinių (filialų). Tai aktualu tuomet, kai įmonės padalinių (filialų) pelnas apmokestinamas progresyviu pelno mokesčiu.

- Lygybė (teisingumas) - išlaidas galima paskirstyti tolygiai, pavyzdžiui, susiejant lėšų apimtį su naudojamų išteklių apimtimi, laiko sąnaudomis. Šis kriterijus dažniausia taikomas, skirstant valstybinių užsakymų išlaidas.

Išlaidas rekomenduojama skirstyti visos įmonės lygmenyje (centralizuotai), laikantis šių sąlygų:

- ✓ padalinio (filialo) vadovas turi turėti galimybę, nors ir netiesiogiai, veikti išlaidų pobūdį,

- ✓ išlaidos turi atspindėti išteklių apimtį, kuri skiriama padalinui (filialui) vykdyti ūkinę veiklą,

√ išlaidų paskirstymas turi sustiprinti padalinio (filialo) galimybę savarankiškai vykdyti ūkinę veiklą,

√ išlaidos turi būti pagrindas, nustatant kainas gaminiams (paslaugoms).

Paskirstant išlaidas, atsižvelgiama į pagalbinių padalinių veiklos pobūdį. Atliekantiems užsakymus gamybos padaliniams, jos paskirstomos pagal tokius rodiklius: žmonių darbo valandos, mašinų darbo valandos, užimamas plotas. Funkcionalių padalinių išlaidoms paskirstyti gali būti naudojami rodikliai: įvykdytų užsakymų skaičius arba pagalbinių padalinių specialistų, kurie aptarnauja gamybinius padalinius, skaičius.

Paskirstant išlaidas svarbu nesieti pastovias išlaidas su kintama baze. Pavyzdžiui, jas paskirstant pagal pardavimų apimtį, bus gamybinių padalinių, kuriems jų teks daugiau nei priklausytų. Pardavimų apimtis kinta, ji priklauso nuo to, kaip dirba visi gamybiniai padaliniai. Todėl kuo daugiau atskiras padalinys pagamins produkcijos, tuo daugiau jam teks skirstomų išlaidų. Tad toks paskirstymas slopina efektyviau dirbančiųjų suinteresuotumą didinti gamybos, o tuo pačiu ir pardavimų apimtį. Jeigu nesurasta kita išlaidų paskirstymo bazė, tuomet gali būti paskirstomos tik tos išlaidos, kurios tiesiogiai susijusios su pardavimų apimtimi.

Išlaidų paskirstymas pagal pardavimų apimtį priskirtinas nereguliuojamam paskirstymų tipui. Kartais išlaidas tenka skirstyti ir tokiu būdu. Pavyzdžiui, vargu ar įmonės vadovai ieškos paskirstymo bazės vienkartinėms juridinės konsultacijos, vidaus audito išlaidoms. Padalinių vadybininkams primetamos tokio pobūdžio išlaidos gali nešti naudą tada, kai jie pasinaudos šiomis paslaugomis.

Perdirbimo įmonėse yra gamybiniai ir pagalbinių padaliniai. Pastarųjų išlaidos paskirstomos pagal vieną arba pagal dvi išlaidų funkcijas. Pirmu atveju, išlaidos neskirstomos į pastovias ir kintamas. Antru atveju, pastovios ir kintamos išlaidos atskirai grupuojamos.

Galima išskirti tarpinius ir galutinius išlaidų apskaitos objektus. Galutinio išlaidų apskaitos objekto pavyzdys yra užsakymas. Įvykdžius užsakymą, jam tenka visos išlaidos. Jos gali pasiskirstyti tik tarp pardavimų ir atsargų. Jei pagal užsakymą pagaminta 100 gaminių už 20000 Lt, o parduota 60 gaminių, pardavimams teks 12000 Lt išlaidų, atsargoms - 8000 Lt.

Paskirstant pagalbinių padalinių išlaidas gamybiniams padaliniams, tenka pasirinkti vieną ar dvi išlaidų funkcijas, skirstyti pagal normatyvinius (planinius) ar faktinius kiekius ir kainas bei apimtis. Ekonominiu požiūriu tikslingiau pasirinkti dviejų išlaidų funkciją, normatyvinius kiekius ir kainas. Paskirstant pastovias išlaidas, geriau pasirinkti numatytus, planinius rodiklius, o paskirstant kintamas išlaidas - faktinius rodiklius.

1 lentelėje pateikti du išlaidų paskirstymo variantai.

Skirstant išlaidas pagal antrą variantą, vadybininkai gauna daugiau informacijos. Pavyzdžiui, pasiūlius gamybiniam padaliniui analogiškas paslaugas iš šalies už 200 Lt/val., šio padalinio vadybininkai tikriausia jų neatsisakytų, nes pagal pirmą variantą, esant vienos valandos vertei 220 Lt, galima sutaupyti 20 Lt. Tačiau 2 variante išskaidytos išlaidos į pastovias ir kintamas primena jiems, jog reikės sumokėti išoriniam paslaugų tiekėjui 200 Lt bei padengti pastovias išlaidas, kurios, kaip žinia, staiga nesumažėja.

1 lentelė

Išlaidų paskirstymas

	1 variantas	2 variantas
Pagalbinio padalinio pastovios išlaidos Lt	80000	80000
Planinių valandų paskirstymas A gamybiniam padaliniui	300	
Planinių valandų paskirstymas B gamybiniam padaliniui	200	
Pagalbinio padalinio kintamos 1 val. išlaidos Lt	60	60
Faktiškos kintamos pagalbinio padalinio išlaidos A padaliniui		330 val x 60 = 19800 Lt
Faktiškos kintamos pagalbinio padalinio išlaidos B padaliniui		190 val x 60 = 11400 Lt
Viso išlaidų Lt	110000 [80000+(500x60)]	
1 val vertė Lt	220 (110000 : 500)	
Tenka išlaidų A gamybiniam padaliniui	66000 (300 x 220)	67800 (pastovios 300 : 500 x 80000) + 19800
Tenka išlaidų B gamybiniam padaliniui	44000 (200x 220)	43400 (pastovios 200 : 500 x 80000) + 11400

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Kai nustatoma daugiau nei dviejų veiksnių įtaka rezultatui, gali būti naudojamas tikslesnis - daugiafaktorinių indeksų metodas. Šio metodo esmę iliustruoja indeksai: $V_1 = (\Delta_1 - 1) * \Delta_n$; $V_2 = (\Delta_2 - 1) * (\Delta_n * \Delta_1)$; $V_3 = (\Delta_3 - 1) * (\Delta_n * \Delta_1 * \Delta_2)$ ir t.t., kur V - veiksnio įtaka, Δ - rodiklio prieaugis.

2 lentelė

Rodiklių įtakos išlaidų 1 Lt pardavimų apskaičiavimas

Sąnaudos	Išlaid. 1 Lt pardav.	Rodiklių sumos	Sąlyginiai indeksai	Δ	(Δ - 1)	(8*10↓)	Veiksn.
----------	----------------------	----------------	---------------------	---	---------	---------	---------

	I laik	II laik	I laik	II laik	I laik	II laik	(7: 6)			(9*10)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Materialinės	0.5041	0.5040	0.5041	0.5040	0.50410	0.50400	0.99980	-0.00020	0.91040	-0.0002
Darbo apm.	0.1942	0.1920	0.6983	0.6960	1.38524	1.38095	0.99690	-0.00310	0.91022	-0.0028
Energijos	0.0703	0.0760	0.7686	0.7720	1.10067	1.10920	1.00775	0.00775	0.90740	0.0070
Kitos	0.0661	0.0600	0.8312	0.8312	1.08145	1.07668	0.99559	-0.00441	0.91443	-0.0040
Soc. draud.	0.0603	0.0592	0.8392	0.8416	1.00962	1.01251	1.00286	0.00286	0.91040	0.0026
Veikl. mokesč.	0.0103	0.0104	0.9053	0.9016	1.07877	1.07129	0.99307	-0.00693	0.91300	-0.0063
Nusidėvėjimo	0.0051	0.0048	0.9104	0.9064	1.00563	1.00532	0.99969	-0.00031	0.90667	-0.0003
	0.9104	0.9064								-0.0040

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Nagrinėjant gamybos ir išlaidų ryšį, reikia atsižvelgti į ribinių pajamų mažėjimo dėsnį. Jau aksioma tapo teiginys, jog “gamyba negali didėti iki begalybės, naudojant vis daugiau vieno tipo išlaidų”. Tai susiję su ribinių pajamų mažėjimo dėsniu, pagal kurį, didinant vieno išlaidų elemento kiekį, kitiems liekant pastoviams, pajamos dėl didėjančios gamybos apimties ilgainiui sumažėja. Tai iliustruoja gamybos funkcija, pagal kurią vieno tipo išlaidų panaudojimo ribą apibrėžia kitų tipų išlaidų panaudojimo ribos. Pavyzdžiui, žaliavų perdirbimo kiekį riboja įrengimų galingumas. Gamybos funkciją galima aprašyti formule: $Q = f(D,K,M)$, kur Q - maksimalus gaminių kiekis, D - darbas, K - kapitalas, M - medžiagos arba $Q = f(x_1, x_2, \dots, x_n)$, kur x - galimų išlaidų apimtys.

3 lentelė

Išlaidų priklausomybė

Įrengimas	8 val	16 val	24 val	32 val	40 val	48 val
1	10 tūkst. Lt	20 tūkst. Lt	30 tūkst. Lt	40 tūkst. Lt	50 tūkst. Lt	60 tūkst. Lt
2	20 “	40 “	60 “	80 “	100 “	120 “
3	30 “	60 “	90 “	120 “	150 “	180 “

Šaltinis: sudaryta autoriaus

3 lentelėje parodyta, gamybos apimties priklausomybė nuo kapitalo (įrengimų) ir darbo. Kaip matyti, pavyzdžiui, 60 tūkst. Lt produkciją galima pagaminti 1 įrengimu per 48 val, 2 įrengimais per 24 val, 3 įrengimais per 16 val. Gamybos apimties priklausomybė nuo išlaidų leidžia vadybininkams taikyti įvairias išlaidų kombinacijas.

2.2. Apskaitos ypatumai sveikatos priežiūros įstaigoje

Sveikatos priežiūros reorganizavimas Lietuvoje neišvengiamai paliečia ir sveikatos priežiūros įstaigų apskaitos sistemą. Tarybiniais laikais visos sveikatos priežiūros įstaiga buvo priskirta biudžetinių įstaigų tipui ir turėjo savą apskaitos sistemą. Joje vyravo statistinė apskaita ir kontrolė pinigų, kurie buvo skiriami iš biudžeto. Visas ligoninių ir kitų gydymo įstaigų išlaidas finansavo biudžetas, nepriklausomai nuo atliekamų paslaugų apimties. Šiuo metu sveikatos priežiūros įstaigų finansavimas siejamas su paslaugų atlikimu. Taigi, apskaita kaip svarbiausias informacijos šaltinis turės teikti informaciją ne tik apie tai kaip panaudojami pinigai, bet ir padėti priimti teisingą finansinį sprendimą.

Pagal nuosavybės pobūdį sveikatos priežiūros įstaigos gali būti skirstomos į 3 grupes:

1. privati gydymo įstaiga, kuri siekia pelno;
2. valstybinės sveikatos priežiūros įstaiga, kuri veikia kaip nepelno siekianti įstaiga, o jos veikla apskaitoje traktuojama kaip tam tikro finansavimo fondo nuosavybės įstaiga;
3. savanoriška nepelno gydymo įstaiga, kuri įkurta ir veikia visuomenės narių dėka (dažnai religinės).

Pirmojo tipo įstaigų apskaitos sistema gali būti labai panaši arba net identiška, bet kuriai pelno siekiančios privačios įmonės apskaitos sistemai.

Antrojo tipo įstaigų apskaita gali būti labai panaši į bet kurios valstybinės institucijos organizacinio vieneto apskaitos sistemą.

Trečiojo tipo įstaigos yra tradiciškai nebūdingos Lietuvai, taigi ir panašių apskaitos sistemų pas mus galime neaptikti (Gaidienė, 2005).

Moderni sveikatos priežiūros įstaiga - tai visas kompleksas įvairių paslaugų - medicinos, slaugymo, tyrimų, mokymo, visuomenės švietimo.

Visos sveikatos priežiūros sistemos įstaigos turi vieną būdingą sveikatos priežiūros sistemai elementą - atlyginimo už paslaugas pobūdį. Didelę dalį sveikatos priežiūros paslaugų apmoka trečioji pusė – teritorinės ligonių kasos. Finansuojant sveikatos priežiūros įstaigas paprastai yra užmokama už paslaugas ne pagal nustatytas kainas, bet apmokamos atliktų paslaugų išlaidos. O jas nustato trečioji pusė - paslaugų mokėtojas. Išlaidos yra apskaičiuojamos remiantis metodika (formulėmis), sutartomis tarp mokėtojo ir paslaugų teikėjo.

Apskaičiuojant išlaidas yra būtina paskirstyti netiesiogines išlaidas, pavyzdžiui, ilgalaikio turto nusidėvėjimą. Be to, kaip nepelno įstaiga turi taikyti ir duomenų kaupimo apskaitoje principus, kad būtų galima apibendrinti ir įvertinti finansinius rezultatus.

Ne pelno sveikatos priežiūros įstaigos tikslas – yra paslaugos. Tai reiškia, kad teikiant paslaugas siekiama ne kuo didesnio pelno, bet kuo daugiau paslaugų, arba kuo kokybiškesnių paslaugų.

Todėl svarbiausias nepelno įstaigų finansinės atskaitomybės uždavinys - jų objektyvumas. Deja, nelengva tiksliai nustatyti ir įvertinti litais paslaugas, kontroliuoti jų apskaitą.

Kadangi valstybė nesiekia uždirbti iš ligoninės veiklos, tai nepelno įstaigose nėra savininko (valstybės) finansinės naudos tikslo. Šis savininko naudos nebuvimas yra esminis finansų valdymo ir apskaitos veiksnys valstybinėse nepelno įstaigose.

Nors pelnas gali būti gaunamas, tačiau jo prigimtis - ne finansinė nauda savininkui, o nauda trečiajam pusei - ligoniams. Tačiau formaliai šių įstaigų savininkas yra ir jis valdo (kontroliuoja) veiklą. Kaip?

Savininkų valdymas pasireiškia turto naudojimo apribojimais, kurie nulemia turto struktūrą, finansinės veiklos pobūdį ir apskaitą.

Apribojimai nustato vadybininkų atsakomybę garantuoti, jog gydymo įstaiga naudoja suteikta turtą taip, kaip reikalauja jo valdytojas, t.y. valstybė.

Valdant turtą ypač didelę reikšmę turi apskaita ir atskaitomybė. Apskaita turi būti labai aiški ir suprantama bei lengvai analizuojama, kad valdytojais gautų tikslią informaciją, kurią galėtų patikrinti.

Sveikatos priežiūros įstaigos nuosavą kapitalą sudaro:

- dalininkų kapitalas;
- kiti rezervai;
- veiklos rezultatas.

Dalininkų kapitalas teisės aktų nustatyta tvarka yra lygus steigėjų įnašų vertei. Piniginių įnašų dydį, nepiniginių įnašų vertės nustatymo tvarką nustato teisės aktai, reglamentuojantys įstaigos veiklą, steigimo dokumentai, įstaigos įstatai.

Rezervas – laikinasis (tikslinis) pelno panaudojimo apribojimas, skirtas steigėjų numatytiems tikslams. Rezervai gali būti sudaromi įstaigos įstatuose nustatyta tvarka. Sudarant rezervą, apskaitoje registruojamas veiklos rezultato sumažėjimas ir rezervo padidėjimas. Panaikinus panaudotus arba nepanaudotus rezervus, apskaitoje registruojamas veiklos rezultato padidėjimas ir atitinkamo rezervo sumažėjimas.

Įstaigos veiklos rezultatas – įstaigos uždirbtas pelnas arba patirti nuostoliai. Ataskaitinio laikotarpio veiklos rezultatas ir ankstesniųjų laikotarpių veiklos rezultatas balanse rodomi atskirai. Rengiant finansinę atskaitomybę, praėjusių metų veiklos rezultatas priskiriamas ankstesniųjų metų veiklos rezultatui.

Sveikatos priežiūros įstaigos finansavimas priklauso nuo jos dalyvavimo programose. Įstaigos finansavimo būdai gali būti:

- dotacija;
- tiksliniai įnašai;
- kiti būdai.

Dotacija įtraukiama į apskaitą gavus neatlygintinai ilgalaikio turto arba įsigijus jo iš programai skirtų pinigų. Dotacija pripažįstama ir rodoma balanse, kai ji atitinka šiuos požymius:

- įstaigos neatlygintinai gauna ilgalaikio turto arba įsigyja jo iš programai (paramai) skirtų pinigų;
- gauto ilgalaikio turto naudojimo tikslas atitinka įstaigos įstatuose nustatytus tikslus.

Dotacijos apskaita tvarkoma kaupimo principu. Dotacija pripažįstama panaudota, kai neatlygintinai gautas ir įsigytas iš tikslinio finansavimo lėšų turtas nudėvimas. Balanse rodoma nepanaudota dotacijos dalis. Įstaiga kaupia informaciją pagal dotacijos davėjus, gauto turto grupes.

Tiksliniams įnašams priskiriama iš valstybės arba savivaldybės biudžetų, Europos Sąjungos, Lietuvos ir užsienio paramos fondų, juridinių ir fizinių asmenų teikiama parama griežtai apibrėžtiems tikslams įgyvendinti. Tiksliniai įnašai pripažįstami ir rodomi apskaitoje, jeigu jie atitinka šiuos požymius:

- tikslinių įnašų gavėjas pagal savo įstatuose numatytą veiklos pobūdį atitinka teikiamos paramos sąlygas;
- yra dokumentais patvirtintų sprendimų ir kitų įrodymų, kad tiksliniai įnašai bus gauti.

Tiksliniai įnašai registruojami apskaitoje kaip gautini arba kaip gauti. Tiksliniais įnašais gali būti pripažįstamos negražintinos paskolos, jeigu įstaiga gali garantuoti, kad bus įvykdytos visos paskolos panaudojimo sąlygos ir jos gražinti nereikės. Tikslinio įnašo pavyzdys gali būti specialistų kvalifikacijos kėlimo ir persikvalifikavimo finansavimas iš valstybės ar savivaldybės biudžetų lėšų.

Sveikatos priežiūros įstaigos gali būti finansuojamos ir kitais būdais, nepriskirtiniais dotacijai, tiksliniams įnašams. Tokio finansavimo pavyzdys gali būti prekių teikimas, kai davėjas nustato jų panaudojimo tikslą, aukų skyrimas ar kita parama, kai davėjas nenurodo jų konkretaus panaudojimo tikslo. Jeigu davėjas nenurodo paramos panaudojimo tikslo, įstaiga su šia parama gali elgtis savo nuožiūra.

Sveikatos priežiūros įstaigos teikia paslaugas. Paslaugos – įstaigos veikla, susijusi su sveikatos priežiūros ir (arba) medicinos pagalbos teikimu užsakovui (asmeniui). Viršutartinės paslaugos – suteiktos paslaugos, viršijančios teritorinės ligonių kasos ir įstaigos sutartyje numatytas.

Sveikatos priežiūros įstaigos tvarko apskaitą kaupimo principu, todėl pajamos apskaitoje pripažįstamos ir registruojamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pinigų gavimą. Pajamomis laikomas tik įstaigos ekonominės naudos padidėjimas.

Paslaugų teikimo pajamos pripažįstamos tuomet, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso sudarymo datos gali būti patikimai įvertintas;
- tikėtina, kad bus gauta su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda.

Į sveikatos priežiūros įstaigos buhalterinę apskaitą įtraukiamos visos pagal nustatytus įkainius įvertintos suteiktos paslaugos neatsižvelgiant į ekonominės naudos padidėjimą.

Viršsutartinių paslaugų, įvertintų pagal nustatytus įkainius, suma mažinamos įstaigos pajamos ir gautina suma, kuri rodoma kontrarinėje 6 klasės pajamų ir kontrarinėje 2 klasės gautinų sumų sąskaitoje.

Sveikatos priežiūros įstaigos gali gauti kitų pajamų: perleidus ilgalaikį turtą, nuomos pajamas, gaunamas palūkanas už kredito įstaigose laikomus pinigus, dėl valiutos kursų teigiamos įtakos, baudas, delspinigus, susijusius su pirkėjų ir kitomis skolomis.

Sveikatos priežiūros įstaigos sąnaudos, patirtos uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, registruojamos apskaitoje ir rodomos finansinėje atskaitomybėje pagal kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus.

Ne visos per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos (išleisti pinigai, sunaudotas turtas bei paslaugos, taip pat atsiradusios skolos) laikomos sąnaudomis ir ne visos per ataskaitinį laikotarpį patirtos sąnaudos turi būti susijusios su šio laikotarpio išlaidomis. Per ataskaitinį laikotarpį padarytos išlaidos, nelaikomos sąnaudomis, rodomos balanse kaip turtas.

Veiklos sąnaudos apskaitoje turi būti pripažintos įvykdžius šias sąlygas:

- sąnaudomis gali būti pripažinta išlaidų dalis, susijusi su paslaugų suteikimu arba parduotų prekių (produkcijos) pagaminimu;
- sąnaudos turi būti susijusios su įstaigos turto arba kitų juridinių asmenų jam teikiamų paslaugų naudojimu arba įstaigos įsipareigojimų kitiems juridiniams asmenims didėjimu, ir šie įsipareigojimai turi būti patikimai įvertinti;

Sveikatos priežiūros įstaigos atsižvelgdamos į savo veiklos specifiką, savarankiškai pasirenka paslaugų ir produkcijos savikainos apskaičiavimo metodą, sąnaudų priskyrimo paslaugoms, prekėms, atskiroms programoms būdą.

Veiklos sąnaudos, susijusios su atskirų programų įgyvendinimu, pripažįstamos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos patirtos. Įstaiga grupuoja su atskirų programų įgyvendinimu susijusias sąnaudas pagal savo pasirinktą sąnaudų grupavimo būdą. Įstaigai skirto tikslinio finansavimo dalis, susijusi su programos (paramos) tikslų įgyvendinimu per ataskaitinį laikotarpį, registruojama atskiroje sąskaitoje „Kompensuotos sąnaudos“. Veiklos rezultatų ataskaitoje kompensuotos sąnaudos rodomas su minuso ženklu.

Prie veiklos sąnaudų priskiriamos darbuotojų darbo apmokėjimo, sunaudotų medikamentų ir medicinos priemonių savikaina, ligonių maitinimo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos), remonto, patalpų išlaikymo ir nuomos, draudimo, mokesčių (neatskaitomo PVM ir kt., išskyrus pelno mokestį), transporto ir ryšių, turto nurašymo, darbuotojų kvalifikacijos kėlimo, abejotinių skolų, žalos atlyginimo ir kitos veiklos sąnaudos. Prie veiklos sąnaudų priskiriami ir praėjusių ataskaitinių laikotarpių klaidų taisymo rezultatai, turėję įtakos sąnaudų dydžiui, kurie parodomi atskirame Veiklos rezultatų ataskaitos straipsnyje. Jeigu taisomos ataskaitinių metų klaidos arba praėjusių ataskaitinių laikotarpių nebaigtų programų klaidos, klaidos taisymas įtraukiamas į tą Veiklos rezultatų ataskaitos straipsnį, kuriame buvo padaryta klaida.

Prie kitų sąnaudų priskiriami: ilgalaikio turto perleidimo nuostoliai, valiutos kurso neigiama įtaka, ataskaitinį laikotarpį apskaičiuotos palūkanos, baudos, delspinigiai ir sąnaudos, nesusijusios su pagrindine įstaigos veikla.

Jeigu yra taikomas duomenų kaupimo principas pajamų ir išlaidų apskaitoje, žymiai geriau galima apskaityti nuosavybę. Šiuo atveju nuosavybė parodo, ar einamųjų metų pajamų suma padengia tais metais suteiktų paslaugų išlaidas. Jeigu nepadengia, tai skirtumą turi padengti per praėjusius laikotarpius sukaupti finansiniai ištekliai arba tas skirtumas apskaitoje turi būti nukeliamas į būsimus laikotarpius. Tačiau tuo atveju, kai atlikus paslaugas yra neaišku, kokia suma bus jos finansuojamos arba neaišku, kada bus finansavimas, verta nukrypti nuo šio principo ir pajamas apskaitoje įrašyti tada, kai gaunami pinigai.

Sveikatos priežiūros įstaigos gali gauti testamentinius palikimus, dovanas, paramą, t.y. pinigus, kurių negali naudoti kitur, išskyrus donoro nurodymus, pavyzdžiui:

- 1) specifiniams veiklos tikslams (pvz., vėžio tyrimų),
- 2) ligoninės išplėtimui,
- 3) dovanoms,
- 4) periodiniams mokėjimams.

Specialios paskirties fondas apskaito donorų ribojamus išteklius, kurie naudojami einamojoje, bet specifiškai apibrėžtoje veikloje.

Ligoninės išplėtimo fondas skirtas ištekliams, kurie turi būti panaudoti pirkti pastatams ir įrengimams. Šie apriboti ištekliai reiškia nuosavybės kontribuciją (įmokas).

Aukų (dovanų) fondas apskaito išteklius, kurie yra gaunami, kad būtų sukurtas ir nuolat turimas suaukotas turtas arba tas turtas gali būti terminuotas.

Nors nepelno organizacijos, priešingai verslo įmonėms, netaiko savininkų finansinės naudos principo, nuosavybės išlaikymo principas yra. Nuosavybės apskaitos esmė - atspindėti tam tikro laikotarpio išteklių padidėjimo ir sumažėjimo (sunaudojimo) ryšį. Nuosavybės plėtimas – reiškia sveikatos priežiūros įstaigos galimybę funkcionuoti ateityje. Be finansavimo nėra ateities.

Nuosavybės pakitimai apibūdina ir sveikatos priežiūros įstaigos finansinio valdymo efektyvumą. Tam tikro laikotarpio gydymo įstaigos veikloje gali būti panaudojami ištekliai, gauti praėjusiais metais arba einamuoju laikotarpiu gauti ištekliai bus panaudojami tik ateityje.

Jeigu sveikatos priežiūros įstaiga mažėja nuosavybės apimtis, jos galimybės teikti paslaugas tai pat mažėja. Pavyzdžiui, jeigu yra naudojamas turtas, tarkime, pastatai, įrengimai paslaugoms teikti, tai reiškia, kad yra sunaudojama dalis būsimos ekonominės turto naudos. Sveikatos priežiūros įstaigos grynasis turtas (nuosavybė) mažės, jeigu jos gaunamos pajamos ir aukų suma tik prilygsta padarytų išlaidų sumai. Net jeigu sveikatos priežiūros įstaiga planuotų tokį turto sunaudojimą padengti, gaudama būsimą finansavimą, tai vis tiek reiškia, kad per ataskaitinį laikotarpį sveikatos priežiūros įstaiga nebus išlaikiusi savo nuosavybės.

Kaip gi sužinoti ar gydymo įstaiga išlaiko nesumažėjusią savo nuosavybę? Tai turi parodyti finansinės ataskaitos. Nepelno organizacijų nuosavybė yra laikoma nesumažėjusi, jeigu pajamos didėja sparčiau nei išlaidos.

Sąlyginai ūkinės operacijas galima sugrupuoti pagal tai, kiek jos turi įtakos grynajam turtui, t.y. įmonės turto sumos ir jos skolų sumos skirtumui, kas parodo savininkų finansinę naudą (finansinę teisę į turtą):

- ✚ ūkinės operacijos, kurios pakeičia turto ir įsiskolinimų sumas, tačiau neturi įtakos grynajam turtui. Tai operacijos, kurios pakeičia tik turto ir skolų struktūrą. Pavyzdžiui, vienas turtas keičiamas į kitą turtą, viena skola keičiama į kitą skolą, turto pirkimas skolon, skolų gražinimas tam tikru turtu;
- ✚ ūkinės operacijos, sukeliančios grynojo turto pakitimus. Šios operacijos gali padidinti arba sumažinti grynąjį turtą. Tai operacijos, turinčios įtakos pajamoms, išlaidoms, pelnui arba nuostoliui;
- ✚ ūkinės operacijos, pakeičiančios grynąjį turtą, tačiau nepakeičiančios turto ir skolų sumų. Tai operacijos, kurios pervardina nuosavybės tipus, tarkime, laikinas nuosavybės apribojimas

pasibaigia ir apribota nuosavybė tampa neapribota nuosavybe. Šiuo atveju ta pačia suma padidėja neapribota nuosavybė ir sumažėja apribota nuosavybė. Ekonominėje literatūroje tokios operacijos yra vadinamos transferais. Kito tipo ekonominiai įvykiai, keičiantys nuosavybę, bet nesukeliantys turto ir skolų pakitimų, tai vidiniai tam tikro tipo nuosavybės pakitimai. Pavyzdžiui, draudimo kompanijų reikalavimas įsteigti pinigų rezervą gydymo skoloms padengti.

Praktika rodo, kad gydytojai gali padaryti klaidų ir tos klaidos gali brangiai kainuoti ne tik pacientui, bet ir gydytojui arba jų grupei. Gydytojas arba gydymo įstaiga gali apsidrausti nuo galimų nuostolių arba rizikuoti ir nuostolius padengti pats. Tačiau net ir apsidraudimo atveju gydymo įstaigai sunku išvengti nuostolių. Draudimo kompanijos, dirbančios rinkos sąlygomis nuolat didina draudimo įmokų sumas arba siaurina draudimo riziką. Todėl praktiškai neįmanoma visiškai apsidrausti nuo galimų klaidų rezultatų. Jeigu taip, tai gydymo įstaiga gali susidurti su specifinėmis išlaidomis (jas galima pavadinti ir nuostoliais), kurių atsiradimą nulemia gydymo klaidos.

Gydymo klaidų išlaidas verta išskirti į atskirą sąskaitą, kadangi jų prigimtis tikrai yra specifinė. Jeigu nuostoliai, susidarę dėl gydymo klaidų, yra dideli, ligoninės ryžtasi apsidrausti, sudarydamos specialias sutartis su išoriniais įgaliotiniais.

3. IŠLAIDŲ APSKAITOS MODELIS SVEIKATOS PRIEŽIŪROS ĮSTAIGOJE

3.1. Išlaidų apskaitos modeliavimo sveikatos priežiūros įstaigoje prielaidos

1-2 prieduose pateiktos VŠĮ Jonavos ligoninė finansinės atskaitomybės formos: balansas ir veiklos rezultatų ataskaita. Kaip matyti, 2004 ir 2005 metais įmonė dirbo nuostolingai. 2004 metais nuostolis sudarė 270,7 tūkst. Lt, o 2005 metais – 123,0 tūkst. Lt. Todėl ypač aktualu VŠĮ Jonavos ligoninė vadybininkams įvertinti išlaidas, kad numatyti jų mažinimo galimybes.

Apibūdinant savikainos struktūrą, galima atkreipti dėmesį į nukrypimus. Ši pradinė analizė leidžia pastebėti kiekvieno rodiklio lyginamosios dalies pasikeitimus ir jų nukrypimus. Iš šios lentelės duomenų matyti, kad savikainos struktūroje labiausia pasikeitė šios pozicijos: darbuotojų darbo užmokesčio 0,31, patalpų išlaikymo ir komunalinės -0,56, ilgalaikio turto nusidėvėjimo 0,83, remonto -0,25.

VŠĮ Jonavos ligoninės vadybininkai gali atkreipti dėmesį į minėtas pozicijas ir nustatyti objektyvias ir subjektyvias priežastis, sąlygojusias šių rodiklių pokyčius savikainos struktūroje. Antai, beveik 1/3 procentinio punkto padidėjusias sąnaudas savikainos struktūroje darbuotojų darbo užmokesčiui lėmė vyriausybės nutarimas didinti darbo užmokestį sveikatos priežiūros įstaigų darbuotojams.

4 lentelė

Savikainos struktūra VŠĮ Jonavos ligoninė

Sąnaudos	Sąnaudos tūkst. Lt		Struktūra %			Pasikeitimai	
	2004	2005	2004	2005	(+ -)	Lt	%
Darbuotojų darbo užmokesčio	3438621	3464410	48.70	49.01	0.31	25789	0.74
Darbo užmokesčio atskaitymų	1065972	1070986	15.10	15.15	0.06	5014	0.47
Patalpų išlaikymo ir komunalinės	1069059	1030614	15.14	14.58	-0.56	-38445	-3.73
Vaistų ir medicinos priemonių	712524	704837	10.09	9.97	-0.12	-7687	-1.09
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo	322610	381297	4.57	5.39	0.83	58687	15.39
Ligonių maitinimo	255364	246402	3.62	3.49	-0.13	-8962	-3.64
Remonto	77076	59182	1.09	0.84	-0.25	-17894	-30.24
Transporto	56218	51897	0.80	0.73	-0.06	-4321	-8.33
Ryšių	44041	41752	0.62	0.59	-0.03	-2289	-5.48

Sąnaudos	Sąnaudos tūkst. Lt		Struktūra %			Pasikeitimai	
	2004	2005	2004	2005	(+ -)	Lt	%
Kitos sąnaudos	11440	10061	0.16	0.14	-0.02	-1379	-13.71
Mokesčių	8106	7052	0.11	0.10	-0.02	-1054	-14.95
Iš viso:	7061031	7068490	100.0	100.00		7459	0.11

Šaltinis: sudaryta autoriaus

Tikslinę situaciją galima pateikti apskaičiuvus išlaidas 1 litui pajamų (žiūr. 5 lent.). Antai nors absoliučiai ir padidėjo darbo užmokesčio sąnaudos, tačiau santykinai sumažėjo išlaidos 1 Lt pajamų. Nukrypimus padauginus iš 2004 m. laikotarpio pajamų apimties, galima apskaičiuoti sąlyginės ekonomijos rezultatus. Pavyzdžiui, padidėjusiai pardavimų apimčiai, papildomai reikėtų 52,8 tūkst. Lt, kuriuos įmonė sąlyginai sutaupė.

5 lentelė

Išlaidos 1 Lt pajamų VŠĮ Jonavos ligoninė

Rodikliai	Apimtys Lt		Išlaidos 1 Lt pajamų		Nukrypimai	Sąlyg. ekonom.
	2004	2005	2004	2005		
Pardavimai	6790324	6945464				
Darbuotojų darbo užmokesčio	3438621	3464410	0.50640	0.49880	-0.00760	-52774
Darbo užmokesčio atskaitymų	1065972	1070986	0.15698	0.15420	-0.00278	-19340
Patalpų išlaikymo ir komunalinės	1069059	1030614	0.15744	0.14839	-0.00905	-62870
Vaistų ir medicinos priemonių	712524	704837	0.10493	0.10148	-0.00345	-23966
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo	322610	381297	0.04751	0.05490	0.00739	51316
Ligonių maitinimo	255364	246402	0.03761	0.03548	-0.00213	-14796
Remonto	77076	59182	0.01135	0.00852	-0.00283	-19655
Transporto	56218	51897	0.00828	0.00747	-0.00081	-5605
Ryšių	44041	41752	0.00649	0.00601	-0.00047	-3295
Kitos sąnaudos	11440	10061	0.00168	0.00145	-0.00024	-1640
Mokesčių	8106	7052	0.00119	0.00102	-0.00018	-1239
Iš viso išlaidų:	7061031	7068490	1.03987	1.01771	-0.02215	

Šaltinis: sudaryta autoriaus

6 lentelė

Rodiklių įtakos išlaidų 1 Lt pajamų apskaičiavimas VŠĮ Jonavos ligoninė

Sąnaudos	Išlaid. 1 Lt pajamų	Rodiklių sumos	Sąlyginiai indeksai	Δ	(Δ -1)		Veiksn. (Δ *10 ³)
----------	---------------------	----------------	---------------------	----------	----------------	--	---------------------------------------

	2004	2005	2004	2005	2004	2005				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Darbuotojų darbo užmokesčio	0.50640	0.49880	0.50640	0.49880	0.50640	0.49880	0.98500	-0.01500	1.03987	-0.01560
Darbo užmokesčio atskaitymų	0.15698	0.15420	0.66338	0.65300	1.31000	1.30914	0.99934	-0.00066	1.02426	-0.00067
Patalpų išlaikymo ir komunalinės	0.15744	0.14839	0.82082	0.80139	1.23733	1.22724	0.99185	-0.00815	1.02359	-0.00835
Vaistų ir medicinos priemonių	0.10493	0.10148	0.92575	0.90287	1.12784	1.12663	0.99893	-0.00107	1.01525	-0.00109
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo	0.04751	0.05490	0.97327	0.95777	1.05132	1.06080	1.00902	0.00902	1.01416	0.00915
Ligonių maitinimo	0.03761	0.03548	1.01087	0.99324	1.03864	1.03704	0.99846	-0.00154	1.02331	-0.00158
Remonto	0.01135	0.00852	1.02222	1.00177	1.01123	1.00858	0.99738	-0.00262	1.02173	-0.00268
Transporto	0.00828	0.00747	1.03050	1.00924	1.00810	1.00746	0.99936	-0.00064	1.01906	-0.00065
Ryšių	0.00649	0.00601	1.03699	1.01525	1.00629	1.00596	0.99966	-0.00034	1.01841	-0.00034
Kitos sąnaudos	0.00168	0.00145	1.03867	1.01670	1.00162	1.00143	0.99980	-0.00020	1.01807	-0.00020
Mokesčių	0.00119	0.00102	1.03987	1.01771	1.00115	1.00100	0.99985	-0.00015	1.01787	-0.00015
Iš viso išlaidų:	1.03987	1.01771								-0.02215

Šaltinis: sudaryta autoriaus

5 lentelėje ilgalaikio turto nusidėvėjimo pozicija atkreipia dėmesį. Padidėjusiai pajamų apimčiai ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų suma nesumažėjo, bet padidėjo 51,3 tūkst. Lt, t.y. apskaičiuojamas sąlyginis pereikvojimas. Tai susiję su tuo, jog ženkliai padidėjo materialiojo turto apimtis. Balanse (1 priedas) parodyta, jog likutinė ilgalaikio turto apimtis padidėjo nuo 918,8 tūkst. Lt iki 1211,4 tūkst. Lt.

6 lentelėje suskaičiuota rodiklių įtaka išlaidų 1 Lt pajamų VŠĮ Jonavos ligoninė. Kiekvieno rodiklio įtaka bendram išlaidų 1 Lt pajamų sumažėjimui nuo 1,03987 iki 1,01771 = 0,02215 parodyta 6 lent. 11 stulpelyje. Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudų rodiklio teigiama įtaka sudaro 70,4% (0,0156 : 0,02215*100), patalpų išlaikymo ir komunalinių išlaidų 1 Lt pajamų sumažėjimo teigiama įtaka sudaro 37,7 % (0,00835 : 0,0215*100), tačiau ilgalaikio turto nusidėvėjimo išlaidų 1 Lt pajamų neigiama įtaka yra 41,3 % (0,00915 : 0,0215*100).

D.Michaliovas teigia: „Ekonominiu požiūriu VŠĮ – didžiulis fabrikas, teikiantis universalias savo savikaina paslaugas...“. Jis siūlo sveikatos priežiūros įstaigose plačiau taikyti valdymo apskaitą. Jo nuomone tikslinga netiesiogines išlaidas paskirstyti pagal tiesiogines (žiūr. 7 lent.).

7 lentelė

Išlaidų paskirstymo variantas

	Tiesioginės išlaidos			Netiesioginės išlaidos		
	I skyrius	II skyrius	II skyrius	Mityba	Ūkio	Admin
DU + „Sodra“	40000	50000	65000	15000	20000	15000
Maisto produktai				60000		
Medikamentai	6000	5000	8000			

Medžiagos	3000	1000	2000	1500	9500	2000
IT nusidėvėjimas	1300	1200	1400	800	2000	2000
IT remontas	0	2000	0	0	6000	0
Vanduo	280	200	350	500	200	100
Elektra	150	180	200	200	250	300
Telefonai	100	50	100	50	100	200
Šildymas	450	500	600	200	800	600
Iš viso:	51280	60130	77650	78250	38850	20200
	Tiesioginės išlaidos		189060	Netiesioginės išlaidos		137300
Paskirstytos netiesioginės išlaidos	37241	43668	56391			
Iš viso	88521	103798	134041			

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal Michaliovas, (2002).

Eugenijus Bagdonas, Juozas Grankas, Irena Gumbrevičienė paruošė metodinę medžiagą „Sąnaudų paskirstymo ir analizės metodika asmens sveikatos priežiūros įstaigose“ (Bagdonas, 2000).

Metodikos esmė – visos išlaidos skirstomos į dvi grupes: tiesiogiai priskiriamas sąnaudų centrams ir netiesiogiai priskiriamas. Netiesiogiai priskiriamos sąnaudos perskirstomos pakopiniu metodu pajamas uždirbantiems padaliniam (sąnaudų centrams).

Metodikoje teigiama, jog analitinė sąnaudų apskaita skirta:

- o apskaičiuoti sąnaudų analizės centrų (SA) kuriems būdinga vienoda ūkinė veikla pilnąją savikainą,
- o apskaičiuoti funkcijų ir veiklos sričių pilnąją savikainą,
- o apskaičiuoti sąnaudas pagal ligų gydymo profilius ir palyginti su skirtomis tam lėšomis,
- o apskaičiuoti atskirų struktūros padalinių veiklos savikainą.

Pagal metodikos autorius analitinei sąnaudų apskaitai įdiegti reikėtų:

- 1) įsakymo tvarka patvirtinti metodiką ir atsakingus asmenis už sąnaudų apskaitos vedimą;
- 2) turėti vieningą visai įstaigai sąskaitų planą – tada kiekvienas padalinys turi savo vidinę sąskaitą kur fiksuojamos visos su jo veikla susietos išlaidos. Sąskaitų planas atspindi funkcinį ligoninės padalinimą, nereikia keisti esamosios valdymo organizacinės struktūros
- 3) nustatyti vieningus išlaidų priskyrimo principus;
- 4) apskaičiuoti ir pateikti administracijai ir padalinių vadovams ataskaitas apie patirtas sąnaudas, ir veiklos apimtis.

Sąskaitų planas tik atspindi jau esamą ligoninės suskirstymą į padalinius ir sąnaudų analizės centrus.

Metodikoje nurodoma, jog pirminis, visai natūralus, yra skirstymas į administracinius vienetus (padalinius) turinčius savo vadovą – tai gali būti skyrius ar konsultacinė poliklinika didelėje ligoninėje), padalinys gali turėti savo biudžetą ar tik jo dalį (pvz., tik darbo užmokesčio fondą) ir įtakoti jo panaudojimą. Suprantama, kad skirstymas yra visai laisvas. Toks skirstymas naudojamas biudžeto sekimui (kaip naudojamos gautos lėšos). Administracinis vienetas dar gali būti padalintas į du lygius:

1. *Sąnaudų analizės centrus (SA)*. SA gali priklausyti tik vienam administraciniam vienetai ir apimti vieną ar kelis funkcinius vienetus. Skirstymas į sąnaudų analizės centrus nereikalauja keisti esamo įstaigos administracinio padalinimo. Paprasčiausiai kiekvienam SA atidaroma atskira sąskaita. Kiek turi būti padalinyje SA centrų sprendžia įstaigos direktorius ir vyr. finansininkas. SA centrų sukūrimas leidžia tiksliau apskaityti ir išmatuoti padalinio veiklą.

2. *Funkcinius vienetus* – tai tokios mažiausios ligoninės dalys, kurių veiklą galima išmatuoti ir priskirti jiems lėšas. Šie vienetai gali skirtis nuo medicininio vieneto kuris yra sudarytas pagal gydymo ir diagnostikos logiką.

Pradinėje sąnaudų apskaitos diegimo fazėje pakaktų apsiriboti padaliniais ir sąnaudų analizės centrais.

Metodikos autorių nuomone, sąskaitų planas yra pavyzdinis, todėl kiekviena ligoninė patvirtina tas sąskaitas, kurias ji mano esant reikalingas, priklausomai nuo savo dydžio, struktūros ir valdymo uždavinių. Kadangi Lietuvos sveikatos priežiūros įstaigose dar nėra susitarta kokia laisva sąskaitų grupė bus skirta analitinei apskaitai, tai paimta 9 sąskaitų grupė.

Sąskaitos apima visas ligoninės veiklos sritis. Pirmasis sąskaitų lygis apima pagrindines ligoninės funkcijas:

90. Klinikines tarnybas,
91. Bendrąjį valdymą ir aprūpinimą,
92. Medicinos ir technikos (skubi pagalba),
93. Medicinos ir technikos (pavyzdžiui, tyrimai ir operaciniai blokai),
94. Maitinimas ir skalbyklos,
95. Medicinos aprūpinimas (logistika).

Kiekviena funkcija gali būti toliau dalinama į veiklos sritis: priklausomai nuo esamosios ligoninės struktūros bei analizės poreikių į du, tris ar keturis veiklos lygius. Kiekviename lygyje priskiriamos atskiros sąskaitos, kuriose fiksuojamos visos su veikla susietos išlaidos. Lygių skaičius priklauso nuo vadovybės keliamų tikslų – kam bus naudojami duomenys.

Paprastai visos ligoninės pateikia TLK ataskaitas apie PSDF biudžeto lėšų (vykdymo) panaudojimo ataskaitas. Analogiškos išlaidų ataskaitos yra sudaromos ir iš kitų šaltinių gautoms pajamoms panaudoti. Išlaidoms skirstyti reikia imti visą sumą (t.y. konsoliduotas išlaidas).

Įstaiga gali naudoti ir detalesnę išlaidų paskirstymą į straipsnius. Pavyzdžiui, darbo užmokestis gali būti padalintas pagal personalo grupes: gydytojai, slaugos personalas, kiti darbuotojai; straipsnis „Šildymas, elektros energija, vanduo“ padalintas į tris atskirus ir t.t.; ar pridėti tokie įprastiniai išlaidų straipsniai kaip „Minkštas inventorių“, „Spaudiniai“.

Metodikos autoriai, skirstant išlaidas, siūlo laikytis šių principų:

- Tos išlaidos, kurių panaudojimas nekelia abejonių yra priskiriamos tiesiogiai tiems padaliniais su kurių veikla jos yra susijusios.
- Likusios išlaidos priskiriamos neklinikiniais padaliniais, taikant taisyklę, kad šie padaliniai teikia paslaugas kitiems neklinikiniais ar klinikiniais. Jų sąnaudų suma yra palaipsniui perskirstomos klinikiniais padaliniais t.y. tiems kurie tiesiogiai uždirba pajamas (stacionaro padaliniai gydo hospitalizuotus ligonius ar poliklinika gauna pagal prirašytus ar konsultuotus ligonius).
- Neklinikinių padalinių išlaidų paskirstymui reikia tvarkyti apskaitą apie jų suteiktų paslaugų apimtį, natūriniais, sąlyginiais natūriniais, darbo ar piniginiiais vienetais.

Perskirstymas vykdomas palaipsniui (pakopinis metodas) pradedant nuo didžiausią numerį turinčių padalinių. Padalinio išlaidos, perskirstomos tik vieną kartą.

Pagal metodikos reikalavimus duomenų pagrindu, sudaromos ataskaitos, kurios gali būti dviejų tipų: bendros – klinikinų ir neklinikinų padalinių – skirtos padalinių veiklos sąnaudų palyginimui tarpusavyje ir palyginimui kaip sąnaudos kinta laikui bėgant, detalizuotos – atskirų padalinių, skirtos padalinių vadovams.

Romualdas Buivydas ir Zina Gaidienė paruošė metodinę medžiagą: „Finansinis sveikatos priežiūros įstaigų valdymas ir apskaita“ (Buivydas, 2005). Anot šių autorių, kad išlaidų apskaitos sistema funkcionuotų veiksmingai, turi būti įvykdytos tam tikros būtinos sąlygos:

1. Sudarytos aiškios organizacinių ir ūkinių įstaigos struktūrų schemos, iš kurių būtų matyti hierarchinė institucijos struktūra tiek organizaciniu, tiek ūkiniu aspektu, išlaidų kaupimo vietos, atsakingi už išlaidas darbuotojai ir jas atitinkantis sąskaitų planas;
2. Nustatyti išlaidų centrai arba kaip aptarnaujantys, arba kaip ligonių kasų (trečiosios pusės mokėtojų) apmokamas paslaugas teikiantys (pajamas uždirbantys) išlaidų centrai, kuriems visos įstaigos išlaidos yra atitinkamai paskirstytos;
3. Įdiegta tiksli finansinės apskaitos sistema, pajėgi apdoroti išlaidų centrų teikiamą finansinę informaciją;

4. Įdiegta lengvai suvokiama informacinė sistema, pajėgi surinkti nefinansinę ir bendrąją įstaigos informaciją iš išlaidų centrų bei sukurti prielaidas: a) paskirstyti pridėtines (bendrasias ir administracines) išlaidas ligonių kasų apmokamas paslaugas teikiantiems išlaidų centrams ir b) apskaičiuoti paslaugos vieneto išlaidas ligonių kasų apmokamas paslaugas teikiantiems išlaidų centrams;

5. Parinkti tokie išlaidų analizės metodai, kad analizė būtų orientuota į ekonomiškumą.

Autoriai rekomenduoja tokią išlaidų apskaičiavimo metodiką:

1. Kiekvieno išlaidų centro visos išlaidos gali būti apskaičiuotos kaip tiesioginių ir netiesioginių išlaidų suma.

2. Apskaičiavus visų įstaigos padalinių ar išlaidų centrų išlaidas, reikia paskirstyti pridėtines išlaidas (išlaidas aptarnaujančių padalinių, pavyzdžiui: patalpų išlaikymo ir priežiūros, administracijos, finansinės apskaitos, personalo skyriaus, planavimo ir finansinio valdymo, skalbyklos, virtuvės) paraklinikiniais ir klinikiniais padaliniais ar kitiems pajamas uždirbantiems išlaidų centrams. Pavyzdžiui, paskirstymo kriterijai gali būti paslaugas vartojančio išlaidų centro plotas, darbuotojų skaičius arba jų atlyginimai, aptarnautų pacientų skaičius, lovadienių skaičius arba honorariniu principu apmokamų paslaugų apimtis.

3. Trečias etapas - reikia paskirstyti paraklinikinių (aptarnaujančių) išlaidų centrų laboratorijų, vaistinės, priėmimo kambario, sterilizacinės ir t.t.) išlaidas klinikiniais apmokamas paslaugas teikiantiems), pajamas uždirbantiems, išlaidų centrams.

4. Paskirsčius visas aptarnaujančių išlaidų centrų išlaidas pajamas uždirbantiems (klinikiniais) išlaidų centrams, atsiranda galimybė įvertinti ir apskaičiuoti šių padalinių teikiamų paslaugų išlaidas pagal pasirinktą (ar su trečiosios pusės mokėtoju suderintą) metodiką (už lovadienį, lovą, ir t.t.).

Bendresnius išlaidų apskaitos taikymo principus pasiūlė UAB "Pačiolio" specialistai. Jie pabandė susieti teorinius ieškojimus valdymo apskaitos srityje su praktiniais poreikiais. Jų organizuojamų kursų metodinėje medžiagoje pateikiamos pagrindinės modernių valdymo apskaitos teorijų nuostatos. Praktinė kaštų apskaitos situacija nagrinėjama knygoje: "Kaštų apskaitos sistemos diegimo sutartinėje įmonėje modelis".

Šiame modelyje siūlomas toks kaštų apskaitos diegimo nuoseklumas:

1. Apibūdinta įmonės organizacinė struktūra: buhalterija, juridinis skyrius, ūkio skyrius, informacinių technologijų skyrius, gamybos skyrius, reklamos skyrius, pardavimų skyrius, mokymo paslaugų skyrius, žurnalo redakcija, knygų redakcija, konsultacijų skyrius;

2. Sudaryti parengiamieji registrai, kuriuose sugrupuojamos finansinėje atskaitomybėje užfiksuotos ūkinės operacijos;

3. Sudaryti pranešimai apie išlaidų paskirstymą skyriaus veikloms.

4. Paruoštas registras, kuriame bendros įmonės išlaidos paskirstomos padaliniais. Jos paskirstomos pagal individualius dokumentus, pagal natūrinius rodiklius (plotą, laiką, naudojamą turtą ir pan.), pagal vadovo teikimus.

5. Sudaryti atskirų skyrių išlaidų paskirstymo kitiems funkciniais padaliniais registrai. Jos paskirstomos matricos principu: ūkio skyriaus išlaidos paskirstomos tarp informacinių technologijų ir kitų skyrių, kurios toliau paskirstomos tarp juridinio skyriaus ir kitų skyrių, jos savo ruožtu perskirstomos buhalterijos, administracijos skyriams, kol galiausiai visų skyrių išlaidos priskiriamos gamybos padaliniui.

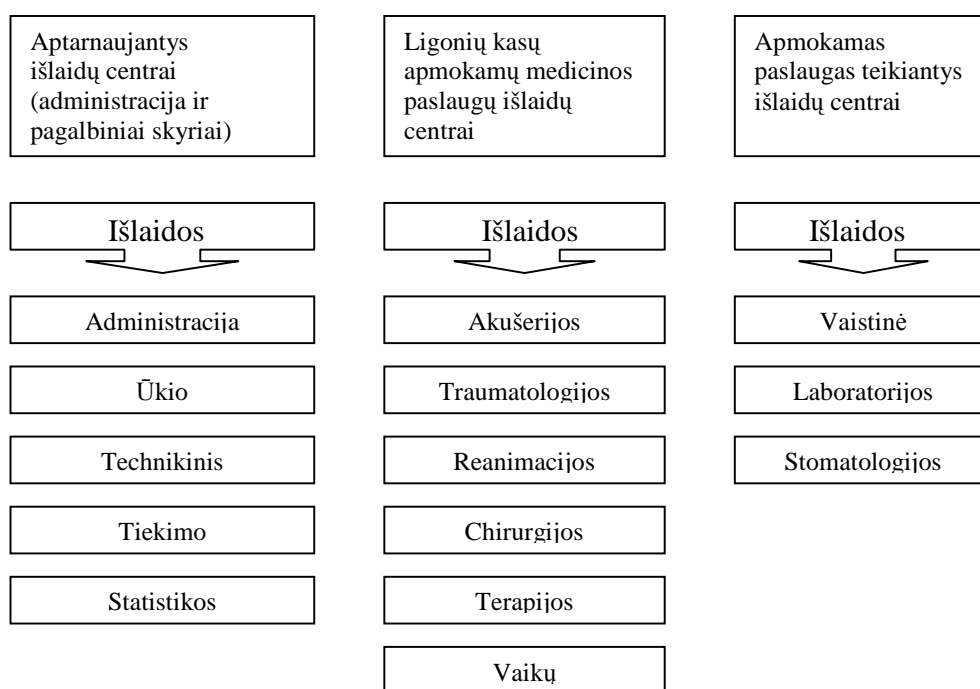
6. Sudarytas gamybos skyriaus išlaidų registras. Jame akumuliuotos įmonės išlaidų dalis: gamybos skyriaus darbuotojų darbo užmokestis su priskaitymais socialiniam draudimui, kitų skyrių išlaidos, žaliavų sąnaudos, spaustuvių paslaugų išlaidos. Visos gamybos skyriaus išlaidos priskiriamos dviem produktams: periodiniam žurnalui ir knygos leidiniui.

7. Analogišku būdu sudaromi kitų skyrių (reklamos, pardavimų, knygų redakcijos, žurnalo redakcijos, konsultacijų) išlaidų registrai. Juose akumuliuotos išlaidos paskirstomas konkreitiems produktams.

8. Išlaidų paskirstymą registruose lydi sąskaitų korespondencijos ir nukrypimų nuo biudžetų lentelės.

3.2. Išlaidų apskaitos modelio sudarymas sveikatos priežiūros įstaigoje

3.1. paragrafe nagrinėjant išlaidų apskaitos modeliavimo prielaidas atkreiptas dėmesys į tai, kad susiduriama su išlaidų apskaitos, vertinimo, paskirstymo problemomis sveikatos priežiūros įstaigose. Visuotinai priimtino išlaidų apskaitos modelio sveikatos priežiūros įstaigoje nėra. Tačiau, kuriamos išlaidų apskaitos metodikos. Jų autorių įdirbis nėra mažas. Vienok, pateikiami gana sudėtingi skaičiavimų variantai, kuriuos praktikoje sunku pritaikyti. Pavyzdžiui, bandant tvarkyti apskaitą pagal metodinės medžiagos „Sąnaudų paskirstymo ir analizės metodika asmens sveikatos priežiūros įstaigose“ rekomendacijas, reikėtų papildomų etatų, nes finansinės apskaitos teikiama informacijos menkai naudojama.



4 pav. VšĮ Jonavos ligoninė išlaidų centrai

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Siūlant išlaidų apskaitos sveikatos priežiūros įstaigoje modelį, pasinaudota tiek rekomendacijomis pateiktomis metodinėse medžiagose, tiek metodologinėmis nuostatomis, išdėstytomis ankstesnėse darbo dalyse.

Modeliuojant išlaidų apskaitą konkrečioje sveikatos priežiūros įstaigoje, reikėtų detalizuoti išlaidų centrus. Tokia išlaidų centrų schema sudaryta VšĮ Jonavos ligoninės pavyzdžiu (žiūr. 4 pav.).

Sekantys sveikatos priežiūros įstaigos išlaidų apskaitos modelio sudarymo žingsniai būtų tokie:

- 1) detalizuoti sąskaitų planą, kad sąnaudos būtų fiksuojamos atsižvelgiant į išlaidų centrų schemą;
- 2) paskirstyti sąnaudas pagal išlaidų centrus;
- 3) išlaidas sugrupuoti į tiesiogines ir netiesiogines ir jas perskirstyti;
- 4) įvertinti išlaidas.

1 žingsnis: detalizuojamas sąskaitų planas, kuris įgalintų koresponduoti sąnaudas, kad jas priskirti išlaidų centrams. Metodinės medžiagos „Sąnaudų paskirstymo ir analizės metodika asmens sveikatos priežiūros įstaigose“ autoriai siūlo išlaidas koresponduoti 9 sąskaitų grupėje. Mano nuomone tai nėra praktiška. Laikantis optimalumo principo, tikslingiau būtų detalizuoti 6 klasės sąskaitas.

Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo

ir pateikimo taisyklėse numatytos tokios veiklos sąnaudų sąskaitos:

- 601 Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudos
- 602 Darbo užmokesčio atskaitymų sąnaudos
- 603 Vaistų ir medicinos priemonių sąnaudos
- 604 Ligonių maitinimo sąnaudos
- 605 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos
- 606 Nuomos sąnaudos
- 607 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
- 608 Komunalinės sąnaudos
- 609 Transporto sąnaudos
- 610 Ryšių sąnaudos
- 611 Darbuotojų kvalifikacijos kėlimo sąnaudos
- 612 Draudimo sąnaudos
- 613 Mokesčių sąnaudos
- 614 Abejotinų skolų sąnaudos
- 615 Ilgalaikio turto praradimo ir nurašymo nuostoliai
- 616 Trumpalaikio turto netektis ir nurašymo nuostoliai
- 617 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)
- 618 Kitos veiklos sąnaudos
- 619 Suteikta labdara, parama

Šias sąskaitas tikslinga detalizuoti pagal išlaidų centrus (žiūr. 3 priedas). Pavyzdžiui: 601 sąskaita „Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudos“ detalizuojama: 60111 – administracija, 60121 – akušerijos, 60131 – vaistinė ir t.t. Tokiu būdu nereikia naudoti papildomų registų. Detalizuoti 6 klasės sąskaitas galima naudojant kompiuterinės apskaitos programas.

2 žingsnis: paskirstomos sąnaudos pagal išlaidų centrus. Paskirstant sąnaudas naudojama informacija užregistruota finansinėje apskaitoje. Pavyzdžiui, VšĮ Jonavos ligoninė veiklos rezultatų ataskaitoje (žiūr. 2 priedas) pateikiama, jog 2005 m darbo užmokesčio su įmokomis „Sodrai“ suma sudarė 4535396 (3464410 +1070986) Lt. Ši suma, kaip ir kitos sumos, paskirstytos išlaidų centrams (žiūr.8 lent.).

Išlaidų paskirstymo kriterijai:

Darbo užmokestis paskirstytas pagal pirminius dokumentus, t.y. kiek konkrečiai priskaičiuota administracijos, ūkio ir kitų skyrių darbuotojams. Toks paskirstymas nereikalauja papildomų darbo

sąnaudų ir lengvai gali būti atliekamas panaudojant finansinėje atskaitomybėje kaupiamą informaciją. Pavyzdžiui, 60111 sąskaitoje sukauptos sumos priskiriamos administracijai ir t.t.

Išlaidos vaistams ir medicininiams priemonėms paskirstytos, jas perskirstant. Informacija apie vaistų ir medicininių priemonių sąnaudas kaupiama 603 sąskaitoje. Atsižvelgiant į faktinį jų sunaudojimą, šios sąnaudos priskiriamos konkrečiam išlaidų centrai. Pavyzdžiui, 60321 sąskaitoje bus sukauptos sumos apie vaistų ir medicininių priemonių sąnaudas akušerijos skyriuje ir t.t. Išlaidų perskirstymas vykdomas pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui (mėnesiui, ketvirčiui) pagal gautus užsakymus ir vidinius važtaraščius. Perskirstymą nesudėtinga atlikti naudojant kompiuterinę techniką.

Ligonių maitinimo išlaidos paskirstytos, taip pat jas perskirstant. 604 sąskaitoje kaupiama informacija apie ligonių maitinimo sąnaudas. Jos perskirstomos pagal lovadienių skaičių. Pavyzdžiui, 2005 m. ligonių maitinimo sąnaudos VšĮ Jonavos ligoninėje paskirstytos sekančiais:

Skyriai	Lovadieniai	Ligonių maitinimo išlaidos
Akušerijos	9329	37987
Traumatologijos	7757	31586
Reanimacijos	1045	4255
Chirurgijos	10498	42747
Terapijos	25332	103152
Vaikų	6551	26675
Iš viso:	60512	246402

Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sumos apskaičiuojamos pagal išlaidų centruose disponuojamo ilgalaikio turto vertę. Šios sumos iš karto kaupiamos atskirose sąskaitose ir todėl papildomų darbo sąnaudų jas registruojant, nereikia.

Remonto išlaidos priskiriamos techniniam skyriui, kadangi šio skyriaus darbuotojai vykdo remontą arba yra užsakovai, kai remontuojama pasitelkus kitas organizacijas.

Patalpų išlaikymo išlaidos kaupiamos 608 sąskaitoje "Komunalinės sąnaudos", kurios paskirstomos pagal išlaidų centruose naudojamą patalpų plotą.

Transporto išlaidos priskiriamos administracijos ir ūkio skyriams, išlaidas paskirstant tiesiogiai pagal pirminius dokumentus (kelialapius).

Ryšių išlaidos kaupiamos 610 sąskaitoje „Ryšių sąnaudos“, kurios paskirstomos pagal pokalbių išsklotes.

Kitos išlaidos priskiriamos administracijai.

Išlaidų sugrupavimas VŠĮ Jonavos ligoninė

Išlaidų centrai	DU+Sodra	Vaistai ir med.priem	Ligonų maitinim	IT nusidėv	Remonto	Patalpų išlaik.	Transportas	Ryšių	Kitos
Administracija	191822			4210		125128	21874	7567	17113
Ūkio	400426			11742		74811	30023	3798	
Techninis	82644			0	59182	64761		2784	
Tiekimo	47254			0		24732		1172	
Statistikos	31503					17461		1239	
Akušerijos	290456	48102	37987	17063		83768		2079	
Traumatologijos	398560	77627	31586	21329		82211		3919	
Reanimacijos	119657	79525	4255	84265		68442		4149	
Chirurgijos	673273	123822	42747	67326		93869		4781	
Terapijos	1506931	90511	103152	55316		129763		3875	
Vaikų	309878	65721	26675	15997		81658		1876	
Vaistinė	94509	42894		3674		47876		975	
Laboratorijos	238923	88741		46751		78451		1867	
Stomatologijos	149560	87894		53624		57683		1671	
	4535396	704837	246402	381297	59182	1030614	51897	41752	17113

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

3 žingsnis: išlaidos perskirstomos apmokomas medicinos paslaugas teikiantiems išlaidų centrams. Paskirsčius išlaidas (žiūr. 8 lent.) jos dar kartą perskirstomos, nes sukauptas išlaidas aptarnaujančiose centruose reikia priskirti paslaugas teikiantiems išlaidų centrams. Tuo tikslu, išlaidos grupuojamos į tiesiogines ir netiesiogines. Pirmajai išlaidų grupei priskirtos išlaidos darbo užmokesčiui plius socialiniam draudimui, vaistams ir medicinos priemonėms bei ligonių maitinimui.

Netiesioginėms priskirtos šios išlaidos: ilgalaikio turto nusidėvėjimo, remonto, patalpų išlaikymo, transporto, ryšių ir kitos. Dalis netiesioginių išlaidų jau paskirstytos išlaidų centrams ankstesniame žingsnyje. Išlaidas susidariusias administracijos, ūkio, techninio, tiekimo, statistikos, laboratorijos skyriuose paskirstytos proporcingai tiesioginėms išlaidoms (žiūr. 9 lent).

Išlaidų paskirstymas VŠĮ Jonavos ligoninė

Išlaidų centrai	Tiesioginės išlaidos	Netiesioginės išlaidos		Iš viso
		Tenka	Paskirstytos	
Akušerijos	376545	102910	143254	622709
Traumatologijos	507773	107459	193179	808411
Reanimacijos	203437	156856	77397	437690
Chirurgijos	839842	165976	319513	1325331

Išlaidų centrai	Tiesioginės išlaidos	Netiesioginės išlaidos		Iš viso
		Tenka	Paskirstytos	
Terapijos	1700594	188954	646981	2536529
Vaikų	402274	99531	153043	654848
Vaistinė	137403	52525	52274	242202
Stomatologijos	237454	112978	90338	440770
	4405322	987189	1675979	7068490

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Pastaba: laboratorijos teikia tik nedidelę dalį apmokomų paslaugų, todėl jos išlaidos perskirstytos apmokomas medicinos paslaugas teikiantiems išlaidų centrams.

4 žingsnis: išlaidos įvertinamos. 10 lentelėje pateikti duomenis apie išlaidų centrų pajamas ir sąnaudas.

10 lentelė

Išlaidų paskirstymas VšĮ Jonavos ligoninė

Išlaidų centrai	Pajamos	Sąnaudos	Išlaidos 1L pajamų	% lyginant su vidutin. rodikliu
Akušerijos	611616	622709	1.01814	100,0
Traumatologijos	808238	808411	1.00021	98,3
Reanimacijos	432876	437690	1.01112	99,4
Chirurgijos	1217358	1325331	1.08869	107,0
Terapijos	2507998	2536529	1.01138	99,4
Vaikų	648565	654848	1.00969	99,2
Vaistinė	267411	242202	0.90573	89,0
Stomatologijos	451402	440770	0.97645	95,9
	6945464	7068490	1.01771	

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Pajamos ligonių kasų apmokomų medicinos paslaugų išlaidų centrams suskaičiuotos pagal nustatytas kvotas ir suteiktų paslaugų apimtis. Paslaugos skirstomos į 3 grupes, kurioms nustatyti skirtingi įkainiai.

Apmokamas paslaugas teikiančių išlaidų centrų pajamos suskaičiuotos pagal suteiktų paslaugų apimtis ir paslaugų įkainius.

10 lentelėje išlaidos 1 Lt pajamų. Vidutinis rodiklis siekia 1,01771 Lt. Palyginus šį rodiklį su kiekvieno išlaidų centro rezultatu, matyti, jog šį rodiklį 7 procentiniais punktais viršijo chirurgijos skyrius. Tai atkreipia ligoninės administracijos dėmesį į šio išlaidų centro veiklą.

Išlaidų vertinimui, turi įtakos jų struktūra. Racionaliau kontroliuoti išlaidas, kurių lyginamoji dalis išlaidų apimtyje yra didesnė. VšĮ Jonavos ligoninė $\frac{3}{4}$ išlaidų tenka darbo užmokesčiui su

priskaitymais socialiniam draudimui. Ši išlaidų pozicija sunkiai reguliuojama, nes atlyginimų politiką nusako vyriausybės nutarimai. Matyt, realiausios galimybės ligoninės administracijai mažinti patalpų išlaikymo išlaidas, nes jos sudaro 1/7 visų išlaidų.

11 lentelė

Išlaidų struktūra VŠĮ Jonavos ligoninė

Išlaidų rodikliai	Suma, Lt	Struktūra %
Du+Sodra	4535396	64.2
Vaistai ir medicinos priemonės	704837	10.0
Ligonių maitinimas	246402	3.5
IT nusidėvėjimas	381297	5.4
Remonto išlaidos	59182	0.8
Patalpų išlaikymas	1030614	14.6
Transportas	51897	0.7
Ryšiai	41752	0.6
Kitos išlaidos	17113	0.2
Iš viso:	7068490	100

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Siūlomoje metodikoje išlaidos neskirstomos į pastovias ir kintamas. Toks išlaidų skirstymas būdingas verslo įmonėms. Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklėse visos išlaidos patirtos teikiant paslaugas, priskiriamos veiklos sąnaudoms.

Tačiau išlaidų vertinimo tikslu, sąlyginai galima tiesiogines išlaidas priskirti kintamoms, o netiesiogines – pastovioms. Jų ekonominis turinys praktiškai nesiskiria. Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų sąlyginis išlaidų priskyrimas kintamoms ir pastovioms leidžia apskaičiuoti pelningumo tašką ir nustatyti ribinių pajamų apimtį.

Pelningumo tašką galima apskaičiuoti pagal bendras pajamų ir išlaidų apimtį, naudojant formulę:

$$I_p \times N / N - I_k$$

kur I_p - pastovių išlaidų apimtis,

N - pajamos,

I_k - kintamų išlaidų apimtis.

Pelningumo taško skaičiavimai VŠĮ Jonavos ligoninė pateikti 12 lentelėje. Iš jos matyti, jog nenuostolingos veiklos lūžio taškas sudaro 7281,8 tūkst Lt, t.y. 336,3 tūkst. Lt didesnės pajamos, nei

gauta. Ligoninė sumažinusi pastovias išlaidas 123,2 (2663,2 – 2540) tūkst. Lt, galėtų pasiekti nenuostolingos veiklos lūžio tašką.

12 lentelė

VšĮ Jonavos ligoninė pelningumo taškas

Pajamos (N) tūkst. Lt	Kintamos išlaidos (I _k) tūkst. Lt	Pastovios išlaidos (I _p) tūkst..Lt	Sandauga (1 x 3)	Skirtumas (1 - 2)	Lūžio taškas (4 : 5) tūkst. Lt	Pajamų skirtumas tūkst. Lt
1	2	3	4	5	6	7
6945.5	4405.3	2663.2	18497255.6	2540.2	7281.8	-336.3
6945.5	4405.3	2540.0	17641570	2540.2	6945.0	0.5

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Suskaičiuotus kiekvieno išlaidų centro lūžio taškus (žiūr. 13 lent.), galima pastebėti jog pagrindiniai neatitikimai tarp pajamų ir išlaidų yra chirurgijos ir terapijos skyriuose.

13 lentelė

VšĮ Jonavos ligoninė išlaidų centrų pelningumo taškai

Išlaidų centrai	Pajamos (N) tūkst. Lt	Kintamos išlaidos (I _k) tūkst. Lt	Pastovios išlaidos (I _p) tūkst..Lt	Sandauga (1 x 3)	Skirtumas (1 - 2)	Lūžio taškas (4 : 5) tūkst. Lt	Pajamų skirtumas tūkst. Lt
	1	2	3	4	5	6	7
Akušerijos	611.6	376.5	246.2	150557.8	235.1	640.5	-28.9
Traumatologijos	808.2	507.8	300.6	242987.1	300.5	808.7	-0.5
Reanimacijos	432.9	203.4	234.3	101402.5	229.4	442.0	-9.1
Chirurgijos	1217.4	839.8	485.5	591013.9	377.5	1565.5	-348.2
Terapijos	2508.0	1700.6	835.9	2096523.3	807.4	2596.6	-88.6
Vaikų	648.6	402.3	252.6	163810.7	246.3	665.1	-16.5
Vaistinė	267.4	137.4	104.8	28024.4	130.0	215.6	51.9
Stomatologijos	451.4	237.5	203.3	91777.2	213.9	429.0	22.4
Iš viso:	6945.5	4405.3	2663.2				

Šaltinis: sudaryta autoriaus.

Pateiktas 4 žingsnyje išlaidų įvertinimas padeda ne tik atskleisti išlaidų mažinimo galimybes, bet ir jas planuoti bei kontroliuoti. Realiausias ir nesudėtingas išlaidų planavimo ir kontrolės būdas būtų - išlaidų 1 Lt pajamų rodiklis.

Planuojant sekantiems ataskaitiniams metams išlaidų 1 Lt pajamų rodiklį kiekvienam išlaidų centrui galima pateikti tokią užduotį:

- chirurgijos ir terapijos skyriams padidinti pajamas, padidinus paslaugų kvotas ir įkainius. Šis variantas sunkiai įgyvendinamas, nes teritorinės ligonių kasos teikia kvotas ir įkainius pagal vyriausybės nustatytą finansavimo lygį.
- sumažinti pastovias (netiesiogines) išlaidas patalpų išlaikymui. Ši užduotis yra realesnė, nors taip pat sudėtinga. Netiesiogines išlaidas patalpų išlaikymui reikia sumažinti 123,2 tūkst. Lt arba 12 % (nuo 1030,6 tūkst. Lt sumos).
- padidinti pajamas apmokamas paslaugas teikiančiuose išlaidų centruose. Tai šiek tiek gali pagerinti situaciją, tačiau ypatingų rezervų sunku surasti, nes išlaidų 1 Lt pajamų rodikliai šiuose skyriuose nėra aukšti.
- išlaidų apskaita įgalina iškelti užduotį ir visam ligoninės kolektyvui: mažinti netiesiogines išlaidas. Ši užduotis gana reali, nes netiesiogines išlaidas reikėtų sumažinti 4,6 % ($123,2 : 2663,2 \times 100$). Visą dėmesį sutelkiant netiesioginių išlaidų mažinimui, tiesioginių išlaidų apimtis galėtų nesikeisti, nes tai susiję su paslaugų kokybe. Keliant reikalavimus paslaugų kokybei, negalima mažinti tiesioginių išlaidų.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Išlaidų apskaita neatsiejama nuo finansinės ir valdymo apskaitų, nes nagrinėja jų sukauptą apskaitinę informaciją ir pateikia rekomendacijas dėl išlaidų poveikio įmonės ūkinei-finansinei veiklai. Išlaidų apskaita yra ne tik apskaitos, bet ir analizės, vertinimo dalykas.

2. Produkcijos savikainos skaičiavimo metodai turi būti nagrinėjami sąryšyje su išlaidų apskaitos metodais. Pagamintos produkcijos savikainos skaičiavimas sąlygojamas išlaidų apskaitos sistemos ir šios apskaitos organizavimo. Todėl apie gamybos išlaidų apskaitos metodus ir savikainos skaičiavimo metodus galima kalbėti tik kaip apie vienybę, kur skaičiavimas vaidina pagrindinį vaidmenį ir turi savarankišką reikšmę.

3. Išlaidų (kaštų) apskaitos sistemos efektyvumas priklauso nuo teisingo jos turinio ir uždavinių, kuriuos ji gali spręsti, supratimo. Kaštų apskaitos sistemos vaidmuo bus tuo didesnis, kuo daugiau ji turės įtakos įmonės ūkinės veiklos gerinimui bei materialinių ir finansinių išteklių naudojimo kontrolės stiprinimui.

4. Kai išlaidos siejamos su pajamomis, vadovaujamosi šiais principais: 1) priešasčių ir padarinių santykio; 2) sistemingo ir racionalaus paskirstymo; 3) greito išaiškinimo. Pirmas principas reiškia, jog yra tiesioginis ryšys tarp pajamų ir išlaidų. Antruoju principu akcentuojama išlaidų paskirstymo būtinybė. Išlaidos, formuodamos aktyvus, gali turėti įtakos įmonės rezultatams kelis laikotarpius. Trečiasis principas apibūdina išlaidas kaip einamojo laikotarpio.

5. Alternatyvių variantų paieška susijusi su kintamų išlaidų elgesiu. Kadangi jų kitimai yra tiesiog proporcingi pajamų apimčiai, juos tiesiogiai veikia rinkos veiksniai. Vadybininkai turi atsižvelgti į situaciją rinkoje. Jei rinka leidžia didinti pajamas, tuomet jų pagrindinis rūpestis yra "paslaugų didinimas". Kai pajamos ribojamos, tuomet vadybininkai priversti kruopščiai analizuoti išlaidas, kad kompensuoti pajamų apimties kritimą.

6. Sveikatos priežiūros sistemos įstaigos turi vieną būdingą sveikatos priežiūros sistemai elementą - atlyginimo už paslaugas pobūdį. Didelę dalį sveikatos priežiūros paslaugų apmoka trečioji pusė - teritorinės ligonių kasos. Finansuojant sveikatos priežiūros įstaigas paprastai yra užmokama už paslaugas ne pagal nustatytas kainas, bet apmokamos atliktų paslaugų išlaidos. O jas nustato trečioji pusė - paslaugų mokėtojas. Išlaidos yra apskaičiuojamos remiantis metodika (formulėmis), sutartomis tarp mokėtojo ir paslaugų teikėjo.

7. Ne pelno sveikatos priežiūros įstaigos tikslas – yra paslaugos. Tai reiškia, kad teikiant paslaugas siekiama ne kuo didesnio pelno, bet kuo daugiau paslaugų, arba kuo kokybiškesnių paslaugų. Todėl svarbiausias nepelno įstaigų finansinės atskaitomybės uždavinys - jų objektyvumas.

8. 2004 ir 2005 metais VŠI Jonavos ligoninė dirbo nuostolingai. 2004 metais nuostolis sudarė 270,7 tūkst. Lt, o 2005 metais – 123,0 tūkst. Lt. Todėl ypač aktualu šios įmonės vadybininkams įvertinti išlaidas, kad numatyti jų mažinimo galimybes.

9. Išlaidas racionalu klasifikuoti pagal jų ekonominę prigimtį. Tokia klasifikacija leidžia apibūdinti savikainos struktūrą, pastebėti kiekvieno rodiklio lyginamosios dalies pasikeitimus ir jų nukrypimus. Apskaičiuota, jog VŠI Jonavos ligoninė paslaugų savikainos struktūroje labiausia pasikeitė šios pozicijos: darbuotojų darbo užmokesčio 0,31, patalpų išlaikymo ir komunalinės -0,56, ilgalaikio turto nusidėvėjimo 0,83, remonto -0,25.

10. Visuotinai priimtino išlaidų apskaitos modelio sveikatos priežiūros įstaigoje nėra. Tačiau, kuriamos išlaidų apskaitos metodikos. Jų autorių įdirbis nėra mažas. Vienok, pateikiami gana sudėtingi skaičiavimų variantai, kuriuos praktikoje sunku pritaikyti.

11. Modeliuojant išlaidų apskaitą konkrečioje sveikatos priežiūros įstaigoje, reikia detalizuoti išlaidų centrus. VŠI Jonavos ligoninė išskirti tokie centrai: aptarnaujantys išlaidų centrai (administracija ir pagalbiniai skyriai), ligonių kasų apmokamų medicinos paslaugų išlaidų centrai, apmokamas paslaugas teikiantys išlaidų centrai.

12. Sveikatos priežiūros įstaigos išlaidų apskaitos modelio sudarymo žingsniai būtų tokie: detalizuoti sąskaitų planą, kad sąnaudos būtų fiksuojamos atsižvelgiant į išlaidų centrų schemą; paskirstyti sąnaudas pagal išlaidų centrus; išlaidas sugrupuoti į tiesiogines ir netiesiogines ir jas perskirstyti; įvertinti išlaidas.

13. Skiriamasis siūlomo sveikatos priežiūros įstaigos išlaidų apskaitos modelio bruožas – pilnesnis sukauptos informacijos finansinėje apskaitoje panaudojimas. Tai nereikalauja didelių papildomų darbo sąnaudų, tačiau, naudojant kompiuterines apskaitos programas, galima daugiau nagrinėti išlaidas.

14. Detalizuojant sąskaitų planą, kad koresponduoti sąnaudas ir jas priskirti išlaidų centrams, tikslinga naudoti ne atskirą sąskaitų grupę (pavyzdžiui, 9 klasę), bet išlaidas apskaityti 6 klasės sąskaitose. Sąskaitas tikslinga detalizuoti pagal išlaidų centrus. Pavyzdžiui, 601 sąskaita „Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudos“ detalizuojama: 60111 – administracija, 60121 - akušerijos, 60131 – vaistinė ir t.t. Tokiu būdu nereikia naudoti papildomų registų.

15. Paskirstant sąnaudas pagal išlaidų centrus naudojama informacija užregistruota finansinėje apskaitoje. Išlaidų paskirstymo kriterijai: darbo užmokesčiui - pagal pirminius dokumentus; vaistams

ir medicininėms priemonėms - pagal gautus užsakymus ir vidinius važtaraščius; ligonių maitinimui - pagal lovadienių skaičių ir t.t.

16. Paskirsčius išlaidas jos dar kartą perskirstomos, nes sukauptas išlaidas aptarnaujančiose centruose reikia priskirti paslaugas teikiantiems išlaidų centrams. Tuo tikslu, išlaidos grupuojamos į tiesiogines ir netiesiogines. Pirmajai išlaidų grupei priskirtos išlaidos darbo užmokesčiui plus socialiniam draudimui, vaistams ir medicinos priemonėms bei ligonių maitinimui. Netiesioginėms priskirtos šios išlaidos: ilgalaikio turto nusidėvėjimo, remonto, patalpų išlaikymo, transporto, ryšių ir kitos

17. Išlaidų vertinimui, turi įtakos jų struktūra. Racionaliau kontroliuoti išlaidas, kurių lyginamoji dalis išlaidų apimtyje yra didesnė. Vėl Jonavos ligoninė $\frac{3}{4}$ išlaidų tenka darbo užmokesčiui su priskaitymais socialiniam draudimui. Ši išlaidų pozicija sunkiai reguliuojama, nes atlyginimų politiką nusako vyriausybės nutarimai. Matyt, realiausios galimybės ligoninės administracijai mažinti patalpų išlaikymo išlaidas, nes jos sudaro $\frac{1}{7}$ visų išlaidų.

18. Išlaidų įvertinimas padeda ne tik atskleisti išlaidų mažinimo galimybes, bet ir jas planuoti bei kontroliuoti. Realiausias ir nesudėtingas išlaidų planavimo ir kontrolės būdas būtų - išlaidų 1 Lt pajamų rodiklis.

JEFIMOVAS, Egidijus (2007) Išlaidų viešojoje įstaigoje apskaitos modelis. Magistro baigiamasis darbas. Kaunas: Vilniaus Universitetas Kauno Humanitarinis Fakultetas 58 p.

SANTRAUKA

Pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymą (2004) viešoji įstaiga – tai pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus vykdant visuomenei naudingą veiklą. Kad sėkmingai vykdyti veiklą, reikia materialinių ir finansinių išteklių. Išlaidų apskaita įgalina rasti būdų taupiai naudoti išteklius. Todėl tyrimai šioje srityje yra aktualūs.

Magistro darbas susideda iš keturių dalių: problemos analizės, teorinių sprendimų, praktinių tyrimų, išvadų ir pasiūlymų.

Pirmoje dalyje nagrinėjamos išlaidų apskaitos metodologinės problemos. Joje grindžiama išlaidų apskaitos vieta informacinėje įmonės valdymo sistemoje, apibūdinamas išlaidų apskaitos turinys, detaliau nagrinėjamos „išlaidų“, „sąnaudų“, „kaštų“ sąvokos, pateikiami išlaidų klasifikavimo principai, jų įtaka ir ryšys su savikainos rodikliais.

Antroje dalyje nagrinėjami išlaidų apskaitos ir jų paskirstymo ypatumai. Joje nurodomi išlaidų paskirstymo etapai, bazė, sąlygos, apskaičiuojama veiksnų įtaka išlaidų 1 Lt pardavimų ir pelno rodikliams. Šioje dalyje išsamiai nagrinėjami apskaitos ypatumai sveikatos priežiūros įstaigoje.

Trečioje dalyje grindžiamos išlaidų apskaitos modeliavimo sveikatos priežiūros įstaigoje prielaidos. Tuo tikslu nagrinėjami konkretūs išlaidų rodikliai bei įvairių autorių siūlomos išlaidų apskaitos sveikatos priežiūros įmonėse metodikos. Šioje dalyje konkrečios įstaigos pavyzdžiu sudaromas išlaidų apskaitos modelis.

Ketvirtoje dalyje pateikiamos išvados ir pasiūlymai.

Darbe pateikta 13 lentelių, 4 paveikslėliai.

JEFIMOVAS, Egidijus (2007) *Cost Accounting Model in a Public Company. MBA Graduation Paper. Kaunas: Kaunas Faculty of Humanities, Vilnius University* 58 p.

SUMMARY

According to the Law of Public Purpose Institutions of the Republic of Lithuania (2004), a public institution is a non-profitmaking public moral person of limited civil liability, whose purpose is to meet the public interests exercising an activity useful to the society. The accounting of expenses enables us to find ways of economical management of resources. So the research in this field is relevant.

The Master's paper consists of 4 chapters: analysis of the problem, theoretic solutions, practical research, conclusions and suggestions.

The first chapter analyses methodological problems of the accounting of expenses. The place of the accounting of expenses in the informational system of institution management is founded; the content of the accounting of expenses is described; the notions of "expenses", "expenditure" and "cost" are analysed in more detail; the principles of the classification of expenses, their influence and connection to the indices of net cost are presented.

The second chapter deals with the peculiarities of the accounting of expenses and their distribution. The stages of the distribution of expenses, its basis and conditions are indicated, the influence of different factors upon the expenses, with indices of sales and profit equated to 1.00 LTL. The peculiarities of the accounting of expenses in a healthcare institution are analysed in this chapter in great detail.

The third chapter reasons the assumptions of the modeling of the accounting of expenses in a healthcare institution. To this end, specific indices of expenses and the methods of the accounting of expenses in healthcare institutions, suggested by different authors, are analysed. The model of the accounting of expenses, based on the example of concrete institution, is designed in this chapter.

The fourth chapter presents conclusions and suggestions.

There are 13 tables and 4 pictures presented in the paper.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. ARNOLD J. AND HOPE T. (1990). *Accounting for Management Decisions*. - Prentice Hall.
2. BAGDONAS, E.; GRANSKAS, J.; GUMBREVIČIENĖ, I. (2000) *Sąnaudų paskirstymo ir analizės metodika asmens sveikatos priežiūros įstaigose*. Kaunas: elektroninis variantas.
3. BAGUCKYTĖ, E. (2002). Išlaidų apskaitos sistemos ir jų taikymas Lietuvoje. *Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į Europos Sąjungą*, Kaunas: Akademija.
4. BUIVYDAS, ROMUALDAS; GAIDIENĖ, ZINA. (2005) *Finansinis sveikatos priežiūros įstaigų valdymas ir apskaita*. [žiūrėta 2006 m. gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://sec.lt/docs/pubs/bookacc2.pdf>.
5. ČEBATORIŪTĖ, L.; BOGUSLAUSKAS, V. (2000) Produkto kaštų sistemos struktūros parinkimas sprendimams priimti. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Nr. 14.
6. ČERNIUS G. (1995) Produkcijos savikainos kalkuliavimas // *Apskaitos apžvalga*. – 1995. – Nr.3 – P. – 28 – 42.).
7. Dėl viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo. *LR Finansų ministro 2004-12-30 įsakymas Nr. 1K-417*. Žin. 2005, Nr. 2-22.
8. DRURY C (1996). *Management and Cost Accounting*. – Thomas Business Press.
9. GAIDIENĖ, ZINA. (2005) *Sveikatos priežiūros įstaigų apskaita*. [žiūrėta 2006 m. gruodžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://sec.lt/doc/pubs/bookacc1.pdf>.
10. GRONDSKIS, G.; BOGUSLAUSKAS, (1999) V. Išlaidų kalkuliavimas ir valdymo apskaita: naujos galimybės ir perspektyvos. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 12.
11. HORNGREN CH.T.; FOSTER G.; AND DATAR S.M. (1997) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. – Prentice Hall Business Publishing.
12. JAGMINAS, V. (2000) *Menedžmento apskaita. Kaštų apskaitos sistemos diegimo sutartinėje įmonėje modelis*. V.: “Pačiolis”.
13. JURKŠTIENĖ, A. (2002) *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija.
14. KALČINKAS, G. (2003) *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. V.: “Pačiolis”.
15. KALČINSKAS, G.; JAGMINAS, V. (2000) *Menedžmento apskaita. Įvadas į menedžmento apskaitą*. V.: “Pačiolis”.
16. KALČINSKAS, G, JAGMINAS, V. (2000) *Menedžmento apskaita. Kaštų apskaita*. V.: “Pačiolis”.

17. KALČINSKAS, G, JAGMINAS, V. (2000) *Menedžmento apskaita. Vadybos apskaitos pagrindai*. V.: "Pačiolis".
18. KRIVKA L. (1998) Verslo išlaidų kalkuliavimas. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 9.
19. Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas (2004). Žin. 2004, Nr. 25-752.
20. MACKEVIČIUS, J; POŠKAITĖ D. (1998) *Finansinė analizė*. Vilnius: Katalikų pasaulis.
21. MACKEVIČIUS, J. (2003) *Valdymo apskaita*. V.: TEV.
22. MORRISON, K. *Management Theories for Educational Change*. London: Paul Chapman Publishing, Ltd, 1998.
23. MACKEVIČIUS, J. *Apskaita*. Vilnius, 1994.
24. MICHALIOVAS D. (2002) Sveikatos priežiūros viešųjų įstaigų buhalterinės apskaitos ypatumai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, Nr. 8.
25. Šiuolaikinių ekonomikos terminų enciklopedinis žodynas (1991). - V.: Lietuvos komersantas.
26. PUKELIS, A. (2002) Vadybos apskaita prieš finansinę apskaitą. *Vadovo pasaulis*. Nr. 6.
27. PUKELIS, A. (2002) Kodėl įmonei reikalinga jos veiklos kaštų apskaita? *Vadovo pasaulis*. Nr. 7-8.
28. VALANČIENĖ, L. (2001) Vartotojų kaštų apskaitos modelis. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 18.
29. VALUŽIS, K. *Biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkymo metodika*. Vilnius, 2002.
30. VALUŽIS, K. *Apskaitos problemos*. Vilnius, 2001.
31. VALUŽIS, K. *Apskaitos sistema:(metinės atskaitomybės sudarymas)*. Vilnius, 2000.
32. VALUŽIS, K. *Apskaitos metodika : apskaita, atskaitomybė, analizė*. Vilnius, 1999.
33. VILKAS, E.; VASILIAUSKAS, A.; KUODIS, R. *Ekonomikos augimo ir jos struktūros plėtotės strategija*. Vilnius, 2003.
34. JAMESON, F. *Kultūros posūkis*. Vilnius, 2002 ISSN 9986-39-213-6

PRIEDAI

1 PRIEDAS

**VšĮ Jonavos ligoninė
Balansas**

TURTAS	Pastabų Nr.	2005 m.	2004 m.
ILGALAIKIS TURTAS		1219903	918830
NEMATERIALUSIS TURTAS		8496	
Programinė įranga		8496	
MATERIALUSIS TURTAS		1211407	918830
Žemė			
Pastatai ir statiniai			
Mašinos ir įrengimai			
Transporto priemonės		6245	7623
Medicininė įranga ir instrumentai		733135	597327
Nebaigta statyba			
Kitas materialusis turtas		472027	313880
FINANSINIS TURTAS			
TRUMPALAIKIS TURTAS		1551954	1905575
ATSARGOS, IŠANKSTINIAI APMOKĖJIMAI IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS		466637	582854
Atsargos		466637	581867
Medikamentai ir medicinos priemonės		392387	505343
Medžiagos		74250	76524
Išankstiniai apmokėjimai			987
PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS		1072195	1068368
Pirkėjų įsiskolinimas		1071784	1068368
Kitos gautinos sumos		411	
KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS			
PINIGAI IR PINIGŲ EKVIVALENTAI		13122	254353
TURTAS, IŠ VISO		2771857	2824405
NUOSAVAS KAPITALAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI			
NUOSAVAS KAPITALAS		201369	324395
VEIKLOS REZULTATAS		201369	324395
Ataskaitinių metų veiklos rezultatas		-123026	-270707
Ankstesnių metų veiklos rezultatas		324395	595102
FINANSAVIMAS		310465	375137
Dotacija		110710	175382
Kitas finansavimas		199755	199755
ĮSIPAREIGOJIMAI		2260023	2124873
ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		345167	508303
Finansinės skolos		336244	506650
Kiti ilgalaikiai įsipareigojimai		8923	1653
TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI		1914856	1616570
Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis			25525
Finansinės skolos			
Skolos tiekėjams		1587664	1215153

Gauti išankstiniai apmokėjimai			
Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai		288265	337600
Kiti trumpalaikiai įsipareigojimai		38927	38292
NUOSAVAS KAPITALAS , FINANSAVIMAS IR ĮSIPAREIGOJIMAI, IŠ VISO		2771857	2824405

VšĮ Jonavos ligoninė

Veiklos rezultatų ataskaita

Straipsniai	Pastabų Nr.	2005 m.	2004 m.
PAJAMOS			
Suteiktos paslaugos ir parduotos prekės			
Iš jų apmokamos:		6945464	6790324
iš privalomojo sveikatos draudimo fondo		6471289	6446987
iš valstybės biudžeto			
iš savivaldybių biudžeto		28650	24608
kitų juridinių ir fizinių asmenų		445525	318729
Suteiktos viršutartinės paslaugos			
Kitos pajamos			
SAŃAUDOS			
Veiklos sąnaudos		7068490	7061031
Darbuotojų darbo užmokesčio		3464410	3438621
Darbo užmokesčio atskaitymų		1070986	1065972
Vaistų ir medicinos priemonių		704837	712524
Ligonių maitinimo		246402	255364
Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos)		381297	322610
Remonto		59182	77076
Patalpų išlaikymo ir komunalinės		1030614	1069059
Transporto		51897	56218
Ryšių		41752	44041
Darbuotojų kvalifikacijos kėlimo			
Draudimo			
Mokesčių		7052	8106
Abejotinų skolų			
Kitos veiklos			
Suteiktos labdaros ir paramos			
Dėl ankstesnių laikotarpių klaidų taisymo			
Kompensuotos sąnaudos			
Kitos sąnaudos		10061	11440
VEIKLOS REZULTATAS PRIEŠ APMOKESTINIMĄ		-123026	-270707
PELNO MOKESTIS			
GRYNASIS VEIKLOS REZULTATAS		-123026	-270707

3 PRIEDAS

VšĮ Jonavos ligoninė išlaidų sąskaitos

Sąskaitos	Aptarnaujantys	Ligonių kasų apmokamų	Apmokamas paslaugas
-----------	----------------	-----------------------	---------------------

	išlaidų centrai	medicinos paslaugų išlaidų centrai	teikiantys išlaidų centrai
601 Darbuotojų darbo užmokesčio sąnaudos	60111 Administracija 60112 Ūkio 60113 Techninis 60114 Tiekimo 60115 Statistikos	60121 Akušerijos 60122 Traumatologijos 60123 Reanimacijos 60124 Chirurgijos 60125 Terapijos 60126 Vaikų	60131 Vaistinė 60132 Laboratorijos 60133 Stomatologijos
602 Darbo užmokesčio atskaitymų sąnaudos	60211 Administracija 60212 Ūkio 60213 Techninis 60214 Tiekimo 60215 Statistikos	60221 Akušerijos 60222 Traumatologijos 60223 Reanimacijos 60224 Chirurgijos 60225 Terapijos 60226 Vaikų	60231 Vaistinė 60232 Laboratorijos 60233 Stomatologijos
603 Vaistų ir medicinos priemonių sąnaudos		60321 Akušerijos 60322 Traumatologijos 60323 Reanimacijos 60324 Chirurgijos 60325 Terapijos 60326 Vaikų	60331 Vaistinė 60332 Laboratorijos 60333 Stomatologijos
604 Ligoninių maitinimo sąnaudos		60421 Akušerijos 60422 Traumatologijos 60423 Reanimacijos 60424 Chirurgijos 60425 Terapijos 60426 Vaikų	
605 Ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos	60511 Administracija 60512 Ūkio 60513 Techninis 60514 Tiekimo 60515 Statistikos	60521 Akušerijos 60522 Traumatologijos 60523 Reanimacijos 60524 Chirurgijos 60525 Terapijos 60526 Vaikų	60531 Vaistinė 60532 Laboratorijos 60533 Stomatologijos
606 Nuomos sąnaudos	60611 Administracija 60612 Ūkio		
607 Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	60711 Administracija 60712 Ūkio 60713 Techninis 60714 Tiekimo 60715 Statistikos	60721 Akušerijos 60722 Traumatologijos 60723 Reanimacijos 60724 Chirurgijos 60725 Terapijos 60726 Vaikų	60731 Vaistinė 60732 Laboratorijos 60733 Stomatologijos
608 Komunalinės sąnaudos	60811 Administracija 60812 Ūkio 60813 Techninis 60814 Tiekimo 60815 Statistikos	60821 Akušerijos 60822 Traumatologijos 60823 Reanimacijos 60824 Chirurgijos 60825 Terapijos 60826 Vaikų	60831 Vaistinė 60832 Laboratorijos 60833 Stomatologijos
609 Transporto sąnaudos	60911 Administracija 60912 Ūkio 60913 Techninis 60914 Tiekimo 60915 Statistikos	60921 Akušerijos 60922 Traumatologijos 60923 Reanimacijos 60924 Chirurgijos 60925 Terapijos 60926 Vaikų	60931 Vaistinė 60932 Laboratorijos 60933 Stomatologijos
610 Ryšių sąnaudos	61011 Administracija 61012 Ūkio 61013 Techninis 61014 Tiekimo 61015 Statistikos	61021 Akušerijos 61022 Traumatologijos 61023 Reanimacijos 61024 Chirurgijos 61025 Terapijos 61026 Vaikų	61031 Vaistinė 61032 Laboratorijos 61033 Stomatologijos
611 Darbuotojų	61111 Administracija	61121 Akušerijos	61131 Vaistinė

kvalifikacijos kėlimo sąnaudos	61112 Ūkio 61113 Techninis 61114 Tiekimo 61115 Statistikos	61122 Traumatologijos 61123 Reanimacijos 61124 Chirurgijos 61125 Terapijos 61126 Vaikų	61132 Laboratorijos 61133 Stomatologijos
612 Draudimo sąnaudos	61211 Administracija 61212 Ūkio 61213 Techninis 61214 Tiekimo 61215 Statistikos	61221 Akušerijos 61222 Traumatologijos 61223 Reanimacijos 61224 Chirurgijos 61225 Terapijos 61226 Vaikų	61231 Vaistinė 61232 Laboratorijos 61233 Stomatologijos
613 Mokesčių sąnaudos	61311 Administracija		
614 Abejotinų skolų sąnaudos	61411 Administracija		
615 Ilgalaikio turto praradimo ir nurašymo nuostoliai	61511 Administracija 61512 Ūkio 61513 Techninis 61514 Tiekimo 61515 Statistikos	61521 Akušerijos 61522 Traumatologijos 61523 Reanimacijos 61524 Chirurgijos 61525 Terapijos 61526 Vaikų	61531 Vaistinė 61532 Laboratorijos 61533 Stomatologijos
616 Trumpalaikio turto netektis ir nurašymo nuostoliai	61611 Administracija 61612 Ūkio 61613 Techninis 61614 Tiekimo 61615 Statistikos	61621 Akušerijos 61622 Traumatologijos 61623 Reanimacijos 61624 Chirurgijos 61625 Terapijos 61626 Vaikų	61631 Vaistinė 61632 Laboratorijos 61633 Stomatologijos
618 Kitos veiklos sąnaudos	61811 Administracija 61812 Ūkio 61813 Techninis 61814 Tiekimo 61815 Statistikos	61821 Akušerijos 61822 Traumatologijos 61823 Reanimacijos 61824 Chirurgijos 61825 Terapijos 61826 Vaikų	61831 Vaistinė 61832 Laboratorijos 61833 Stomatologijos