

DARBO SĄNAUDŲ APSKAITA IR KONTROLĖ

Jonas Mackevičius

Profesorius habilituotas daktaras

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius
Tel. (370 5) 236 61 53
El. paštas: jonas.mackevicius@ef.vu.lt

Rasa Subačienė

Socialinių mokslų daktarė

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Apskaitos ir audito katedra
Saulėtekio 9, LT-10222 Vilnius
Tel. (370 5) 236 61 53
El. paštas: rasa.subaciene@ef.vu.lt

Juozas Mačiutis

Socialinių mokslų daktaras

Vilniaus universiteto Ekonomikos fakulteto
Ekonominės informatikos katedra
Saulėtekio al. 9, LT-10222 Vilnius
Tel. (370 5) 236 61 39
El. paštas: zeturija@is.lt

Darbo sąnaudų problema yra labai aktuali ekonominė problema visose be išimties rinkos ekonomikos šalyse. Sprendžiant šią problemą tiesiogiai susiduria darbdavių ir darbuotojų interesai. Darbo sąnaudos – tai įmonės patirtos sąnaudos, samdant darbuotojus, kurie atlieka jiems patikėtas funkcijas, siekiant numatytų įmonės tikslų. Jos parodo įvairių išorės ir vidaus veiksnių suformuotą darbuotojo vertę. Lietuvoje veikiančių įmonių sąnaudų struktūroje darbo sąnaudos vidutiniškai sudaro apie 11 proc. Tokia situacija išryškina darbo sąnaudų, kaip sąnaudų visumos rūšies, reikšmę ir ypatingumą.

Straipsnyje nagrinėjama darbo sąnaudų reikšmė ir sudėtis šiandienės dinamiškos ir konkurencingos rinkos ekonomikos sąlygomis. Pirmą kartą pateikiama darbo sąnaudų klasifikacija į keturias grupes: 1) darbo užmokesčio, 2) ugdymo, 3) socialinių ir 4) kitų darbo sąnaudų. Analizuojamas šių darbo sąnaudų rūšių informacijos rinkimas ir vertinimas. Daugiausia dėmesio skiriama darbo sąnaudų rūšių apskaitai ir kontrolei. Pateikiamos naujos buhalterinės sąskaitos darbo sąnaudoms apskaityti ir šių sąnaudų kontrolės principai.

Šio straipsnio tikslas – ištirti darbo sąnaudų sudėtį ir pateikti jų apskaitos bei kontrolės sistemą. Šiam tikslui buvo naudoti šie tyrimo metodai – mokslinės literatūros šaltinių analizė, informacijos sisteminimas, lyginimas ir apibendrinimas, statistikos duomenų skaičiavimas ir interpretavimas.

Pagrindiniai žodžiai: darbo sąnaudos, darbo sąnaudų apskaita, darbo sąnaudų kontrolė.

Temos aktualumas ir jos ištirtumas

Darbo sąnaudos yra labai aktuali ekonominė problema visose be išimties rinkos ekonomikos šaly-

se. Sprendžiant šią problemą tiesiogiai susiduria darbdavių ir darbuotojų interesai. Dažnai įmonių vadovai stengiasi mažinti darbo sąnaudas ir dėl to praranda geriausius savo darbuoto-

jus, taip skatindami jų mobilumą į kitas įmones. Todėl įmonių vadovai turėtų ieškoti pažangių darbuotojų motyvavimo ir skatinimo, kad jie geriau atliktų patikėtas funkcijas ir įmonė sėkmingai įgyvendintų numatytus tikslus, būdų. Labai svarbu ne siekti beatodairiškai mažinti darbo sąnaudas, o nuosekliai ir nuolat tirti jų formavimąsi, įtaką galutiniams įmonės veiklos rezultatais, nagrinėti šių sąnaudų pokyčius lemiančius veiksnius.

Darbo sąnaudų problemas nagrinėjo daugelis užsienio (J. Braton, J. Gold (1994), W. F. Cascio (1992), G. A. Cole (1993), E. A. Utkin (2000), J. Ross, G. Ross (1997), Lloyd L. Byars, Leslie W. Rue (1991)) ir Lietuvos mokslininkų (E. Stancikas, K. Vyšniauskas (1997), V. Šilnigienė, A. Sakalas (2000), D. Švareikienė (2001), J. Mackevičius, D. Poškaitė (1998), K. Ūsevičius (1998), A. Apalainienė, V. Gendrolytė (2001)). Tačiau būtina pažymėti, kad daugelis jų nagrinėjo tik vieną darbo sąnaudų dalį – darbo užmokestį. Lietuvių autoriai ypač išsamiai išnagrinėjo darbo užmokesčio formas ir jų atmainas, jų ypatybes ir pasirinkimą lemiančias sąlygas. Čia pažymėtini tyrimai šių autorių: V. Dubino (1998), B. Martinkaus, A. Sakalo, A. Savanevičienės (2003), I. Mačernytės-Panomariovienės (2003), B. Martinkaus, S. Žičkienės, V. Žilinsko (2002) ir kt. Tačiau svarbu valdyti ir kontroliuoti visas darbo sąnaudas, o ne tik tam tikrą jų dalį – darbo užmokestį. Iki šiol neapibrėžta darbo sąnaudų sudėtis, nėra konkrečios jų apskaitos ir kontrolės sistemos. Įmonės skirtingai klasifikuoja darbo sąnaudas, jas apskaito skirtingose buhalterinėse sąskaitose, ir tai sudaro galimybes skirtingai interpretuoti duomenis, išskyla lyginamosios analizės rodiklių įvertinimo problema. Todėl svarbu nustatyti darbo sąnaudų sudėtį, jų klasifikavimą į grupes, apskaitos ir kontrolės sistemą.

Darbo sąnaudų apibūdinimas ir reikšmė

Darbo sąnaudos – tai įmonės patirtos sąnaudos, samdant darbuotojus, kurie atlieka jiems patikėtas funkcijas, siekiant numatytų įmonės tikslų. Darbo sąnaudos parodo įvairių išorės ir vidaus veiksnių suformuotą darbuotojo vertę. Darbo sąnaudos pradedamos formuoti pasamdžius pirmąjį darbuotoją, o daugėjant darbuotojų skaičiui, didėja ir jiems išlaikyti patiriamos sąnaudos. Nėra įmonių, įstaigų ar organizacijų, kuriose nebūtų darbo sąnaudų. Darbo sąnaudos ypač didelę visų sąnaudų dalį sudaro darbo imliose veiklos srityse (žr. 1 lentelę). Didžiausios darbo sąnaudos yra švietimo (56 proc.), sveikatos priežiūros ir socialinio darbo (42 proc.), miškininkystės (36 proc.), kitos aptarnavimo veiklos (36 proc.) srityse. Tik nedaugelyje veiklos sričių – žuvininkystės; apdirbamosios gamybos; elektros, dujų ir vandens tiekimo; didmeninės ir mažmeninės prekybos, variklinių transporto priemonių ir motociklų remonto, asmeninių ir namų ūkio reikmenų taisymo; poilsio organizavimo, kultūrinės ir sportinės veiklos – darbo sąnaudos sudaro mažiau negu 15 proc. visų sąnaudų.

Rinkos ekonomikos sąlygomis darbo sąnaudos neatskiriamai susijusios su darbo rezultatų ekonominiu įvertinimu, nes darbdaviai vertina darbuotojus kaip ypatingą produkcijos gamybos ar paslaugų teikimo išteklių rūšį, kurią minimizavus yra didinamas įmonės ekonominės veiklos efektyvumas. Be to, ir žmogaus kapitalas, didėjant technologijų ir kapitalo mobilumui bei konkurencingumui, darosi vis svarbesnis. Darbuotojai tampa svarbiausiu ir vertingiausiu įmonės turtu.

Darbo sąnaudų dydžiui, sudėčiai ir struktūrai daro įtaką daug vidaus ir išorės veiksnių. Prie pagrindinių vidaus veiksnių priskiriamos darbo įvertinimo ir darbo užmokesčio nustatymo tai-

1 lentelė. Darbo sąnaudų dydis Lietuvoje pagal veiklos rūšis 2005 metais

Eil. Nr.	Veiklos sritis	T kst. Lt	Procentais
	Iš viso	13 273 701	11,4
1	Miškininkyst	149 037	36,5
2	Žuvininkyst	21 230	12,1
3	Kasyba ir karjer eksploatavimas	82 945	20,2
4	Apdirbamoji gamyba	3 988 216	11,8
5	Elektros, dujų ir vandens tiekimas	732 423	12,7
6	Statyba	1 639 800	20,3
7	Didmenin ir mažmenin prekyba; variklini transporto priemoni ir motocikl remontas, asmenini ir nam kio reikmen taisymas	2 812 538	5,8
8	Viešbu iai ir restoranai	240 030	24,4
9	Transportas ir sand liavimas	1 507 267	18,2
10	Paštas ir telekomunikacijos	382 963	14,6
11	Nekilnojamasis turtas, nuoma ir kita verslo veikla	1 249 557	28,9
12	Švietimas	44 517	56,3
13	Sveikatos prieži ra ir socialinis darbas	80 473	41,6
14	Nuot k ir atliek šalinimo, sanitarini s lyg užtikrinimo ir panaši veikla	199 782	37,4
15	Poilsio organizavimo, kult rin ir sportin veikla	98 451	12,3
16	Kita aptarnavimo veikla	44 470	35,8

Šaltinis: Įmonių finansiniai rodikliai 2005 m. I–IV ketv.

syklės, darbdavio galimybės mokėti atlyginimą ir darbuotojo darbo reliatyvi vertė. Pagrindiniai išorės veiksniai yra darbo rinka, produktų rinka, valstybės politika, gyvenimo lygis ir kt. Efektyvus darbo sąnaudų panaudojimas turi teigiamą įtaką ne tik įmonių ekonominės veiklos rezultatams, bet ir skatina darbuotojus našiau ir racionaliau panaudoti savo darbo jėgą.

Skirtingai nuo materialinių sąnaudų, kurios ribojamos tiekėjų nustatytais kainomis, darbo sąnaudų dydžiui didelę įtaką daro įmonių vadovų sprendimai. Darbo sąnaudų valdymas yra daug lankstesnis: jas didinant arba mažinant galima daryti tam tikrą įtaką darbuotojų darbo našumui, kuris savo ruožtu daugiausia lemia įmonių veiklos rezultatus. Todėl labai svarbu, kad įmonės vadovybė žinotų, kokios sudėties, kokio dydžio, kada ir kuriuose padaliniuose patiriamos darbo są-

naudos, kokios jų susidarymo priežastys. Norint veiksmingiau valdyti darbo sąnaudas, siekiant geriausių veiklos rezultatų, svarbu jas tinkamai klasifikuoti, apskaityti ir kontroliuoti.

Darbo sąnaudų klasifikavimas ir sudėtis

Reikia sutikti su nuostata, kad universalios sąnaudų klasifikavimo schemas būti negali, tačiau dar blogesnė padėtis yra tada, kai kiekviena įmonė sąnaudas grupuoja taip, kad galėtų lengviau pasiekti tam tikrus tikslus. Blogiausia, kai tam tikras darbo sąnaudų klasifikavimas, jų apskaitos ir kontrolės tvarka neaprašomi apskaitos politikoje.

Daugiausia bandymų klasifikuoti darbo sąnaudas yra Lietuvos oficialiuose statistikos lei-

diniuose. Lietuvos statistikos metraštyje (2002) darbo sąnaudos įvardijamos kaip darbo kaina, kurią sudaro kompensacijos darbuotojams, profesinio mokymo ir kvalifikacijos kėlimo išlaidos bei kt. Statistinių ataskaitų formuliarių rinkinyje (2001) skiriamos trys darbo sąnaudų rūšys: 1) darbo užmokesčio, 2) profesinio mokymo sąnaudos, 3) kitos sąnaudos. Panaši klasifikacija pateikiama Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatyme, t. y. skiriamos darbo užmokesčio, mokymo sąnaudos ir kitos išmokos (1998). Leidinyje „Darbo kaina“ (1998) pateikiamos net devynios darbo sąnaudų grupės: 1) darbo užmokesčio, 2) darbdavio išlaidos būstui, 3) darbdavio socialinės išmokos, 4) privalomos ligos pašalpos, 5) kitos socialinio draudimo įmokos, 6) parama šeimoms, 7) išmokos už priverstinai trumpiau dirbtą laiką, 8) profesinio mokymo išlaidos, 9) kitos darbdavio išlaidos. Kaip matyti šioje klasifikacijoje, kai kurios darbo sąnaudų rūšys gali būti priskiriamos prie darbo užmokesčio sąnaudų.

Užsienio autoriai (D. A. DeCenzo, S. P. Robins (1988), W. F. Cascio (1992), J. A. Cashin, R. S. Polimeni (1984)) skiria dvi darbo sąnaudų grupes: darbo užmokesčio ir kvalifikacijos kėlimo sąnaudas. J. A. Cashin, R. S. Polimeni (1984) dar skiria darbuotojų priėmimo į darbą sąnaudas. Tik keletas lietuvių autorių (V. Gronskas (2005), J. Mackevičius, D. Poškaitė (1998), J. Mackevičius (2005)) bandė klasifikuoti darbo sąnaudas, iš jų išskirdami darbo užmokesčio, darbuotojų priėmimo ir kvalifikacijos kėlimo sąnaudas.

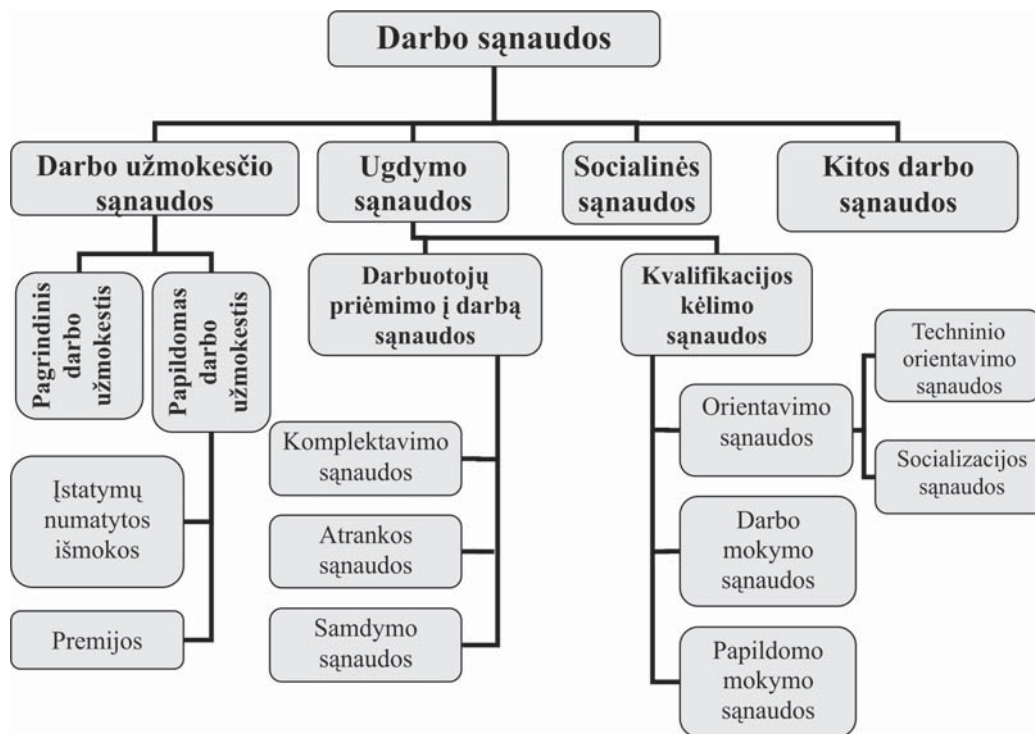
Autorių atlikta įvairių teisės aktų, užsienio ir lietuvių autorių darbų analizė parodė, kad įvairiuose leidiniuose nurodoma ne tik skirtingos darbo sąnaudų grupės ir jų skaičius, bet ir skirtinga šių grupių sąnaudų sudėtis. Be to, tos pačios sąnaudos skirtingai įvardijamos. Tokia dar-

bo sąnaudų klasifikacija labai apsunkina įmonių buhalterijų darbą, be to, tam tikrų sunkumų kyla finansinės ir valdymo apskaitos dalykų dėstytojams, aiškinantiems šių sąnaudų sudėtį ir jų apskaitos metodiką.

Siekiant išvengti informacijos apie darbo sąnaudas iškraipymų ir užkirsti kelią įvairiems piktnaudžiavimams bei neteisėtiems veiksams, siūloma visas darbo sąnaudas skirstyti į keturias grupes:

- 1) darbo užmokesčio sąnaudos;
- 2) ugdymo sąnaudos;
- 3) socialinės sąnaudos;
- 4) kitos darbo sąnaudos.

Šių darbo sąnaudų grupių sudėtis pateikiama 1 paveiksle, o konkrečių sąnaudų apibūdinimai – 2 lentelėje. Darbo užmokesčio sąnaudos, sudarydamos didžiausią darbo sąnaudų dalį, daro didžiausią įtaką darbuotojų darbo našumui. Tinkama darbo užmokesčio nustatymo politika gana gerai skatina įmonės darbuotojus efektyvesniam darbui. Todėl, nustatant darbo užmokesčio, reikėtų atsižvelgti į tai, kad darbuotojams turi būti mokama pagal nuopelnus, jų darbo užmokesčio įvertinant realiomis pastangomis, skirtoji tam darbo užmokesčiui gauti. Be to, darbo užmokesčio forma turėtų būti tokia, kad užtikrintų darbuotojų bendradarbiavimą įmonėje, o ne konfliktus. Autorių atlikta analizė rodo, kad Lietuvoje vis plačiau naudojama laikinė darbo užmokesčio forma, o vienetinė – rečiau. Atsiranda ir įvairių premijavimo sistemų. Kartu nyksta pagrindinė sąlyga, kurios reikia vienetinei darbo užmokesčio formai taikyti, tai yra galimybė sugretinti išdirbį ir sunaudoto individualaus darbo kiekį. O laikinė darbo užmokesčio forma, naudojant tarifinius įkainius, analitinius vertinimus ir darbo normas, gana veiksmingai skatina dirbančiuosius. Taip pat plinta ir tobulėja individualus ir kolektyvinis skatinimas.



1 pav. Darbo sąnaudų sudėtis

Šaltinis: Subačienė R. (2002)

2 lentelė. Darbo sąnaudų straipsnių apibūdinimas

Darbo sąnaudos	Darbo sąnaudos apibūdinimas
I. Darbo užmokesčio sąnaudos	Darbo užmokestis yra atlyginimas už darbą, darbuotojo atliekamą pagal darbo sutartį, ir apima pagrindinį darbo užmokestį ir visus papildomus uždarbius, bet kokiu būdu tiesiogiai darbdavio mokamus darbuotojui už jo atliktą darbą
1. Pagrindinis darbo užmokestis	Darbo užmokestis, mokamas pagal atitinkamas moneje taikomas darbo užmokesčio formas ir sistemas
2. Papildomas darbo užmokestis	Tai kintama darbo užmokesčio dalis: priedai pagal individualias ir kolektyvines premijavimo sistemas, už viršvalandžius, už kenksmingas darbo sąlygas, priverstines pertraukas darbo metu ir kt.
a) įstatymų numatytos išmokos	Darbo užmokestis, mokamas už darbuotojo faktiškai nedirbtą moneje laiką, pavyzdžiui: atostoginiai, mokėjimas už prastovas ir pan.
b) premijos	Darbo užmokestis, mokamas siekiant vertinti darbuotojo darbo rezultatus, pavyzdžiui: premijos, taikant pelno pasidalijimo premijavimo tipą, ir premijos, taikant darbą ir nuopelną vertinimo premijavimo tipą

2 lentelės tęsinys

Darbo s naudos r šys	Darbo s naudos r ši apib dinimas
II. Ugdymo s naudos	Tai mon s profesinio mokymo ir kvalifikacijos k limo staig darbuotoj darbo užmokes io, komandiruo i dienpinigi , profesinio mokymo ir kvalifikacijos k limo išlaidos, mokes iai už kursus, darbo užmokestis d stytojams (jei jie ne mon s darbuotojai), darbinimo išlaidos
1. Darbuotoj pri mimo darb s naudos	Tai ugdymo s naudos, susijusios su darbuotoj paieška, j atranka, tinkamumo reikalingai pareigybei vertinimu bei s lyg dalyvauti paskelbtos pareigyb s konkurse sudarymu
a) komplektavimo s naudos	Šios s naudos atsiranda, kai yra nustatomi ir parenkami nauji kandidatai, t. y. išlaidos darbui reklamuoti, tarpininkauti, priimti darb ir pan.
b) atrankos s naudos	Atrankos s naudos susijusios su interviu, išbandymo proced romis ir test taikymu bei j vertinimu
c) samdomo s naudos	Jas sudaro kelion s (perk limo), laikino apgyvendinimo, medicinos apži ros, apr pinimo inventoriu, instrukcijomis ir kitos s naudos
2. Orientavimo s naudos	Tai ugdymo s naudos, patiriamos darbuotoj supažindinant su organizacine mon s strukt ra, jo pareigybei priskirtomis darbo funkcijomis bei socializacija
a) techninio orientavimo s naudos	Jos susiformuoja, kai darbuotojas supažindinamas su atliekamomis funkcijomis
b) socializacijos s naudos	Šios s naudos susidaro, kai darbuotojas supažindinamas su nauju kolektyvu, vadovu ir pan.
3. Darbo mokymo s naudos	Jos patiriamos mokant darbuotojus tam tikro darbo, išaiškinant jo specifika ir atsakomyb už jo neatlikim
4. Papildomo mokymo s naudos	Šios s naudos susidaro apmokant darbuotojus ne j darbo vietoje, t. y. jos susijusios su j dalyvavimu vairiuose seminaruose, konferencijose ir pan.
III. Socialin s s naudos	Jas sudaro išmokos, susijusios su darbuotojo nedarbingumu, privalomosios socialinio draudimo mokes, mokes darbuotoj naudai, vairi r ši pašalpos, mon s sveikatos prieži ros darbuotoj darbo s naudos bei kitos panašaus pob džio išlaidos
IV. Kitos darbo s naudos	Tai prie išvardyt darbo s naud grupi nepriskirtos s naudos, t. y. darbuotoj b sto išlaikymo apmok jimo s naudos, darbuotoj spec. drabuži , kult ros, darbuotoj abonentai sporto klubuose, sporto ir poilsio rangos išlaikymo s naudos ir pan.

Šaltinis: Sudaryta autorių

Ypač daug dėmesio reikia skirti darbuotojų ugdymo sąnaudoms. Jas galima apibūdinti kaip investicijas į žmones, kurie gali daryti įtaką įmonės veiklos efektyvumui ir finansiniams rezultatams. Darbuotojų ugdymo sąnaudos susidaro todėl, kad: a) kompetentingų specialistų, vadovaujančio personalo pasiūla visada yra mažesnė nei paklausa, b) darbuotojams, kai darbo sąlygos yra ne visai įprastos (nervinė įtampa, sunkus fizinis darbas, darbas poilsio ir švenčių dienomis ar pasibaigus darbo laikui ir pan.), keliami sudėtingesni reikalavimai, c) darbuotojų žinios, kompetencija, aktyvumas yra nepakankami ir todėl būtina darbuotojus perkvalifikuoti. Taigi darbuotojų ugdymo sąnaudos yra susijusios su darbuotojų tobulėjimu – nuolatinio žinių gilinimu ir įgūdžių lavinimu, siekiant tinkamai atlikti darbą, bei įmonės valdymo struktūros tobulinimu, siekiant dabartinių ir ateities tikslų. Įmonė, atsižvelgdama į aplinkos sąlygas ir savo vidaus rezervus, turėtų suformuoti individualią darbuotojų ugdymo strategiją, kuri būtų susijusi su apsirūpinimu tinkamo išsilavinimo darbuotojais, tolesniu jų mokymu ir kvalifikacijos kėlimu darbo vietose. Manoma, kad dabartinėmis konkurencingo ir dinamiško verslo sąlygomis darbuotojų profesinis pasirengimas ir tam skiriamos lėšos turėtų aplenkti naujos technikos ir technologijos plėtrą. Ugdymo sąnaudų įtaka didėja plačiau naudojant ir diegiant naujas aukšto techninio lygio gamybos technologijas, kurioms reikia daugiau techninių ar tam tikrų darbo įgūdžių. Šiandienė aukštos kvalifikacijos darbuotojų paklausa, sparčiai kintant ekonominėms aplinkybėms, lemia nuolatinį darbuotojų tobulinimąsi.

Ne mažiau svarbios yra ir socialinės sąnaudos. Jos reikšmingiausios labiausiai socialiai pažeidžiamiems darbuotojams, pavyzdžiui, priešpensinio amžiaus žmonėms, kurie ilgą laiką dirbo įmonėje ir kurių darbo rezultatai turėjo didelę įtaką įmonės plėtrai. Socialinė darbuotojų

padėtis daugeliu atvejų priklauso nuo darbdavių socialinių, religinių ar politinių nuostatų. Nuo įmonės vadovybės priklauso, ar ji prisiima papildomą atsakomybę už socialinę savo darbuotojų gerovę – apmoka jų socialinį draudimą, įmoka į dalyvių pensijų sąskaitas pensijų fonduose, gyvybės draudimo įmokas, draudimo įmokas už papildomą (savanorišką) sveikatos draudimą, garantuoja stabilų darbo užmokesį ar išmoka socialines išmokas. Tačiau socialinės ir kitos darbo sąnaudos, būdamos visų įmonės sąnaudų dalimi, viena vertus, sudaro darbuotojui palankias darbo sąlygas, kita vertus – mažina įmonės konkurencingumą. Tačiau darbo užmokesčio ir socialinių sąnaudų ryšys yra atvirkštinis: neproduktyvios išmokos daro neigiamą įtaką darbo užmokesčio sąnaudoms, tai socialinėms ir kitoms darbo sąnaudoms – atvirkščiai – teigiamą, nes darbuotojai, negalėdami užsitikrinti tinkamo darbo užmokesčio dydžio (pvz., negalėdami dirbti dėl prastovų), trūkstantį lėšų ieškotų kitais būdais (pvz., prašydami pašalpų).

Darbo sąnaudų apskaitos sistema

Darbo sąnaudų apskaita – vienas iš sudėtingiausių buhalterinės apskaitos barų. Nuo buhalterinės apskaitos būklės daugiausia priklauso ir viso darbo sąnaudų valdymo proceso efektyvumas. Apskaita leidžia registruoti, kaupti, apdoroti ir apibendrinti konkrečių laikotarpių duomenis, suteikia galimybę teikti informaciją apie valdymo būklę ir visus ūkinius procesus, vykstančius įvairiuose įmonės padaliniuose. Tačiau darbo sąnaudų apskaitos klausimai mažai nagrinėjami buhalterinės apskaitos teorijos vadovėliuose ir mokomosiose knygose, juose išsamiai dėstomas tik darbo užmokesčio sintetinės ir analitinės apskaitos tvarkymas (V. Bružauskas (2001), O. Gudaitienė (2002), A. Ivanauskienė (2004), G. Kalčinskas (2003), K. Valužis (1999) ir kt.).

Darbo sąnaudų apskaita yra sudedamoji sąnaudų apskaitos dalis. Jos duomenys naudojami darbo sąnaudoms įvertinti ir sprendimams priimti. Remiantis pavyzdiniu sąskaitų planu, visos sąnaudos, apskaitomos 6 klasės „Sąnaudos“ sąskaitose. Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių sąnaudų apskaitai skirtos šios sąskaitos: 6103 „Pardavimo darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“ ir 6114 „Administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“ (Verslo apskaitos standartai, 2004). Tačiau tiesiogiai ir netiesiogiai su gamybos procesu susijusių darbuotojų darbo sąnaudų apskaitai sąskaitos neišskirtos. Taip pat pavyzdiniame sąskaitų plane nedetalizuotos ir minėtos darbo sąnaudų apskaitai skirtos sąskaitos. Todėl tokias sąskaitas reikėtų išskirti. Galiojanti ir siūloma darbo sąnaudų sąskaitų sistema pateikiama 3 lentelėje.

Iš 3 lentelės matyti, kokias naujas sąskaitas siūloma įtraukti į buhalterinės apskaitos sąskaitų planą (jos pateikiamos gulsčiu šriftu). Jų įtraukimas padėtų gauti papildomos informacijos, kuri būtų naudinga įmonės vadovybei priimant tiek strateginius, tiek operatyvius darbuotojų darbo organizavimo ir jų valdymo sprendimus. Ši informacija būtų naudinga ir kitiems suinteresuotiems vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Rekomenduojamose buhalterinėse sąskaitose surinkta informacija apie darbo sąnaudų rūšis atskleistų papildomus darbuotojų išlaikymo sąnaudų analizės aspektus, kurie suteiktų galimybę įvertinti darbo sąnaudų rūšių dinamiką, apskaičiuoti kiekvieno darbuotojo darbo sąnaudų rūšių dydį ir šį dydį palyginti su jo darbo rezultatais, nustatyti darbo sąnaudų dydžio kiti mo įtaką įmonės veiklos rezultatams ir pan.

Įmonėse yra naudojami įvairūs darbo užmokesčio apskaitos dokumentai, kurių formą ir tarpusavio ryšius lemia įmonėje taikoma darbo apmokėjimo forma, veiklos pobūdis, įmonės dy-

dis, organizacinė struktūra ir kitos ypatybės. Visose šalies įmonėse, atsižvelgiant į pasirinktą darbo apmokėjimo sistemą, yra surašomi tokie su darbo užmokesčiu susiję dokumentai: darbo sutartis, darbo laiko apskaitos žiniaraštis, darbuotojo asmens sąskaita ar kitas atlyginimų priskaitymą fiksuojantis dokumentas, darbo užmokesčio išmokėjimą pagrindžiantys dokumentai. Su kitomis darbo sąnaudų rūšimis susijusių dokumentų formas įmonės pasirenka savarankiškai. Darbo sąnaudų apskaitos dokumentų judėjimas pateikiamas 2 paveiksle.

Pirmiausia personalo tarnyba turėtų papildomai fiksuoti duomenis apie konkrečiam darbuotojui priskiriamas darbo sąnaudas ir šią informaciją perduoti ekonomikos tarnybai. Buhalterija turėtų kaupti informaciją apie atitinkamo laikotarpio įmonės pajamų gavimą. Gamybos padalinys – duomenis apie darbuotojų darbo našumo pasikeitimus pateiktų ekonomikos tarnybai, kuri, pavyzdžiui, įvertinusi duomenis apie konkretaus darbuotojo kvalifikacijai kelti skirtas lėšas ir jo darbo našumo pasikeitimą, savo išvadas ir vadovybės sprendimą dėl ateityje šiam konkrečiam darbuotojui skiriamų papildomų darbo sąnaudų perduotų personalo tarnybai. Atsižvelgiant į šiuos pakeitimus, kompiuterizuotas apskaitos sistemas reikėtų papildyti informacijos apie darbuotojams tenkančių darbo sąnaudų rūšių rinkimo, kaupimo ir analizės galimybėmis.

Darbo sąnaudų kontrolė

Darbo sąnaudų kontrolės, kaip ir jų apskaitos, klausimai literatūroje mažai ištirti. Daugiausia dėmesio skiriama tik patikrinimui, ar įmonė teisingai apskaičiuoja darbo užmokestį ir jį parodo finansinėje atskaitomybėje. Būtina pažymėti, kad ši kontrolė padeda nustatyti, ar veiksmingai taikomos darbo užmokesčio formos ir jų atmainos. Tačiau didžiausios, bet ne svarbiausios dar-

3 lentelė. Darbo sąnaudų apskaitos sąskaitos

Galiojančios darbo sąnaudų sąskaitos		Rekomenduojamos darbo sąnaudų sąskaitos	
S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas	S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas
60	Parduot preki ir suteikt paslaug savikaina	60	Parduot preki ir suteikt paslaug savikaina
600	Parduot preki ir suteikt paslaug savikaina	600	Parduot preki ir suteikt paslaug savikaina
6000	Parduot preki savikaina	6000	Parduot preki savikaina
6001	Suteikt paslaug savikaina	6001	Suteikt paslaug savikaina
6002	Pirkimai	6002	Pirkimai
6003	Tiesiogin s gamybos išlaidos	6003	Tiesiogin s gamybos išlaidos
		60031	<i>Tiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos darbo užmokes io išlaidos</i>
		60032	<i>Tiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos ugdymo išlaidos</i>
		60033	<i>Tiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos socialin s išlaidos</i>
		60034	<i>Tiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos kitos darbo išlaidos</i>
6004	Netiesiogin s gamybos išlaidos	6004	Netiesiogin s gamybos išlaidos
		60041	<i>Netiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos darbo užmokes io išlaidos</i>
		60042	<i>Netiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos ugdymo išlaidos</i>
		60043	<i>Netiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos socialin s išlaidos</i>
		60044	<i>Netiesiogin ms gamybos išlaidoms priskiriamos kitos darbo išlaidos</i>
6005	Atsarg padid jimas / sumaž jimas	6005	Atsarg padid jimas / sumaž jimas
609	Nuolaidos, gr žinimai (-)	609	Nuolaidos, gr žinimai (-)
61	Veiklos s naudos	61	Veiklos s naudos
610	Pardavim s naudos	610	Pardavim s naudos
6100	Komisini tretiesiems asmenims s naudos	6100	Komisini tretiesiems asmenims s naudos
6101	Pardavim paslaug s naudos	6101	Pardavim paslaug s naudos
6102	Skelbim ir reklamos s naudos	6102	Skelbim ir reklamos s naudos

Galiojančios darbo sąnaudos skaitos		Rekomenduojamos darbo sąnaudos skaitos	
S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas	S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas
6103	Darbuotojų darbo užmokesis ir su juo susijusios sąnaudos	6103	Darbuotojų darbo užmokesis ir su juo susijusios sąnaudos
		61031	<i>Pardavimo darbuotojų darbo užmokesio sąnaudos</i>
		61032	<i>Pardavimo darbuotojų ugdymo sąnaudos</i>
		61033	<i>Pardavimo darbuotojų socialinių sąnaudos</i>
		61034	<i>Pardavimo darbuotojų kitos darbo sąnaudos</i>
6104	Kitos pardavimo sąnaudos	6104	Kitos pardavimo sąnaudos
6105	Gautos nuolaidos (-)	6105	Gautos nuolaidos (-)
611	Bendrosios ir administracinės sąnaudos	611	Bendrosios ir administracinės sąnaudos
6110	Nuomos sąnaudos	6110	Nuomos sąnaudos
6111	Remonto ir eksploatacijos sąnaudos	6111	Remonto ir eksploatacijos sąnaudos
6112	Mokėjimai tretiesiems asmenims sąnaudos	6112	Mokėjimai tretiesiems asmenims sąnaudos
6113	Draudimo sąnaudos	6113	Draudimo sąnaudos
6114	Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos	6114	Darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos
		61141	<i>Administracijos darbuotojų darbo užmokesio sąnaudos</i>
		61142	<i>Administracijos darbuotojų ugdymo sąnaudos</i>
		61143	<i>Administracijos darbuotojų socialinių sąnaudos</i>
		61144	<i>Administracijos darbuotojų kitos darbo sąnaudos</i>
6115	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos	6115	Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos
6116	Amortizacijos sąnaudos	6116	Amortizacijos sąnaudos
6117	Abejotinų skolų sąnaudos	6117	Abejotinų skolų sąnaudos
6118	Kitos bendrosios sąnaudos	6118	Kitos bendrosios sąnaudos
6119	Gautos nuolaidos (-)	6119	Gautos nuolaidos (-)
612	Veiklos mokesčių sąnaudos	612	Veiklos mokesčių sąnaudos
6121	Kelių mokesčių sąnaudos	6121	Kelių mokesčių sąnaudos
6122	Nekilnojamojo turto mokestis ir sąnaudos	6122	Nekilnojamojo turto mokestis ir sąnaudos
6123	Neatskaitomo PVM sąnaudos	6123	Neatskaitomo PVM sąnaudos
6124	Aplinkos teršimo mokestis ir sąnaudos	6124	Aplinkos teršimo mokestis ir sąnaudos
6125	Kiti mokesčių sąnaudos	6125	Kiti mokesčių sąnaudos

Galiojančios darbo sąnaudų skaitos		Rekomenduojamos darbo sąnaudų skaitos	
S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas	S skaitos kodas	S skaitos pavadinimas
613	Turto vertės sumažėjimo sąnaudos	613	Turto vertės sumažėjimo sąnaudos
6131	Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos	6131	Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudos
6132	Nematerialaus turto vertės sumažėjimo sąnaudos	6132	Nematerialaus turto vertės sumažėjimo sąnaudos
6133	Materialaus ilgalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudos	6133	Materialaus ilgalaikio turto vertės sumažėjimo sąnaudos
6134	Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos	6134	Kito turto vertės sumažėjimo sąnaudos
614	Atidėjimų sąnaudos	614	Atidėjimų sąnaudos

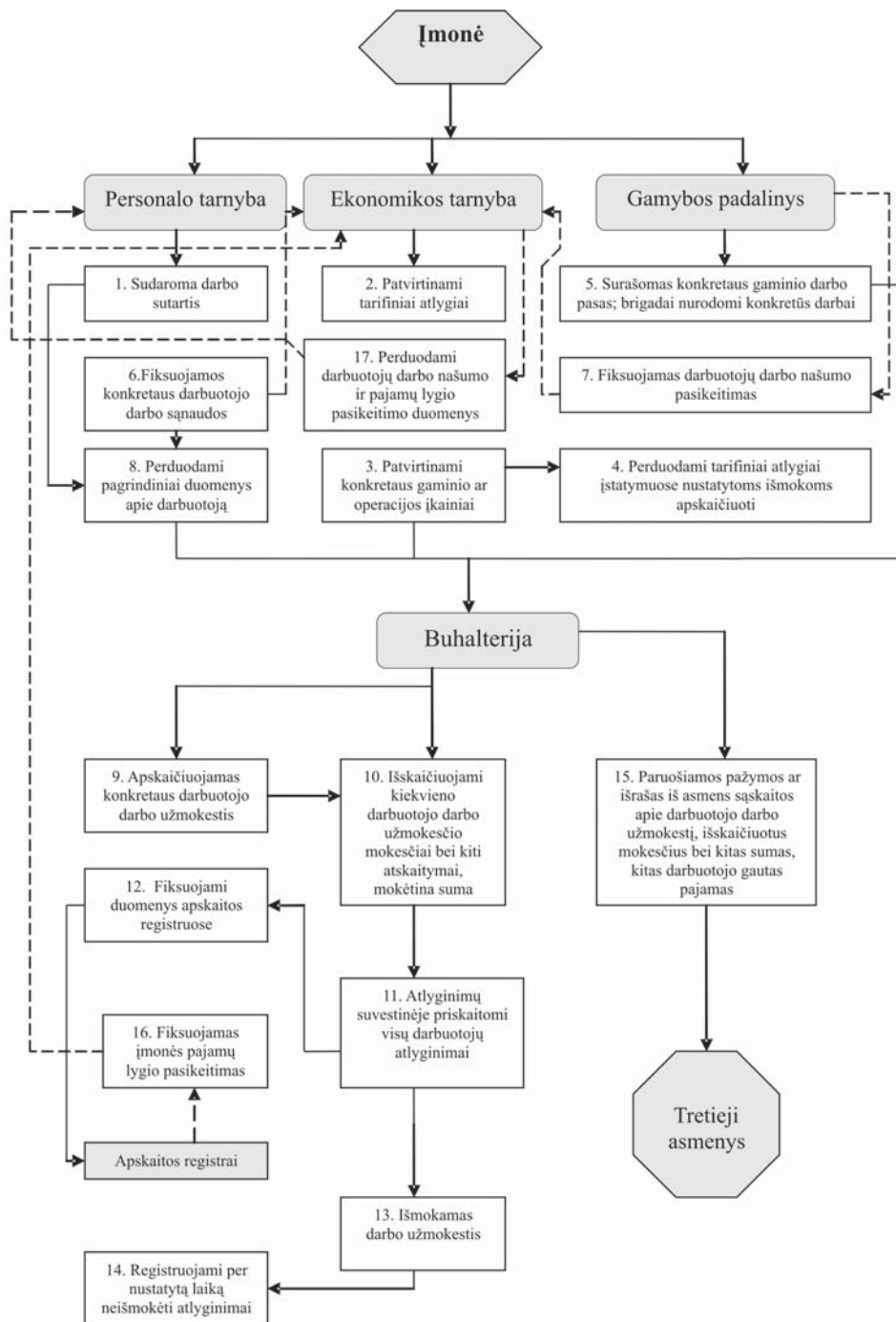
Šaltinis: Sudaryta autorių.

bo sąnaudų dalies – darbo užmokesčio kontrolė ne visada padės užtikrinti veiksmingą šių sąnaudų naudojimą. Todėl, vis didėjant ir kitų darbo sąnaudų rūšių reikšmei, reikėtų kontroliuoti taip pat ugdymo, socialinių ir kitų darbo sąnaudų formavimąsi.

Siekiant pagerinti darbo sąnaudų kontrolę, įmonėse reikėtų plačiau diegti tokias tipines kompiuterizuotas apskaitos sistemas, kurios galėtų būti papildytos 3 paveiksle pavaizduotu duomenų apie darbuotojo darbo sąnaudas kaupimo moduliui. Siūlomas modulis taikytinas ugdymo, socialinėms ar kitoms darbo sąnaudų rūšims, nes kompiuterinės apskaitos sistemos yra pakankamai pritaikytos darbo užmokesčio sąnaudų apskaitai. Šiame modulyje įrašius darbuotojo vardą (2) ir pavardę (3) būtų galima pateikti ir atitinkamus asmens duomenis (5): gimimo datą, gyvenamąją vietą, išsilavinimą, patirtį ir pan. Pavyzdžiui, analizuojant darbuotojo ugdymo etapus, reikėtų pasirinkti nuorodą „ugdymas“ (6), kuri pateiktų duomenis apie analizuojamo darbuotojo kvalifikacijos pokyčius.

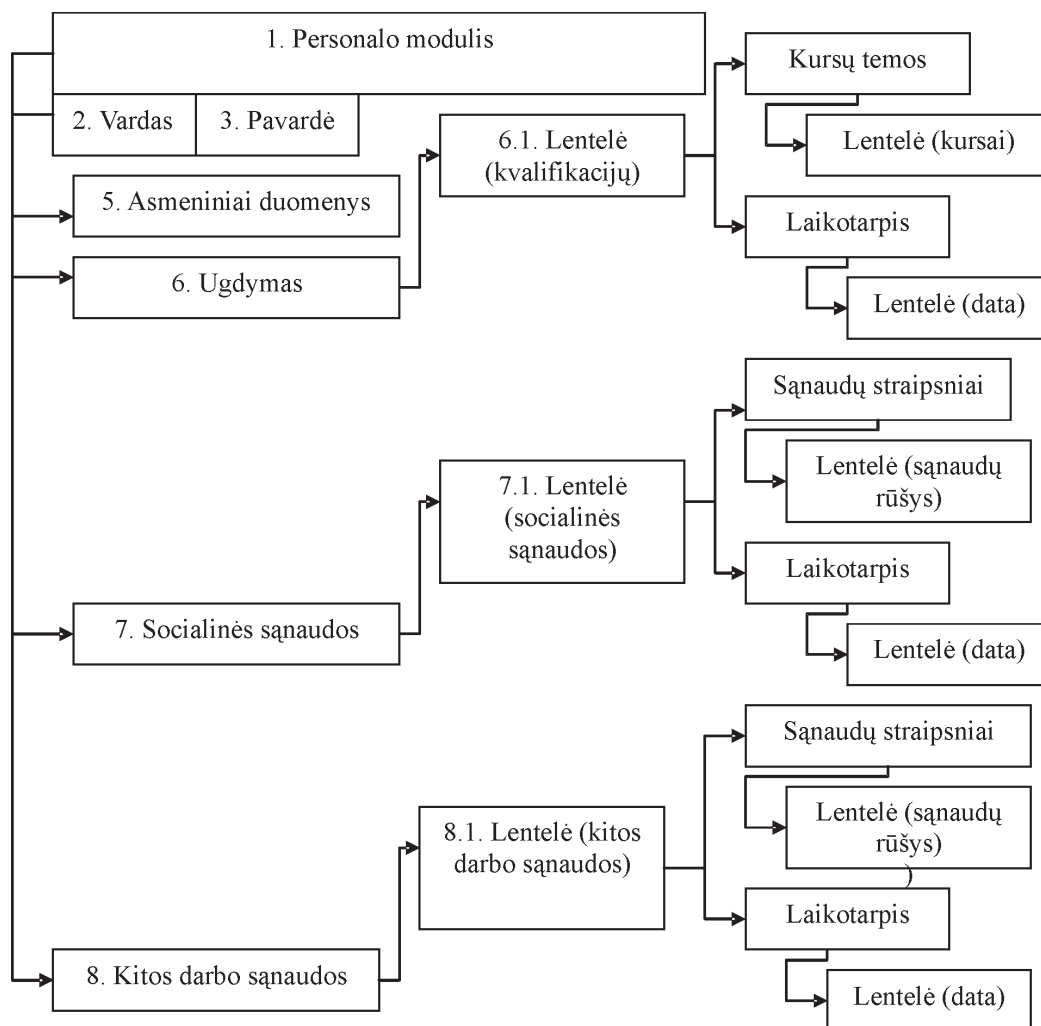
Darbo sąnaudų kontrolei rekomenduotina „Darbo sąnaudų kontrolės anketa“ (žr. 4 pav.) Remiantis šia anketa, darbo sąnaudų kontrolė turėtų prasidėti nuo personalo planavimo proceso įvertinimo, kuris turėtų atspindėti įmonės politiką ir strategiją, išskirti kokybinius ir kiekybinius reikalavimus personalui.

Personalo planavimo kontrolė tiesiogiai susijusi su įdarbinimo išlaidų formavimusi. Norint padidinti personalo paieškos ir atrankos veiksmingumą, reikėtų šią veiklą periodiškai vertinti. Darbdaviui nutarus priimti į darbą naują darbuotoją, o pastarajam sutikus, būtina įforminti darbo santykius. Priėmimo į darbą dokumentavimo kontrolės etape dėl darbo santykius reglamentuojančių dokumentų gausumo susiduriama su tinkamo jų įforminamo problema. Norint užtikrinti tinkamą darbo sąnaudų kontrolę, reikėtų atskirti atlikto darbo apskaitos ir darbo sąnaudų apskaitos barų pareigybės, tai yra atlikto darbo apskaitą turėtų vykdyti nesusijęs su darbo sąnaudų apskaita darbuotojas.



2 pav. Darbo sąnaudų apskaitos dokumentų judėjimo schema

Šaltinis: Subačienė R. (2005)



3 pav. Duomenų apie darbuotojo darbo sąnaudas kaupimo modulis

Šaltinis: sudaryta autorių.

DARBO ŠAŅAUDŪ KONTROLĒS ANKETA

Apklaustas ģimnēs darbuotojas:

Ģimnēs pavadinimas _____ Pareigos _____
 _____ Vardas _____
 _____ Pavardē _____
 Anketos użpildymo data _____
 Vidaus auditorius _____

Vertinamas teiginys	Pastabos
1. Ar vykdomas personalo planavimas	
2. Ar priimant darb naujus darbuotojus organizuojamas viešas konkursas	
Ar tinkamai forminami darbinimo dokumentai: Darbo sutarties forminimas Supaįindinimas su mon s vidaus darbo tvarkos taisykl mis, priešgaisrin s saugos ir kitomis instrukcijomis Visoms mon s pareigyb ms pareigini instrukcij sudarymas Asmenin s kortel s użvedimas	
4. Ar numatyta darbuotoj atsakomyb ir nuobaudos uż mon s vidaus taisykli ir instrukcij pažeidimus	
5. Ar darbuotojai atlieka savo kvalifikacij ir pareigas atitinkant darb	
6. Ar mon s vadovyb nepažeidžia darbuotoj teisi : Darbo użmokes io išmok jimas nustatytu darbo sutartyje laiku Nustatyto darbo laiko r žimo laikymasis Apmok jimas uż viršvalandin ir kenksmingomis s lygomis darb Kasmetini atostog panaudojimas Kita	
7. Ar atskirtos darbo bar pareigyb s, kad tas pats darbuotojas negal t keisti jau użfiksuotos operacijos	
8. Ar sudarytas darbuotoj pareig paaukštavimo ir darbo użmokes io k limo mechanizmas	
9. Ar reikalingi dokumentai (priimt ir atleist darbuotoj s rašai, sakymai d l pri mimo, atleidimo, socialin s pašalpos suteikimo, atostog suteikimo, kvalifikacijos k limo išlaid apmok jimo ir pan.) pateikiami darbo s naudas apskai uojuan iam darbuotojui	
10. Ar mon je yra darbuotoj kvalifikacijos k limo sistema	
11. Kokie darbuotojai ir kaip dažnai kelia kvalifikacij	
12. Ar yra kvalifikacijos k lim forminantys dokumentai ir ar teisingai juose fiksuojamas kvalifikacijos k limas	
13. Ar yra mon je socialinio r mimo sistema	
14. Kokie darbuotojai ir kaip dažnai gauna socialin param	
15. Ar yra socialin param forminantys dokumentai ir ar teisingai juose fiksuojama socialin parama	
16. Ar darbo s naud apskai iavimo ir išmok jimo dokumentai yra tiksliai forminti ir patvirtinti atsaking asmen	
17. Ar teisingai apskai iuoti ir išskai iuoti visi išskaitymai, susij su darbo s naudomis	
18. Ar tinkamai skiriamos ir apskaitomos kitos darbo s naudos	
19. Ar visi sprendimai d l darbo s naud priimami pagal teis s aktus	
20. Ar darbo s naud priskaitymo, privalom išskaitym , išmok jimo operacijos tinkamai użfiksuotos apskaitoje	
21. Ar darbo s naud dydis yra tinkamas monei (ar ne per didel s ir ne per dažnai skiriamos socialin s pašalpos ar apmokamas darbuotoj kvalifikacijos k limas ir pan.)	
22. Ar darbo s naud apskaita vykdoma, atsiųvelgiant teis s aktus	

4 pav. Darbo šaņaudų kontrolēs anketa

Šaltinis: sudaryta autorių.

Patikrinimai taip pat turėtų būti atliekami darbo užmokesčio apskaičiavimo ir išmokėjimo kontrolės etape. Šių patikrinimų metu reikėtų išsiaiškinti, ar įrašai padaryti remiantis atitinkamais dokumentais, ar darbo užmokestis išmokėtas realiai dirbantiems darbuotojams, ar išmokėtos atitinkamo dydžio sumos. Darbo užmokesčio apskaitos buhalterinių įrašų kontrolės etape periodiškai reikėtų tikrinti, ar darbo užmokesčio sumos nurodytos atitinkamose buhalterinėse sąskaitose.

Darbuotojų ugdymo, socialinių ir kitų darbo sąnaudų apskaitos kontrolės etape reikėtų atkreipti dėmesį į tinkamą reikiamų dokumentų įforminimą, jų formavimosi procesą, atspindėjamą apskaitoje, įvertinti realų tokių sąnaudų atsiradimo poreikį, t. y. nustatyti, ar dažnai, kam ir kokio dydžio skiriamos ugdymo, socialinės ar kitos susijusios su darbuotojais išmokos.

Taigi, atlikus darbo sąnaudų kontrolę, remiantis „Darbo sąnaudų kontrolės anketa“, būtų nustatyta, ar darbo sąnaudos patiriamos vadovaujantis Lietuvos Respublikos įstatymais, Vyriausybės nutarimais bei kitais teisės aktais, ar nesusidaro permokų, ar apskaičiuotos ir išmokėtos sumos nurodytos atitinkamo laikotarpio atskaitomybėje.

Darbo sąnaudų apskaita ir kontrolė – sudėtingas, nenutrūkstamas ir nuolat besikeičiantis procesas. Todėl darbo sąnaudų apskaitos ir kontrolės metodikos tobulinimas turėtų atspindėti nuolat besikeičiančios, dinamiškos ir konkurencingos rinkos sąlygas.

Išvados

Darbo sąnaudos – viena iš sudėtingiausių ir reikšmingiausių sąnaudų grupių, kurioms daro takmonės siekis kiek manoma sumažinti jų dydį bei darbuotojų noras kuo daugiau uždirbti. Darbo sąnaudos apibrėžiamos

kaip moneta patiriamos sąnaudos samdant darbuotojus, kurie atlieka jiems patiktas funkcijas, siekiant numatyto moneta tikslą. Jos parodo vairius išorinius ir vidaus veiksnius suformuotą darbuotojo vertę.

Veiksmingai darbo sąnaudų apskaitai ir kontrolei užtikrinti siūloma jas klasifikuoti į keturias grupes: 1) darbo užmokesčio sąnaudas, 2) darbuotojų ugdymo sąnaudas, 3) socialines sąnaudas ir 4) kitas darbo sąnaudas. Darbo užmokesčio sąnaudos – pagrindinis darbo užmokestis ir papildomas darbo užmokestis (premijos – taikant pelno pasidalijimo premijavimo tipą bei darbų ir nuopelnų įvertinimo premijavimo tipą, taip pat papildomos įstatymų numatytos išmokos). Darbuotojų ugdymo sąnaudos – tai darbuotojų orientavimo, darbo mokymo ir papildomo mokymo sąnaudos. Socialinės sąnaudos – įmonės sveikatos priežiūros darbuotojų darbo užmokestis, draudimo įmokos ir kitokios socialinio pobūdžio išmokos. Kitos darbo sąnaudos apima darbuotojų būsto išlaikymo apmokėjimo sąnaudas, darbuotojų spec. drabužių, kultūros, sporto ir poilsio įrangos išlaikymo sąnaudas ir kitas prie kitų darbo sąnaudų grupės nepriskirtas sąnaudas.

Darbo sąnaudų apskaitos duomenys naudojami darbo sąnaudoms įvertinti ir sprendimams priimti. Remiantis pavyzdiniu sąskaitų planu, visos sąnaudos apskaitomos 6 klasės „Sąnaudos“ sąskaitose. Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių sąnaudų apskaitai skirtos šios sąskaitos 6103 „Pardavimo darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“ ir 6114 „Administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“. Tačiau tiesiogiai ir netiesiogiai su gamybos procesu susijusių darbuotojų darbo sąnaudų apskaitai sąskaitos neišskirtos. Todėl tikslesnei darbo sąnaudų apskaitai siūloma išskirti papildomas sąskaitas, kuriose būtų apskaitomos atskiros darbo sąnaudų rūšys. Buhalterinėse apskaitos sąskaitose surinkti duomenys apie darbo

sąnaudų rūšis atskleistų papildomos informacijos, kuri suteiktų galimybę įvertinti darbo sąnaudų rūšių dinamiką, apskaičiuoti kiekvieno darbuotojo darbo sąnaudų rūšių dydį ir šį dydį palyginti su jo darbo rezultatais. Taip pat padėtų nustatyti visų darbo sąnaudų kitimo įtaką įmonės veiklos rezultatams ir pan.

Siekiant pagerinti ir supaprastinti darbo sąnaudų apskaitą ir kontrolę, siūloma diegti tokias kompiuterizuotas apskaitos sistemas, kuriose būtų galimybė apskaičiuoti visas darbo sąnaudų rūšis arba kurių pritaikymas šiam poreikiui nebūtų susijęs su dideliais pakeitimais ir investicijomis.

Literatūra

- Braton J., Gold J. (1994). *Human Resource Management* – London: The Macmillan Press Ltd, 342 p.
- Bružauskas V. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai* – Kaunas: LŽŪU leidybos centras, 248 p.
- Cascio W. F. (1992). *Managing Human Resources* – USA: McGraw-Hill Inc, 680 p.
- Cashin J. A., Polimeni R. S. (1984). *Cost Accounting* – USA: McGraw-Hill Inc.
- Christensen A., Hansen J. L. (1996). *Harmonija ir produktyvumas* – Vilnius: Enciklopedija, 214 p.
- Cole G. A. (1993). *Personnel Management*. – London: DP Publications Ltd, 559 p.
- Darbo kaina 1996 : [statistikos biuletenis] / Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (1998). Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 240p.
- DeCenzo D. A., Robbins S. P. (1988). *Personnel / Human Resource Management* – USA: Prentice Hall, 637 p.
- Gerikienė V. Marčinskas A. (2002). *Atlyginimo už darbą tendencijos ekonomikos globalizavimo kontekste*. *Ekonomika*, Nr. 60, p. 38.
- Gudaitienė O. (2002). *Finansinė apskaita* – Vilnius: Vilniaus kolegija, 225 p.
- Ivanauskienė A. (2004). *Buhalterinės apskaitos pradžios* – Vilnius: TEV, 317 p.
- Kanapickienė R. (2001). *Vidaus kontrolės sistemos modelis smulkioms ir vidutinėms įmonėms* – Vilnius: Vilniaus universitetas, 150 p.
- Kalčinskas G. (2003). *Buhalterinės apskaitos pagrindai* – Vilnius: Pačiolis, 843 p.
- Lloyd L. Byars, Leslie W. Rue (1991). *Human Resource Management* – Boston: Irwin Homewood, 545 p.
- Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 – <http://www.lrs.lt/>
- Lietuvos Respublikos darbo kodeksas, 2002 m. birželio 4 d. Nr. IX-926 – www.lrs.lt
- Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymas, 1998 m. liepos 8 d. Nr. VIII-1316 – www.lrs.lt
- Lietuvos statistikos metraštis (2002). – Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 684 p.
- Mačernytė-Panomariovienė I. (2003). *Apmokėjimas už darbą ir jo užtikrinimas* – Vilnius: LTU Leidybos centras, 156 p.
- Martinkus B., Savanevičienė A. (1996). *Darbo ekonomika* – Kaunas: Technologija, 146 p.
- Martinkus B., Žičkienė S., Žilinskas V. (2002). *Įmonės ekonomika* – Šiauliai: Šiaulių universiteto leidykla, 254 p.
- Mackevičius J. (1998). *Apskaita* – Vilnius: Katalikų pasaulis, 632 p.
- Mackevičius J. (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos* – Vilnius: Lietuvos mokslas, 827 p.
- Mackevičius J., Subačienė R. (2005) *Darbo sąnaudų analizės metodika. Socialiniai tyrimai*, Nr. 1 (5), p. 105–111.
- Pavyzdinis sąskaitų planas, patvirtintas VŠĮ Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2004 m. sausio 7 d. nutarimu Nr. 2 – <http://www.apskaitosinstitutas.lt/docs/planas%2020040113.doc>

Sakalas A, Šilingienė V. (2000). *Personalo valdymas* – Kaunas: Technologija, 205 p.

Schultz Theodore W. (1998). *Investavimas į žmones* – Vilnius: Eugrimas, 191 p.

Subačienė R. (2004). *Darbo sąnaudų dėstymo metodika. Respublikinės mokslinės – praktinės konferencijos „Apskaitos specialistų mokymo proceso organizavimas“ medžiaga*. Alytus: Alytaus kolegija, p. 68–72.

Subačienė R. (2005). *Darbo sąnaudų klasifikavimas ir apskaita. Tarptautinės konferencijos „Apskaitos ir audito sistemų integracija į Europos Sąjungos erdvę, nauji iššūkiai ir galimybės“ medžiaga*. Vilnius: Lietuvos auditorių rūmai, p. 251–258.

Subačienė R. (2002). *Darbo sąnaudų analizė ir valdymas. Daktaro disertacijos santrauka*. Vilnius: Vilniaus universitetas.

Субачене Р. (2006). *Анализ затрат на трудовые ресурсы. Материалы международной научно-*

практической конференции „Проблемы бухгалтерского учета, анализа, контроля и статистики в инновационной экономике“. Минск: Министерство образования республики Беларусь, учреждение образования „Белорусский государственный экономический университет“, p. 234–236.

Stancikas E., Vyšniauskas K. (1997). *Darbo apmokėjimas išsivysčiusiose šalyse* – Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 116 p.

Statistinių ataskaitų formuliarių rinkinys (2001) – Vilnius: Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 692 p.

Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Įmonių finansiniai rodikliai 2005 m. I–IV ketv. – http://www.std.lt/uploads/docs/biulet_2005_I_IVketv.xls

Verslo apskaitos standartai (2004) – Vilnius: Mūsų saulužė, 143 p.

DARBO SĄNAUDŲ APSKAITA IR KONTROLĖ

Jonas Mackevičius, Juozas Mačiutis, Rasa Subačienė

Santrauka

Daugelis autorių nagrinėja darbo sąnaudas apsiribodami viena jų dalimi – darbo užmokesčiu. Tačiau svarbu valdyti ir kontroliuoti visas darbo sąnaudas, nors iki šiol nėra konkrečios jų apskaitos ir kontrolės sistemos. Siekiant išvengti informacijos apie darbo sąnaudas iškraipymų ir užkirsti kelią įvairiems piktnaudžiavimams ir neteisėtiems veiksams, siūloma visas darbo sąnaudas skirstyti į keturias grupes: 1) darbo užmokesčio sąnaudas; 2) ugdymo sąnaudas; 3) socialines sąnaudas; 4) kitas darbo sąnaudas.

Darbo užmokesčio sąnaudos, sudarydamos didžiąją darbo sąnaudų dalį, labiausiai turi įtakos darbuotojų darbo našumui. Todėl, formuojant darbo užmokesčio nustatymo politiką, reikėtų atsižvelgti į nuostatą, kad darbuotojams būtų mokama pagal nuopelnus, jų darbo užmokestį įvertinant realiomis pastangomis, skirtomis tam darbo užmokesčiui gauti. Ypatingą dėmesį reikia skirti darbuotojų ugdymo sąnaudoms. Šias sąnaudas galima apibūdinti kaip investicijas į žmones, kurie gali daryti įtaką įmonės veiklos efektyvumui ir finansiniams jos rezultatams. Socialines sąnaudas sudaro išmokos, susijusios su darbuotojo nedarbingumu, privalomosios socialinio draudimo įmokos, įvairių rūšių pašalpos, įmokos darbuotojų naudai, įmonės sveikatos priežiūros darbuotojų darbo sąnaudos ir kitos panašaus pobūdžio išlaidos. Tačiau socialinės ir kitos darbo sąnaudos, bū-

damos visų įmonės sąnaudų dalimi, viena vertus, sudaro darbuotojui palankias darbo sąlygas, kita vertus, mažina įmonės konkurencingumą.

Darbo sąnaudų apskaita – vienas iš sudėtingiausių buhalterinės apskaitos barų. Visos sąnaudos, remiantis pavyzdiniu sąskaitų planu apskaitomos 6 klasės „Sąnaudos“ sąskaitose. Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių sąnaudų apskaitai skirtos 6103 „Pardavimo darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“ ir 6114 „Administracijos darbuotojų darbo užmokestis ir su juo susijusios sąnaudos“ sąskaitos. Tačiau tiesiogiai ir netiesiogiai su gamybos procesu susijusių darbuotojų darbo sąnaudų apskaitai sąskaitos neišskirtos. Todėl tokias sąskaitas reikėtų išskirti. Buhalterinėse apskaitos sąskaitose surinkti duomenys apie darbo sąnaudų rūšis atskleistų papildomą informaciją, kuri suteiktų galimybę įvertinti darbo sąnaudų rūšių dinamiką, apskaičiuoti kiekvieno darbuotojo darbo sąnaudų rūšių dydį ir šį dydį palyginti su jo darbo rezultatais, nustatyti darbo sąnaudų kitimo įtaką įmonės veiklos rezultatams ir pan.

Darbo sąnaudų kontrolės ir jų apskaitos klausimai literatūroje mažai ištirti. Daugiausia dėmesio skiriama tik patikrinimui, ar įmonė teisingai apskaičiuoja darbo užmokestį ir jį parodo finansinėje atskaitomybėje. Siekiant kontrolės efektyvios įtakos įmonės veiklai, reikė-

tų išplėsti darbo užmokesčio kontrolės ribas, įtraukti kitas darbo sąnaudų rūšis ir papildyti atitinkamomis procedūromis. Darbo sąnaudų kontrolei rekomenduotina „Darbo sąnaudų kontrolės anketa“. Atlikus darbo sąnaudų kontrolę, remiantis „Darbo sąnaudų kontrolės

anketa“, būtų nustatyta, ar darbo sąnaudos patiriamos vadovaujantis Lietuvos Respublikos įstatymais, Vyriausybės nutarimais ir kitais teisės aktais, ar nesusidaro permokų, ar apskaičiuotos ir išmokėtos sumos nurodytos atitinkamo laikotarpio atskaitomybėje.

ACCOUNTING AND CONTROL OF EXPENDITURE OF LABOUR

Jonas Mackevičius, Juozas Mačiuitis, Rasa Subačienė

Summary

Expenditure of labour problem is an urgent economical problem in every country of market economy without an exception. Interests of employers and employees directly interfere when dealing with the problem. Most of the authors analyse expenditure of labour taking into consideration only about payment. But it is important to manage and control the whole range of expenditure of labour. Nevertheless, there is still no specific accounting and control system.

In order to avoid corrupting of the information concerning expenditure of labour and prevent from different abuse cases and illegal actions it is suggested to divide all the expenditure of labour into 4 groups: 1) expenditure of labour payment; 2) expenditure for training; 3) social expenditure; 4) other expenditure of labour.

Expenditure of labour payment making the larger part of expenditure of labour influence employee work efficiency mostly. Therefore before creating a policy for determining labour payment it is advised to consider the attitude that the employees should earn in accordance with their labour input. Expenditure of training can be described as an investment into people who can influence company work efficiency and financial results. Social expenditure consist of payment concerning disability to work, compulsory social assurance fees, different type grants, fees for the sake of employees, company health care employees expenditure of labour and other expenditure of similar nature. However social and other expenditure of labour being a part of the whole company expenditure range on the one hand make favourable work conditions for an employee and on the other hand – decrease company competitiveness.

Accounting of expenditure of labour is one of the most complicated finance accounting sections. All the expenditure referring to the model accounting plan are taken into accounts of class 6 „Expenditure“. Accounts 6103 „Sales persons salary and related expenditure“ and 6114 „Administration salary and related expenditure“ are dedicated to accounting of employee salary and related expenditure. However there are no separate accounts for expenditure of labour of employees directly or indirectly related to production process. Therefore such accounts should be chosen. Variety of expenditure of labour accounting data would reveal extra information that would grant a possibility to evaluate dynamics of different kind expenditure of labour, calculate amount of a single employee different kind expenditure of labour and compare the received value to the work results achieved by the employee, estimate influence of expenditure of labour change over company activity figures.

Expenditure of labour control and accounting questions are little investigated in literature. Mostly attention is paid to whether the company calculates labour payment and reflects it in finance accountability in a correct manner. In order to have the control effectively influence company activity labour payment control limits should be extended including other type of expenditure of labour and adding extra procedures. „Expenditure of labour control form“ is recommended for expenditure of labour control. Expenditure of labour control on the basis of recommended form results would give information whether expenditure of labour appear within the laws of Lithuanian Republic, Government resolutions and other law statements or there was no overpay case and calculated and paid out sums reflect in an accountancy of appropriate period.

Įteikta 2006 m. rugsėjo mėn.

Priima spaudai 2006 m. rugsėjo mėn.