

**KLAIPĖDOS VALSTYBINĖS KOLEGIJOS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS**
Studijų programa: FINANSAI

Leidžiama ginti
Prodekanė

Aušra Anužienė
2017-06-15

GAMYBOS ĮMONĖS PRODUKTŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ
Baigiamasis darbas

Fi10-4 grupės diplomantė

Giedrė Nikiforova
2017-06-09

Recenzentas

Solveiga Girdenienė
2017-06-

Darbo vadovė

lekt. Audronė Meškeliienė
2017-06-09

Klaipėda, 2017

Turinys

Santrauka.....	3
Summary.....	4
Įvadas.....	5
1. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA.....	6
2. ĮMONĖS PRODUKTŲ SAVIKAINOS ANALIZĖS TEORINIAI ASPEKTAI.....	9
2.1. Produktų savikainos sąvokos ir reikšmės analizė.....	9
2.2. Išlaidų klasifikavimas.....	10
2.3. Savikainos skaičiavimo metodai.....	12
2.4. Produktų savikainos analizės būdai.....	16
3. GAMYBOS ĮMONĖS SAVIKAINOS ANALIZĖ.....	19
3.1. Gamybos įmonės pardavimo savikainos analizė.....	19
3.2. Gamybos įmonės tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų analizė.....	20
3.2.1. Gamybos įmonės tiesioginių gamybos išlaidų analizė.....	22
3.2.2. Gamybos įmonės netiesioginių gamybos išlaidų analizė.....	25
3.3. Gamybos įmonės produktų savikainos struktūros ir dinamikos analizė.....	32
Išvados ir pasiūlymai.....	39
Terminų ir sąvokų žodynas.....	41
Literatūros sąrašas.....	42
Priedų sąrašas	
1 priedas. Išlaidų klasifikavimo lentelė.	
2 priedas. Gamybos įmonės sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.	
3 priedas. Gamybos įmonės sąnaudų dinamika 2013 – 2016 m.	
4 priedas. Pagaminta ir parduota produkcija 2013-2016 metus.	
5 priedas. Receptūra.	
6 priedas. Pagamintos produkcijos kiekis ir vertė 2013 – 2016 m.	
7 priedas. Tiesioginių sąnaudų pokytis 2013 – 2016 m.	
8 priedas. Gamybos įmonės tiesioginių išlaidų produkcijos 1 kg dinamika 2013 – 2016 m.	
9 priedas. Gamybos įmonės netiesioginių išlaidų 2013 – 2016 m. struktūra	
10 priedas. Gamybos įmonės netiesioginių išlaidų dinamika 2013 – 2016 m.	
11 priedas. Gamybos įmonės netiesioginių išlaidų paskirstymas 2013 – 2016 m.	
12 priedas. Gamybos įmonės perskaičiuotų netiesioginių sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.	
13 priedas. Gamybos įmonės produkcijos 1 kg savikaina 2013 – 2016 m.	
14 priedas. Gamybos įmonės produkcijos perskaičiuota 1 kg savikaina 2013 – 2016 m.	
15 priedas. Baigiamojo darbo autoriaus raštiškas įsipareigojimas dėl neplagijavimo.	

Santrauka

GAMYBOS ĮMONĖS PRODUKTŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ

GIEDRĖ NIKIFOROVA

Klaipėdos valstybinė kolegija

Baigiamajame darbe numatytas darbo tikslas – išanalizuoti gamybos įmonės produktų savikainą. Šiam tikslui pasiekti iškelti uždaviniai, kuriuos įgyvendinant išnagrinėti produktų savikainos analizės teoriniai principai, išanalizuotos Gamybos įmonės gamybinės išlaidos, atlikta produktų savikainos analizė, nustatyta gaminamų gaminių savikaina.

Baigiamajame darbe naudojami mokslinės literatūros analizės, sintezės ir palyginimo, dokumentų analizės, duomenų grupavimo, apibendrinimo, lyginimo ir vertinimo, grafinio modeliavimo metodai.

Teorinės medžiagos analizė parodė, kad produkcijos savikaina apima įmonės gamybos išlaidas, kurios susideda iš tiesioginių ir netiesioginių išlaidų. Pagal gamybos tipą išskiriami užsakyminis ir procesinis savikainos skaičiavimo metodai. O pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą išskiriamos pilnoji ir dalinė savikainos.

Praktinėje darbo dalyje, atlikus produktų savikainos analizę, galima teigti, kad produktų savikaina kito. Įmonės produktų savikaina 2014 metais mažėjo sumažėjus pardavimams. 2015 – 2016 m. gamybos išlaidos didėjo, nes didėjo Gamybinės įmonės pardavimų ir gamybos apimtys. Produktų savikainos kitimą lėmė ir žaliavų kainų kitimai. Gamybos įmonė į produkcijos savikainą neįtraukia darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų, todėl gaunama netiksli produkcijos savikaina. Apskaičiavus teisingą produkcijos savikainą ir įvertinus įmonės veiklos rezultatus, galima daryti išvadą, kad Gamybinė įmonė dirba pelningai. Tačiau įmonė netinkamai klasifikuoja ir grupuoja gamybos išlaidas, tai neleidžia greitai ir tiksliai atlikti produkcijos savikainos analizės.

Summary

The Analysis of the Production Costs of a Manufacturing Enterprise

GIEDRĖ NIKIFOROVA

Klaipeda State University of Applied Sciences

The aim of the thesis is to analyse the production costs of a manufacturing enterprise. To reach the aim, the objectives have been raised which were fulfilled by analysing the theoretical principles of production costs as well as the analysis of production expenses and costs of a manufacturing enterprise has been made; the production costs have been determined.

In the thesis, the analysis of academic literature, synthesis and comparison has been done, as well as the analysis of documents and data grouping, generalisation, comparison and assessment and graphic methods.

The analysis of theoretical material has shown that the production cost involves the expenditures of the manufacturing enterprise, which consist of direct and indirect costs. According to the type of production, the methods of job order and process cost calculation have been distinguished. And according to the extent of offsetting the expenditures to the cost, full and partial costs have been distinguished.

In the practical part of the thesis, after analysing the production costs, it can be claimed that the production cost fluctuated. The company's product cost decreased by reduction in sales in 2014. In 2015 - 2016 production costs increased due to increasing sales of a manufacturing enterprise and production volumes. The change of product cost was caused by the changes in commodity prices. The manufacturing enterprise does not include wages and electricity costs in production costs, so the accurate production cost is not obtained. After the calculation of production costs and the assessment of the performance of the enterprise, it can be concluded that the manufacturing enterprise is performing profitably. However, the company incorrectly classifies and groups the production costs and it does not allow making an analysis of the cost of production rapidly and accurately.

Ivadas

Temos aktualumas. Produktų savikainos analizavimas yra svarbus ir būtinas kiekvienai įmonei. Kiekviena įmonė skaičiuoja savo prekių ar teikiamų paslaugų savikainą. Savikainos suma yra reikšmingas įmonės veiklos rodiklis, kuris sudaro didžiąją sąnaudų dalį. Savikainos skaičiavimas padeda kontroliuoti ir gerinti įmonės veiklos rezultatus. Tinkamai stebėti ir analizuoti valdomos įmonės produktų savikainos rodiklius galima tik tinkamai pasirinkus savikainos skaičiavimo būdą ir nuolat atliekant įmonės veiklos analizę.

Pagrindinis visų įmonių siekis, kad jų finansinė būklė ir veiklos rezultatai būtų kuo geresni ir pelningesni. Norint padidinti savo pelną, mažinant savikainą, reikia atlikti išsamią produktų savikainos analizę. Įmonės išlaidų klasifikavimas ir sugrupavimas vedant apskaitą, leidžia analizę atlikti greitai ir tiksliai. Produktų savikainos analizavimas padeda įmonei kontroliuoti ir gerinti įmonės veiklos rezultatus.

Problematika. Savikainos skaičiavimo ir analizavimo būdai nėra reglamentuoti jokiais įstatymais. Kiekviena įmonė, pagal savo veiklos pobūdį, apskaitos organizavimą ir gamybos procesą turi pati nusistatyti ir pasirinkti jai tinkamą savikainos skaičiavimo būdą.

Tyrimo objektas: gamybos įmonės produktų savikainos analizė.

Tyrimo tikslas: išanalizuoti gamybos įmonės produktų savikainą.

Tyrimo uždaviniai:

1. Identifikuoti produktų savikainos analizės teorinius principus.
2. Išnagrinėti gamybos įmonės pardavimo savikainą.
3. Išanalizuoti gamybos įmonės produktų savikainą.
4. Nustatyti gamybos įmonės gaminamų gaminių savikainą.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros analizė, sintezė ir palyginimas, dokumentų analizė, duomenų grupavimas, apibendrinimas, lyginimas ir vertinimas, grafinis modeliavimas.

1. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA

Analizuojama gamybos įmonė – tai šiuolaikinė žuvies perdirbimo ir konservavimo gamykla, įsikūrusi Klaipėdos rajone. Įmonė gamina ir tiekia žuvies konservus Lietuvos, ES rinkai ir trečiosioms šalims. Gamybos įmonė įregistruota 2004 metais.

Gamybos įmonė yra uždaroji akcinė bendrovė. Įmonės įstatinis kapitalas 2017 m. sausio 1 d. buvo lygus 87 169 Eur.

Gamybos įmonė finansinę apskaitą tvarko pagal Verslo apskaitos standartus, LR buhalterinės apskaitos įstatymą, LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą, LR Vyriausybės nutarimus ir kitus norminius aktus. Gamybos įmonėje apskaita tvarkoma buhalterine programa „Centas“.

Pagrindinė gamybos įmonės veikla – žuvų, vėžiagyvių ir moliuskų perdirbimas ir konservavimas. Bendrovė gamina žuvų konservus. Žuvų konservų asortimentas nėra didelis. Papildoma gamybos įmonės veikla – žuvies perdirbimo įrangos gaminimas ir pardavimas. Bendrovė daugiau orientuojasi į trečiųjų šalių rinką – Rusiją, Ukrainą. Gamybos įmonės pardavimo pajamos nurodytos 1 lentelėje.

1 lentelė

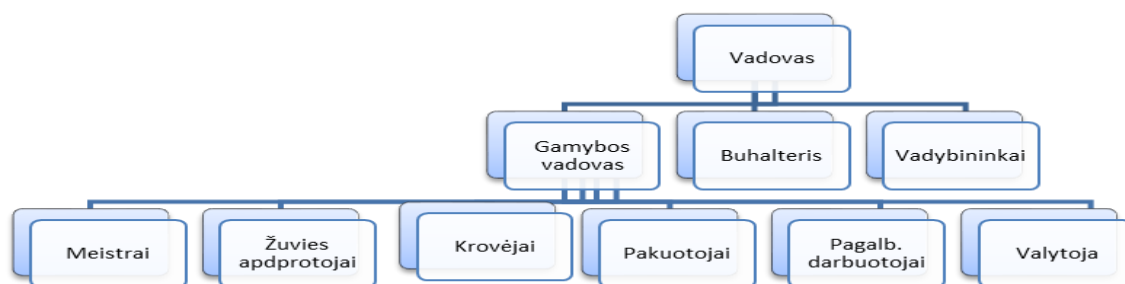
Gamybos įmonės 2013-2016 metų pardavimai

Rinkos	Pardavimo pajamos Eur.				Pardavimai proc.			
	2013	2014	2015	2016	2013	2014	2015	2016
Lietuvos	61 771	246 089	318 308	422 812	4,8	27,9	25	20
ES	126 229	41 614	617 824	514 130	10	4,7	48,6	24,4
Trečiosios šalys	1 079 444	593 688	335 599	1 171 657	85,2	67,4	26,4	55,6
Viso:	1 267 437	881 391	1 271 731	2 108 599	100	100	100	100

Šaltinis: sudaryta autoriaus pagal gamybos įmonės 2013-2016 m. finansinių ataskaitų duomenis.

Bendrovė užsiima tik didmenine prekyba. Kadangi Gamybos įmonė didžiausią dalį produkcijos eksportuoja, iš pirkėjų yra gaunami užsakymai ir tik tada pradedama gaminti produkcija.

Gamybos įmonėje pagrindinis valdymo organas yra visuotinis akcininkų susirinkimas ir įmonės vadovas. Gamykloje šiuo metu dirbas septyniolika darbuotojų. Administracijos darbuotojų yra penki, o gamybos ceche dirba dvylika darbuotojų. Gamybos įmonėje gamyba vyksta viename padalinyje, dirbama tik viena pamaina. Gamyba prasideda nuo pirminės žaliavos ir visų reikiamų medžiagų pirkimo ir pirktos žaliavos apdorojimo gamybos procese. Baigiasi produkcijos – žuvies konservų pagaminimu ir supakavimu. Gamybos vadovas visą gamybos procesą kontroliuoja ir prižiūri, paskirsto darbus. Kaip matyti 1 paveiksle, įmonėje yra vienas padalinys, kuriam ir vadovauja gamybos vadovas.



1 pav. Gamybos įmonės organizacinė struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės pagal įmonės duomenis.

Gamybos įmonės veiklai reikalingos didelės patalpos. Įmonė turi nuosavas patalpas. Pagaminta produkcija taip pat yra sandėliuojama sandėliuose. Pirkėjams visa produkcija pristatoma naudojantis kitų įmonių teikiamomis transporto paslaugomis, taip pat sudaromos sutartys su įmonėmis, kurios produkciją pasiima pačios.

Tyrimo objektas yra gamybos įmonės produkcijos savikaina, įmonės sąnaudos, kurios buvo patirtos gaminant ir praduodant produkciją.

Rašant baigiamąjį darbą remiamasi įvairia moksline literatūra. Analizuojant produktų savikainos analizės reikšmę remiamasi Mackevičiumi (2003, 2008, 2011), BĀRBUŲĀ-MIŠUN (2010), Urniežiumi (2004), Laurinavičiene, Stankute (2010), Jurkšiene (2002), Žvinkliu, Vabalu (2006), Kalčinskaite (2006). Šie autoriai aiškiai nurodo savikainos sąvokos sampratą ir savikainos reikšmę įmonės veiklos rezultatams. Tamulevičiene, Subačiene (2013), Jagminu (2008,), Stončiuvienė, Zinkevičienė (2002), Mackevičiumi (2003), Horngren, Foster (2006), Drury (2007), Zebielavičienė (2009), Anthony (2011), Aleksavičienė (2011), Bagzevičiūtė (2005), Kalčinskiatė (2005, 2006), Lakiu, Mackevičiu, Gaižausku (2010) remiamasi analizuojant išlaidų rūšis. Šie autoriai aiškiai nurodo išlaidų klasifikavimo reikšmę ir būtinumą. Tiksliai paaikšina, kokios išlaidos priskiriamos tiesioginėms ir netiesioginėms išlaidoms. Bagdžiūnienė (2011), Buškevičiūtė, Kanapickienė, Patkumi (2010), Juozaitienė (2008), Aleknevičienė (2010), Tamuliavičienė, Subačienė (2013), Mackevičius (2005), aiškiai nurodo produktų savikainos analizės tikslą, svarbą ir produktų savikainos analizės atlikimo būdus.

Rašant baigiamąjį darbą analizuojami Verslo apskaitos standartais. Baigiamajame darbe buvo naudojami 3 – asis ir 9 – asis Verslo apskaitos standartai. Šiuose standartuose pateikiamas aiškus savikainos apibrėžimas, nurodoma, kokios sąnaudos priskiriamos tiesioginėms ir netiesioginėms gamybos išlaidoms.

Remiantis gamybinės įmonės pelno (nuotolių) ataskaita, pajamų ir sąnaudų suvestine, didžiosios knygos, medžiagų apskaitos dokumentais, atliekama įmonės produktų savikainos analizė.

Tyrimas vykdomas keliais etapais.

Pirmajame etape analizuojami literatūros šaltiniai, teisės aktai ir kiti šaltiniai, analizuojami

savikainos analizės teoriniai aspektai. Tyrime naudojamas mokslinės literatūros analizės, sintezės ir palyginimo metodai.

Antrajame etape renkami gamybos įmonės duomenys, aiškinamasi įmonės vidaus politika ir valdymo apskaita, kokiais būdai gamybinėje įmonėje yra atliekama produktų savikainos apskaita.

Trečiasis etapas skirtas gamybinės įmonės savikainos duomenų analizavimui, apibendrinimui, išvadų ir pasiūlymų formulavimui. Atliekant tyrimą naudojamas duomenų grupavimo, apibendrinimo, lyginimo ir vertinimo metodai. Išlaidos ir savikaina analizuojamos taikant horizontaliosios, vertikaliosios ir santykinės analizės metodus. Informacijos pateikimui pasitelktas grafinis modeliavimas.

2. ĮMONĖS PRODUKTŲ SAVIKAINOS ANALIZĖS TEORINIAI ASPEKTAI

2.1. Produktų savikainos sąvokos ir reikšmės analizė

Produkcijos savikaina, kaip teigia Urniežius (2004), Laurinavičienė, Mackevičius (2011), Stankutė (2010), yra vienas svarbiausių ir nedaugelio įmonės ūkinės veiklos kokybinių rodiklių, parodantis įmonės išlaidas, susijusias su produkcijos gamyba ir pardavimu, parodantis įmonės veiklos efektyvumą.

Pasak Jurkšienės (2002), kaštai – tai valdomos išlaidos, kurių susidarymas turi nustatytą tikslą, būtiną pelningai įmonės veiklai užtikrinti apibrėžtu laikotarpiu.

Žvinkys, Vabalas (2006) teigia, kad produkcijos pasigaminimo savikaina – pinigais išreikštos žaliavų, medžiagų ir paslaugų sąnaudos, skirtos produkcijai gaminti.

3-jame Verslo apskaitos standarte (VAS) nurodoma, kad įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų ar pinigų ekvivalentų suma, ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą.

Kalčinskaitė (2006) teigia, kad produkto savikainos rodiklis parodo, kiek įmonei reikia patirti išlaidų, kad būtų pagamintas vienas ar kitas produktas.

Išanalizavus autorių mintis ir 3-ojo VAS nuostatas galima teigti, kad savikainos sąvoka apima visas įmonės patirtas išlaidas, skirtas produktui ar paslaugai pagaminti ir parduoti. Patirtos išlaidos, išreikštos pinigine verte. Tiksliai produktų savikainos vertė padeda nustatyti pagaminto produkto ar suteiktos paslaugos vertę. Tikslus produktų ar paslaugos vertės nustatymas leidžia įmonėms priimti tinkamus ir racionalius sprendimus, susijusius su įmonės veiklos pelningumu. Išanalizavus ir palyginus autorių mintis apie savikainą galima teigti, kad savikaina labai svarbus įmonės veiklos rodiklis, kuris gali suteikti informacijos įmonės vadovams ir už sklandų įmonės darbą atsakingiems darbuotojams.

Produkcijos savikainos rodiklis gali būti labai svarbus planuojant, skaičiuojant įmonės veiklos rezultatus.

Mackevičius (2008) pabrėžia, kad teisingas esamos būklės įvertinimas padeda gerokai objektyviau numatyti veiklos plėtros būdus ir galimybes – tai yra viena iš būtinų kiekvienos įmonės išlikimo ir plėtros sąlygų. BĀRBUŤĀ (2010) teigia, kad verslo rezultatai priklauso nuo veiksmų, kurie vyksta visuose tiekimo – gamybos – paskirstymo procesuose. Mackevičius (2003) pabrėžia, kad produkcijos savikainos mažinimas yra pagrindinis pelno didinimo šaltinis, svarbi sąlyga taupumui.

Apibendrinant autorių teiginius galima teigti, kad įmonėms veiklos įvertinimas padeda įmonėms geriau funkcionuoti ir priimti teisingus įmonės valdymo sprendimus. Norint padidinti

savo pelną, mažinant savikainą, reikia atlikti išsamią produktų savikainos analizę. Įmonės išlaidų klasifikavimas ir sugrupavimas vedant apskaitą leidžia greitai ir tiksliai atlikti analizę. Produktų savikainos analizavimas padeda įmonei kontroliuoti ir gerinti įmonės veiklos rezultatus.

Mackevičius (2003) pabrėžia, kad produkcijos savikaina yra glaudžiai susijusi su visa įmonės ūkine finansine veikla ir ją apibūdinančiais rodikliais – gamybos programomis, darbo išteklių, turto naudojimo, materialinio aprūpinimo, pelno ir pelningumo bei kitais ekonominiais rodikliais, todėl produkcijos savikainai turi įtakos kiekvienas įmonės ūkinės veiklos pakitimas. Savikaina – tai galutinė pagaminto produkto ar paslaugos vertė, kuri gali pastoviai keistis. Keičiantis kainoms ar didėjant mokesčiams, atitinkamai keičiasi ir didėja įmonės patiriamos išlaidos, kurios didina ir gaminamos produkcijos savikainą.

Apibendrinant galima teigti, kad produktų savikaina yra visos įmonės patirtos išlaidos produktui ar paslaugai pagaminti ir parduoti. Produktų savikaina yra reikšminga įmonės sąnaudų dalis. Produktų savikainos stebėjimas ir analizavimas padeda efektyviai priimti tinkamus sprendimus, susijusius su įmonės valdymu. Išlaidų klasifikavimas leidžia greitai ir tiksliai atlikti analizę.

2.2. Išlaidų klasifikavimas

Kaip įmonėje bus klasifikuojamos išlaidos, yra kiekvienos įmonės pasirinkimas. Stončiuvienė, Zinkevičienė (2002), Mackevičius (2003), Horngren, Foster (2006), Drury (2007), Zabelavičienė (2009), Anthony (2011) teigia, kad negali būti universalios išlaidų klasifikavimo sistemos. Kiekvienam ūkio subjektui ją reiktų pasirinkti pagal veiklos tikslus. Požymiai, pagal kuriuos klasifikuojamos išlaidos, priklauso nuo įmonės keliamų tikslų, susidariusios situacijos ir veiklos strategijos. Tamulevičienė, Subačienė (2013) teigia, kad kiekviena įmonė turi savo tikslų ir išlaidas grupuoja taip, kad kuo lengviau pasiektų šiuos tikslus.

Norint sukontroliuoti įmonės veiklos efektyvumą ir rezultatus, būtinas nuolatinis įmonės veiklos rezultatų stebėjimas. Tam, kad tiksliai suskaičiuoti ir nustatyti savo gaminamos produkcijos ar teikiamos paslaugos savikainą, įmonė turi rūšiuoti visas patirtas išlaidas. Į produktų savikainą įskaitomos darbo užmokesčio išlaidos, kurios priskaičiuojamos darbuotojams, kurie tiesiogiai prisidėjo prie produkto gamybos, įrengimų nusidėvėjimo išlaidos, sunaudotų žaliavų išlaidos ir t.t.

Autoriai teigia, kad išlaidos yra klasifikuojamos kiekvienoje įmonėje, tačiau kiekviena įmonė pasirenka pati, kaip ir pagal kokius kriterijus bus išlaidos klasifikuojamos. Aleksavičienė (2011) teigia, kad planavimo ir kontrolės procesas glaudžiai susijęs su išlaidų rūšimis. Norint tinkamai kontroliuoti ir planuoti įmonės veiklą, išlaidų klasifikavimas yra būtinas. Jei įmonė pasirinks jai tinkamą išlaidų klasifikavimo būdą, jos veikla bus lengvai kontroliuojama ir bus

galima priimti efektyvius sprendimus planuojant tolimesnę įmonės veiklą. Įmonė pasirenka jai priimtina išlaidų klasifikavimo būdą, norėdama pasiekti savo tikslus, ir pagal savo veiklos pobūdį. Kiekviena įmonė turi skirtingus tikslus, skiriasi jų veiklos pobūdis, todėl nėra universalaus išlaidų klasifikavimo būdo.

Tamulevičienė, Subačienė (2013) pateikia dažniausiai skiriamus pagrindinius išlaidų klasifikavimo tikslus:

- 1) priimti valdymo sprendimus;
- 2) atlikti įmonių veiklos analizę;
- 3) skaičiuoti produkcijos savikainą;
- 4) prognozuoti ir kontroliuoti įmonės veiklą.

Išnagrinėjus galima teigti, kad tinkamai pasirinktas išlaidų klasifikavimo būdas, leidžia be didelių darbo sąnaudų atlikti įmonės veiklos analizę, suskaičiuoti gaminamos produkcijos savikainą, prognozuoti busimas išlaidas, kontroliuoti įmonės veiklą ir patiriamų išlaidų sumas. Norint suskaičiuoti produkcijos savikainą, reikia sudėti visas gamybos išlaidas ir išlaidas, kurios buvo patirtos produkcijos gaminimui. Į produkcijos savikainą įeina labai įvairūs išlaidos: ir žaliavų, ir darbo užmokesčio, ir įrengimų nusidėvėjimo, ir t.t. Visos gamybos išlaidos turi būti nukreiptos į atitinkamas buhalterines sąskaitas, kad įmonė galėtų kuo paprasčiau ir efektyviau vykdyti savo veiklą ir kontroliuoti veiklos finansinius rezultatus. Išlaidos gali būti grupuojamos pagal daugelį požymių. Mackevičius, (2003) siūlomi išlaidų klasifikavimo būdai pavaizduoti 1 priede. Pateiktoje lentelėje yra nemažas kiekis išlaidų klasifikavimo požymių. Visi pateikti požymiai skirtingi ir gali būti panaudojami skirtingose įmonėse, pagal kiekvienos įmonės poreikį. Nėra nustatytų standartų, kaip konkrečiai įmonė turi klasifikuoti savo išlaidas, kadangi kiekvienos įmonės valdymo apskaita ir tikslai skirtingi, kiekviena įmonė savo išlaidas klasifikuoja taip, kaip jai yra patogiau ir informatyviau.

Apskaitant produkcijos savikainą, tikslinga yra išlaidas klasifikuoti į tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas. Tiesioginės gamybos išlaidos, kaip teigia Jagminas (2002, 2010, 2011), lengvai susiejamos su konkrečiu produkto gamyba (ar pardavimu) ir todėl įskaičiuojamos į konkrečios produkto savikainą tiesiogiai.

Mackevičius (2003), apibūdindamas tiesioginę išlaidą teigia, kad tiesioginės išlaidos yra tokios, kurias tiesiogiai galima priskirti konkrečioms kalkuliavimo objektams (detalėms, mazgams, gaminiams, užsakymams, procesams ir pan.). Pasak Kalčinskaitės (2005), tiesioginės išlaidos – tai išlaidos, kurios neabejotinai ir lengvai (t. y. be didelių darbo sąnaudų) gali būti priskirtos konkrečiam gaminiui.

Tiesioginėms išlaidoms dažniausiai yra priskiriamos tiesioginių medžiagų ir tiesioginio darbo išlaidos.

Mackevičius (2003, p. 153) teigia, kad tiesioginių medžiagų straipsnį sudaro:

- 1) medžiagos (žaliavos);
- 2) komplektavimo gaminiai;
- 3) medžiagų atsigabenimo ir kitos parengimo išlaidos.

9-ajame VAS nurodoma, kad tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos apima darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, atlyginimų bei socialinio draudimo įmokų sumas, kurios be žymių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms. Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidoms priskiriamos tik gaminant konkrečią produkciją tiesiogiai dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio bei kitų priemonių už darbą (už viršvalandinį darbą, už darbą kenksmingomis ir pavojingomis sąlygomis, už produkcijos kokybę ir pan.) ir darbdavio už šių darbuotojų socialinį draudimą mokamų įmokų sumos bei įmokos į garantinį fondą.

Išanalizavus autorių mintis galima teigti, kad tiesioginės išlaidos yra tos išlaidos, kurias lengvai galima susieti su konkrečiu pagamintu ir parduotu gaminiu. Tiesioginės išlaidos tai tiesiogiai sunaudotos medžiagos, iš kurių pagaminta produkcija, tai gamybos darbuotojam priskaičiuotas darbo užmokestis, ir kitos gamyboje patirtos sąnaudos, kurios be dideliu apskaitos darbo sąnaudų, gali būti priskirtos pagamintam produktui.

Netiesioginės išlaidos tai pat sudaro produkcijos gamybos išlaidas, tačiau jų iš karto priskirti konkrečiam produktui neįmanoma. Mackevičius (2003), teigia, kad netiesioginės išlaidos – tai visos gamybos išlaidos, išskyrus, tiesiogines darbo išlaidas ir pagrindines medžiagas. Lakis, Mackevičius, Gaižauskas (2010), Kalčinskaitė (2006), Bagzevičiūtė (2005) jas detalizuoja nurodydami, kad netiesioginės gamybos išlaidos – tai pagalbinių žaliavų (medžiagų), netiesioginio darbo užmokesčio, turto nusidėvėjimo bei kitos gamybos išlaidos, kurių neįmanoma priskirti tam tikriems gaminiams, nepatiriant didelių sąnaudų. Apibendrinant autorių teiginius galima teigti, kad netiesioginės išlaidos – tai pagalbinės medžiagos, netiesioginės darbo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir kitos išlaidos. Netiesioginės išlaidos, tai gamyboje patirtos išlaidos, tačiau dėl apskaitos tikslumo, jų neįmanoma iškart tinkamai apskaičiuoti ir priskirti konkrečiam gaminiui.

Išlaidų klasifikavimas pasirenkamas pagal kiekvienos įmonės poreikius. Nėra vienos universalios išlaidų klasifikavimo sistemos, kurią būtų galima pritaikyti bet kuriai įmonei. Išlaidų klasifikavimas padeda įmonėms priimti teisingus valdymo sprendimus, greitai ir efektyviai atlikti įmonės veiklos analizę, teisingai paskaičiuoti produkcijos savikainą.

2.3. Savikainos skaičiavimo metodai

Pasak Jagmino (2010), produktų savikainos kalkuliavimas yra svarbus visoms įmonėms. Valdant įmonę yra svarbu žinoti, kiek pelno uždirba tam tikra įmonės gaminama produkcija. Pasak

Laurinavičienės, Mackevičiaus (2011), teisingai pasirinktas produkcijos kalkuliavimo metodas leidžia gauti daug informacijos apie įvairių išlaidų susidarymą, jų kitimo tendencijas, atsiradimo vietas, priežastis kaltininkus. Tinkamai parinkti savikainos skaičiavimo metodai leidžia įmonei gauti reikiamą informaciją, teisingai apskaičiuoti produktų savikainą, prognozuoti produkcijos kainas ir pelną, įvertinti įmonės veiklos efektyvumą, priimti veiksmingus įmonės valdymo sprendimus. Savikainos skaičiavimo būdai nėra reglamentuoti jokiais įstatymais. Verslo apskaitos standartas (9 VAS) tik nurodo, kokias sąnaudas įskaičiuoti į produktų savikainą. Labai svarbu kiekvienai įmonei, pagal savo veiklos pobūdį, apskaitos organizavimą ir gamybos procesą pasirinkti jai tinkamą savikainos skaičiavimo metodą. Autorių dažniausiai aptariami ir siūlomi tradiciniai savikainos skaičiavimo būdai: užsakyminis ir procesinis, pilnasis ir dalinis.

Tamuliavičienė, Subačienė (2013) Jagminas (2010), Zabieliavičienė (2005) teigia, kad užsakytinis savikainos skaičiavimo metodas naudojamas įmonėse, kur produkcija gaminama ar paslaugos teikiamos pagal užsakymus ar serijiniu būdu. Užsakyminis metodas taikomas, kai įmonės veikla orientuota į tam tikrą užsakymų atlikimą, produkcija gaminama atskirais vienetais, nedidelėmis partijomis ir tam reikia žinoti kiekviena atskiro užsakymo savikainą.

Išanalizavus ir lyginat autorių mintis, galima teigti, kad taikant užsakyminį kalkuliavimo metodą, produkcija gaminama pagal užsakymus, vienetais arba santykinai nedidelėmis partijomis. Taikant užsakytinį kalkuliavimo metodą išlaidų kalkuliavimo objektas yra įmonės padalinyje vykdomas užsakymas. Taikant užsakytinį kalkuliavimo metodą, turi būti aiškiai apibrėžta kiekvieno užsakymo pradžia ir pabaiga. Išlaidos turi būti lengvai priskiriamos vienam ar kitam užsakymui, visiems įmonėje vykdomiems užsakymams turi būti suteikiama buhalterinė sąskaita, kur kaupiamos su tuo užsakymų susijusios išlaidos, arba suteikiami išlaidas identifikuojantys numeriai. Taikant užsakyminį metodą kalkuliuojama užsakymo kaip visumos savikaina. Visumos užsakymo savikaina skaičiuojama nežiūrint, ar gaminamas vienas produktas ar visa serija produktų. Vieno gaminio, įeinančio į užsakymo sudėtį, savikainą galima apskaičiuoti pagal Jagmino (2011) siūlomą formulę:

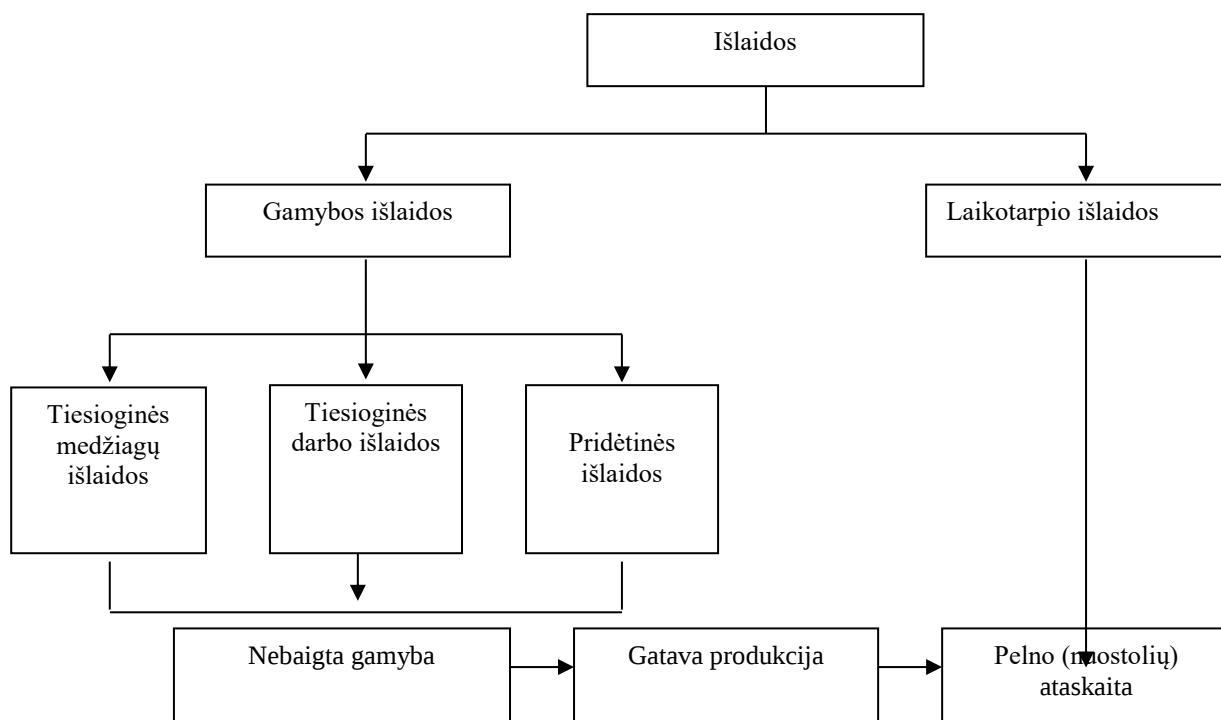
$$\text{Gaminio vidutinė savikaina} = \frac{\text{Bendra užsakymo savikaina (EUR)}}{\text{Užsakymą sudarančių gaminių kiekis (vnt)}}$$

Švedarauskienė (2008), Jurkštienė (2002), Jagminas (2011) teigia, kad jei vykdoma ne individuali, bet masinė arba serijinė gamyba, taikomas procesinis savikainos kalkuliavimo metodas. Procesinis savikainos kalkuliavimo metodas taikomas, įmonėse, kuriose dėl gamybos organizavimo ypatumų gamybinės išlaidas paprasčiau ir racionaliau kaupti ir apskaityti ne pagal atskirus užsakymus, bet pagal vykdomą gamybos procesą ir laikotarpius, per kuriuos tos išlaidos

padaromos. Procesinė apskaitos sistema numato nuoseklų sąnaudų kaupimą ir paskirstymą nuo pirmos iki paskutinės gamybos proceso operacijos.

Išanalizavus ir lyginat autorių mintis, galima teigti, kad procesinis savikainos kalkuliavimo metodas taikomas įmonės, kur vykdoma masinė gamyba, o ne pagal užsakymus. Gamybos sąnaudos apskaitomos pagal gamybos procesą per atitinkama laikotarpį. Dažniausiai apskaitoje laikotarpis būna mėnuo. Pagamintos produkcijos savikaina nustatoma laikotarpio pabaigoje visą gautą sąnaudų sumą padalinus iš pagamintos produkcijos vienetų skaičiaus.

Toliau bus analizuojami pilnosios ir dalinės savikainos kalkuliavimo metodai. Klačinskaitė (2005), Zabelavičienė (2005), Jurkšienė (2002) teigia, kad pilnosios savikainos kalkuliavimo metodo esmė, jog visos įmonės patirtos išlaidos, tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos (gamybinės, administracinės, bendrosios ir pardavimų), įskaičiuojamos į produktų savikainą. Pilnasis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas nuo dalinio produkcijos kalkuliavimo metodo skiriasi tuo, kad į produkcijos savikainą įskaitomos pastovios netiesioginės išlaidos. Pilnoji produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo schema pateikta 3 paveiksle.



2 pav. Pilnasis produktų savikainos skaičiavimo metodas

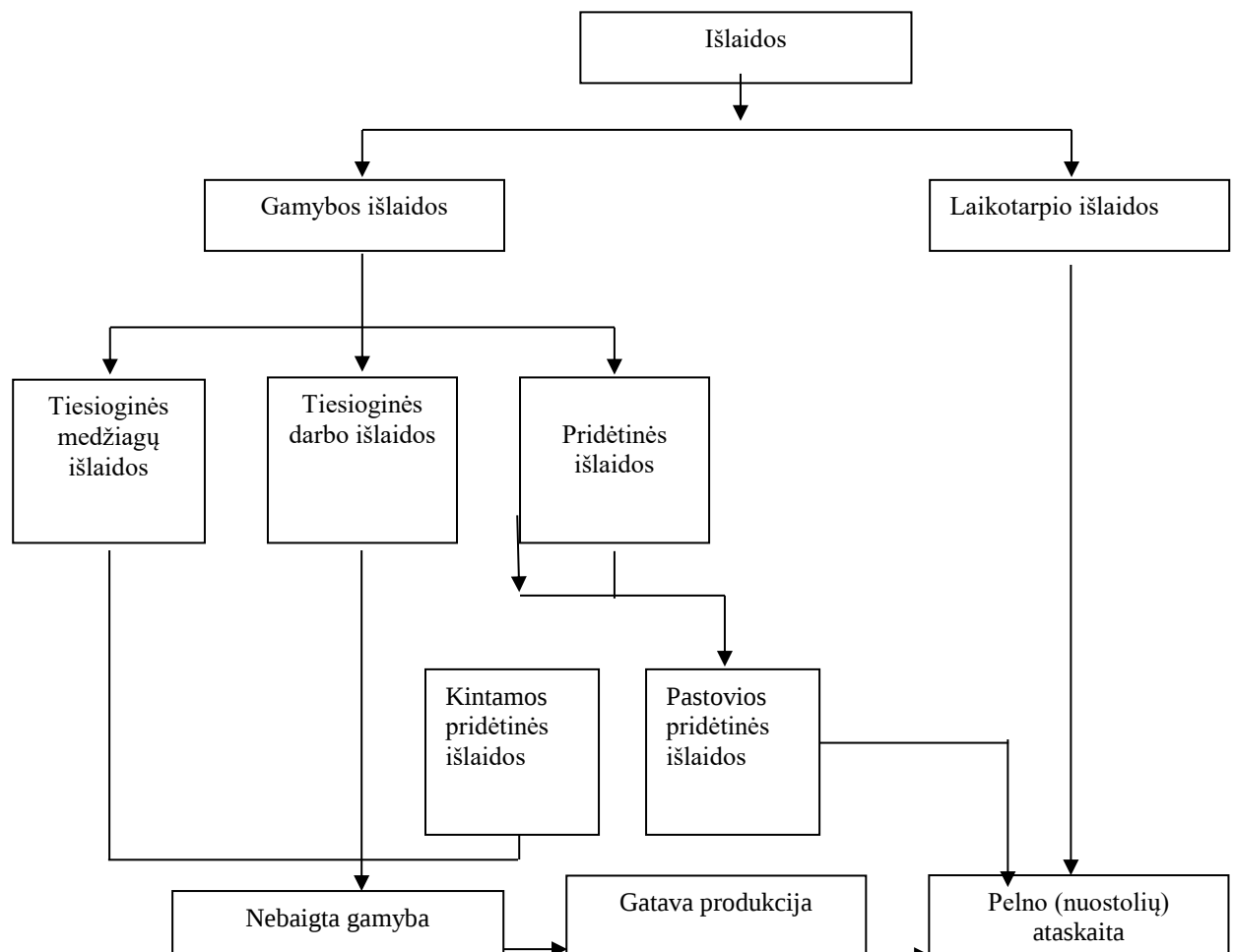
Šaltinis: ZABELAVIČIENĖ, I, 2005. *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje*. Vilnius: Technika, p.41.

Apskaitoje taikant pilnosios savikainos kalkuliavimo metodą, savikaina yra iškraipoma, nes į savikainos sąnaudas yra įtraukiamos visos įmonės patirtos išlaidos. Taikant pilnosios savikainos kalkuliavimo metodą viso gamybinės pridėtinės išlaidos yra priskiriamos pagamintai produkcijai ir įtraukiamos į atsargų vertę, todėl finansinėje atskaitomybėje vertinant veiklos pelną, kai sąnaudos pripažįstamos tik tuomet, kai pagaminta produkcija yra parduodama. Tai yra pilnosios

savikainos kalkuliavimo metodo trūkumas, nes šitaip sąnaudų susidarymo ir jų padengimo ciklai sunkiau derinami ir netiksliai atspindi įmonės pelną.

Išanalizavus ir lyginat autorių mintis, galima teigti, kad pilnosios savikainos kalkuliavimo metodas iškraipo produkto savikainą nes, į produkto savikainą įskaičiuojamos visos įmonės išlaidos. Visos išlaidos suskirstomos į tiesiogines ir netiesiogines produkcijos gamybos išlaidas. Visas šias įmonės patirtas išlaidas įskaičiavus į produkcijos savikainą, gaunama pilnoji produktų savikaina. Pilnoji savikainos kalkuliavimo sistema leidžia įvertinti, kiek kainuoja gaminti tam tikrą produktą visos įmonės mastu. Pilnosios savikainos apskaičiavimas leidžia vadovams pamatyti tikrąjį įmonės produktų pelningumą, o tai svarbu priimant sprendimus dėl įmonės efektyvaus valdymo.

Klačinskaitė (2005), Zabieliavičienė (2005), Jurkštienė (2002), teigia, kad dalinis savikainos rodiklis parodo ne visas patirtas išlaidas, o tik dalį jų. Dalinio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas skiriasi nuo pilnojo produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo išlaidų struktūra ir jų pripažinimo pelno apskaitoje tvarka. Dalinio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo schema pateikta 3 paveiksle.



3 pav. Dalinis produktų savikainos skaičiavimo metodas

Šaltinis: ZABIELAVIČIENĖ, I, 2005. *Valdymo apskaita, analizė ir sprendimai įmonėje*. Vilnius: Technika, p.45.

Dalinio produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas suteikia daugiau vertingos informacijos, kuri padeda priimti tinkamus valdymo sprendimus. Sąnaudų skirstymas į pastovias ir kintamas leidžia priimti sprendimus, susijusius su gamybos apimties mažinimu, apskaičiuoti saugumo riziką. Taikant dalinę produkcijos apskaitos sistemą į produkcijos savikainą neįskaitomos pastovios netiesioginės išlaidos. Į produkto savikainą įtraukiamos tik kintamosios sąnaudos – tiek gamybinės (pirminės ir pridėtinės), tiek negamybinės.

Išanalizavus autorių mintis, galima teigti, kad į gaminių savikainą įskaičiuojama tik dalis įmonės išlaidų, tik tos išlaidos, kurios susijusios su tam tikrų produktų gamyba. Į produktų savikainą įskaičiuojamos tik gamybinių padalinių išlaidos, bendrosios ir administravimo įmonės išlaidos į produkto savikainą neįskaičiuojamos. Dalinė produkcijos apskaitos sistema leidžia tiksliau nustatyti produkcijos savikainą, nes nėra įtraukiamos pastovios netiesioginės išlaidos. Tai neiškraipo pagaminto produkto savikainos ir leidžia įvertinti tikslią produkto savikainą, o lyginat su kitais gamybos laikotarpiais galima lengviau išskirti gamybos proceso valdymo problemas. Tačiau taikant dalinę produkcijos apskaitos sistemą tikslios ir teisingos pilnosios savikainos apskaičiuoti vis tiek nepavyks, nes kai kurių administracinių išlaidų, ir jų sąnaudų tam tikrų produktų gamybai tiksliai įvertinti neišeis. Todėl yra pavojus priimti neteisingus sprendimus, nes savikaina, gauta naudojant dalinį savikainos metodą, gali būti netiksli.

Produktų savikainos skaičiavimo metodų yra įvairių. Kiekviena įmonė turi pasirinkti tinkamą metodą. Tinkamai pasirinktas ir pritaikytas produkto savikainos apskaitos metodas palengvina įmonės valdymą, kontroliavimą, gamybos apimties optimizavimą.

2.4. Produktų savikainos analizės būdai

Norint atlikti produktų savikainos analizę, reikia išanalizuoti įmonės gamybos išlaidas. Vienas iš būdų analizuojant gamybos išlaidas gali būti taikant horizontaliąją, vertikaliąją ir santykinę analizę.

Buškevičiūtės, Kanapickienės, Patkaus (2010), Juozaitienė (2008), Aleknevičienė (2010) teigia, kad horizontalioji analizė, dar vadinama lyginimo būdu, atliekama tada, kai finansinių ataskaitų rodikliai lyginami su parėjusių laikotarpių rodikliais. Horizontalioji analizė parodo finansinių rodyklių dinamiką, padeda sužinoti įmonės sąnaudų kitimą, įvertint kitimo tendencijas. Tačiau neišryškina priežasčių, dėl kurių įvyko rodiklių pakitimai. Horizontalioji analizė reiškia, kad duomenys yra lyginami laiko lygmeniu. Pagal horizontalią veiklos analizę galima sužinoti, kiek sumažėjo ar padidėjo analizuojamų laikotarpių rodikliai.

Pasak Buškevičiūtės, Kanapickienės, Patkaus (2010), Aleknevičienės (2010), vertikaliąją analizę atliekama tada, kai kiekvienas finansinės ataskaitos rodiklis lyginamas su bendroju baziniu

tos ataskaitos rodikliu ir gautas dydis išreiškiamas procentais. Atliekant keleto metų finansinių rodyklių struktūrinę analizę, galima nustatyti rodiklių tarpusavio ryšius bei jų pakitimų priežastis. Atlikus vertikaliąją analizę galima sužinoti, kokią visumos dalį sudaro tam tikras rodiklis. Vertikaliąją analizę labai tinkama vertinti įmonės sąnaudas.

Horizontaliosios ir vertikalios analizės rodikliai yra pagrindas santykiniai analizei atlikti, apskaičiuojant įvairius santykinius rodiklius.

Buškevičiūtės, Kanapickienės, Patkaus (2010), Aleknevičienė (2010) teigia, kad santykinė analizė išreiškia finansinių ataskaitų ir kitos informacijos duomenų tarpusavio ryšius, nes leidžia vertinti ūkio subjekto ekonominę bei finansinę būklę.

Mackevičius (2005) pateikia daugelio autorių rekomenduojamas savikainos analizės kryptis:

- produkcijos savikainos sudėties ir struktūros analizė;
- pilnos produkcijos savikainos analizė;
- kalkuliacijų (vieneto savikainos) analizė;
- produkcijos savikainos dinamikos analizė;
- vienam prekinės produkcijos litui tenkančių sąnaudų analizė;
- konkrečių savikainos išlaidų straipsnių analizė.

Savikainos analizė atliekama tokiu nuoseklumu: pirmiausia nustatoma, kaip pakito produkcijos savikainos lygis ir jos struktūra per trejus metus. Toliau, siekiant išaiškinti atskirų veiksnių įtaką produkcijos savikainai, produkcijos savikaina analizuojama pagal atskirus išlaidų straipsnius.

Tamuliavičienė, Subačienė (2013) teigia, kad gamybos išlaidos – svarbiausias produkcijos savikainos skaičiavimo elementas. Visos išlaidos, susijusios su produkcijos gamyba, pagal buhalterines sąskaitas yra registruojamos gamybos išlaidose, sunaudotos žaliavos ir patirtos gamybinės išlaidos registruojamos 60 klasėje. 9-jame VAS yra nurodytos sąnaudos, kurios privalo būti įtraukiamos į produkto savikainos išlaidas.

Parduotos produkcijos savikainos nustatymui naudojami atsargų ir gamybos buhalterinių sąskaitų duomenys. Bagdžiūnienė (2011) siūlo gamybos išlaidų analizę pradėti nuo bendros išlaidų sumos bei išlaidų pagal savikainos elementus dinamikos ir struktūros nustatymo, vėliau analizuojami veiksniai, darantys įtaką išlaidoms. 2 paveiksle pavaizduoti Tamuliavičienės, Subačienės (2013) siūlomi parduotos produkcijos savikainos nustatymo etapai. Paveiksle aprašyti trys etapai, kuriuos atlikus galima nustatyti pagamintos ir parduotos produkcijos savikainą.

Pirmas etapas	Tiesioginių medžiagų sunaudojimo gamyboje apskaičiavimas (tiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidos tampa nebaigtos gamybos atsargomis)
	Tiesioginių medžiagų atsargų likutis laikotarpio pradžioje
	Pridėti: Tiesioginių medžiagų įsigijimo išlaidos
	Atimti: Tiesioginių medžiagų atsargų likutis laikotarpio pabaigoje
	Tiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidos
Antras etapas	Pagamintos produkcijos savikainos apskaičiavimas
	Nebaigtos gamybos atsargų likutis laikotarpio pradžioje
	Pridėti: Gamybos išlaidos, tapusios nebaigtos gamybos atsargomis
	(1) tiesioginių medžiagų sunaudojimo išlaidos
	(2) tiesioginio darbo išlaidos
	(3) pridėtinės išlaidos
	Atimti: Nebaigtos gamybos atsargų likutis laikotarpio pabaigoje
	Pagamintos produkcijos savikaina
Trečias etapas	Parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimas
	Gatavos produkcijos atsargų likutis laikotarpio pradžioje
	Pridėti: Pagamintos produkcijos savikaina
	Atimti: Gatavos produkcijos atsargų likutis laikotarpio pabaigoje
	Parduotos produkcijos savikaina

5 pav. Parduotos produkcijos savikainos nustatymo etapai

Šaltinis: TAMULIAVIČIENĖ D., SUBAČIENĖ R., Valdymo apskaita. Vilnius, 2013, 34p.

Pirmame etape apskaičiuojama tiesioginių medžiagų, sunaudotų gamyboje, išlaidų suma. Kadangi sunaudotų tiesioginių medžiagų savikainos rodiklis neleidžia išanalizuoti veiksnių, kurie daro įtaką išlaidoms, nes analizuojama pagamintos ir parduotos produkcijos savikaina, tad atliekamas antras etapas, kuriame apskaičiuojama pagamintos produkcijos savikaina. Į pagamintos produkcijos savikainą yra įtraukiamos tiesioginės medžiagų, darbo užmokesčio ir pridėtinės išlaidos. Trečiajame etape apskaičiuojama parduotos produkcijos savikaina. Parduotos produkcijos savikainos apskaičiavimas leidžia įvertinti veikos efektyvumą.

Apibendrinant galima teigti, kad produkcijos savikaina yra glaudžiai susijusi su visa įmonės ūkine finansine veikla ir ją apibūdinančiais rodikliais – gamybos programos, darbo išteklių, turto naudojimo, materialinio aprūpinimo, pelno ir pelningumo bei kitais ekonominiais rodikliais, todėl produkcijos savikainai turi įtakos kiekvienas įmonės ūkinės veiklos pakitimas. Produktų savikainos analizės būdų yra įvairių. Kiekviena įmonė gali pasirinkti tinkamą analizės būdą. Savikainos analizavimas, padeda tinkamai įvertinti įmonės veiklą ir priimti atitinkamus įmonės valdymo sprendimus. Duomenų stebėjimas ir lyginimas leis pamatyti rodiklių kitimą. Stebint ir analizuojant įmonės veiklos rodiklius galima kontroliuoti ir priimti tinkamus sprendimus, kurie gali padėti vykdant tolimesnę įmonės veiklą.

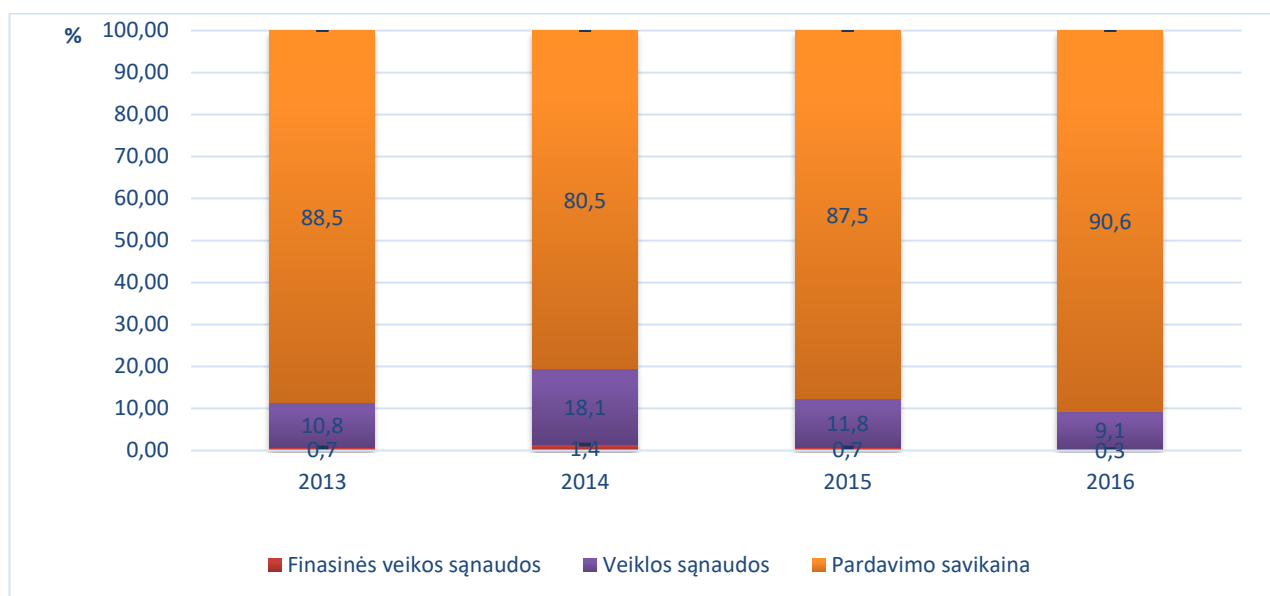
3. GAMYBOS ĮMONĖS PRODUKTŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ

3.1. Gamybos įmonės pardavimų savikainos analizė

Atliekant gamybos įmonės produktų savikainos analizę, naudojamosi 2013 – 2016 metų balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos duomenimis, didžiosios knygos duomenimis, pajamų ir sąnaudų suvestinėmis, darbuotojų darbo užmokesčio kortelėmis, kuro apskaitos žiniaraščiais, gautų sąskaitų registru, pagamintos produkcijos suvestinėmis.

Pagrindinė gamybos įmonės veikla – žuvų, vėžiagyvių ir moliuskų perdirbimas ir konservavimas. Didžiąją įmonės pajamų dalį sudaro pajamos iš pagamintų ir parduotų žuvų konservų. Dar įmonė gamina žuvies gamybai skirtą įrangą ir ją parduoda.

Gamybos įmonės gamybos išlaidų analizė pradedama nuo įmonės sąnaudų sudėties 2013 – 2016 m. (2 priedas) analizės. 2013 – 2016 m. įmonės sąnaudų struktūra pavaizduota 5 paveiksle.

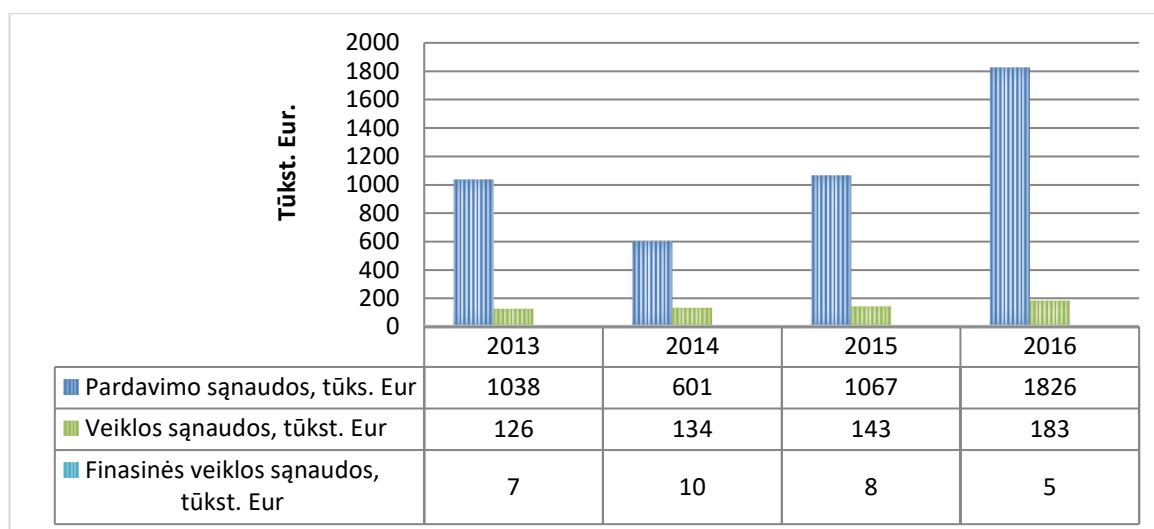


5 pav. Gamybos įmonės sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Didžiąją įmonės sąnaudų dalį sudaro pardavimo savikaina. Analizuojamu laikotarpiu pardavimo savikainos sąnaudos vidutiniškai sudaro apie 87 proc. visų gamybos įmonės sąnaudų. Lyginat 2014 m. su 2013 m., pardavimo sąnaudų dalis sumažėjo 8 proc. punktais, nes atitinkamai padidėjo veiklos sąnaudų dalis sąnaudų struktūroje. Lyginat 2015 m. su 2014 m., pardavimo sąnaudų dalis padidėjo 7 proc. punktais. O 2016 m. jų dalis padidėjo dar 3 proc. punktais. Galima daryti išvadą, kad didelių struktūros pokyčių gamybos įmonės sąnaudose 2013 – 2016 m. nebuvo.

Sąnaudų struktūros pokyčius lėmusiems veiksniams nustatyti, atlikta gamybos įmonės sąnaudų dinamikos analizė (6 pav.).



6 pav. Gamybos įmonės sąnaudų dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis, 2017

2014 m. lyginat su 2013m., pardavimo savikaina sumažėjo 42 proc., tai sudaro 436 tūkst. Eur. Pardavimo savikaina mažėjo dėl sumažėjusių pardavimo apimčių. 2014 m. pardavimo pajamos, lyginant su 2013 m., sumažėjo 386 tūkst. Eur. Gamybos įmonės pardavimo savikaina didėjo 2015 m. 466 tūkst. Eur. (78 proc.) lyginant su 2014 m. 2016 m., lyginant su 2015 m., pardavimo savikaina didėjo dar 759 tūkst. Eur. arba 71 proc. Pardavimo savikainos didėjimas 2015 – 2016 m. susijęs su žaliavos pabrangimu ir padidėjusiomis gamybos apimtimis. 2015 metais eurui tapus Lietuvos valiuta, didėjo ir žaliavų kainos, žaliavų atsigabenimo savikaina.

Išanalizavus gamybos įmonės 2013 – 2016 m. sąnaudų sudėtį matyti, kad didžiausią sąnaudų dalį sudaro pardavimo savikaina. Analizuojant sąnaudų kitimo tendencijas nustatyta, kad sumažėjus pardavimo pajamoms dėl pardavimo apimčių mažėjimo, pardavimo savikaina taip pat sumažėjo, o pajamoms didėjant, didėjo ir pardavimo savikaina.

3.2. Gamybos įmonės tiesioginių ir netiesioginių gamybos išlaidų analizė

Gamybos įmonė pagal apskaitos politiką gamybos išlaidas klasifikuoja į tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Gamybos įmonėje yra taikoma pilnoji produkcijos apskaitos sistema. Įmonė daugiau dėmesio skiria pavėluotam produkcijos savikainos analizavimui. Išlaidos nėra skirstomos kiekvienam gamybos procesui atskirai, dėl šios priežasties vadovams sunku atlikti savikainos analizavimą ir priimti tinkamus sprendimus mažinant ar didinant įmonės gamybos sąnaudas.

Įmonė į tiesiogines gamybos išlaidas neįtraukia tiesioginio darbo užmokesčio išlaidų ir elektros energijos išlaidos. Šias išlaidas gamybos įmonė registruoja administracinėse išlaiduose, taip iškraipydama produkcijos savikainą.

Dalį tiesioginių gamybos išlaidų sudaro žuvies perdirbimo įrangos gaminimo ir pardavimo

išlaidos. Žuvies perdirbimo įrangos gaminimas ir pardavimas yra papildoma įmonės veikla. Įranga gaminama taikant užsakyminį metodą. Įranga gaminama atskirais vienetais, gavus tiekėjų užsakymą. Pardavus pagamintą įrangą, visos sunaudotos medžiagos nurašomos į tiesioginės gamybos išlaidas. Gamybos išlaidų struktūra ir kaita analizuojamu laikotarpiu pateikta 2 lentelėje.

2 lentelė

Gamybos įmonės gamybos išlaidų struktūra ir kaita 2013-2016 m.

	2013 m.		2014 m.		2015 m.		2016 m.	
	Suma Eurais	Struk- tūra%	Suma Eurais	Struk- tūra%	Suma Eurais	Struk- tūra%	Suma Eurais	Struk- tūra%
Tiesioginės konservų gamybos išlaidos,	844 441	81,4	457 418	76,1	408 291	38,2	1 154 749	63,2
Tiesioginės įrangos gamybos išlaidos	51 016	4,9	29 313	4,9	422 496	39,6	111 121	6,1
Netiesioginės išlaidos	142 697	13,7	114 589	19	236 702	22,2	560 698	30,7
Viso:	1 038 153	100	601 320	100	1 067 489	100	1 826 568	100

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Tiesioginės konservų gamybos išlaidos 2013 metais sudaro didžiausią dalį (81 proc.) visų gamybos išlaidų. 2014 m. sumažėjus pardavimams, sumažėjo ir tiesioginės konservų gamybos išlaidos. Todėl lyginat su 2013 m., jų dalis struktūroje sumažėjo 5 proc. punktais, nes atitinkamai padidėjo netiesioginių išlaidų dalis gamybos išlaidų struktūroje. 2015 m. tiesioginių konservų gamybos išlaidų dalis lyginat su 2014 m. sumažėjo dar 38 proc. punktai arba 49 tūkst. Eur. Todėl ir jų dalis gamybos išlaidų struktūroje jau sudarė tik 38 proc. Tačiau ženkliai išaugo tiesioginių įrangos gamybos išlaidų dalis, net 35 proc. punktais ir sudarė 40 proc. visų gamybos išlaidų. Tokį tiesioginių įrangos išlaidų dalies padidėjimą lėmė 2015 m. padidėję žuvies perdirbimo įrangos pardavimai. Netiesioginės išlaidos 2015 metais sumažėjo 22 proc., tačiau jų dalis gamybos išlaidų struktūroje padidėjo 3 proc. punktais, nes sumažėjo tiesioginių konservų gamybos išlaidų dalis. 2016 m., tiesioginių konservų gamybos išlaidų dalis padidėjo iki 63 proc., t. y. 25 proc. punktais, nes lyginant su 2015 m., šios išlaidos padidėjo 746 tūkst. Eur. Tiesioginių konservų gamybos išlaidų didėjimą lėmė padidėjusios gamybos apimtys. Sumažėjus žuvies perdirbimo įrangos pardavimams 2016 m., lyginant su 2015 m., ženkliai sumažėjo ir tiesioginės įrangos gamybos išlaidos, net 6 proc. Todėl šių išlaidų dalis gamybos išlaidų struktūroje sumažėjo 34 proc. punktais ir sudarė tik 6 proc. O netiesioginių išlaidų dalis 2016 m., lyginant su 2015 m., padidėjo 9 proc. punktais ir sudarė 31 proc. gamybos išlaidų. Netiesioginės išlaidos absoliučia verte padidėjo net 323 tūkst. Eur arba 31 proc.

Išanalizavus gamybos įmonės gamybines išlaidas galima teigti, kad didžiąja gamybos

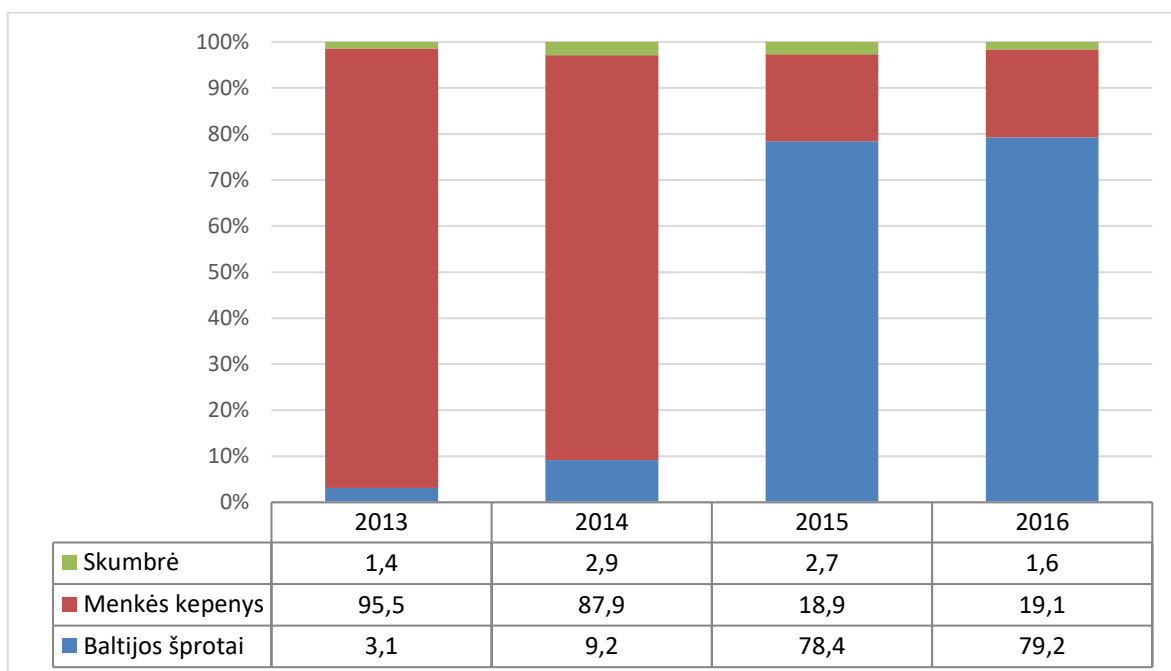
išlaidų dalį sudaro tiesioginės konservų gamybos išlaidos. Tik 2015 m., sumažėjus konservų pardavimams ir padidėjus įrangos, skirtos žuvies apdorojimui pardavimui, tiesioginių konservų gamybos išlaidų dalis buvo sumažėjusios, o didžiąją visų gamybos išlaidų dalį sudarė tiesioginės įrangos gamybos išlaidos. Analizuojamu laikotarpiu pastebimas netiesioginių išlaidų didėjimas. Toliau analizuojant tiesiogines ir netiesiogines konservų gamybos išlaidas, bus aiškinamasi detalesnės šių išlaidų kitimo priežastys.

3.2.1. Gamybos įmonės tiesioginių gamybos išlaidų analizė

Tiesioginės gamybos išlaidos, tai gamybos išlaidos, tiesiogiai patirtos gamyboje konkretaus gaminio gamybai. Gamybos įmonė gamina žuvies konservus. Gaminamos produkcijos asortimentas nėra didelis (3 priede). Tiesioginėms gamybos išlaidoms priskiriamos žaliavos, kurios pagal kalkuliacines korteles buvo sunaudotos konkrečiam gaminiui pagaminti. Kalkuliacinės kortelės sudaromos kiekvienai gaminių rūšiai atskirai, pagal receptūrą (4 priedas). Įmonėje naudojamos trys pagrindinės žaliavos žuvies konservams gaminti: menkės kepenys, skumbrė, kilkė.

Žaliavos, kurios priskiriamos tiesioginėms gamybos išlaidoms yra: menkės kepenys, skumbrė, kilkė, lašiša, skardinė dėžutė ir dangtelis, aliejus, druska, pipirai, lauro lapai, pomidorų pasta ir prieskoniai, skirti pomidorų padažui virti.

2013 – 2016 m. gamybos įmonės tiesioginių sąnaudų struktūra pagal produkcijos rūšis pavaizduota 7 paveiksle.



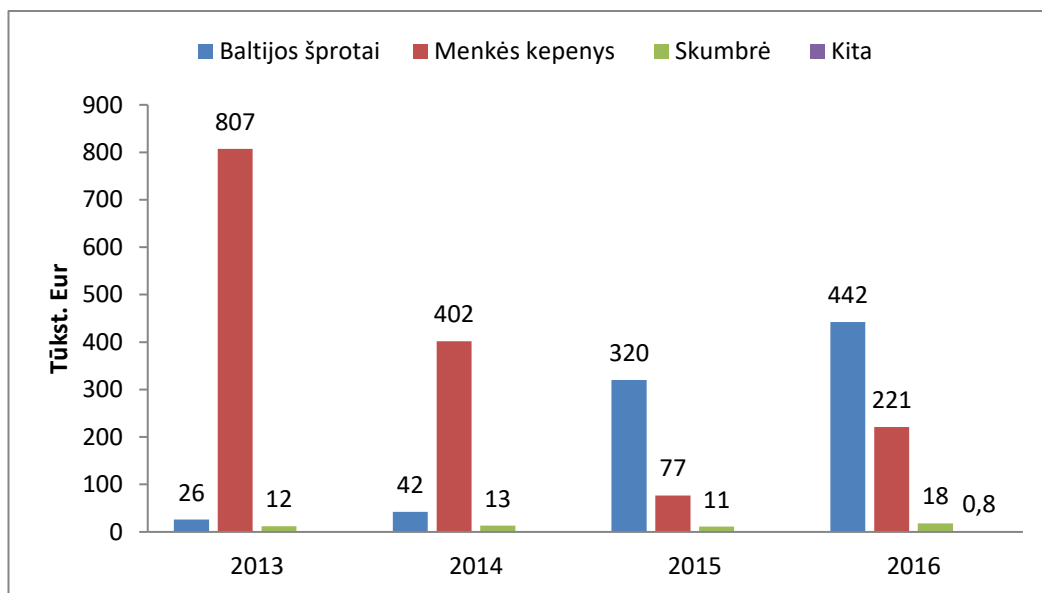
7 pav. Gamybos įmonės tiesioginių sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Tiesioginės produkcijos „Skumbrė“ sąnaudos 2013 m. sudaro 1 proc. visų 2013 m.

tiesioginių gamybos įmonės sąnaudų. Didžiausią dalį 2013 m. visų gamybos tiesioginių sąnaudų – 96 proc. – sudaro „Menkės kepenys“. Tiesioginės produkcijos „Baltijos šprotai“ sąnaudos 2013 m., sudaro 3 proc. 2014 m. didėjo produkcijos „Skumbrė“ sąnaudų dalis iki 3 proc. ir produkcijos „Baltijos šprotai“ sąnaudų dalis iki 9 proc. Atitinkamai 2014 m. sumažėjo produkcijos „Menkės kepenys“ sąnaudų dalis iki 89 proc. 2015 m. didėjo produkcijos „Baltijos šprotai“ sąnaudų dalis iki 78 proc. Lyginant su 2014 m., sąnaudų dalis padidėjo 69 proc. punktais. Atitinkamai mažėjo produkcijos „Menkės kepenys“ tiesioginių sąnaudų dalis ir sudarė 19 proc. Lyginat su 2014 m., sąnaudų dalis sumažėjo 69 proc. punktais. Produkcijos „Skumbrė“ sąnaudų dalis 2015 m. mažėjo nežymiai, iki 3 proc. 2016 m. didžiausią dalį visų tiesioginių gamybos sąnaudų sudaro „Baltijos šprotai“ – 79 proc. Lyginat su 2015 m., sąnaudų dalis padidėjo 1 proc. punktu. Atitinkamai mažėjo produkcijos „Skumbrė“ sąnaudų dalis. Produkcijos „Skumbrė“ tiesioginių sąnaudų dalis 2016 m. sudaro 2 proc. o produkcijos „Menkės kepenys“ sąnaudų dalis sudaro 19 proc.

Galima daryti išvadą, kad produkcijos „Skumbrė“ tiesioginių sąnaudų dalis tiesioginių gamybos išlaidų struktūroje 2013 – 2016 m. mažai kito. Tačiau produkcijos „Baltijos šprotai“ ir „Menkės kepenys“ tiesioginių sąnaudų dalys analizuojamu laikotarpiu pakito ženkliai. Tiesioginių sąnaudų struktūros pokyčius lėmusiems veiksniams nustatyti atlikta gamybos įmonės tiesioginių sąnaudų dinamikos analizė. Tiesioginių sąnaudų dinamika pateikiama 8 paveiksle, sudarytame pagal 5 priedo duomenis.



8 pav. Gamybos įmonės tiesioginių sąnaudų dinamika 2013 – 2016 m. tūkst. Eur.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Analizuojant tiesioginių „Baltijos šprotai“ sąnaudų dinamiką, 2014 m. lyginant su 2013 m. jos padidėjo 60 proc. arba 16 tūkst. Eur. Šių išlaidų padidėjimą lėmė padidėję šios produkcijos pardavimai. 2014 m. buvo pagaminta produkcijos „Baltijos šprotai“ 11156 kg daugiau lyginant su 2013 m. 2015 m. lyginant su 2014 m., tiesioginės „Baltijos šprotai“ sąnaudos išaugo net 661 proc.

nes, išaugo ir pagamintos produkcijos kiekiai (5 priedas). Lyginant su 2014 m. pagaminta 202674 kg daugiau produkcijos „Baltijos šprotai“ ir todėl patirta 278 tūkst. Eur. daugiau tiesioginių išlaidų. Tokių tiesioginių „Baltijos šprotai“ sąnaudų augimą lėmė išaugę pardavimai. 2015 m. padidėjus užsakymų „Baltijos šprotai“ produkcijai į trečiąsias šalis, didelė dalis šios produkcijos buvo eksportuojama į Rusijos ir Ukrainos šalis. Šios produkcijos pardavimai padidėjo nes, Rusijos federalinė veterinarinės ir fitosanitarinės priežiūros tarnyba („Rosselchoznadzor“) nuo 2015 m. birželio 4 dienos uždraudė žuvų ir žuvų produkcijos tiekimą iš Estijos ir Latvijos. Įsigaliojus šiam draudimui padidėjo „Baltijos šprotai“ produkcijos paklausa. Tai lėmė gamybos įmonės pardavimo ir gamybos didėjimą. 2016 m. tiesioginės „Baltijos šprotai“ sąnaudos padidėjo 186 proc. lyginant su 2015 m. Trečiosiose šalyse išaugo „Baltijos šprotai“ produkcijos poreikis, tai padidino užsakymų skaičių. 2016 m. lyginant su 2015 m. pagaminta 212394 kg daugiau „Baltijos šprotai“ produkcijos už 595 tūkst. Eur. Padidėjus produkcijos eksportui į trečiąsias šalis, išaugo gamybos mastai ir produkcijos tiesioginės sąnaudos.

Analizuojant tiesiogines produkcijos "Menkės kepenys" sąnaudas, 2014 m. lyginant su 2013 m., matomas 50 proc. sumažėjimas, tai sudaro 45 tūkst. Eur. Tiesioginių produkcijos „Menkės kepenys“ sąnaudų mažėjimą lėmė sumažėję šios produkcijos pardavimai. Produkcijos pardavimai mažėjo, kadangi sumažėjo produkcijos gamyba. 2014 m. pagaminta 83147 kg mažiau „Menkės kepenys" produkcijos. Siekiant apsaugoti vartotojų sveikatą nuo dioksinais užterštų maisto produktų 2011 m. kovo 22 d. Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos direktoriaus įsakymu Nr. B1-121 „Dėl Baltijos jūroje sugaunamų Baltijos menkių kepenų“ uždrausta maisto tvarkymo subjektams tiekti žmonių maistui Baltijos jūroje sugaunamų Baltijos menkių. Įsigaliojus draudimui Gamybos įmonė nebegalėjo įsigyti žaliavos iš vietinių tiekėjų. Įmonė turėjo ieškoti naujų tiekėjų. Žaliava buvo gabenama iš Norvegijos. Žaliavos kaina padidėjo, nes prisidėjo žaliavos atsigabenimo ir muito sąnaudos. Produkcijos pardavimai mažėjo, nes išaugo produkcijos kaina. 2015 m. lyginant su 2014 m. produkcijos „Menkės kepenys" tiesioginės sąnaudos sumažėjo 81 proc. Produkcijos buvo parduota 137203 kg mažiau, tiesioginės sąnaudos sumažėjo 325 tūkst. Eur. Produkcijos eksportas į trečiąsias šalis 2015 m. buvo visai sustabdytas. 2015 m. rugpjūčio 6 d. Rusijos prezidentas V. Putinas pasirašė įsaką „Dėl atskirų specialiųjų ekonominių priemonių taikymo siekiant užtikrinti Rusijos Federacijos saugumą“. Juo draudžiama importuoti žemės ūkio produkciją, žaliavas ir maisto produktus iš Norvegijos. Kadangi Gamybos įmonės gaminama produkcija "Menkės kepenys" buvo gaminama iš Norvegijoje įsigytų žaliavų, įsigaliojus šiam draudimui, buvo uždrausta pagamintą produkciją „Menkės kepenys“ eksportuoti į Rusiją. Dėl šios priežasties 2015 m. sumažėjus produkcijos „Menkės kepenys“ gamybai, 81 proc. sumažėjo ir tiesioginės „Menkės kepenys“ sąnaudos. 2016 m. „Menkės kepenys" sąnaudos padidėjo net 143 tūkst. Eur arba 185 proc. lyginant su 2015 m. Tiesioginių „Menkės kepenys“ sąnaudų didėjimą lėmė išaugę produkcijos

pardavimai. 2016 m. didėjo produkcijos gamybos apimtys, pagaminta 62994 kg daugiau „Menkės kepenys“ produkcijos. Iš Ukrainos buvo gauti užsakymai, todėl padidėjo menkės kepenų produktų gamyba. Gamybos įmonė 2014 – 2016 m. sumažino produkcijos „Menkės kepenys“ gamybą ir persiorientavo į „Baltijos šprotai“ produkcijos gamybos ir pardavimo didinimą. Tai įmonei leido nestabdyti gamybos, o net jos apimtis padidinti ir pelningai dirbti.

Produkcijos „Skumbrė“ sąnaudos 2014 m. lyginant su 2013 m. didėjo 16 proc. arba 1,8 tūkst. Eur. Produkcijos „Skumbrė“ gaminama nedaug. Ši produkcija parduodama tik Lietuvos rinkai. Gamybos įmonės pardavimai Lietuvos rinkai analizuojamu laikotarpiu vidutiniškai sudaro 19 proc. visų gamybos įmonės pajamų. 2015 m. lyginant su 2014 m. tiesioginės produkcijos „Skumbrė“ sąnaudos sumažėjo 20 proc. arba 3 tūkst. Eur. Tačiau 2015 m. pagaminta 300 kg produkcijos „Skumbrė“ daugiau. Tiesioginių „Skumbrė“ sąnaudų mažėjimą 2015 m. lėmė sumažėjusios tiesioginių medžiagų kainos. 2016 m. lyginant su 2015 m. tiesioginės „Skumbrės“ sąnaudos didėjo 70 proc. arba 8 tūkst. Eur. 2016 m. pagaminta produkcijos „Skumbrė“ 1793 kg. Tokių tiesioginių „Skumbrė“ sąnaudų didėjimą lėmė 2016 m. padidėję pardavimai.

Produkcijos „Kita“ sąnaudos atsirado tik 2016 m. Gamybos įmonė 2016 m. pradėjo gaminti naują produktą – lašišos konservus. Tačiau nauja produkcija nesusilaukė didelio pirkėjų susidomėjimo ir jos gamyba buvo sustabdyta. 2016 m. produkcijos „Kita“ sąnaudos sudarė 0,8 tūkst. Eur.

Analizuojant visą laikotarpį pastebimas produkcijos „Baltijos šprotai“ sąnaudų didėjimas. Didžiausias pasikeitimas matomas 2015 m., o didžiausias „Baltijos šprotai“ išlaidų padidėjimas 2016 m. Tiesioginių „Baltijos šprotai“ sąnaudų didėjimui įtakos turėjo padidėjusi produkcijos „Baltijos šprotai“ paklausa. Išanalizavus Gamybos įmonės tiesiogines produkcijos „Menkės kepenys“ išlaidas galima teigti, kad 2013 – 2014 m. šios išlaidos mažėjo, dėl draudimų gamyboje naudoti vietinę Baltijos jūroje pagaunamą žaliavą. Dėl draudimo įvežti į Rusijos rinką, produkciją, gaminamą iš Norvegijoje įsigytos žaliavos, gamybos įmonė 2016 m. pradėjo gaminti naują lašišos konservų produkcijos rūšį.

3.2.2. Gamybos įmonės netiesioginių gamybos išlaidų analizė

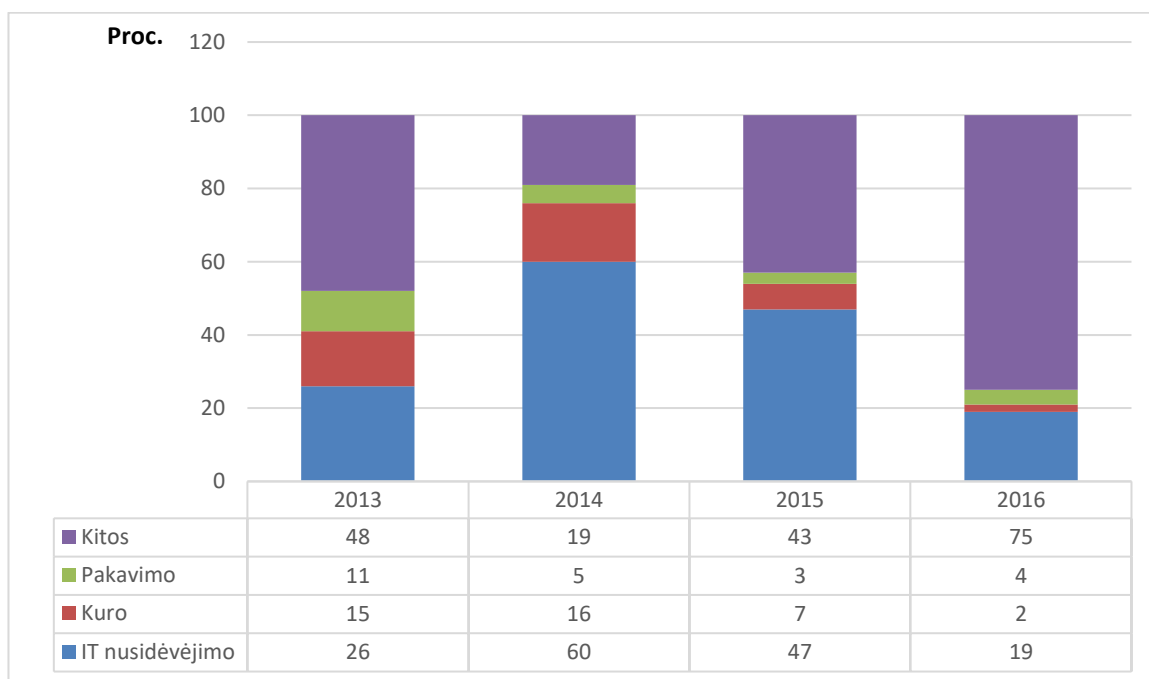
Netiesioginės išlaidos gamybos įmonėje tai pat sudaro produkcijos gamybos išlaidas, tačiau jos nėra iškart priskirtos konkrečiam produktui. Netiesioginės išlaidos – tai gamybos išlaidos, išskyrus pagrindines medžiagas. Netiesioginės išlaidos reikalingos produkcijai pagaminti ir jas yra būtina kontroliuoti, nes jos sudaro, kaip buvo matyti 2 lentelėje, nuo 14 iki 31 proc. gamybos išlaidų analizuojamu laikotarpiu.

Gamybos įmonėje netiesiogines gamybos išlaidas sudaro: ilgalaikio turto nusidėvėjimo,

kuro, pakavimo ir kitos išlaidos.

Į nusidėvėjimo sąnaudas įeina gamybinės įrangos, gamybos cecho, įrankių, skirtų gamybai, nusidėvėjimo sąnaudos. Į kuro sąnaudas įeina kuras, sunaudotas garo katilui, auto pakrovėjui, žaliavų atsigabenimui. Pakavimo išlaidas sudaro kartoninės dėžės, etiketės, pakavimo juostos, klijai, pakavimo plėvelė ir padėklai. Į kitas išlaidas įeina darbo rūbai, gamybinės įrangos remonto sąnaudos, žaliavų atliekos, gamyboje sunaudotas mažavertis turtas.

2013 – 2016 m. gamybos įmonės netiesioginių sąnaudų struktūra matoma 9 paveiksle.



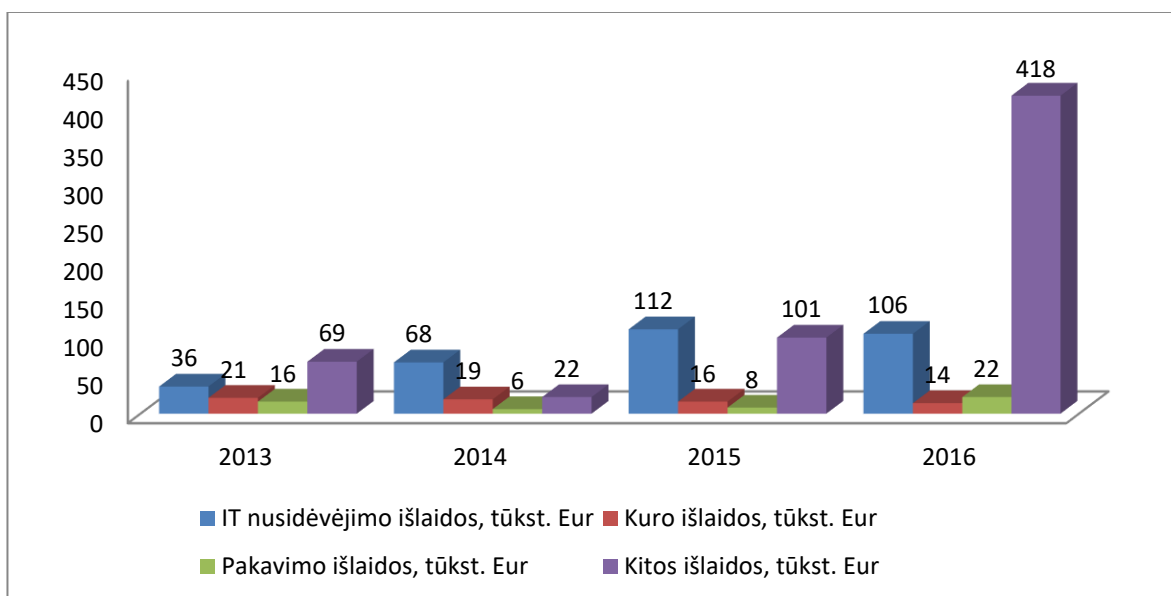
9 pav. Gamybos įmonės netiesioginių gamybos sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Netiesioginių gamybos sąnaudų didžiąją dalį 2013 m. sudaro kitos sąnaudos – 48 proc. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 2013 m. sudaro 26 proc., o kuro sąnaudos sudaro 15 proc. Mažiausia dalį sudaro pakavimo sąnaudos – 11 proc. visų 2013 m. netiesioginių gamybos įmonės išlaidų. 2014 m. sumažėjus pardavimams, sumažėjo ir kai kurios netiesioginės sąnaudos, todėl pakito ir gamybos netiesioginių sąnaudų struktūra. Kitų sąnaudų dalis 2014 m. lyginant su 2013 m. sumažėjo 29 proc. punktais. Taip pat sumažėjo pakavimo sąnaudų dalis 6 proc. punktais. Tuo tarpu ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos 2014 m. sudarė 60 proc. Ilgalaikio turto sąnaudos 2014 m. sudarė didžiąją visų netiesioginių gamybos sąnaudų dalį. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos didėjo, nes Gamybos įmonė dalyvavo ES programoje žuvininkystės sektoriui 2014-2015 m. ir gavo ES paramą. Iš gautos ES paramos buvo įsigyta gamybinės įrangos. 2014 m. lyginant su 2013 m. kuro išlaidų dalis padidėjo 1 proc. punktu, ir netiesioginių sąnaudų struktūroje 2014 m. kuro sąnaudos sudaro 16 proc. 2015 m. lyginant su 2014 m. ilgalaikio turto sąnaudų dalis mažėjo 13 proc. punktų, tačiau jos vis dar sudarė didžiąją dalį gamybos įmonės netiesioginių sąnaudų struktūroje. 2015 m. lyginant su 2014 m. padidėjo kitų sąnaudų dalis 24 proc. punktais. Šių sąnaudų

dalies didėjimą lėmė padidėjusios gamybos apimtys. Kuro sąnaudų dalis 2015 m. lyginant su 2014 m. sumažėjo 9 proc. punktais. Mažėjo ir pakavimo sąnaudų dalis netiesioginių sąnaudų struktūroje. 2015 m. jos sudarė 3 proc. 2016 m. padidėjus pardavimams ir gamybos mastams, didžiausia dalį netiesioginių sąnaudų struktūroje – 75 proc. – sudarė kitos sąnaudos. Lyginant 2016 m. su 2015 m. kitų sąnaudų dalis padidėjo net 32 proc. punktais. Atitinkamai mažėjo ilgalaikio turto sąnaudų, kuro sąnaudų, pakavimo sąnaudų dalys. 2016 m. lyginant su 2015 m. ilgalaikio turto sąnaudų dalis mažėjo 28 proc. punktais, kuro sąnaudų dalis mažėjo 4 proc. punktais. Pakavimo sąnaudos 2016 m. lyginant su 2015 m. mažėjo nežymiai –1 proc. punktu ir 2016 m. sudarė 4 proc. netiesioginių sąnaudų struktūroje.

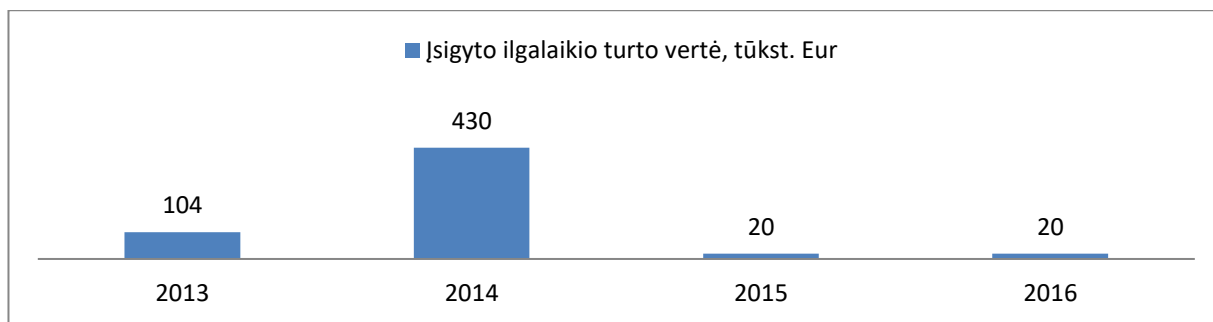
Galima daryti išvadą, kad netiesioginių sąnaudų dalys kito. Netiesioginių sąnaudų struktūros pokyčius lėmusiems veiksniams nustatyti atlikta gamybos įmonės netiesioginių sąnaudų dinamikos analizė. Netiesioginių sąnaudų dinamika pateikiama 10 paveiksle, sudarytam pagal 6 priedo duomenis.



10 pav. Gamybos įmonės netiesioginių gamybos sąnaudų dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Analizuojant netiesioginių ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų dinamiką matyti, kad 2014 m. lyginant su 2013 m. ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos padidėjo 32 tūkst. Eur arba 85 proc. 2015 m. lyginant su 2014 m. ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos padidėjo 44 tūkst. Eur arba 65 proc. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų didėjimą lėmė tai, kad Gamybos įmonė 2013 – 2014 m. įsigijo ilgalaikio turto. Ilgalaikio turto įsigijimo suvestinė pateikiama 11 paveiksle.

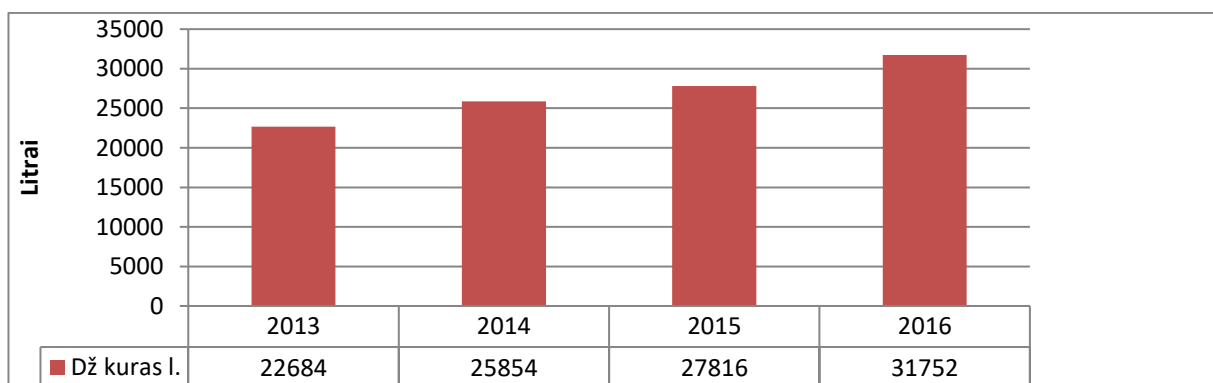


11 pav. Gamybos įmonės ilgalaikio turto įsigijimo suvestinė 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Gamybos įmonė 2012 m. su Nacionaline mokėjimo agentūra prie žemės ūkio ministerijos pasirašė ES paramos sutartį. Pagal kurią Gamybos įmonė įsigijo ilgalaikio turto, skirtą palengvinti ir pagerinti produkcijos gamybos procesą. 2016 m. lyginant su 2015 m. ilgalaikio turto sąnaudos sumažėjo 5 proc. arba 5 tūkst. Eur. 2016 m. ilgalaikio turto sąnaudų mažėjimą lėmė sumažėję ilgalaikio turto pirkimai, kadangi Gamybos įmonė 2013– 2014 m. atnaujino savo gamybinę įrangą, tai 2015 – 2016 m. įsigyti naujo ilgalaikio turto nebuvo poreikio. 2015 m. lyginant su 2014 m. įmonė ilgalaikio turto įsigijo mažiau. 2015 ir 2016 m. Gamybos įmonė ilgalaikio turto įsigijo tik už 20 tūkst. Eur.

Kurą Gamybos įmonė naudoja žuvies rūkymo pečiui ir autoklavams, kuriuose sterilizuojami žuvų konservai. Analizuojant kuro sąnaudas, pastebimas kuro sąnaudų mažėjimas. 2014 m. lyginant su 2013 m. kuro sąnaudos sumažėjo 3 tūkst. Eur arba 11 proc. 2015 m. lyginant su 2014 m. kuro sąnaudos sumažėjo dar 13 proc. arba 3 tūkst. Eur. 2016 m. lyginant su 2015 m. kuro sąnaudos mažėjo 2 tūkst. Eur arba 11 proc. Pagal gamybos įmonės kuro nurašymo aktus, kuro sunaudojimas litrais analizuojamu laikotarpiu didėjo. Kuro sunaudojimo litrais suvestinė pavaizduota 12 paveiksle. Kuro sąnaudų mažėjimą 2015 – 2016 m. lėmė sumažėjusios kuro kainos.

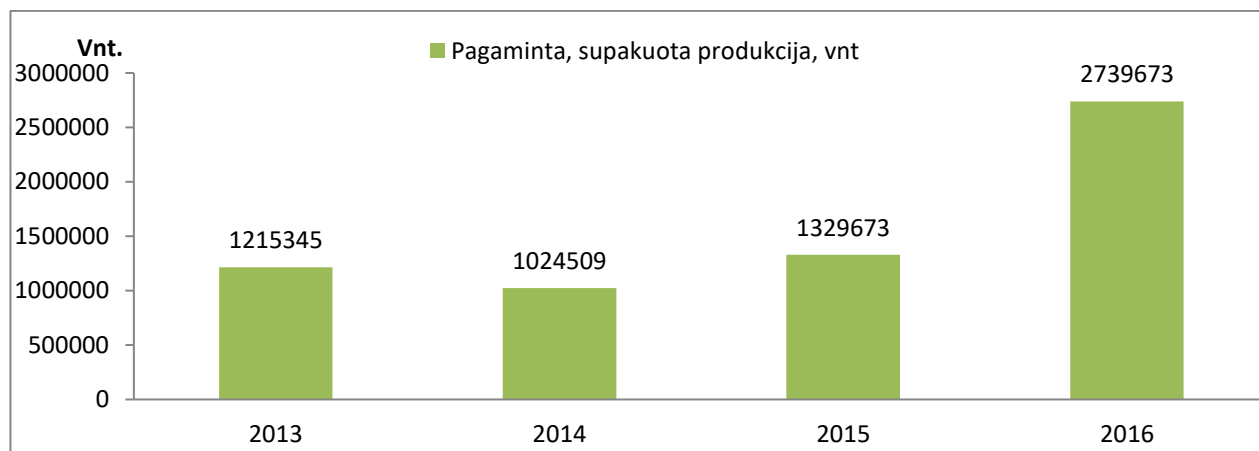


12 pav. Gamybos įmonės kuro sunaudojimo suvestinė 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Analizuojant pakavimo sąnaudas, 2014 m. lyginant su 2013 m., pakavimo sąnaudos sumažėjo 10 tūkst. Eur. arba 65 proc. Pakavimo sąnaudų mažėjimą lėmė sumažėję gaminamos produkcijos pardavimai (13 paveikslas). 2014 m. lyginant su 2013 m. pagaminta ir supakuota

190836 vnt. mažiau produkcijos. 2015 m. lyginant su 2014 m. pakavimo sąnaudos didėjo 2 tūkst. Eur arba 35 proc. 2016 m. lyginant su 2015 m. pakavimo sąnaudos didėjo 14 tūkst. Eur arba 184 proc.



13 pav. Gamybos įmonės pagamintos produkcijos indelių kiekis vnt. 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

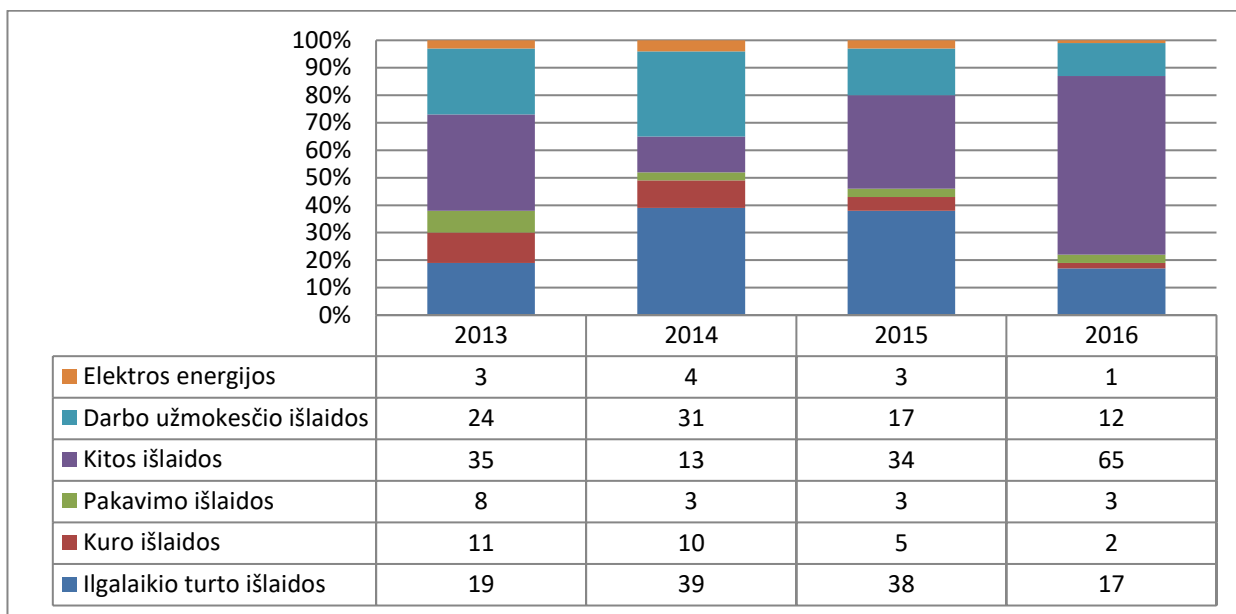
2015– 2016 m. pakavimo sąnaudų didėjimą lėmė padidėjusios gamybos apimtys. 2015 m. pagaminta 305164 vnt. produkcijos daugiau lyginant su 2014 m. O 2016 m. lyginant su 2015 m. pagaminta 1410000 vnt. daugiau produkcijos.

Analizuojant kitas netiesiogines gamybos sąnaudas, 2014 m. lyginant su 2013 m., kitos sąnaudos sumažėjo 46 tūkst. Eur arba 68 proc. Kitų sąnaudų mažėjimą 2014 m. lėmė sumažėję produkcijos pardavimo ir gamybos mastai. 2015 m. lyginant su 2014 m. kitos sąnaudos padidėjo 79 tūkst. Eur arba 357 proc. 2016 m. lyginant su 2015 m. kitos sąnaudos didėjo 317 tūkst. Eur arba 314 proc. 2015 – 2014 m. kitų sąnaudų didėjimą lėmė padidėję produkcijos pardavimo gamybos ir mastai.

Išanalizavus Gamybos įmonės netiesioginę sąnaudas galima daryti išvadas, kad netiesioginės sąnaudos kito. 2014 m. mažėjo pakavimo ir kitos sąnaudos dėl sumažėjusių gamybos apimčių. Tačiau 2014 – 2015 m. didėjo ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, nes didėjo ilgalaikio turto. Gamybos įmonė 2013 – 2014 m. gavo ES paramą, už kurią įsigijo ilgalaikio turto, įrangos skirtos žuvies konservams gaminti. 2015 –2016 m. netiesioginės pakavimo ir kitos sąnaudos didėjo. Šių sąnaudų didėjimą lėmė padidėjusi produkcijos gamyba. Netiesioginės kuro sąnaudos mažėjo visu analizuojamu laikotarpiu, tačiau didėjo sunaudoto kuro kiekiai. Kuro sąnaudų mažėjimą analizuojamu laikotarpiu lėmė sumažėjusi kuro įsigijimo savikaina. Šie pokyčiai lėmė kasmet vis kitokią netiesioginių gamybos sąnaudų struktūrą.

Analizuojant Gamybos įmonės produktų savikainą nustatyta, kad produkto savikainoje nėra įtrauktos gamybos darbuotojų darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudos. Gamybinė įmonė darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas apskaito administracinėse sąnaudose. Norint

nustatyti teisingą produkto savikainą, šias sąnaudas būtina įtraukti į produkto savikainos sąnaudas. Darant produktų savikainos analizę nusprendžiau šias sąnaudas įtraukti į produkto netiesiogines sąnaudas, kadangi šios sąnaudos yra susijusios su produkcijos gamyba. Sąnaudų suma yra pakankamai reikšminga ir produkcijos savikainos kitimui šios sąnaudos turės įtakos. Darbe gamybos darbuotojų darbo užmokesčio ir elektros sąnaudas priskirtos prie netiesioginių sąnaudų. Todėl pasikeitė įmonės netiesioginių sąnaudų struktūra. 2013 – 2016 m. perskaičiuota gamybos įmonės netiesioginių sąnaudų struktūra matoma 14 paveiksle.



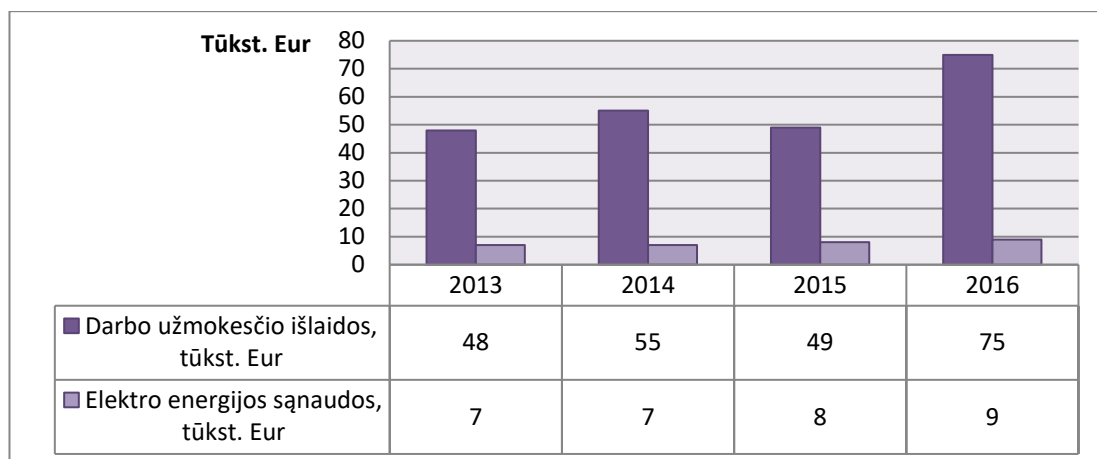
14 pav. Gamybos įmonės perskaičiuotų netiesioginių gamybos sąnaudų struktūra 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Darbo užmokesčio sąnaudos 2013 m. sudaro 24 proc. Mažiausia sąnaudų dalį sudaro elektros energijos sąnaudos 3 proc. 2013 m. dėl į netiesiogines išlaidas įtrauktų darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų sumažėjo visų kitų netiesioginių sąnaudų dalys. 2013 m. Kitų sąnaudų dalis mažėjo – 13 proc. punktų, pakavimo sąnaudų – 3 proc. punktais, kuro sąnaudų mažėjo – 4 proc. punktais ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų – 7 proc. punktais. Darbo sąnaudų dalis 2014 m. didėjo 7 proc. punktais, lyginant su 2013 m. Darbo sąnaudų dalies didėjimą lėmė sumažėjusi kitų netiesioginių sąnaudų dalis. 2014 m. dėl netiesioginių darbo užmokesčio ir elektros energijos įtraukimo į sąnaudas netiesioginių sąnaudų struktūroje mažėjo visų netiesioginių išlaidų dalys. 2014 m. kitų sąnaudų dalis mažėjo 6 proc. punktais, pakavimo sąnaudų mažėjo 2 proc. punktais, kuro sąnaudų – 6 proc. punktais ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos – 21 proc. punktu. Darbo užmokesčio sąnaudų dalis 2015 m. lyginant su 2014 m. mažėjo – 14 proc. punktų, o elektros energijos sąnaudų - 1 proc. punktu. Elektros energijos sąnaudos 2015 m. sudarė tik 3 proc. netiesioginių sąnaudų struktūroje ir jų dalis buvo mažiausia. 2015 m. dėl netiesioginių darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų įtraukimo į sąnaudas netiesioginių sąnaudų struktūroje

mažėjo kitų sąnaudų dalis 9 proc. punktais, kuro sąnaudų – 2 proc. punktais, ilgalaikio turto sąnaudų – 9 proc. punktais. 2016 m. darbo užmokesčio sąnaudų dalis sumažėjo 5 proc. punktais lyginat su 2015 m. Elektros energijos sąnaudų dalis 2016 m. mažėjo 2 proc. punktais. Šių sąnaudų dalies mažėjimą lėmė 2016 m. padidėjusios pardavimo ir gamybos apimtys. 2016 m. dėl netiesioginių darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų įtraukimo į sąnaudas netiesioginių sąnaudų struktūroje mažėjo kitų sąnaudų dalis 10 proc. punktu, pakavimo sąnaudų – 1 proc. punktu, ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudų – 2 proc. punktais.

Išanalizavus netiesioginių sąnaudų struktūrą galima daryti išvadą, kad į gamybos savikainos netiesiogines sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas, kito netiesioginių sąnaudų struktūra. Darbo užmokesčio sąnaudos sudarė nemažą netiesioginių sąnaudų struktūros dalį. Tai lėmė kitų netiesioginių sąnaudų straipsnių dalies mažėjimą netiesioginių sąnaudų struktūroje. Elektros energijos sąnaudos sudarė mažiausią netiesioginių sąnaudų struktūros dalį. Netiesioginės elektros energijos sąnaudos kito neženkiai. Netiesioginių gamybos darbuotojų darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų dinamika pateikiama 15 paveiksle.



15 pav. Gamybos įmonės darbo užmokesčio ir elektros energijos gamybos sąnaudų dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Į darbo užmokesčio sąnaudas įskaičiuota tik gamybos darbuotojų, kurie dalyvauja produkcijos gamybos procese, darbo užmokestis ir su juo susijusių mokesčių sąnaudos. Analizuojant darbo užmokesčio sąnaudas, 2014 m. lyginat su 2013 m. jos padidėjo 7 tūkst. Eur. Darbo užmokesčio sąnaudų didėjimą lėmė padidėjęs minimalus darbo užmokestis. 2015 m. lyginant su 2014 m. darbo užmokesčio sąnaudos sumažėjo 6 tūkst. Eur. Darbo užmokesčio sąnaudų mažėjimą lėmė kai kuriems darbuotojams sumažėjusios darbo valandos ir darbo užmokestis, nes vidutinis gamybos darbuotojų skaičius 2015 m. nekito. Tačiau 2015 m. gamybos įmonėje buvo darbuotojų, kurie dėl sveikatos problemų ilgą laiką turėjo nedarbingumo laikotarpį. 2016 m. lyginat su 2015 m. darbo užmokesčio sąnaudos didėjo 26 tūkst. Eur. Darbo užmokesčio sąnaudų didėjimą

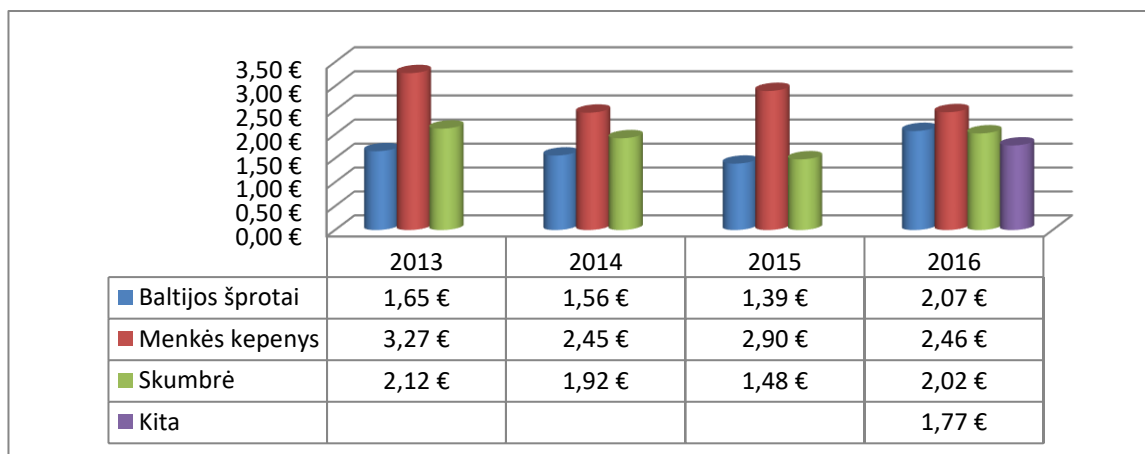
lėmė darbo užmokesčio darbuotojams padidinimas. 2016 m. gamybos įmonė pakėlė darbo užmokesčio dydį gamybos cecho darbuotojams.

Į elektros energijos sąnaudas įskaičiuota tik 70 proc. elektros energijos sąnaudų. Likę 30 proc. sąnaudų buvo sunaudojama įrangos gamybai ir administracijos padaliniui. Analizuojant elektros energijos sąnaudas, 2014 m. lyginat su 2013 m. jos buvo vienodos ir sudarė 7 tūkst. Eur. Nors gamybos apimtys 2014 m. ir sumažėjo, tačiau elektros energijos sąnaudos liko nepakitusios nes 2014 m. didėjo elektros energijos pirkimo savikaina. 2015 m. lyginat su 2014 m. elektros energijos sąnaudos padidėjo 1 tūkst. Eur. 2016 m. lyginat su 2015 m. elektros energijos sąnaudos padidėjo dar 1 tūkst. Eur. Elektros energijos sąnaudų didėjimą lėmė padidėję gamybos mastai.

Išanalizavus netiesiogines gamybos išlaidas galiu daryti išvadą, kad darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudos kito. Jos sudarė pakankamai reikšmingą dalį netiesioginių išlaidų struktūroje. Norint teisingai nustatyti produkcijos savikainą, jas į gamybines išlaidas įtraukti būtina.

3.3. Gamybos įmonės produktų savikainos struktūros ir dinamikos analizė

Gamybos įmonėje pagamintos produkcijos (3 priedas) savikainą sudaro tik tiesioginės gamybos sąnaudos. 2013 – 2016 m. vienam pagamintos produkcijos kilogramui tenkančios tiesioginės sąnaudos kito. Jų dinamika pavaizduotos 16 paveiksle.



16 pav. Gamybos įmonės tiesioginių sąnaudų vienam produkcijos kilogramui dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Tiesioginę „Baltijos šprotai“ savikainą sudaro: skardinė dėžutė, dangtelis, rūkyti šprotai, aliejus, druska. 2013 m. „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina sudarė 1,65 Eur. Lyginat 2014 m. su 2013 m. savikaina sumažėjo 0,09 Eur. Lyginat 2015 m., su 2014 m., 1 kg savikaina dar mažėjo 0,17 Eur. Savikainos mažėjimą 2014 – 2015 m. lėmė padidėjusios gamybos apimtys. 2014 m., produkcijos „Baltijos šprotai“ buvo pagaminta ir parduota 11156 kg daugiau, lyginat su 2013 m. 2015 m., produkcijos buvo pagaminta ir parduota lyginant su 2014 m., 202674 kg daugiau. Padidėjus

gamybos apimtims Gamybos įmonė pirko didesnius kiekius žaliavos. Žaliava kilkė buvo perkama ir šaldyta. Šaldyta žuvies savikaina yra mažesnė. Įsigyjant žuvies žaliavą dideliais kiekiais buvo pritaikomos nuolaidos. 2016 m., lyginant su 2015 m., „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina padidėjo 0,68 Eur. Savikainos didėjimą lėmė padidėjusios žaliavų kainos. 2016 m., padidėjo kilkės kainos, tiekėjai pakėlė skardinių indelių ir dangtelių kainas. Padidėjo ir gaminamos produkcijos kg savikaina, nes 2016 m. lyginant su 2015 m. pagaminta „Baltijos šprotai“ 190g indelių 662 636 vnt. daugiau. „Baltijos šprotai“ 190 g skardinės dėžutės ir dangtelio kaina yra 0,26 Eur. Skardinės dėžutės ir dangtelio 240 g ir 160 g kaina yra 0,10 Eur. Gaminant produkciją „Baltijos šprotai“ 190 g skardinės dėžutės ir dangtelio sąnaudos yra 0,16 Eur didesnės, nei gaminant „Baltijos šprotai“ 240 g ir 160 g. Savikainos didėjimą lėmė gamyboje sunaudotos brangesnės žaliavos.

Tiesioginę „Menkės kepenys“ savikainą sudaro: skardinė dėžutė, dangtelis, menkės kepenys, druska, pipirai, lauro lapai. 2013 m. „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina sudarė 3,27 Eur. Lyginat 2014 m. su 2013 m., savikaina sumažėjo 0,82 Eur. Savikainos mažėjimą lėmė mažesnės žaliavos (menkės kepenų) kainos. 2014 m. Gamybos įmonė žaliavas importuodavo iš Norvegijos. Buvo sudarytos sutartys su Norvegijos įmonėmis, kurios tiesiogiai tiekė žaliavą. Tiesiogiai iš gamintojų perkamos žaliavos kaina yra mažesnė. Be to, didelė dalis žaliavos buvo užšaldytos menkės kepenys. Užšaldytų menkės kepenų savikaina yra 40 proc. mažesnė, nei šviežių atšaldytų kepenų. 2015 m., lyginat su 2014 m., „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina didėjo 0,45 Eur. 2014 m. pagaminta ir parduota 163884 kg produkcijos. 2015 m. pagamintos ir parduotos produkcijos „Menkės kepenys“ mažėjo iki 26681 kg. Gamybos įmonė 2015 m. sumažino produkcijos „Menkės kepenys“ gamybą, nes šios produkcijos eksportas į Rusiją buvo uždraustas. Produkcijos „Menkės kepenys“ pardavimai vyko tik Lietuvos ir ES rinkai. Kadangi produkcijos gamyba sumažėjo, gamybos įmonė nebeimportavo menkių kepenų iš Norvegijos, o pirko žaliavą iš vietinių perpardavinėtojų, kurie perparduoda menkės kepenis, atsivežtas iš Norvegijos. Tačiau žaliava yra brangesnė. Gamybos įmonė žaliavos neimportavo, nes mažais kiekiais importuoti žaliavą yra nenaudinga, žaliavos atvežimo, išmuitinimo procedūros, muito sąnaudos padidina žaliavos savikainą ir įmonei ekonomiškai nenaudinga jos įsigyti iš tiesioginių tiekėjų. 2016 m. lyginat su 2015 m. „Menkės kepenys“ savikaina mažėjo 0,44 Eur. Savikainos mažėjimą lėmė padidėję produkcijos pradavimo ir gamybos mastai. Pagaminta ir paduota 62994 kg daugiau lyginant su 2015 m. Padidėjus gamybos apimtims, Gamybos įmonė menkių kepenų žaliavas importavo iš Norvegijos tiekėjų tiesiogiai, tai sumažino žaliavos kainas.

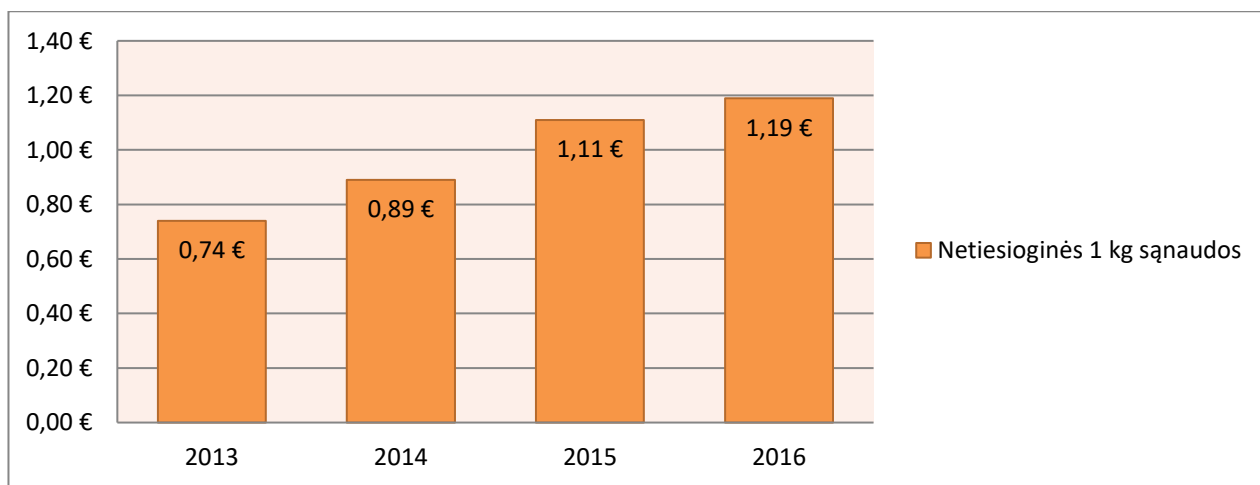
Tiesioginę produkcijos „Skumbrė“ savikainą sudaro: skardinė dėžutė, dangtelis, skumbrės filė, aliejus, pomidorų padažas, druska, pipirai. Analizuojant „Skumbrė“ savikainos dinamiką 2013 – 2016 m. laikotarpiu matoma, kad savikaina kito. 2014 m. lyginant su 2013 m. savikaina sumažėjo 0,20 Eur. 2015 m. lyginant su 2014 m. savikaina sumažėjo dar 0,44 Eur. O 2016 m. lyginant su

2015 m., savikaina padidėjo 0,54 Eur. Savikainos didėjimą lėmė skumbrės žaliavos kainos didėjimas. Gamybos įmonė „Skumbrė“ produkcijai įsigyja skumbrės filė arba neapdorotą skumbrę. Neapdorotos skumbrės savikaina yra mažesnė, tačiau patiriama laiko ir darbo sąnaudų ją apdorojant. Kadangi skumbrės filė gaunama labai retai, ir šios žaliavos savikaina būna pakankamai aukšta, gamybos įmonė dažniausiai „Skumbrės“ gamyboje naudoja neapdorotą skumbrės žaliavą. 2014 – 2015 m. savikainos mažėjimą lėmė tai, kad Gamybos įmonė gamyboje naudojo pigesnę žaliavą – neapdorotą skumbrę. Savikainos didėjimą 2016 m. lėmė išaugusios žaliavos kainos. 2016 m. gamyboje naudota brangesnė skumbrės filė žaliava.

Tiesioginę produkcijos „Lašišos konservai“ savikainą sudaro: skardinė dėžutė, dangtelis, lašiša, druska, pipirai. 2016 m. „Lašišos konservai“ 1 kg savikaina sudarė 1,77 Eur. Analizuoti „Lašišos konservai“ produkcijos dinamikos neišeina, nes „Lašišos konservai“ produkcija pradėta gaminti tik 2016 m. tačiau nepasiteisinus produkcijos paklausai, jos gamyba buvo sustabdyta.

Analizuojant produktų savikainą, 2014 – 2015 m. pastebimas 1 kg produkcijos tiesioginių sąnaudų mažėjimas lyginat su 2013 m. Sumažėjus gamybos ir pardavimo apimtims, mažėjo ir tiesioginės sąnaudos, tai pat sąnaudų mažėjimą lėmė ir žaliavų kainų kitimai. 2016 m. padidėjo „Baltijos šprotai“ ir „Skumbrė“ tiesioginės 1 kg sąnaudos. Šių sąnaudų didėjimą lėmė ženkliai išaugusios gamybos ir pardavimo apimtys. Didžiausios 1 kg sąnaudos analizuojant visą laikotarpį yra „Menkės kepenys“ produkcijos. Produkcijos „Menkės kepenys“ sąnaudų dydį lėmė brangi menkės kepenų žaliavos įsigijimo kaina.

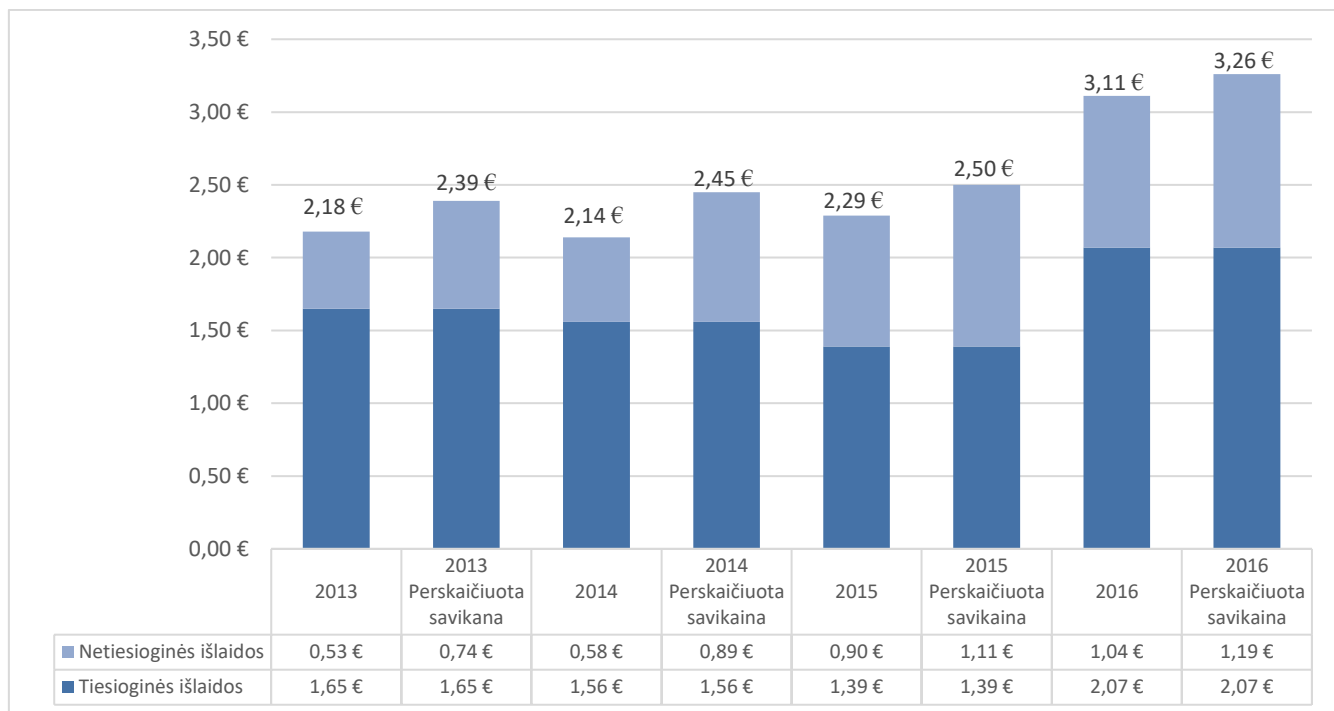
Norint nustatyti teisingą Gamybos įmonės pagamintų gaminių savikainą, į kurią būtų įtrauktos ir netiesioginės gamybos išlaidos, pirmiausia reikia netiesiogines gamybos išlaidas paskirstyti. Jos darbe paskirstytos pagal pagamintos produkcijos apimtį (kilogramus). Netiesioginės gamybos sąnaudos, tenkančios kiekvienam produkcijos kilogramui, pavaizduotos 17 paveiksle.



17 pav. Gamybos įmonės perskaičiuotų netiesioginės vieno kilogramo produkcijos sąnaudos 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Analizuojant netiesioginę sąnaudą, matomas vienam kilogramui tenkančių netiesioginių gamybos sąnaudų didėjimas analizuojamu laikotarpiu. Didžiausias padidėjimas 2015 m. lyginat su 2014 m. Netiesioginės sąnaudos padidėjo 0,25 Eur kilogramui. 2014 m. pardavimo pajamos ir gamybos mastai mažėjo, tačiau netiesioginės išlaidos didėjo 0,15 Eur/kg. 2014 m. netiesioginių išlaidų didėjimą lėmė išaugusios ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. Toliau pateikiama suskaičiuota kiekvienos produkcijos rūšies savikainos sudėtis, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos sąnaudos. 18 paveiksle pateikiama „Baltijos šprotai“ savikainos dinamika.



18 pav. Gamybos įmonės produkcijos „Baltijos šprotai“ vieno kilogramo savikainos dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

18 paveiksle matyti, kad produkcijos „Baltijos šprotai“ savikainoje didžiąją jos dalį sudaro tiesioginės gamybos išlaidos. Savikaina kasmet didėjo, nes didėjo tiek tiesioginės, tiek netiesioginės išlaidos 1 kg produkcijos. 2013 m. „Baltijos šprotai“ savikaina lygi 2,39 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2013 m. „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina didėjo 0,21 Eur. 2014 m. lyginat su 2013 m., „Baltijos šprotai“ savikaina didėjo 0,06 Eur. Savikainos didėjimą lėmė padidėjusios netiesioginės sąnaudos, 2014 m. Gamybos įmonė įsigijo ilgalaikio turto, kurio nusidėvėjimo sąnaudos padidino netiesiogines sąnaudas. O įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2014 m. „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina didėjo 0,31 Eur. 2015 m. lyginat su 2014 m. savikaina didėjo 0,05 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2013 m. „Baltijos šprotai“ 1 kg. savikaina didėjo 0,21 Eur. 2016 m. produkcijos „Baltijos šprotai“ savikaina buvo didžiausia.

Lyginat su 2015 m. savikaina didėjo 0,76 Eur. O įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2016 m. „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina didėjo 0,15 Eur.

Išanalizavus produkcijos „Baltijos šprotai“ 1 kg savikainą galima teigti, kad mažiausia 1 kg savikaina buvo 2013 m. 2,39 Eur. Didžiausia produkcijos „Baltijos šprotai“ savikaina buvo 2016 m. Savikainos didėjimą lėmė padidėjusios pardavimo ir gamybos apimtys. Produkcijos „Baltijos šprotai“ 2016 m. didėjo tiesioginės gamybos sąnaudos, nes užsakyta ir pagaminta produkcija „Baltijos šprotai“ 190 g skardinėje dėžutėje, o šios skardinės dėžutės kaina yra dvigubai didesnė nei kitų skardinių dėžučių. Išanalizavus produkcijos „Baltijos šprotai“ savikainą galima daryti išvadą, kad įtraukus į netiesiogines gamybos sąnaudas darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas „Baltijos šprotai“ 1 kg. savikaina kito.

19 paveiksle pateikiama produkcijos „Menkės kepenys“ savikainos dinamika.



19 pav. Gamybos įmonės produkcijos „Menkės kepenys“ vieno kilogramo produkcijos savikainos dinamika 2013 – 2016 m.

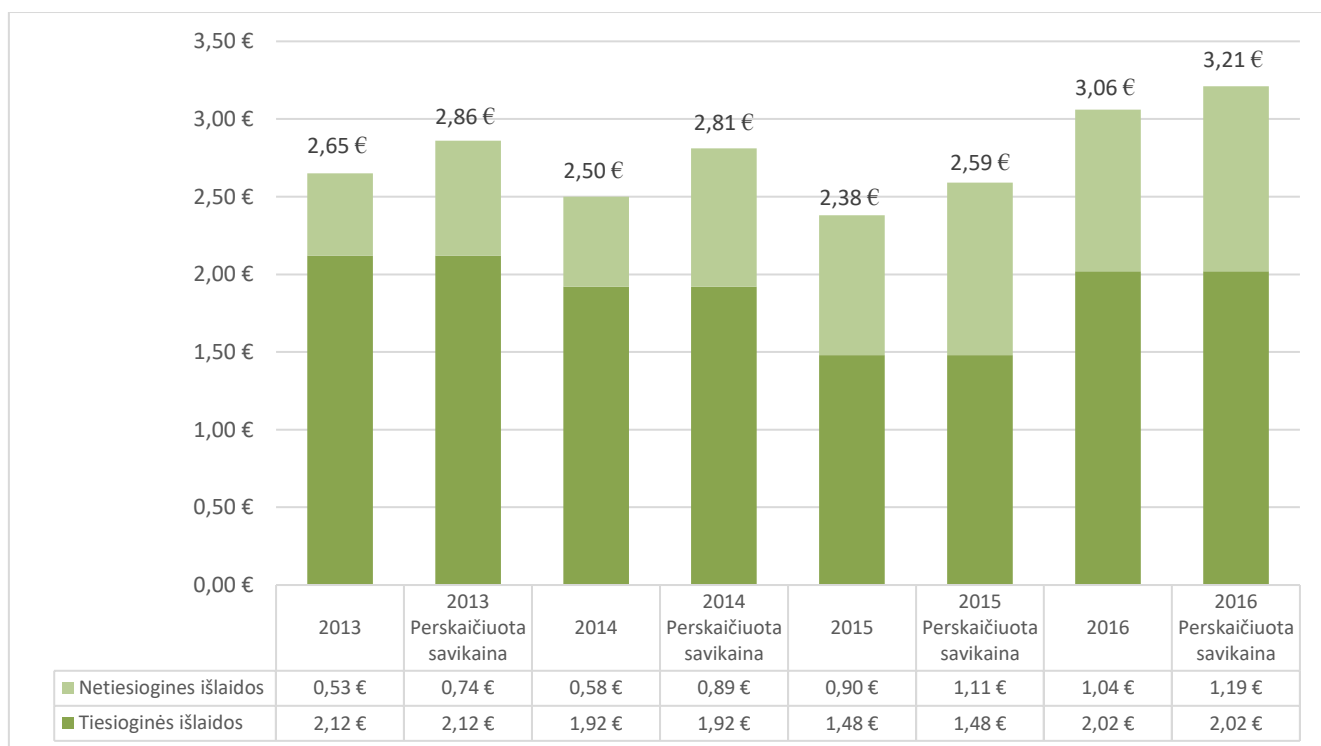
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

2013 m. produkcijos „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina lygi 4,01 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtrauktos darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2013 m. „Menkės kepenys“ 1 kg savikainą padidino 0,21 Eur. 2014 m. lyginant su 2013 m. produkcijos „Menkės kepenys“ savikaina mažėjo 0,67 Eur. Dėl darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų 2014 m. „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina didėjo 0,31 Eur. Savikainos mažėjimą lėmė mažesnės žaliavos (menkės kepenys) įsigijimo kainos. 2014 m. Gamybos įmonė žaliavą (menkės kepenys) importuodavo iš Norvegijos. 2015 m. lyginant su 2014 m. produkcijos „Menkės kepenys“ savikaina

didėjo 0,67 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2015 m. „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina didėjo 0,21 Eur. Savikainos didėjimą lėmė sumažėjusi gamyba ir pardavimai. 2015 m. Gamybos įmonė sumažino produkcijos „Menkės kepenys“ gamybą, nes buvo uždrausta šia produkcija eksportuoti į Rusiją. Sumažinus produkcijos gamybą žaliavos (menkės kepenys) buvo perkamos didesne kaina iš vietinių perpardavinėtojų. 2016 m. lyginat su 2015 m. produkcijos savikaina mažėjo – 0,36 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2016 m. „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina didėjo 0,15 Eur. Savikainos mažėjimą lėmė padidėję produkcijos pardavimai ir gamybos mastai. Padidėjus gamybos apimtims 2016 m. Gamybos įmonė menkių kepenų žaliavas importavo iš Norvegijos tiekėjų tiesiogiai už mažesnę žaliavų kainą.

Išanalizavus produkcijos „Menkės kepenys“ savikainą galima daryti išvadą, kad įtraukus į netiesiogines gamybos sąnaudas darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas „Menkės kepenys“ 1 kg savikaina didėjo. Mažiausia produkcijos „Menkės kepenys“ savikaina buvo 2014 m., o didžiausia – 2013 m. ir 2015 m. Savikainos pokyčius lėmė žaliavų kainos, nes Gamybos įmonė esant didesnei „Menkės kepenys“ produkcijos gamybai, žaliavos perkamos tiesiogiai iš Norvegijos tiekėjų už mažesnę žaliavų kainą. Sumažėjus „Menkės kepenys“ produkcijos gamybai, žaliavos perkamos iš Lietuvos tiekėjų kurie perpardavinėja menkės kepenų žaliavą.

20 paveiksle pateikiama produkcijos „Skumbrė“ savikainos dinamika.



20 pav. Gamybos įmonės produkcijos „Skumbrė“ vieno kilogramo savikainos dinamika 2013 – 2016 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Gamybos įmonės duomenis

Gamybos įmonės produkcijos „Skumbrė“ vieno kilogramo savikainoje taip pat didžiąją jos dalį sudarė tiesioginės gamybos išlaidos. 2013 m. produkcijos „Skumbrė“ savikaina lygi 2,86 Eur. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2013 m. „Skumbrė“ 1 kg savikaina didėjo 0,21 Eur. 2014 m. lyginant su 2013 m. produkcijos „Skumbrė“ savikaina mažėjo 0,05 Eur. Šį mažėjimą lėmė tiesioginių gamybos išlaidų mažėjimas dėl pigesnių žaliavų. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtraukus darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2014 m. „Skumbrė“ 1 kg savikaina didėjo 0,31 Eur. 2015 m. lyginant su 2014 m. produkcijos kilogramo savikaina mažėjo dar 0,22 Eur. Nors netiesioginės gamybos išlaidos kilogramui ir padidėjo, tačiau tiesioginės gamybos išlaidos mažėjo sparčiau, todėl 1 kg savikaina ir sumažėjo. Į netiesiogines gamybos sąnaudas įtrauktos darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2015 m. „Skumbrė“ 1 kg savikainą padidino 0,21 Eur. Savikainos mažėjimą 2015 m. lėmė sumažėjusios tiesioginių žaliavų kainos. 2016 m. lyginat su 2015 m. produkcijos savikaina „Skumbrė“ didėjo 0,62 Eur. O įtrauktos darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas 2016 m. „Skumbrė“ 1 kg savikainą padidino 0,15 Eur.

Išanalizavus „Skumbrė“ produkcijos savikainą galima daryti išvadas, kad mažiausios produkcijos sąnaudos buvo 2015 m. dėl mažiausių žaliavų kainų 2015 m. „Skumbrė“ produkcija buvo gaminama iš neapdorotos skumbrės žaliavos, kurios kaina yra mažesnė. Produkcijos „Skumbrė“ savikaina 2016 m. buvo didžiausia – 3,21 Eur. Sąnaudų didėjimą lėmė žaliavų kainos didėjimas. „Skumbrė“ produkcija buvo gaminama iš skumbrės filė žaliavos, kurios kaina yra didesnė. Išanalizavus produkcijos „Skumbrė“ savikainą galima daryti išvadą, kad įtrauktos į netiesiogines gamybos sąnaudas darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas „Menkės kepenys“ 1 kg savikainą didino.

galima daryti išvadą, kad įtraukus į netiesiogines gamybos sąnaudas darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas „Skumbrė“ 1 kg. savikaina kito.

Atlikus Gamybos įmonės produktų savikainos struktūrą ir dinamikos analizę galima daryti išvadas, kad didžiausia savikaina yra „Menkės kepenys“ produkcijos. Šios produkcijos savikaina yra didžiausia, nes žaliavos menkės kepenys įsigijimo kainą yra didelė. 2013 m. produkcijos savikaina buvo sumažėjusi, produkcijos savikainos mažėjimą lėmė sumažėjusios gamybos ir pardavimo apimtys. Gamybinė įmonė sumažėjus pardavimas sumažino ir savo gamybinės sąnaudas. Didžiausia visų rūšių produkcijos savikaina buvo 2016 m. Savikainos didėjimą lėmė žaliavų kainų didėjimas. Į produkcijos savikainą įtraukus netiesiogines darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudas produkcijos savikainai didėjo.

Išvados ir pasiūlymai

1. Išnagrinėjus produktų savikainos analizės teorinius principus galima teigti, kad produktų savikaina yra visos įmonės patirtos sąnaudos produktui pagaminti ir parduoti. Produktų savikaina yra reikšminga įmonės sąnaudų dalis. Savikainos analizavimas padeda efektyviai priimti sprendimus susijusius su įmonės valdymu. Išlaidų klasifikavimas leidžia tiksliai ir greitai atlikti analizę. Išlaidos klasifikuojamos pagal kiekvienos įmonės poreikius, nes nėra vienos universalios išlaidų klasifikavimo sistemos.
2. Išanalizavus gamybos įmonės gamybines išlaidas galima teigti, kad didžiąją Gamybos įmonės sąnaudų dalį sudaro pardavimo savikaina. Analizuojamu laikotarpiu pardavimo sąnaudos vidutiniškai sudaro apie 87 proc. visų gamybos įmonės sąnaudų. Gamybos išlaidos skirstomos į tiesiogines konservų gamybos išlaidas ir tiesiogines įrangos gamybos išlaidas. Didesnę gamybos išlaidų dalį analizuojamu laikotarpiu sudaro tiesioginės konservų gamybos išlaidos. Tačiau 2015 m. tiesioginių įrangos gamybos išlaidų dalis 1 proc. punktu didesnė už tiesioginių konservų gamybos išlaidų dalį.
3. Atlikus gamybos įmonės produktų savikainos analizę galima teigti, kad Gamybos įmonė gamina 3 pagrindines produkcijos rūšis: Baltijos šprotai, Menkės kepenys, Skumbrė. Produkcijos „Menkės kepenys“ tiesioginės gamybos išlaidos 2013 – 2014 m. sudarė didžiausią dalį visų tiesioginių gamybos sąnaudų. 2015 – 2016 m. produkcijos „Menkės kepenys“ gamyba sumažėjo, tačiau padidėjo produkcijos „Baltijos šprotai“ gamybos apimtys. 2015 m. jos sudarė 78 proc., 2016 m. 79 proc. visų produkcijos gamybos tiesioginių sąnaudų. Išanalizavus netiesiogines Gamybos įmonės išlaidas galima daryti išvadas, kad 2014 – 2015 m. didžiausią netiesioginių išlaidų dalį sudaro netiesioginės ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. 2016 m. didžiausią dalį netiesioginių sąnaudų sudarė kitos sąnaudos. Nustatyta, kad Gamybos įmonė į gamybines išlaidas nebuvo įtraukusi darbo užmokesčio ir elektros energijos sąnaudų. Įtraukus šias sąnaudas į produkcijos netiesiogines išlaidas, kito netiesioginių sąnaudų struktūra ir produkcijos savikaina.
4. Nustačius visą gamybinę Gamybos įmonės gaminamų gaminių savikainą galima daryti išvadas, kad produkcijos „Menkės kepenys“ savikaina buvo didžiausia, nes menkių kepenų žaliavos kaina didesnė už kitų rūšių produkcijos žaliavų kainas. Mažiausia buvo „Baltijos šprotai“ 1 kg savikaina. Produkcijos „Baltijos šprotai“ savikaina maža, nes kilmės žaliavos pirkimo kaina yra maža. Produkcijos „Menkės kepenys“ savikaina analizuojamu laikotarpiu kito. 2014 m. ir 2016 m. produkcijos savikaina mažėjo, o 2013 m. ir 2015 m. – didėjo. Savikainos pokyčius lėmė menkės kepenų žaliavos kainos. Gamybos įmonei gaminant didelius kiekiu „Menkės kepenys“ produkcijos, žaliavos yra perkamos iš tiesioginių

Norvegijos tiekėjų už mažesnę kainą. Produkcijos „Baltijos šprotai“ savikaina analizuojamu laikotarpiu didėjo. Didžiausia savikaina buvo 2016 m. Savikainos „Baltijos šprotai“ didėjimą lėmė padidėjusios žaliavų kainos. Produkcijos „Skumbrė“ savikaina didžiausia buvo 2016 m. 2014 m. ir 2015 m. produkcijos savikaina mažėjo. Produkcijos „Skumbrė“ savikainos kitimą lėmė žaliavų kainos pokyčiai. Savikaina mažėjo, kai produkcija „Skumbrė“ buvo gaminama iš neapdorotos skumbrės žaliavos, nes jos kaina yra mažesnė. Kai produkcija „Skumbrė“ buvo gaminama iš skumbrės filė žaliavos, savikaina didėjo, nes šių žaliavų kaina yra didesnė.

Terminų ir sąvokų žodynas

Analizė. Mokslo metodas pagrįstas mintinių ir faktinių visumos skaidymu į dalis. (BAGDŽIŪNIENĖ V., 2005, 145p.).

Ataskaitinis laikotarpis. Laikotarpis, kuriam sudaromas įmonių metinių arba tarpinių finansinių ataskaitų rinkinys. (1VAS, 37p.).

Gamybos išlaidos. Tai visos patirtos išlaidos produkcijai pagaminti. (LAKIS V., MACKEVIČIUS J., GAIŽAUSKAS L., 2010, 52p.).

Horizontalioji analizė. Ekonominė analizė, kai duomenys lyginami su parėjusių laikotarpių ar biudžetų duomenimis, o nuokrypis išreiškiamas santykiniais dydžiais, rodančiais rodiklių pokytį laiko atžvilgiu, jo dinamiką. (BAGDŽIŪNIENĖ V., 2006, 60p.).

Įmonės balansas. Finansinė ataskaita, kurioje nurodomas visas įmonės turtas, nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai paskutinę ataskaitinio laikotarpio dieną. (1 VAS 37p.)

Išlaidos. Išlaidos yra pinigine išraiška išteklių, sunaudotų kuriam nors tikslui pasiekti. (LAKIS V., MACKEVIČIUS J., GAIŽAUSKAS L., 2010, 37p.).

Pardavimo pajamos. Ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių pardavimo ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus. (3 VAS, 3p.).

Pelno (nuostolių) ataskaita. Finansinė ataskaita, kurioje nurodomos visos įmonės ataskaitinio laikotarpio pajamos, sąnaudos ir veiklos rezultatai – pelnas arba nuostoliai. (BAGDŽIŪNIENĖ V., 2005, 151p.).

Savikaina. Išlaidų pinigine išraiška suma, panaudota tam tikram tikslui pasiekti (produkcijos partijai, produkcijos vienetui pagaminti, paslaugai suteikti, įmonės padaliniui išlaikyti ir pan.). (LAKIS V., MACKEVIČIUS J., GAIŽAUSKAS L., 2010, 83p.).

1. **Sąnaudos.** Visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas. (LR Pelno mokesčio įstatymas.

Prieiga per: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9>>.

Literatūros sąrašas

1. ANTHONY, R. N. 2011. *Accounting: Text and Cases* - 13th edition. Richard D. Irwin, Inc. ISBN-13: 978-0073379593.
2. BAGDZEVIČIŪTĖ A. 2005. *Kaip paskirstyti netiesiogines išlaidas*. Menedžmento apskaita. Nr. 7 – 8.
3. BAGDŽIŪNIENĖ V. 2005. *Finansinė atskaitomybė*. Vilnius, Conto Litera. ISBN 9986-836-17-4.
2. BAGDŽIŪNIENĖ V. 2006. *Įmonių veiklos planavimas ir analizė : esmė ir verslo situacijos*. Vilnius: Conto Litera. ISBN 9986-836-16-6.
3. BAGDŽIŪNIENĖ V. 2011. *Įmonių veiklos planavimas ir analizė*. Vilnius: Conto litera. ISBN 978-9986-836-39-1.
4. BOJOROVIENĖ J., MAURICIENĖ I., PAUŽOLIENĖ J., TAMOŠAUSKIENĖ R., VAITIEKUS A. 2016. *Baigiamųjų, pedagoginių studijų baigiamųjų ir kursinių darbų rengimo metodika*. Klaipėda: Klaipėdos valstybinės kolegija. ISBN
5. BĂRBUȚĂ-MIȘU NICOLETA, 2010. *Financial Management, Galați: Europlus Publishing House*, 2010. Bărbuță – Mișu Nicoleta, Financial Risk Analysis in the Building Sector: A Case study of Romania (Galati County) ISSN 1392-1258. Ekonomika Vol. 89(1) p. 69 [interaktyvus]. [žiūrėta 2016 m. gruodžio 04 d.]. Prieiga per EBSCO.
6. BUŠKEVIČIŪTĖ E., KANAPICKIENĖ R., PATAŠIUS M. 2010. *Finansinių rezultatų analizė*. Kaunas: Technologija. ISBN 9789955258391.
7. DRURY, C. 2007. *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning Business Press. ISBN 13: 9781844805662.
8. ЭНТОНИ Р. РИС ДЖ. 1993 м. *Учет ситуации и примеры*. Пер. с англ. Москва: Финансы и статистика. ISBN 5-8015-0084-7.
9. HORNGREN, CH; FOSTER, G. 2006. *Cost Accounting. Managerial Emphasis*. Prentice Hall International. ISBN-13: 978-0-13-210917-8 ISBN-10: 0-13-210917-4
10. JAGMINAS, V. 2002. *Savikaina – kaina sau, kurią apmoka pirkėjas*. Vadovo pasaulis.
11. JAGMINAS, V. 2010. *Pilnosios ir dalinės savikainos kalkuliavimas*. Buhalterija. Nr. 12 (273).
12. JAGMINAS, V. 2011. *Produktų savikainos kalkuliavimas*. Buhalterija. Nr. 43 (354).
13. JUOZAITIENĖ, L. 2008. *Įmonės finansai: analizė ir valdymas*. Šiauliai: VšĮ Šiaulių universiteto leidykla. ISBN: 9789986387923.
14. JURKŠIENĖ A. 2002 *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija. ISBN: 9955091371.
15. KALČINSKAITĖ R. 2006. *Kaip apskaičiuoti produktų savikainą*. Menedžmento apskaita.

- Nr. 7 – 8.
16. KALČINSKAITĖ R. 2005. *Kokią savikainą geriau skaičiuoti*. Menedžmento apskaita. Nr. 10.
 17. LAKIS V., MACKEVIČIUS J., GAIŽAUSKAS L. 2010. *Valdymo apskaitos teorija ir praktika*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. ISBN 978-995-533-590-0.
 18. LAURINAVIČIENĖ G. ir MACKEVIČIUS J. 2011. *Veikla pagrįsto produkcijos savikanos kalkuliavimo metodo diegimo problemos*. Verslas: teorija ir praktika nr. 2011 12 (3) p.268-276. ISSN 1822-4202
 19. MACKEVIČIUS J. 2003. *Valdymo apskaita*. Vilnius: TEV. ISBN 995-549-147-7.
 20. MACKEVIČIUS J. 2008. *Įmonių veiklos analizė – informacijos rinkimo, tyrimo ir vertinimo sistema*. Informacijos mokslai. ISSN 1392-0561.
 21. MACKEVIČIUS J. 2005. *Įmonių veiklos analizė*. Vilnius: TEV. ISBN 995568013X.
 22. RUTKAUSKAS A.V., SŪDŽIUS V., MACKEVIČIUS V. 2008. *Verslo finansai: Sistema, struktūra ir elementai*. Vilnius: Technika. ISBN 9789955281641.
 23. STANKUTĖ J. 2010. *15-osios tarp universitetinės magistrantų ir doktorantų konferencijos „Informacinė visuomenė ir universitetinės studijos“ (IVUS 2010) medžiaga 2010 m.* Kaunas. ISSN 2029-4824.
 24. STONČIUVIENĖ, N; ZINKEVIČIENĖ, D. 2002. *Gamybos išlaidų apskaitos problemos žemės ūkio įmonėse integruojantis į Europos Sąjungą*. Apskaitos ir finansų aktualijos integruojantis į ES. Akademija: LŽŪU. ISSN 2029-1175
 25. ŠVEDARAUSKIENĖ A. 2008. *Savikainą skaičiuojame, bet ne visada žinome kaip. Kaštų apskaita*. Nr. 11.
 26. TAMULIAVIČIENĖ D., SUBAČIENĖ R. 2013. *Valdymo apskaita*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. ISBN 978-609-459-181-5.
 27. ZABIELAVIČIENĖ, I. 2009. *Inovacinės veiklos valdymo apskaitos ir analizės metodiniai aspektai*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. Nr. 2 (15). p. 339 –348. ISSN 1648-9098.
 28. AUDITO, APSKAITOS, TURTO VERTINIMO IR NEMOKUMO VALDYMO TARNYBA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS, 2017. [interaktyvus]. *9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ metodinės rekomendacijos* [žiūrėta 2017-04-15]. Prieiga per: <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/2016/9-VASMRnuo2016.01.01TVIRTINIMUIgalutinisSVETAINEI3.pdf>>. <<http://www.bankrotodep.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/3-VAS-11-redakcija-nuo-20160301.pdf>>.
 29. VALSTYBINĖ MAISTO IR VETRENARIJOS TARNYBA, 2017. *Taršos stebėsena*

[interaktyvus]. Teisės aktai [žiūrėta 2017-06-01]. Prieiga per:<<http://vmvt.lt/maisto-sauga/maisto-produktai/gyvuninis-maistas/zuvis-ir-jos-produktai/tarsos-stebesena>>.

30. TEISĖS AKTŲ REGISTRAS, 2017. *LR Pelnų mokesčio įstatymas* [interaktyvus]. Teisės aktai [žiūrėta 2017-06-01]. Prieiga per:<<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A5ACBDA529A9>>.