

Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita

VŠĮ „Transporto kompetencijų agentūra“

2022 m. gruodžio 23

Versija: 1.00

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 1 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	---------------

Dokumento versijos

Data	Versija	Aprašymas	Autorius
2022-11-17	0.01	Parengta ir pateikta derinti Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaitos struktūra	UAB „Ernst & Young Baltic“
2022-12-23	1.00	Parengta Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	UAB „Ernst & Young Baltic“

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 2 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	---------------

1. Turinys

SĄVOKOS IR SUTRUMPINIMAI	3
IŠVADOS	5
2. ĮŽANGA	6
2.1. Ataskaitos tikslai ir uždaviniai	6
3. MODELIO PERŽIŪRA	6
3.1. Modelio atitiktis įmonės parengtoje metodikoje nustatytiems principams	6
3.1.1. Įmonės parengtos metodikos principų pritaikymas įmonės sukurtame modelyje	6
3.2. Modelio atitiktis įprastai veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologijai (gerajai praktikai)	7
3.2.1. Įprasta veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologinė struktūra (geroji praktika)	7
3.2.2. Įmonės sukurto modelio struktūros atitiktis įprastai veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologijai (gerajai praktikai).....	8
3.3. Modelio parametrų pagrįstumas	11
3.3.1. Sąnaudų nešiklių parinktis	11
3.3.2. Apimties nešiklių parinktis	13
3.3.3. Kitų nešiklių / paskirstymo koeficientų parinktis	13
3.4. Modelio apskaičiuotų paslaugų vieneto sąnaudų pagrįstumas ir objektyvumas	13
3.4.1. Paslaugų vieneto sąnaudų apskaičiavimo logika	13
3.4.2. Paslaugos vieneto sąnaudų pagrįstumo / objektyvumo vertinimas	14
4. PASTEBĖJIMAI IR REKOMENDACIJOS	16
5. PRIEDAI	17

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 3 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	---------------

Sąvokos ir sutrumpinimai

Lentelė Nr. 1 Dokumente naudojamos sąvokos ir trumpiniai

Sąvoka / trumpinys	Paaškinimas
Apimties nešiklis	Veiksny, lemiantis konkrečių sąnaudų apimtį ir pagal kurį tos sąnaudos visa savo apimtimi yra paskirstomos galutinėms produktų ar paslaugų teikimo sąnaudoms.
EY	Ernst & Young
Įmonė	Viešoji įstaiga Transporto kompetencijų agentūra, kurios tikslas yra tenkinti viešuosius interesus vykdant visuomenei naudingą veiklą eismo saugos užtikrinimo, civilinės aviacijos valdymo ir priežiūros srityse.
Įmonės parengta metodika	VšĮ Transporto kompetencijų agentūros paruošta „Viešosios įstaigos Transporto kompetencijų agentūros sąnaudų paskirstymo ir atlyginimo už teikiamas paslaugas dydžio nustatymo (apskaičiavimo) metodika“, kuria remiantis sukurtas Modelis.
Modelis	Įmonės sukurtas veiklos sąnaudų paskirstymo modelis, kuriuo remiantis siekiama įvertinti kiekvienos įmonės teikiamos paslaugos sąnaudas. Modelis yra realizuotas MS Excel programoje.
Pridėtinės sąnaudos (<i>angl. Overhead</i>)	Sąnaudos, patirtos vykdant įmonės veiklą, tačiau tiesiogiai nesusijusios su jokia konkrečia veikla, produktu ar paslauga.
Sąnaudų nešiklis	Veiksny, lemiantis konkrečių sąnaudų susidarymą ir pagal kurį tos susidariusios sąnaudos yra paskirstomos sąnaudų objektams.
Sąnaudų objektas	Įmonės paslaugų gavėjui teikiamas vienas paslaugos vienetas, kuriam pilnai paskirstomos sąnaudos ir kurio sąnaudos daugiau nebeskirstomos.
Sąskaitų plano objektas	Įmonės pagal sąnaudų paskirstymo charakteristikas ir sąnaudų homogeniškumą išskirta sąnaudų grupė, kurioje sugrupuojamos ataskaitinio laikotarpio sąnaudos iš įmonės buhalterinės apskaitos įrašų.
Veiklomis grįstas sąnaudų paskirstymo modelis	Sąnaudų apskaičiavimo metodas, orientuotas į atskirą veiklos rūšį kaip į pagrindinį (svarbiausią) sąnaudų įvertinimo objektą. Veiklos sąnaudų paskirstymas dažniausiai atliekamas atskirame veiklos sąnaudų paskirstymo sluoksnyje arba veiklos sąnaudų paskirstymui pritaikytoje programinėje įrangoje.
Veiklų sluoksnio sąnaudų objektai	Įmonės vykdomos vidaus veiklos, būtinos paslaugų procesams įgyvendinti.

Lentelių sąrašas

Lentelė Nr. 1 Dokumente naudojamos sąvokos ir trumpiniai.....	3
Lentelė Nr. 2 Esminių modelio architektūros komponentų vertinimas.....	7
Lentelė Nr. 3 Modelio struktūra – detali apžvalga.....	8
Lentelė Nr. 4 Modelyje naudojamos sąnaudų paskirstymo taisyklės.....	11
Lentelė Nr. 5 Galutinių paslaugų sąnaudų vertinimas	14

Paveikslų sąrašas

Paveikslas Nr. 1 Įprasta veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologinė struktūra.....	8
Paveikslas Nr. 2 Modelio struktūra.....	11

Išvados

1. **Išvada dėl modelio atitikties įmonės sukurtoje metodikoje nustatytiems principams:** Sudarytas modelis įtraukia pagrindinius įmonės sukurtoje metodikoje apibrėžtus architektūrinius komponentus ir atitinka metodikoje nustatytus principus.
2. **Išvada dėl modelio atitikties įprastai veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologijai (gerajai praktikai):** Modelis sudarytas vadovaujantis įprasta veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologija (gerąja praktika), išlaiko gerojoje praktikoje taikomą struktūrą ir teisingai įgyvendina tokiai struktūrai būdingus etapus.
3. **Išvada dėl modelyje taikytų parametų pagrįstumo:** Modelyje pasirinkti parametrai (sąnaudų / apimtys nešikliai, paskirstymo koeficientai) teisingai paskirsto patirtas sąnaudas per tuos sąnaudų objektus, kurie nulėmė tų sąnaudų atsiradimą. Pasirinktų parametų taikymas leidžia pasiekti pagrįstą modelio išvestį (paslaugų kainas).
4. **Išvada dėl modelio pagalba apskaičiuotų paslaugų vieneto sąnaudų pagrįstumo:** Modelio struktūra, parametrai ir skaičiavimų matematinė logika laikytini teisingais. Atitinkamai, modelis sukuria prielaidas pagrįstų ir nešališkų paslaugų vieneto sąnaudų apskaičiavimui (t.y. neiškreipiant bet kurios paslaugos sąnaudų: priskiriant atskiroms paslaugoms tokias sąnaudų dalis, kurios nėra didesnės ar mažesnės nei reikalinga siekiant atitinkamas paslaugas suteikti). Darant prielaidą, kad modelio įvesties duomenys yra teisingi*, modelio pagalba apskaičiuotos paslaugų vieneto sąnaudos laikytinos pagrįstomis / objektyviomis.

Svarbu: Atsižvelgus į tai, kad paslaugų vieneto sąnaudos apskaičiuojamos laikantis priešastingumo, objektyvumo, bei skaidrumo principų, nukrypimai nuo modelio apskaičiuotų paslaugų vieneto sąnaudų tvirtinant atitinkamų įmonės paslaugų įkainius gali turėti poveikį įmonės finansavimo poreikiui:

- ▶ Jei būtų patvirtinami aukštesni nei modelio apskaičiuojami paslaugų įkainiai, įmonė surinktų papildomas, patiriamoms sąnaudoms neproporcingas, pajamas;
- ▶ Jei būtų patvirtinami žemesni nei modelio apskaičiuojami paslaugų įkainiai, įmonės surenkamos pajamos būtų nepakankamos patiriamų veiklos sąnaudų padengimui. Tokiu atveju, įmonės veiklos tęstinumo užtikrinimui būtų reikalingas papildomas, negautoms pajamoms proporcingas, finansavimas.

*Šios ataskaitos apimtyje įmonės pateiktų įvesties duomenų (pvz. detalių įmonės didžiosios knygos įrašų) teisingumas nebuvo vertinamas.

2. Įžanga

Kontekstas

VŠĮ „Transporto kompetencijų agentūra“ (toliau – įmonė) siekia įvertinti vykdomų veiklų sąnaudas ir tinkamai priskirti patirtas sąnaudas įmonės teikiamoms paslaugoms. Įmonė pasirinko veiklomis grįstą sąnaudų paskirstymo metodą ir sukūrė veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelį, kurio peržiūra yra atliekama 2022 lapkričio 3 d. sutarties Nr. ES-1-52, pasirašytos tarp įmonės ir UAB „Ernst & Young Baltic“ (toliau – EY), apimtyje.

2.1. Ataskaitos tikslai ir uždaviniai

Šios ataskaitos tikslas – įvertinti, ar sukurtas veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelis (toliau – modelis) atitinka metodikoje nustatytus principus, teisingai atvaizduoja įmonės sąnaudų išskaidymą valdymo apskaitos objektams ir ar modelio sugeneruoti rezultatai pagrįsti ir objektyvūs, t.y. atitinka vienam paslaugos vienetui tenkančią sąnaudų sumą.

Ataskaitos tikslui pasiekti yra išskelti šie uždaviniai:

- ▶ Įvertinti, ar modelis atitinka įmonės parengtoje metodikoje nustatytus principus (2.1 skyrius);
- ▶ Įvertinti, ar modelis atitinka įprastą veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologiją (gerąją praktiką) (2.2 skyrius);
- ▶ Įvertinti, ar modelio parametrai (nešikliai / paskirstymo koeficientai) yra pagrįsti (t. y. ar parametrai užtikrina, kad sąnaudos paskirstomos tiems sąnaudų objektams, kurie nulėmė tų sąnaudų atsiradimą) (2.3 skyrius);
- ▶ Įvertinti, ar modelio pagalba apskaičiuotos paslaugų vieneto sąnaudos yra pagrįstos (t. y. ar patirtos sąnaudos paskirstytos nešališkai, nesiekiant iškreipti bet kurios paslaugos sąnaudų) (2.4 skyrius).

3. Modelio peržiūra

3.1. Modelio atitiktis įmonės parengtoje metodikoje nustatytiems principams

3.1.1. Įmonės parengtos metodikos principų pritaikymas įmonės sukurtame modelyje

Įprastai, veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelis gerai tinka būti taikomas versluose, kuriuose reikšminga dalis sąnaudų yra tiesiogiai nesusiejamos ar sudėtingai susiejamos su konkrečia įmonės teikiama paslauga. Esminė šio metodo nuostata – produktai / paslaugos sukuria veiklų poreikį, o veiklų atlikimas reikalauja išteklių (sąnaudų). Dėl to, sąnaudos produktams / paslaugoms suteikti yra paskirstomos remiantis individualiu veiklos suvartojimu: sąnaudos, patiriamos konkrečiam produktui / paslaugos sukūrimui yra priskiriamos tiesiogiai tam produktui / paslaugai, o sąnaudos, reikalingos keliems skirtingiems produktams / paslaugoms, yra paskirstomos per veiklas, atliekamas tiems produktams / paslaugoms sukurti.

VŠĮ „Transporto Kompetencijų Agentūros“ pagrindinės verslo sritys – aviacijos sektoriaus ūkio subjektų veiklos priežiūra, akreditavimas ir licencijavimas, specialistų licencijavimas ir jų veiklos priežiūra, bei transporto ir susisiekimo komunikacijų planavimas, stebėseną ir tyrimai. Apibendrinant, įmonės verslo modelis yra paslaugų teikimas, kuriame pagrindinės sąnaudos kyla iš darbo užmokesčio; įmonė turi platų paslaugų katalogą, o paslaugoms teikti dažnai pasitelkiami besikartojantys procesai / veiklos. Veiklų įvairovė bei platus jų pasiskirstymas per paslaugų vienetus veda prie kompleksiškos paslaugų sąnaudų struktūros. Įvertinus veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodo esmę, galima teigti, kad atlyginimo už teikiamas paslaugas apskaičiavimo metodo pasirinkimas yra tinkamas įmonės verslo specifikai.

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 7 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	---------------

Įmonės parengta metodika numato tris esminius modelio architektūros komponentus, nurodytus Lentelėje Nr. 2.

Lentelė Nr. 2 Esminių modelio architektūros komponentų vertinimas

Komponentas	Aprašymas	Įgyvendinimo sukurtame modelyje vertinimas
Sąnaudų - veiklų matrica / modulis	Įvardijamas ryšys tarp sąskaitų plano ir įmonės veiklų, kur, pasitelkiant sąnaudų nešiklį, nustatomas kiekvienos veiklos sąnaudų dydis.	Komponentas yra pilnumoje įgyvendintas sukurtame modelyje. Komponentas vertinamas kaip logiškai ir matematiškai teisingas bei atitinkantis įmonės sukurtoje metodikoje įvardintus kriterijus.
Veiklų – paslaugų matrica / modulis	Nustatoma, kokios veiklos (ir kokia apimtimi) pasitelkiamos konkrečiai paslaugai suteikti.	Komponentas yra pilnumoje įgyvendintas sukurtame modelyje. Komponentas vertinamas kaip logiškai ir matematiškai teisingas bei atitinkantis įmonės sukurtoje metodikoje įvardintus kriterijus.
Paslaugų sąnaudų modulis	Pasitelkiant norminius koeficientus, apskaičiuojamos konkrečių paslaugų sąnaudos.	Komponentas yra pilnumoje įgyvendintas sukurtame modelyje. Komponentas vertinamas kaip logiškai ir matematiškai teisingas bei atitinkantis įmonės sukurtoje metodikoje įvardintus kriterijus.

Vertinama, kad visi komponentai yra tarpusavyje susieti loginiais bei matematiniais ryšiais, o sąnaudų paskirstymas grindžiamas priežastingumo, kaupimo, objektyvumo, pastovumo, skaidrumo, naudingumo bei patikimumo principais.

MS Excel programinės įrangos priemonėje paruoštas modelis įgyvendina „Viešosios įstaigos Transporto kompetencijų agentūros sąnaudų paskirstymo ir atlyginimo už teikiamas paslaugas dydžio nustatymo (apskaičiavimo) metodika“ (Priedas Nr. 1) esmę. Sukurtas modelis teisingai ir pilnai įtraukia visus parengtoje metodikoje nustatytus architektūros komponentus, komponentai yra susieti loginiais bei matematiniais ryšiais, o sąnaudų paskirstymas grindžiamas pagrindiniais metodikoje nustatytais principais.

3.2. Modelio atitiktis įprastai veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologijai (gerajai praktikai)

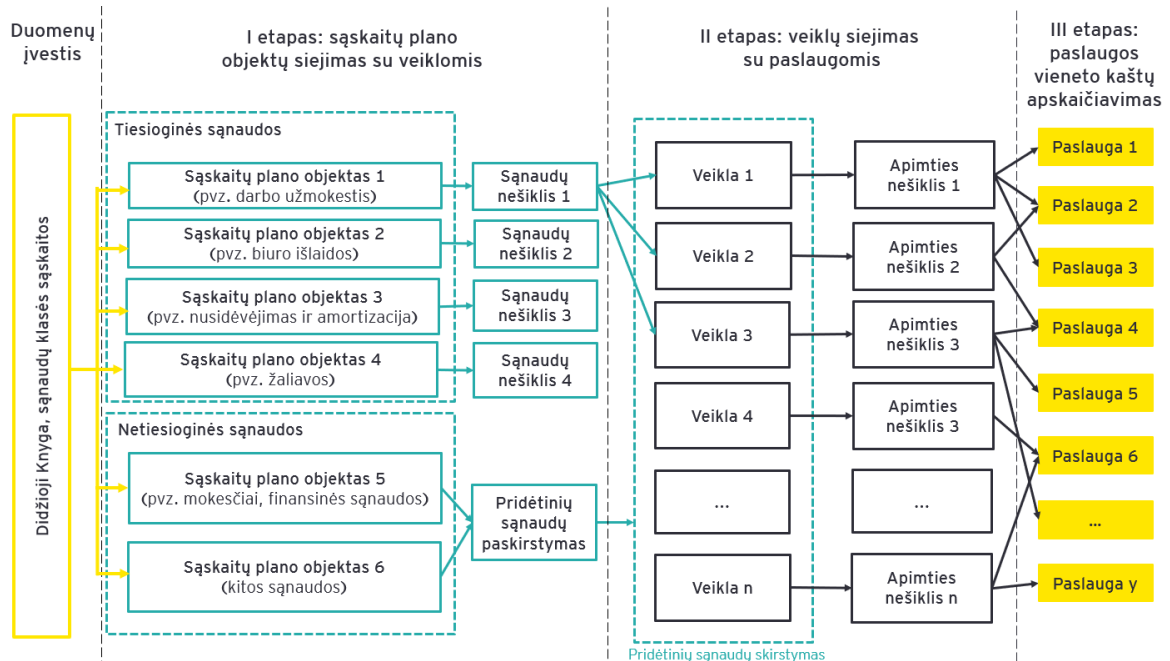
3.2.1. Įprasta veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologinė struktūra (geroji praktika)

Įprastoje verslo praktikoje, veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio sudarymas gali varijuoti priklausomai nuo įmonės verslo specifikos, tačiau turėtų išlaikyti Paveiksle Nr. 1 pateiktą schemą.

Gerojoje praktikoje naudojami veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio sudarymo etapai:

- ▶ I etapas: Patiriamos sąnaudos sugrupuojamos iš Didžiosios knygos į modelyje naudojamą sąskaitų planą. Sąskaitų plano objektams priskiriami sąnaudų nešikliai.
- ▶ II etapas: Apibrėžiami veiklų sluoksnio sąnaudų objektai. Sąnaudos priskiriamos iš sąskaitų plano objektų į įmonės vidaus veiklas, atliekamas teikiant paslaugas. Gaunamos kiekvienai veiklai vykdyti generuojamos sąnaudos.

- ▶ III etapas: Veikloms tenkančios sąnaudos priskiriamos paslaugų proceso dalims (pasitelkiamas apimties nešiklis). Konkrečioms paslaugoms tenkančios paslaugų proceso (arba kitaip, veiklų) sąnaudos susumuojamos, gaunama sąnaudų suma, tenkanti kiekvienai paslaugai.



Paveikslas Nr. 1 Įprasta veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologinė struktūra

3.2.2. Įmonės sukurto modelio struktūros atitiktis įprastai veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodologijai (gerajai praktikai)

VšĮ „Transporto kompetencijų agentūra“ MS Excel programinės įrangos priemonėje įgyvendino Veiklomis grįsto sąnaudų skirstymo modelį paslaugų sąnaudoms nustatyti (Priedas Nr. 2). Detali modelyje atliekamų veiksmų apžvalga aprašyta Lentelėje Nr. 3, kur modelio įgyvendinimas lyginamas su gerojoje praktikoje taikomais sudarymo etapais. MS Excel programinės įrangos priemonėje įgyvendinto modelio schema pavaizduota Paveiksle Nr. 2.

Lentelė Nr. 3 Modelio struktūra – detali apžvalga

Modelio sudarymo etapas	Etapo įgyvendinimas įmonės sukurtame modelyje	Susiję modelio darbalapiai MS Excel aplinkoje
<p>I etapas</p> <p>Patiriamos sąnaudos sugrupuojamos iš Didžiosios knygos į modelyje naudojamą sąskaitų planą. Sąskaitų plano objektams</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Sudarytas Sąskaitų plano objektų sąrašas: Didžiosios knygos sąnaudų bei ilgalaikio turto (nusidėvėjimas bei amortizacija) klasių sąskaitos, sukauptos per ataskaitinį laikotarpį, sugrupuotos į sąskaitų plano objektus, atsižvelgiant į sąnaudų panaudojimo paskirtį bei jų homogeniškumą. ▶ Įvesti ir sąskaitų plano objektams priskirti sąnaudų nešikliai „darbo laikas“ bei „darbuotojų skaičius“. Išskirtos pridėtinės sąnaudos, kurioms sąnaudų nešikliai netaikomi. 	<p>„Suvestinė“</p> <p>Sąsk. plano grupių darbalapiai:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ „Personalo kaštų skaičiavimas“; ▶ „Biuro Išlaidos“ ▶ „Tarybinio transporto išlaikymas“ ▶ „Ryšių paslaugos“

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 9 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	---------------

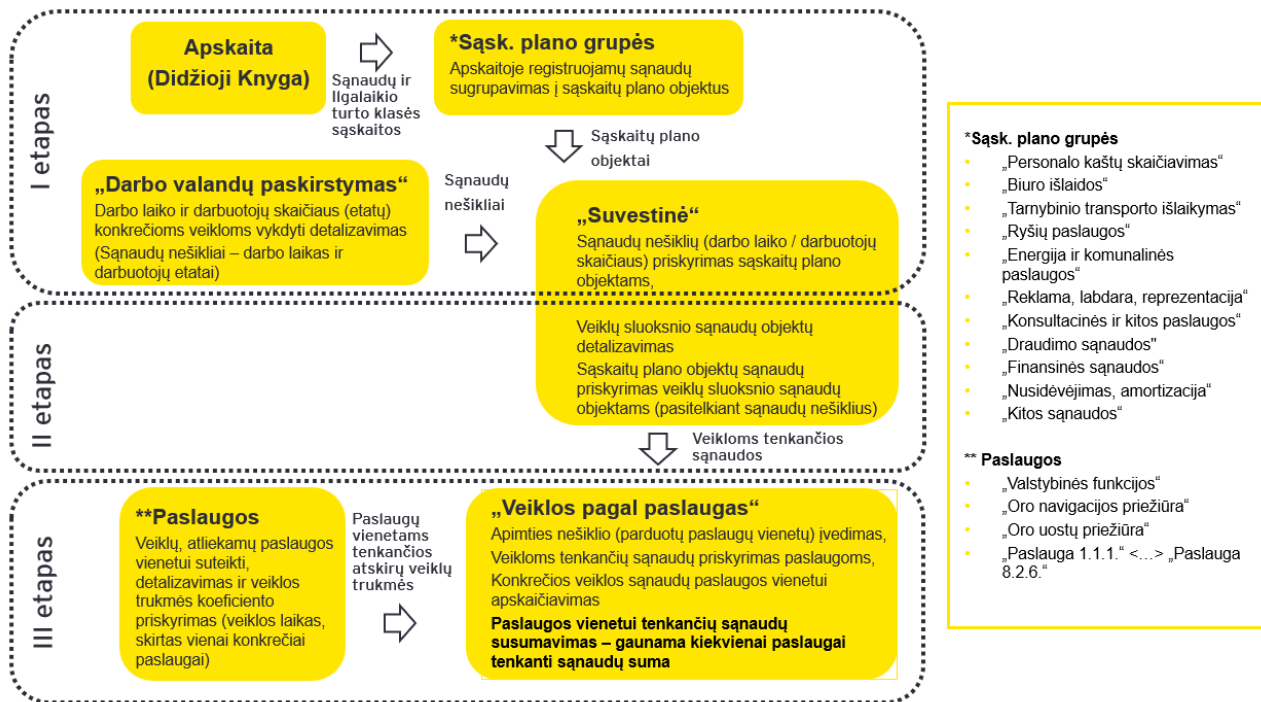
Modelio sudarymo etapas	Etapo įgyvendinimas įmonės sukurtame modelyje	Susiję modelio darbalapiai MS Excel aplinkoje
priskiriami sąnaudų nešikliai.		<ul style="list-style-type: none"> ▶ „Energija ir komunalinės paslaugos“ ▶ „Reklama, labdara, reprezentacija“ ▶ „Konsultacinės ir kitos paslaugos“ ▶ „Draudimo sąnaudos“ ▶ „Finansinės sąnaudos“ ▶ „Nusidėvėjimas ir amortizacija“ ▶ „Kitos sąnaudos“
<u>Vertinama, kad pirmas etapas įgyvendintas teisingai bei laikantis gerosios praktikos.</u>		
<p>II etapas</p> <p>Apibrėžiami veiklų sluoksnio sąnaudų objektai. Sąnaudos priskiriamos iš sąskaitų plano objektų į įmonės vidaus veiklas, atliekamas teikiant paslaugas. Gaunamos kiekvienai veiklai vykdyti generuojamos sąnaudos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Sudarytas veiklų sluoksnio sąnaudų objektų (įmonės vykdomų veiklų) sąrašas. ▶ Pasitelkiant sąnaudų nešiklius (darbo laikas ir etatų apimtis), tiesioginės sąnaudos paskirstytos į veiklų sluoksnio sąnaudų objektus. Gavus rezultata, netiesioginės / pridėtinės sąnaudos išskirstytos į veiklų sluoksnio sąnaudų objektus proporcingai jau priskirtoms tiesioginėms sąnaudoms. ▶ Apskaičiuojami sąnaudų nešiklių koeficientai „darbo laikas“ ir „darbuotojų skaičius“: ▶ Detalizuotas įmonės organizacinės struktūros vienetų (skyrių) bei tarnybinio transporto darbo laiko priskyrimas veikloms atlikti (procentais); kitos tiesioginės sąnaudos į veiklas perkeliama pasitelkiant (prie veiklų dirbančių) etatų apimtį. ▶ Gauta sąnaudų – veiklų matrica, kurioje suskaičiuotos sąnaudos, reikalingos kiekvienai veiklai vykdyti. 	<p>„Suvestinė“</p> <p>„Darbo valandų paskirstymas“</p>
<u>Vertinama, kad antras etapas įgyvendinamas teisingai, laikantis gerosios praktikos ir tinkamai adaptuojant metodą prie įmonės verslo logikos*.</u>		
<i>*Veiklų sluoksnio sąnaudų objektai, kuriuos vykdo visi (ar beveik visi) struktūriniai įmonės skyriai, išskaidyti į 3 lygius (priklausančius nuo skyriaus vidutinio darbo užmokesčio), siekiant tiksliau identifikuoti veiklos vienetui (valandai) tenkančias sąnaudas.</i>		
Veikloms tenkančios sąnaudos	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Detalizuotos paslaugų vienetams suteikti reikalingos veiklos ir tų veiklų trukmė kiekviename paslaugos procese – įvestas veiklų trukmės koeficientas. 	<p>Paslaugų darbalapiai:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ „Valstybinės funkcijos“

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 10 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

Modelio sudarymo etapas	Etapo įgyvendinimas įmonės sukurtame modelyje	Susiję modelio darbalapiai MS Excel aplinkoje
priskiriamos paslaugų proceso dalims (pasitelkiamas apimties nešiklis). Konkrečioms paslaugoms tenkančios veiklų sąnaudos susumuojamos; randama sąnaudų suma, tenkanti kiekvienai paslaugai.	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Sudaryta veiklų – paslaugų matrica, sujungianti veiklų sluoksnio sąnaudų objektus su įmonės paslaugų katalogu. ▶ Įvestas apimties nešiklis – suteiktų paslaugų vienetai per ataskaitinį laikotarpį (esamo modelio atveju – per 2021 metus parduotos paslaugos). ▶ Įvertinus veiklų trukmės koeficientus bei apimties nešiklius, rastos kiekvienos veiklos vieneto (valandos) sąnaudos. ▶ Susumuotos veiklų sąnaudos atskiruose paslaugų procesuose ir gauta modelio išvestis, t. y. paslaugų vienetų savikaina. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ „Oro navigacijos priežiūra“ ▶ „Oro uostų priežiūra“ ▶ „Paslauga 1.1.1“ ▶ <...> ▶ „Paslauga 8.2.6“ <p>„Veiklos pagal paslaugas“</p>

Vertinama, kad trečias etapas įgyvendinamas teisingai, laikantis gerosios praktikos ir adaptuojant metodą prie įmonės verslo logikos*.

*Įvestas veiklos trukmės koeficientas, kuris atliepia verslo specifiką, kai skirtingų paslaugų procesuose tų pačių veiklų veiklos trukmės (ir, kaip pasekmė, sąnaudos) skiriasi.



Paveikslas Nr. 2 Modelio struktūra

Remiantis rezultatų analize galima teigti, kad visi žingsniai, reikalingi teisingai modelio struktūrai sudaryti buvo atlikti nuosekliai ir tinkamai. Modelyje yra išlaikoma gerojoje praktikoje rekomenduojama bei parengtoje metodikoje nustatyta skaičiavimų eiga ir struktūra.

Pastebėtina, kad šia ataskaita nėra vertinama duomenų įvestis, t. y.:

- ▶ Veiklų sąrašo ir jų laiko apimties paslaugų procesuose teisingumas;
- ▶ Įmonės skyrių lygmeniu sudarytos darbo laiko, skiriamo konkrečioms veikloms vykdyti, suvestinės teisingumas;
- ▶ Planuojamų suteikti/suteiktų paslaugų (skaitinių reikšmių) teisingumas;
- ▶ Planuojamų patirti/patirtų sąnaudų, naudojamų sąskaitų plano sudarymui modelyje, teisingumas.

3.3. Modelio parametrų pagrįstumas

3.3.1. Sąnaudų nešiklių parinktis

Sukurtame modelyje sąnaudos iš sąskaitų plano objektų į veiklų sluoksnio sąnaudų objektus yra perkeliama pasitelkiant netiesioginį priskyrimą. Pasirinktos naudoti proporcinio (netiesioginio) priskyrimo bei pridėtinių sąnaudų paskirstymo taisyklės (Žr. Lentelė Nr.4).

Lentelė Nr. 4 Modelyje naudojamos sąnaudų paskirstymo taisyklės

Kodas	Sąnaudų paskirstymo taisyklė	Aprašymas
N.3	Proporcinis (netiesioginis) priskyrimas	Sąnaudos perkeliama iš vieno sluoksnio sąnaudų objekto į kito sluoksnio objektus proporcingai pagal nustatytą sąnaudų nešiklį, kuris yra pagrįstas sąnaudų ekonomine kilme

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 12 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

Kodas	Sąnaudų paskirstymo taisyklė	Aprašymas
B.4	Pridėtinių sąnaudų (angl. overhead) paskirstymas	Paskirstymo metodas, naudojamas bendrosioms sąnaudoms, kurios neturi tiesioginio sąryšio su kito sluoksnio objektais. Sąnaudos paskirstomos visiems kito sluoksnio objektams proporcingai pagal šiems sąnaudų objektams kitomis taisyklėmis tiesiogiai ir netiesiogiai priskirtų sąnaudų sumas

Proporcinis (netiesioginis) priskyrimas (N.3) modelyje yra naudojamas:

- ▶ **darbo užmokesčio bei tarnybinio transporto išlaikymo sąnaudoms:** sąnaudų nešikliu pasirinktas **darbo laiko** (procentinės darbo laiko dalies nuo bendro darbo laiko) koeficientas. Modelis įvertina, kiek darbo laiko skiriama veikloms atlikti ir atitinkamai veiklų sluoksnio sąnaudų objektams priskiria darbo užmokesčio sąnaudas.
- ▶ **Biuro išlaidoms, ryšių paslaugoms, energijai ir komunalinėms paslaugoms:** sąnaudų nešikliu yra pasirinktas etatų apimties koeficientas, modelyje pavadintas **Darbuotojų skaičius**. Modelis nustato, kiek etatų / kokia etato dalis skiriama veiklai atlikti ir remiantis reikalingų etatų apimtimi padalina biuro, ryšių paslaugų, energijos ir komunalinių paslaugų sąnaudas tarp veiklų sluoksnio sąnaudų objektų.

Pridėtinių sąnaudų paskirstymas modelyje yra naudojamas:

- ▶ Sąnaudos iš **Reklama, labdara, reprezentacija, Konsultacinės ir kitos paslaugos, Draudimo sąnaudos, Mokesčiai, finansinės sąnaudos, Nusidėvėjimas, amortizacija ir Kitos sąnaudos** sąskaitų plano objektų yra išskirstomos taikant pridėtinių sąnaudų paskirstymą. Šios sąnaudos išskirstomos visoms veikloms proporcingai nuo N.3 nešikliu išskirstytų sąnaudų.

Įvertinus įmonės verslo vykdymo specifiką bei veiklų priskyrimo paslaugoms matricą, galima teigti, kad:

- ▶ Pasirinkimas naudoti proporcinį sąnaudų koeficientą „darbo laikas“ yra pagrįstas, objektyvus ir skaidrus, bei tinkamai perskirsto darbo užmokesčio ir su darbo užmokesčiu susijusias sąnaudas, bei transporto ir su transportu susijusias sąnaudas į veiklų sluoksnio sąnaudų objektus.
- ▶ Pasirinkimas naudoti proporcinį sąnaudų koeficientą „darbuotojų skaičius“ yra pagrįstas, objektyvus ir skaidrus, bei tinkamai perskirsto patiriamas sąnaudas, kurios yra susijusios su įmonėje dirbančių darbuotojų skaičiumi.
- ▶ Pasirinkimas naudoti pridėtinių sąnaudų paskirstymo taisyklę bendrosioms netiesioginėms sąnaudoms yra pagrįstas, objektyvus ir skaidrus, o šiam nešikliui priskirti sąskaitų plano objektai atitinka gerąją praktiką.

Apibendrinant, parametų pasirinkimas vertinamas kaip pagrįstas ir teisingas, o pasirinkti parametrai užtikrina, kad sąnaudos paskirstomos tiems sąnaudų objektams, kurie nulėmė tų sąnaudų atsiradimą.

3.3.2. Apimties nešiklių parinktis

Apimties nešikliai sukurtame modelyje – per ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų vienetai. Apimties nešikliai naudojami apskaičiuoti vienam paslaugos vienetui suteikti reikalingas veiklos sąnaudas, padalinant paslaugai priskirtas veiklos sąnaudas iš suteiktų paslaugų vienetų skaičiaus.

- ▶ Apimties nešiklių tipo parinkimas yra atitinkantis įmonės verslo modelio logiką, pagrįstas, objektyvus bei skaidrus, t. y. neiškreipiantis galutinio rezultato.

3.3.3. Kitų nešiklių / paskirstymo koeficientų parinktis

Analizuojamos įmonės atveju, tos pačios veiklos trukmė (ir sąnaudos) gali skirtis skirtingose paslaugose. Kadangi tradicinis veiklomis grįstas sąnaudų paskirstymo modelis daro prielaidą, kad kiekviena veikla yra individuali ir jos vieneto (šiuo atveju, trukmės) sąnaudų dydis yra fiksuotas, sukurtame modelyje papildomai įtraukti veiklų trukmės koeficientai. Veiklų trukmės koeficientai sukurtame modelyje išdetalizuoja, kokia kiekvienos veiklos, tenkančios paslaugai, trukmė, suteikdami tikslumo galutiniam rezultatui – konkrečių paslaugų sąnaudų dydžiui.

Veiklos trukmės koeficientų įvedimas yra pagrįstas, objektyvus, skaidrus ir reikalingas atsprindėti įmonės paslaugų teikimo procesus.

3.4. Modelio apskaičiuotų paslaugų vieneto sąnaudų pagrįstumas

3.4.1. Paslaugų vieneto sąnaudų apskaičiavimo logika

Galutinėms paslaugų vienetų sąnaudoms apskaičiuoti taikoma formulė:

$$N = \frac{\sum S_p}{Q}$$

N – atlyginimas už vieną Agentūros paslaugą, eurais,

S – Agentūros sąnaudos, patiriamos teikiant atitinkamą paslaugą ($\sum S_p$), eurais,

Q – planuojamų suteikti paslaugų kiekis,

Paslaugai tenkančių sąnaudų dalis pagal veiklas apskaičiuojama pagal formulę:

$$S_p = \sum(k \times H_n \times Q_n), \text{ kur}$$

S_p – paslaugai tenkančių sąnaudų dalis pagal veiklas, eurais,

k – koeficientas sąnaudų grupei,

H_n – paslaugai suteikti skiriamas laikas pagal veiklas, valandomis,

Q_n – planuojamų suteikti paslaugų kiekis

n – sąnaudų grupė.

Koeficientas sąnaudų grupei skaičiuojamas pagal formulę:

$$k = \frac{S_n}{\sum(H_n \times Q_n)}, \text{ kur}$$

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 14 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

k – koeficientas sąnaudų grupei,

S_n – konkrečios sąnaudų grupės sąnaudos, eurai,

H_n – paslaugai suteikti skiriamas laikas pagal veiklas, valandomis,

Q_n – planuojamų suteikti paslaugų kiekis,

n – sąnaudų grupė.

Paslaugų apskaičiavimo logika vertinama kaip atitinkanti veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo metodo gerąją praktiką, metodologiją bei verslo specifiką.

Pažymėtina, kad įmonės metodologijoje nuo $n+2$ metų (dviejų finansinių ciklų nuo pradinės veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio kainodaros sudarymo) planuojamas taikyti korekcinis koeficientas T , aprašytas metodologijos (žr. Priedas Nr. 2) VI skyriuje. Korekcinio koeficiento taikymas yra vertinamas kaip priimtina priemonė siekiant kompensuoti n metais patirtą nuostolį/perviršį, tačiau išsamus šio koeficiento vertinamas šioje ataskaitoje nėra atliekamas, kadangi korekcinio koeficiento pritaikymas esamoje modelio versijoje nėra įgyvendintas.

3.4.2. Paslaugos vieneto sąnaudų pagrįstumo vertinimas

Atliekant teikiamų paslaugų sąnaudų skaičiavimus, turi būti vadovaujama 2.1.1. punkte numatytais principais bei žemiau nurodytais aspektais:

Lentelė Nr. 5 Galutinių paslaugų sąnaudų vertinimas

Galutinių paslaugų sąnaudų pagrįstumo vertinimo aspektas	Įmonės modelio vertinimas
Į skaičiavimus įtraukiamos tik tos sąnaudos, kurios yra reikalingos atitinkamų paslaugų teikimui.	Įmonės paslaugų teikimo procesai yra aiškiai ir detalai įvardijami; Sudarytas modelis į konkrečių paslaugų sąnaudų skaičiavimą įtraukia tik tų veiklų sąnaudas, kurios yra nurodytos paslaugų procesų aprašuose.
Sąnaudų perskirstymas yra pagrįstas ir nešališkas, t. y. sąnaudos paskirstomos nesiekiant dirbtinai jų perkelti į galutinius sąnaudų objektus (paslaugas).	Siekiant išlaikyti sąnaudų paskirstymo pagrįstumą, į modelį įvesti šie komponentai: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Veiklos trukmės koeficientas: skaičiuojant paslaugai tenkančias veiklos sąnaudas, atsižvelgiama į veiklos trukmę (valandomis), reikalingą paslaugai suteikti. ▶ Kur aktualu, veikloms skirstyti taikomas valandinio darbo užmokesčio lygio grupavimas (tais atvejais, kai veikla vykdoma visų ar beveik visų įmonės skyrių ir kyla rizika nepagrįstai išdidinti ar sumažinti konkrečios paslaugos, kuriai tenka tokia veikla, sąnaudas). <p>Taip pat, modelyje yra išlaikomas priimtinas skirtumas tarp bendros įmonės darbo laiko apimties ir paslaugų suteikimui skiriamų veiklų</p>

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 15 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

	laiko apimties per ataskaitinį laikotarpį. Tai reiškia, kad paslaugų sąnaudos nėra nepagrįstai išdidinamos šiuo aspektu.
Sąnaudos atskleidžiamos tokiu būdu, kad būtų galima lengvai įsitikinti sąnaudų apskaitos pagrįstumu.	Sąnaudų grupavimas į sąskaitų plano objektus yra detalai atskleidžiamas modelyje, įvardijant visas Didžiosios knygos sąskaitas, įtraukiamas į kiekvieną sąskaitų plano objektą. Įvertinus sąnaudų apskaitos mechanizmą, galima pagrįstai teigti, kad sąskaitų plano objektų grupavimas yra homogeniškas ir skaidrus.
Sąnaudų apskaičiavimo logika yra pagrįsta ir matematiškai teisinga, o gautos paslaugų sąnaudos tinkamos naudoti ateities laikotarpių savikainos nustatymui.	2.4.1 punkte aprašyta paslaugų vieneto sąnaudų apskaičiavimo logika vertinama kaip: <ul style="list-style-type: none"> ▶ tinkamai atspindinti veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio principus ir gerąją praktiką, ▶ tinkamai atspindinti įmonės aprašytą modelio metodiką, ▶ tinkamai pritaikyta įmonės verslo vykdymo specifikai, ▶ matematiškai teisinga.

Remiantis rezultatų analize, galima teigti, kad paslaugos vieneto sąnaudos yra pagrįstos, nešališkos ir yra sudarytos nesiekiant iškreipti bet kurios paslaugos sąnaudų – t. y. atskiroms paslaugoms priskirtos sąnaudų dalys nėra didesnės ar mažesnės nei reikalinga siekiant atitinkamas paslaugas suteikti.

Atsižvelgus į tai, kad paslaugų vieneto sąnaudos apskaičiuojamos laikantis priešastingumo, objektyvumo, bei skaidrumo principų, nukrypimai nuo modelio apskaičiuotų paslaugos vieneto sąnaudų tvirtinant atitinkamų įmonės paslaugų įkainius gali turėti poveikį įmonės finansavimo poreikiui.

- ▶ Jei būtų patvirtinami aukštesni nei modelio apskaičiuojami paslaugų įkainiai, įmonė surinktų papildomas, patiriamoms sąnaudoms neproporcingas, pajamas;
- ▶ Jei būtų patvirtinami žemesni nei modelio apskaičiuojami paslaugų įkainiai, įmonės surenkamos pajamos būtų nepakankamos patiriamų veiklos sąnaudų padengimui. Tokiu atveju, įmonės veiklos tęstinumo užtikrinimui būtų reikalingas papildomas, negautoms pajamoms proporcingas, finansavimas.

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 16 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

4. Pastebėjimai ir rekomendacijos

Pastebėjimo Nr.	Pastebėjimas	Rekomendacijos Nr.	Rekomendacija
-	Nėra	-	-

VšĮ Transporto kompetencijų agentūra	Veiklomis grįsto sąnaudų paskirstymo modelio peržiūros ataskaita	Lapas 17 iš 18
--------------------------------------	------------------------------------------------------------------	----------------

5. PRIEDAI

Priedas Nr. 1 – Modelis, įgyvendintas MS Excel programinės įrangos priemonėje

Priedas Nr. 2 - Viešosios įstaigos „Transporto kompetencijų agentūros“ sąnaudų paskirstymo ir atlyginimo už teikiamas paslaugas dydžio nustatymo (apskaičiavimo) metodika