VERSLO FAKULTETAS

FINANSŲ IR APSKAITOS KATEDRA

Virginija Lidžiuvienė

UAB „SMALIŽIAUS KERTELĖ“ ATSARGŲ APSKAITA

Profesinio bakalauro baigiamasis darbas

Buhalterinės apskaitos studijų programos

valstybinis kodas 6531LX010

Apskaitos studijų krypties

Autorė	Virginija Lidžiuvienė	_____ (parašas)	2022-06-07 (data)
Vadovė lekt.	Janina Vaitiekienė	_____ (parašas)	2022-06-07 (data)

Klaipėda, 2022

Turinys

Lentelių sąrašas ... 3
Paveikslų sąrašas ... 4
Terminų ir sąvokų žodynas ... 5
Santrauka ... 6
Summary ... 7
Įvadas ... 8
1. GAMYBOS ĮMONIŲ ATSARGŲ APSKAITOS TEORINĖ ANALIZĖ ... 9
1.1. Atsargų samprata ir jų klasifikavimas ... 9
1.2. Atsargų įkainojimo metodai ir apskaitos būdai ... 11
1.3. Atsargų įsigijimo apskaita ... 15
1.4. Atsargų gamybos, savikainos ir produkcijos apskaita ... 17
1.5. Atsargų finansinė analizė ... 20
2. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA ... 23
3. UAB „SMALIŽIAUS KERTELĖ“ ATSARGŲ APSKAITA IR GAMINIŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ ... 26
3.1. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų įsigijimo, įkainojimo ir realizavimo apskaita ... 26
3.2. UAB „Smaližiaus kertelė“ gaminių savikainos apskaitos analizė ... 30
3.3. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų finansinė analizė ... 35
Išvados ir pasiūlymai ... 42
Literatūros sąrašas ... 43

Priedų sąrašas

1 priedas. UAB "Smaližiaus kertelė" direktorės sutikimas baigiamajame darbe naudoti įmonės vardą.
2 priedas. Prašymas atlikti taikomąjį tyrimą baigiamajame darbe.
3 priedas. Atsargų sąvokos.
4 priedas. Atsargų įsigijimo, pardavimo apskaita taikant periodiškai apskaitomų atsargų būdą.
5 priedas. UAB „Smaližiaus kertelė“ pavyzdinio sąskaitų plano ištrauka.
6 priedas. UAB "Smaližiaus kertelė" 2017 - 2021 m. balanso horizontalioji atskaitų analizė.
7 priedas. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 - 2021 m. balanso vertikalioji ataskaitų analizė.
8 priedas. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 - 2021 m. pelno (nuostolių) horizontalioji ataskaitų analizė.
9 priedas. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 - 2021 m. pelno (nuostolių) vertikalioji ataskaitų analizė.
10 priedas. UAB "Smaližiaus kertelė" 2017 - 2021 m. atsargų horizontalioji ir vertikalioji ataskaitų analizė.
11 priedas. UAB "Smaližiaus kertelė" 2017 - 2021 m. atsargų analizės santykiniai rodikliai.

Lentelių sąrašas

1 lentelė. Atsargų klasifikavimas.....10
2 lentelė. Nebaigtos gamybos ir pagamintos produkcijos registravimas apskaitoje, nuolat apskaitomų atsargų būdu.....15
3 lentelė. Atsargų įsigijimo savikainos registravimas apskaitoje.....16
4 lentelė. Atsargų įsigijimo iš ES šalių registravimas apskaitoje.....17
5 lentelė. Produkcijos savikainos apskaičiavimo rūšys.....18
6 lentelė. Atsargų pelningumo rodiklis.....21
7 lentelė. Atsargų apyvartumo teigiami ir neigiami rodikliai.....21
8 lentelė. Trumpalaikių įsipareigojimų mokumo rodiklis.....22
9 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. veiklos finansinės būklės rodikliai.....23
10 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų klasifikavimas.....26
11 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ gamybos atsargų klasifikavimas.....27
12 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ gamybinių žaliavų įsigijimo ir atsargų pasigaminimo operacijų registravimas.....28
13 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pirktų ir pagamintų atsargų realizavimo rinkoje apskaita.....29
14 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ tiesioginių išlaidų registravimas gaminio savikainai.....32
15 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ išskaičiuotas fasavimo pakuočių vidurkis vienam kg gaminio.....32
16 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2021 m. gaminių tiesioginių išlaidų savikaina.....33
17 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ netiesioginių išlaidų paskirstymas pagamintam kiekiui...34
18 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pagamintos produkcijos pilnoji gamybinė savikaina.....34
19 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pasirinktų gaminių savikainos palyginimas.....35
20 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumo rodikliai.....38
21 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ ir Lietuvos gamybos įmonių grynojo pelningumo rodikliai.....40

Paveikslų sąrašas

1 pav. Atsargų įkainojimo metodai....12
2 pav. Įsigytų atsargų registravimas apskaitoje....16
3 pav. Gamybos išlaidų klasifikavimas....18
4 pav. Tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos....19
5 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ valdymo struktūra....24
6 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ procesinis paprastas savikainos skaičiavimo metodas....31
7 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ trumpalaikio turto dinamika....36
8 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ trumpalaikio turto struktūra....36
9 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų dinamika....37
10 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų struktūra....38
11 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumas (kartais)....39
12 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumas (dienomis)....39
13 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ parduotų ir visų atsargų grąžos dinamika....39
14 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ apyvartų ir pelningumo indekso dinamika....40
15 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ bendrojo pelningumo dinamika....40

Terminų ir sąvokų žodynas

Atsargos – tai viena iš svarbiausių gamybos įmonės veiklos dėmenų uždirbti pajamoms. Atsargos - tai trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija ir pirktos prekės, skirtos perparduoti) (Subačienė ir kt., 2015). Atsargos sunaudojamos per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą (Ivanauskienė, 2016, Bajorūnienė ir Christauskas, 2007).

Medžiagos – tai materialūs objektai, kurie nuo įmonės veiklos pobūdžio gali turėti skirtingą svarbą. Vienose įmonėse gali būti apskaitoma, kaip prekė, o kitose - kaip žaliava (Burkšaitienė, 2008).

Prekė – turtas, pirktas perparduoti, ir įmonės pagaminta produkcija, skirta parduoti, 9 - ojo VAS „Atsargos“ (2018) standartas. Tai galutinis produktas, kurį įmonė pardavus atgaus savo investicijas ir uždirbs pajamas. Kalčinskas (2017) į prekes įtraukia ir įmonės suteiktas paslaugas, už kurias sumoka.

Sąnaudos – tai išlaidos, kurios patiriamos ataskaitiniu laikotarpiu gaminant produkciją ar suteikiant paslaugas (Rutkauskas, Sūdžius ir Mackevičius, 2008).

Gamybos išlaidos – tai išlaidos, kurios patiriamos produkcijai gaminti ir savikainai nustatyti. Gamybinių išlaidų dydis priklauso nuo priskaičiuojamų tiesioginių ir pridėtinės (netiesioginių gamybos) išlaidų sumos (Tamulevičienė ir Subačienė, 2013).

Savikaina – atsargų pirkimo arba pasigaminimo kaina (Česnauskė, 2018). Tai sumokėti ar mokėtini pinigai, mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė įsigyjant ar pasigaminant turtą. Tai rodiklis, apibūdinantis įmonės veiklos efektyvumą (Tamulevičienė ir Subačienė, 2013).

Tiesioginės gamybos išlaidos – tai išlaidos, kurias be didelių pastangų ir sąnaudų galima tiesiogiai priskirti konkrečiam gaminiu (Subačienė, R. ir kt., 2015).

Netiesioginės gamybos išlaidos – tai sudedamosios išlaidų dalys, kurios susijusios su dviem ar daugiau gaminių grupių ir priskirti kuriam tai vienam gaminiui sunku ar neįmanoma (Subačienė, R. ir kt., 2015).

Santrauka

Virginija Lidžiuvienė „UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apskaita“, Buhalterinės apskaitos studijų programa, Verslo fakultetas, Klaipėdos valstybinė kolegija.

Tyrimo problema. Gamybos įmonės pelningumas tiesiogiai priklauso nuo atsargų savikainos, perdirbimo ir pardavimo. Netinkamas išlaidų paskirstymas suformuoja klaidingą gaminio įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, kuri iškraipo finansinius duomenis ir mažina įmonės pelną. Tinkamas atsargų valdymas įmonei leidžia sumažinti išlaidas ir padidinti pinigų srautus. Dėl nuolatinio atsargų judėjimo sudėtinga tinkamai įvertinti jų likučius, kurie galiausiai tiksliai apskaitomi inventorizacijos metu.

Tyrimo objektas – UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apskaita.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apskaitą ir savikainos kalkuliavimo metodiką.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros ir informacijos šaltinių, teisės aktų ir įstatymų analizė, sisteminimas, lietuvių ir užsienio mokslinių straipsnių teorinė analizė. Įmonės duomenų vertikalioji, horizontalioji ir santykinių rodiklių analizė bei grafinis vaizdavimas.

Išvados. Atsargos - tai turtas, kuris realizuojamas per vieną įmonės veiklos ciklą, įregistruojamas pagal įsigijimo savikainą, o parduodamas priskaičius visas tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas. Atsargos gamybos įmonei – tai žaliava, iš kurios dar gamins pagrindinį produktą. Atsargos apskaitomos nuolat arba periodiškai pagal pasirinktą vieną iš keturių įkainojimo metodų – konkrečių kainų, svertinio vidurkio FIFO ir LIFO. Norint išsiaiškinti, kurių atsargų apyvartumas didina įmonės mokumą ir pelningumą, yra atliekama atsargų finansinė horizontalioji, vertikalioji ir santykinių rodiklių analizės. Augantis atsargų apyvartumas didina įmonės pelningumą ir suteikia didesnes galimybes plėstis, pritraukti naujų investitorių, įgyti kreditorių ir bankų pasitikėjimą.

UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų kiekiai, reikalingi vykdyti gamybą, apskaitomi nuolat pagal pritaikytą FIFO metodą. Gamybinę savikainą sudaro: tiesioginės gamyboje sunaudotos žaliavų išlaidos, tiesiogiai su gamyba susijusių darbuotojų darbo užmokesčių išlaidos ir pridėtinės išlaidos, kurių kiekiai priklauso nuo užsakymų dydžių. Apibendrinus tyrimo rezultatą, pastebėta, kad netinkamas netiesioginių išlaidų paskirstymas iškraipo gaminio savikainą ir galutinį veiklos rezultatą – pelną. Atsargų dalis turte sudarė daugiau nei 20 proc., o trumpalaikiame turte sudarė didžiąją dalį. 2021 m. atsargos buvo atnaujinamos 9 kartus, 40 dienų intervalu. Kintant pardavimų savikainai, pardavimų pajamos padidėjo 27 proc., tačiau augant infliacijai įmonės grynasis pelningumas vertinamas neigiamai.

Raktiniai žodžiai: atsargos, atsargų apskaita, produkcija, apskaitos metodai, gamybos išlaidos, savikaina.

Summary

Virginija Lidžiuvienė Inventories` Accounting of „Smaližiaus kertelė“ Ltd. Accounting Study Programme, Faculty of Business, Klaipėda State University of Applied Sciences.

Research problem. The profitability of a manufacturing company directly depends on the cost of inventories, processing, and sales. Misallocation of costs leads to the formation of a false cost of acquisition (manufacture) of a product, which distorts financial data and reduces the profits of a company. Proper stock management allows the company to reduce costs and increase cash flow. The continuous movement of stocks makes it difficult properly to estimate their balances, which are ultimately accurately accounted for at the time of the inventory.

Research object - inventory accounting of UAB “Smaližiaus kertelė”.

Research aim - to analyze the inventory accounting and cost calculation methodology of UAB “Smaližiaus kertelė”.

Research methods: analysis of scientific literature and information sources, analysis of regulations and laws, and theoretical analysis of Lithuanian and foreign scientific articles. Vertical, horizontal and relative analysis of company data and graphic representation.

Conclusions. Stocks are assets that are disposed of over a single operating cycle of an enterprise and are recorded at historical cost, and sold after all direct and indirect production costs are reckoned in. Stocks for a manufacturing plant are raw materials from which the main product will be still manufactured. Stocks are accounted for continuously or periodically according to one of the four appraisal methods chosen, namely, specific prices, weighted average FIFO and LIFO. In order to find out which stock turnover increases the solvency and profitability of the company, the financial analysis of horizontal, vertical and relative indicators of stocks is carried out. The growing stock turnover increases the profitability of the company and provides greater opportunities to expand, attract new investors, gain the confidence of creditors and banks.

The quantities of stocks of UAB “Smaližiaus kertelė” that are required to carry out production are accounted for on a regular basis according to the adapted FIFO method. Production cost consists of the direct costs of raw materials used in production, the wage costs of employees directly associated with the production and overheads, the quantities of which depend on the sizes of the orders. After summing up the result of the research, it was noted that the incorrect allocation of indirect costs distorts the cost of the product and the final operating result - profit. The share of stocks in the assets amounted to more than 20 %, while in current assets it accounted for the largest share. In 2021, stocks were renewed 9 times, with an interval of 40 days. As sales costs fluctuated, sales revenue increased by 27 %, but with rising inflation, the net profitability of the company is assessed negatively.

Key words: inventories, inventory accounting, production, accounting methods, production costs, cost.

Įvadas

Temos aktualumas. Įmonė, vykdydama veiklą siekia uždirbti pelną. Atlikdama gamybą, įmonė investuoja į atsargas, kurios dažniausiai sudaro didžiąją trumpalaikio turto dalį. Pasak Lakio (2017), atsargos sudaro reikšmingą įmonės apyvartinio kapitalo dalį, todėl yra svarbu tinkamai jas įvertinti, saugoti, apdoroti ir parduoti, norint išvengti pelną mažinančių nuostolių. Jagmino (2021) nuomone, norint gauti maksimaliai teisingus rezultatus, prieš nusprendžiant, ar gaminamas produktas pelningas ar nuostolingas, yra svarbu tinkamai paskirstyti gamybines ir negamybines išlaidas, kurios daro įtaką pilnajai savikainai. Kaip ir atskirų produktų, savikainos kalkuliavimas yra sudėtingas, nes nėra reglamentuotas įstatymų, bet reikšmingas procesas, leidžiantis įvertinti įmonės patiriamų išlaidų svarbą gaminio savikainai, nes netinkamai paskaičiuota atsargų savikaina padidina kitas veiklos sąnaudas, kartu sumažindama įmonės pelną. Tad norint išvengti klaidų valdant atsargas, svarbu žinoti valdomų atsargų rūšis, jų gamyklinę būklę, apyvartumą ir teikiamą ekonominę naudą. Tikslus atsargų išskirstymas į žaliavas, komplektuojamuosius gaminius, nebaigtą gamybą, pagamintą produkciją ir pirktas prekes, skirtas perparduoti (Mackevičius, 2019), leis inventorizavimo metu įmonei tiksliai žinoti atsargų likučius, kokiu trumpalaikiu turtu ji disponuoja. Turimų atsargų valdymas yra atsakingas procesas, nes pagal atsargų kiekius galima nusakyti įmonės finansinę būklę (Mackevičius, 2019).

Temos problematika – gamybos įmonei aktualu tinkamai apskaityti atsargas, kurios sudarydamos didžiąją dalį gaminių savikainos, kartu su patiriamomis gamybinėmis išlaidomis padidina arba sumažina veiklos pajamas. Tinkamas atsargų valdymas ir efektyviausiai pasirinktas savikainos skaičiavimo būdas įmonėms leidžia sumažinti patiriamas sąnaudas ir padidinti pajamas. Dažniau atliekamos atsargų inventorizacijos leidžia stebėti atsargų judėjimą, greičiau įvertinti esamą situaciją ir priimti tinkamiausius įmonei sprendimus.

Darbo objektas – UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apskaita.

Darbo tikslas – išanalizuoti UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apskaitą ir savikainos kalkuliavimo metodiką.

Darbo uždaviniai:

1. Apibūdinti gamybos įmonės atsargų apskaitą analizuojant mokslinę literatūrą.
2. Išnagrinėti UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų ir gaminių savikainos apskaitos politiką.
3. Atlikti UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų finansinę analizę.

Tyrimo metodai: mokslinės literatūros ir informacijos šaltinių analizė, teisės aktų ir įstatymų analizė, sisteminimas, lietuvių ir užsienio mokslinių straipsnių teorinė analizė. UAB „Smaližiaus kertelė“ duomenų ir ataskaitų analizė, vertikalioji, horizontalioji ir santykinių rodiklių analizė ir grafinis vaizdavimas.

1. GAMYBOS ĮMONIŲ ATSARGŲ APSKAITOS TEORINĖ ANALIZĖ

1.1. Atsargų samprata ir jų klasifikavimas

Konkurencingoje rinkoje gamybos įmonių tiekiama prekė turi būti ne tik paklausi tarp pirkėjų, bet ir finansiškai naudinga gamintojui. Gamyba ar perdirbimu užsiimanti įmonė turi žaliavų, atsargų ir prekių, skirtų perparduoti, kurios, pasak Lakio (2017), ir sudaro reikšmingiausią apyvartinę kapitalo dalį. 9 – ajame verslo apskaitos standarte (VAS) „Atsargos“ (2018) atsargos apibrėžiamos, kaip trumpalaikis turtas, kuris sunaudojamas pajamoms uždirbti per vieną įmonės veiklos ciklą, t. y. nuo atsargų įsigijimo iki pardavimo. Žaptorio (2015) teigimu, gamybinėse įmonėse veiklos ciklo metu vienos atsargos perdirbamos į kitas ir realizuojamos. Bet ne išimtis, kad veiklos ciklas gali užsitęsti ir užtrukti ilgiau negu vienus ataskaitinius metus, taip darydama įtaką gaminio savikainai. Įsigijimo savikaina – sumokėta ar mokėtina pinigų suma, ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto vertė (Ivanauskienė, 2016). Tik nuo įmonės veiklos specifikos priklauso, kiek ir kokių turės atsargų. Norint tinkamai valdyti atsargų kiekius, reikia žinoti ir jų sampratą. Moksliniuose šaltiniuose skirtingi autoriai atsargas apibūdina panašiai, kaip pavaizduota (3 priedas).

3 - ojo priedo lentelėje, išanalizavus keletą skirtingų autorių mokslinę literatūrą, galima prieiti prie vienos nuomonės, kad atsargos – trumpalaikio turto rūšis, kurį, pasak Bikienės ir Pučkienės (2012), Žaptorio (2015), greitai galime paversti pinigais jį pardavus. Dėl šios priežasties jis laikomas likvidesniu už ilgalaikį turtą. Mackevičius (2019) atsargas priskiria prie trumpalaikio turto, be kurio nefunkcionuotų nė viena įmonė, nepriklausomai nuo jos dydžio ir įkūrimo metų. Bikienė ir Pučkienė (2012) pamini, kad atsargos, kurios sunaudojamos per vieną ataskaitinį laikotarpį, priskiriamos prie trumpalaikio turto, nepriklausomai nuo įsigijimo kainos.

Kiekviena įmonė turi nuspręsti, kiek ir kokių jai reikia atsargų. Giniotaitės (2021) nuomone, įmonės įsigyja turtą ir jį naudoja siekdamos sugeneruoti didesnį pelną. Giedraičio (2015) teigimu, gamybos įmonių pagrindinė funkcija – gaminti konkurencingus ir pelningus produktus, kurie tenkintų vartotojų poreikius. Pasak Lileikienės ir Grigaliūnienės (2021), turimi atsargų kiekiai užtikrina nenutrūkstamą gamybos procesą. Tam pritaria ir Šimkūnaitė (2016) įspėdama, kad įsigyjant daugiau atsargų pinigai įšaldomi į atsargas ir didinamas pavojus dėl apyvartinių lėšų stygiaus. O Bikienės ir Pučkienės (2012) nuomone, ne mažiau yra svarbu įvertinti, kad atsargų perteklius nepareikalautų papildomų išlaidų joms išlaikyti. Mackevičiaus (2009) pastebėjimu, sukaupti dideli žaliavų ir medžiagų kiekiai gali neigiamai atsiliepti įmonės finansinei būklei: dėl pasenusių ar sugadintų atsargų gali išaugti saugojimo bei priežiūros išlaidos. Tam pritardamas Palšaitis (2010) pabrėžia, kad perteklinių atsargų laikymas gali sumažinti bendrąjį pelną. Dėl padidėjusios investicijos į sandėliuojamas atsargas išauga išlaikymo išlaidos, sumažindamos galimybę investuoti į pelningo turto rūšį. Pasak Conley, Natarajarathinam ir Rangan (2019), įmonės, siekdamos sumažinti išlaidas,

turi nuolat efektyviai valdyti atsargas. O Budrienės, Meškelienės ir Vaitiekienės (2018) nuomone, įmonė atsargų valdymą palengvintų, jei jas klasifikuotų ne tik pagal veiklos pobūdį, bet ir pagal kitokias charakteristikas. Kokių ir kiek atsargų reikia, įmonė sprendžia pagal savo veiklos specifiką, nes atsargos klasifikuojamos ne tik į gamybines (žaliavos, pusfabrikačiai, gatava produkcija) ir prekines (perpardavimo), bet ir pagal atliekamas funkcijas: ciklo, tranzitines, draustines, spekuliacines, sezonines ir nenaudojamas atsargas.

Visos įmonės, vykdydamos gamybą, privalo vadovautis verslo apskaitos standartais. Pagrindiniai standartai, kurie nagrinėja atsargų apskaitą ir pateikimą apskaitoje, yra 2 – asis VAS „Balansas“ (2015) ir 9 - asis VAS „Atsargos“ (2018), taip pat pavyzdinis sąskaitų planas (2016), kurį įmonė pasipildo subsąskaitomis, priklausant nuo veiklos pobūdžio.

1- oje lentelėje galima pastebėti iš esmės tas pačias, bet labiau išskaidomas atsargas. Jau 2 - ąjame VAS „Balanse“ atsargos klasifikuojamos smulkiau, nes jame išskiriami tokie straipsniai, kaip biologinis turtas, ilgalaikis materialusis turtas, skirtas perparduoti ir sumokėti avansu. O pavyzdinį sąskaitų planą (2016) papildo ilgalaikis nematerialus turtas.

1 lentelė. Atsargų klasifikavimas

Atsargų klasifikavimas		
9 - asis VAS „Atsargos“	2 - asis VAS „Balansas“	Pavyzdinis sąskaitų planas
▪ Žaliavos ir komplektavimo gaminiai ▪ Nebaigta gamyba ▪ Pagaminta produkcija ▪ Pirktos prekės, skirtos perparduoti	▪ Žaliavos, medžiagos ir komplektuojamieji gaminiai ▪ Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai ▪ Produkcija ▪ Pirktos prekės, skirtos perparduoti ▪ Biologinis turtas ▪ Ilgalaikis materialus turtas, skirtas perparduoti ▪ Sumokėti avansai	▪ Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės ▪ Nebaigta produkcija ir vykdomi darbai ▪ Produkcija ▪ Pirktos prekės, skirtos perparduoti ▪ Biologinis turtas ▪ Ilgalaikis materialus turtas, skirtas perparduoti ▪ Nematerialusis turtas, skirtas perparduoti ▪ Sumokėti avansai

Šaltinis: sudaryta autorės, pagal 9 – ąjį VAS „Atsargos“ (2018), 2 – ąjį VAS „Balansas“ (2015), Pavyzdinį sąskaitų planą (2016).

Žaliavos, medžiagos ir komplektuojamieji gaminiai – tai įmonės materialusis turtas, kuris, gaminant produkciją, tampa jos sudedamąja dalimi. Česnauskės (2018) nuomone, tai įsigytas turtas, skirtas ne parduoti, o panaudoti gamyboje. Žaliavos - neapdorotos gamybai skirtos atsargos. O medžiagos – tai, kai žaliavos pereina nors vieną perdirbimo ciklą, (Buhalterio žinynas, 2010). Gamyboje svarbu ne tik žaliavų ir medžiagų kiekis, bet ir jų kokybė, nes pasak Ivanauskienės (2016), jie bus suvartoti per ataskaitinį laikotarpį, tai gali reikšti dvylika mėnesių sandėliavimo.

Nebaigta gamyba – tai įmonės sandėliuose ar cechuose laikomi gaminiai, kurie dar iki galo nėra visai apdoroti (Buhalterio žinynas, 2010), tokios pačios nuomonės ir Ivanauskienė (2016) juos įvardydama pusfabrikačiais, Lileikienė ir Grigaliūnienė (2021) – tarpine produkcija. Nors

Bukevičiaus ir kt. (2009) teigimu, tai turtas, kuriam jau yra patirtos išlaidos, bet pajamų neuždirbta.

Pagaminta produkcija – tai jau visą technologinio apdorojimo ciklą perėję gaminiai arba darbo inventorius, skirtas parduoti. Pasak jau minėtų, būtent: Ivanauskienės (2016), Bukevičiaus ir kt. (2009), Kalčinsko (2017), taip pat jiems pritarančio Lakio (2017) - tai ir yra tas trumpalaikis turtas, kurį pardavus ateinančiais laikotarpiais bus uždirbtos pajamos ir kurio dydis priklausys nuo pardavimo savikainos.

Pirktos prekės, skirtos perparduoti, tai prekės, kurias įmonė įsigyja su tikslu perparduoti, nepriklausomai nuo jų rūšies, kainos, naudojimo laiko (Ivanauskienė, 2016). Įmonėse, kurios užsiima perpardavimu, retai jau kada sandėliuose atsiras žaliavų ar pusfabrikačių, nes jie orientuoti į greitas ir paprasčiau uždirbamas pajamas. O pajamų dydis priklauso nuo prekybinio antkainio – priedo prie pirkimo kainos. Tokių prekių savikaina pagal 9 - ąją VAS „Atsargos“ (2018) standartą, kis tik nuo gautų nuolaidų, patirtų tiesioginių ir netiesioginių išlaidų.

Atsarginės dalys – tai turtas, kuris dėl savo mažos vertės priskiriamas prie trumpalaikio turto, bet į gaminamos produkcijos sudėtį neįeina.

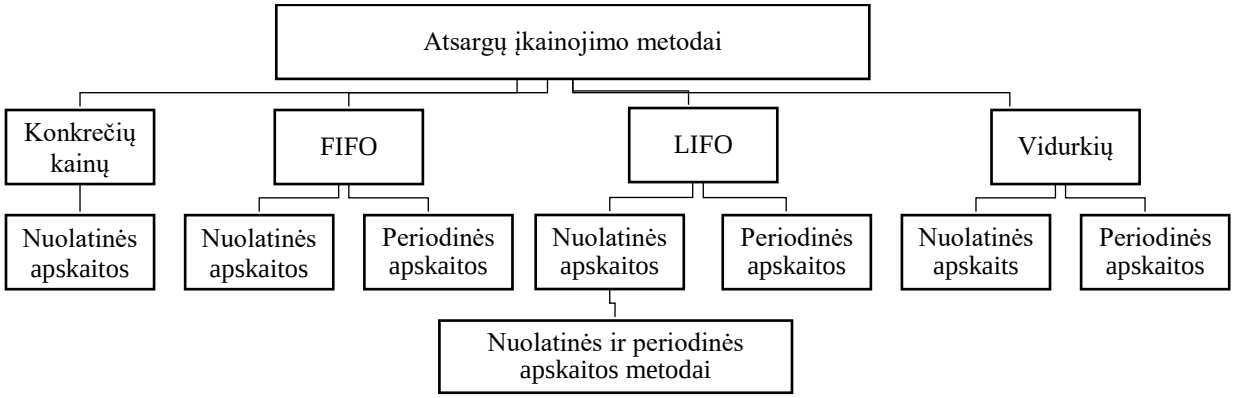
Atsargos kelyje – tai tokios atsargos, kurios transportuojant dar apskaitomos, kaip įmonės nuosavybė, o prekėms pasiekus pirkėją, visa atsakomybė perduodama jam. Pardavėjas savo apskaitoje registruoja parduotų prekių savikainą ir uždirbtas pajamas, o pirkėjas - atsargų ir įsipareigojimų padidėjimą

Išanalizavus aptartus literatūros šaltinius, galima teigti, kad atsargos - tai įmonės trumpalaikis turtas, kuris klasifikuojamas pagal įmonės veiklos pobūdį. Atsargų klasifikavimas į gamybines žaliavas, medžiagas, pagamintą produkciją ir pagamintas prekes, kurios skirtos parduoti, parodo, kad įmonė, įsigydama ir apskaitydama tokias atsargas, užsiima gamyba ir perdirbimu. O įmonės, kurios užsiima tik prekyba, atsargų apskaitoje fiksuoja prekybines atsargas. Turimi atsargų kiekiai parodo, ar įmonė tinkamai įvaldžiusi atsargų valdymą, ar sugeba su turimais kiekiais patenkinti vartotojų poreikius, nepatirti didelių nuostolių ir uždirbti pajamas.

1.2. Atsargų įkainojimo metodai ir apskaitos būdai

Įmonei, vykdančiai gamybą, atsargų kiekiai nuolat keičiasi, pasak Subačienės ir kt. (2015): vienos perkamos, kitos tuo pačiu naudojamos gamyboje ar parduodamos. Bajorūnienė ir Christauskas (2007) atsargų nuolatinį keitimąsi įvardina, kaip fizinį prekių ir kainų judėjimą. Dėl nuolatinio įsigyjamų gamybinių medžiagų kainų kitimo įmonė turi pasirinkti tinkamiausią atsargų įkainojimo metodą, kuris tiksliausiai atspindėtų veiklos rezultatą. Dėl netinkamai pasirinkto įkainojimo metodo atsiranda ilgalaikis neigiamas poveikis – „neteisingai apskaičiuojamas parduotos produkcijos savikaina, gautas pelnas, mokesčiai, netiksliai sudaromas balansas bei pelno ir nuostolio ataskaita“ (Lileikienė ir Grigaliūnienė, 2021, p. 81). Budrienės (2018) nuomone, dėl krentančių ir kylančių

žaliavų kainų kiekvienas pasirinktas įkainojimo metodas gali duoti labai skirtingą rezultatą. Vadovaujantis šalies įstatymais, pelnas apskaičiuojamas ir mokamas pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (2001) 57 straipsnį, kuris reglamentuoja, kad atsargos apskaitomos „pirmasis į – pirmasis iš (FIFO)“ metodu. Žaptorius (2015), Lakis (2017), Mackevičius (2019), Lileikienė ir Grigaliūnienė (2021) ir kiti mokslinės literatūros autoriai išskiria keturis dažniausiai vartojamus įkainojimo metodus: konkrečių kainų, vidutinės kainos (svertinio vidurkio), FIFO ir LIFO. Autoriai užsimina ir apie kitus gana originalius metodus, tai HIFO, LOFO, GIFO ir GILO.



1 pav. Atsargų įkainojimo metodai

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Žaptorius, J. (2015). *Finansinė apskaita.* Vilnius, p. 242.

Konkrečių kainų metodas – taikytinas, kai tiksliai nustatomas sunaudotų atsargų kiekis ir jo likutis laikotarpio pabaigoje. Pagal šį metodą būtina tiksliai žinoti, už kokią kainą buvo įsigyta prekė. Dažniausiai taikomas apskaitant brangias prekes: automobilius, juvelyrinius dirbinius, antikvarines prekes ir pan.

Vidutinės kainos (svertinio vidurkio) metodas – patogus naudojant vienarūšio asortimento prekių apskaitoje, kai atsargos sumaišytos ir neįmanoma atskirti, kurios įsigytos ar pagamintos pirmos (Subačienė ir kt., 2015). Šis metodas pasak Burkšaitienės (2008), geriausiai taikytinas skystoms atsargoms, laikomoms didelėse talpyklose. Vidutinė kaina nustatoma pagal formulę (Ivanauskienė, 2016).

$$K = \frac{Sp + \sum Sg}{Kp + \sum Kg}, \quad (1)$$

čia: K – vidutinė kaina;

Sp – likučio vertė laikotarpio pradžioje;

Sg – per laikotarpį gautų vertybių suma;

Kp - kiekio likutis laikotarpio pradžioje;

Kg - per laikotarpį gautas kiekis.

FIFO metodas – seniausiai pirktos prekės turi būti parduodamos pirmiausiai. Vėliausiai pirktos prekės sudaro likučius laikotarpio pabaigai, kurių pirkimo kaina ir sudaro savikainą, nuo kurios dydžio priklauso pelnas (Bukevičius ir kt., 2009). Šis metodas tiksliau parodo įmonės būklę

ataskaitinio laikotarpio pabaigoje ir labiau tinkamas atsargoms, kurių galiojimo laikas ribotas.

LIFO metodas – yra priešingas FIFO metodui. Parduodamos prekės, kurių kaina nustatoma pagal paskutinį pirkimą. Bajorūnienė (2007) užsimina, kad, taikant šį metodą, atsargos gali būti rodomos dešimtmečio senumo kainomis, nes formuojama prielaida, kad visą laiką parduodamos vėliausiai pirktos prekės ar pagaminta produkcija. Šio metodo esminis trūkumas - labai sudėtinga įkainoti atsargų likučius esant ilgiems kainų kilimams ar kritimams.

HIFO (Didžiausias įėjo, pirmas išėjo) - daroma prielaida, kad atsargos, turinčios didžiausią įsigijimo (pasigaminimo) savikainą, pirmos sunaudojamos ar parduodamos ataskaitiniu laikotarpiu.

LOFO (Mažiausias išėjo pirmas) – šis metodas visiškai priešingas HIFO metodui, nes pirmiau parduodamos atsargos, kurių įsigijimo (pasigaminimo) savikaina yra mažiausia.

GIFO (Grupė įėjo, pirma išėjo) **–** šio metodo esmė ta, kad savos gamybos produktai ar atsargos, gautos iš atitinkamos grupės įmonių, pirmiausia sunaudojamos arba parduodamos ataskaitiniu laikotarpiu.

GILO (Grupė įėjo, paskutinė išėjo) **–** kai iš mažmeninio pardavimo sumos atimamas bendrasis pelnas. Naudojamas tada, kai remiantis dokumentais yra sunku nustatyti individualių produktų pirkimo kainą (Žaptorius, 2015).

Pasirinkus metodą, įmonė turi laikytis pastovumo principo – įmonė tuos pačius įkainojimo metodus privalo taikyti kiekvieno periodo apskaitai, kad būtų galima palyginti finansines ataskaitas (Burkšaitienė, 2008). Nuo pasirinkto įkainojimo metodo priklauso ir pelno mokesčio dydis.

Gamybos įmonėms dėl nuolatinio atsargų judėjimo, kaip ir dėl įsigytų žaliavų kainų pokyčių be tinkamo atsargų apskaitos būdo būtų sudėtinga susekti, kokios žaliavos panaudotos, kokios prekės parduotos ir kokie yra likučiai. Ši problema apskaitoje sprendžiama pasirenkant nuolat arba periodiškai apskaitomų atsargų būdus (Subačienė ir kt., 2015), 9 - asis VAS „Atsargos“ (2018) standartas.

Periodiškai apskaitomų atsargų būdas, kartais dar literatūroje vadinamas inventorizavimo būdu, kurio metu apskaitoje registruojamas kiekvienas atsargų gavimas, tačiau kiekvienas atsargų nurašymas, sunaudojimas gamyboje ar pardavimas nefiksuojamas. Tokį apskaitos būdą pasirenka įmonės, kurių atsargų rūšys ir kiekiai nedideli. Tikslius atsargų likučius galima sužinoti tik atlikus inventorizaciją, kuri pagal Inventorizacijos taisykles (2014) turi būti atliekama nors kartą per metus, o prireikus ir dažniau. Kruopščiai atlikta inventorizacija padidina laiko sąnaudas, bet suteikia tikslius duomenis apskaičiuojant parduotų prekių savikainą. Apskaičiuojama: prie pagamintos produkcijos savikainos + pagamintos produkcijos likutį (savikainą) ataskaitinio laikotarpio pradžioje – pagamintos produkcijos likutį laikotarpio pabaigoje = parduotų prekių savikaina (Ivanauskienė, 2016; Kalčinskas, 2017).

Esminis trūkumas apskaitant atsargas periodiškai, lyginant su nuolatos apskaitomų atsargų

būdu tas, kad atliekant inventorizaciją visos nerastos prekės fiksuojamos, kaip parduotos (Bajorūnienė ir Christauskas, 2007; Žaptorius, 2015). Budrienės (2018) nuomone, nerastos prekės nepagrįstinai padidina parduotų prekių savikainą. Periodiškai apskaitomų prekių įsigijimas apskaitoje registruojamas naudojant tranzitinę sąskaitą 6002 – Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina (4 priedas).

Periodinį apskaitos būdą, pasak Subačienės (2015), pasirenka tos įmonės, kurių galimybes riboja maži finansai. Neįsigyjant tinkamos kompiuterinės programos ir atliekant atsargų inventorizavimą tik kartą per metus, prieš parengiant metinius finansinių ataskaitų rinkinius, nepastebi ir kartu neužkerta kelio nenatūraliam atsargų sumažėjimui (vagystei) ar atsargų pertekliui, kai, neįsivertinę likučių, vis papildo atsargas, kurios galiausiai pasensta arba sugenda. Norint to išvengti, siūlytina, kuo dažniau atlikti atsargų inventorizacijas, padidinti kontrolę atsargų judėjimui viduje, kas padės tiksliau įvertinti, kokie yra pardavimo kiekiai skirtingais laikotarpiais, geriau patenkinti vartotojų poreikius, efektyviau parduoti turimas prekes ir kontroliuoti įsigijimo išlaidas.

Gamybos įmonei, naudojant nuolat apskaitomų atsargų būdą, dažniausiai apskaita vykdoma kompiuterizuotai ir su įvestais brūkšniniais kodais. Tokiu būdu fiksuojami visi atsargų gavimai, pardavimai ir sąnaudos. Gamybinės – perdirbimo įmonės, skirtingai nei prekybos įmonės, atsargas registruojant koresponduoja į 201 - Žaliavas, 202 - Nebaigtą gamybą ir 203 - Pagamintą produkciją, kai prekybos įmonės registruoja tik 204 - Pirktas prekes, skirtas parduoti. Užfiksavus kiekvieną atsargų įsigijimą, panaudojimą ir pardavimą, galima bet kuriuo metu sužinoti žaliavų ir atsargų likučius. Taikant šį metodą, inventorizaciją įmonės atlieka tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, dažniausiai prieš metines finansines atskaitomybes. Apskaitoje nuolat apskaitomos atsargos fiksuojamos pagal formulę: atsargų likutis laikotarpio pradžioje + nupirktos (pagamintos) per laikotarpį atsargos – sunaudotą (parduota) per laikotarpį atsargų = atsargų likutis ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (Žaptorius, 2015). Toks apskaitos būdas yra brangus bei atimantis daugiau laiko vedant apskaitą, bet labai naudingas norint įsivertinti, ar yra pelninga atlikti vieną ar kitą individualų užsakymą. Kiekvienas pirkimas fiksuojamas analitinėse atsargų kortelėse, o įvykus pardavimui - fiksuojamas pajamų uždirbimas ir atsargų nurašymas.

Gamybos įmonei galutinis rezultatas yra pagaminta produkcija, bet atsitinka ir taip, kad sandėliuose lieka nepanaudotos nebaigtos produkcijos, nors išlaidos jau yra patirtos. Tokiu atveju tokios atsargos registruojamos 202 sąskaitų plane – Nebaigta gamyba, o Pagaminta produkcija - 203 sąskaitoje, kaip pavaizduota 2 – oje lentelėje.

2 lentelė. Nebaigtos gamybos ir pagamintos produkcijos registravimas apskaitoje, nuolat apskaitomų atsargų būdu

Eil. Nr.	Operacijų turinys	Sąskaitų korespondencija
1.	Registruojamos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos	D6003 Tiesioginės gamybos išlaidos D6004 Netiesioginės gamybos išlaidos K2010 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės K4430 Skolos tiekėjams K4431 Kitos skolos tiekėjams, arba K4494 Kitos mokėtinos sumos K1227 Mašinų ir įrangos įsigijimo savikainos nusidėvėjimas (-) K4480 Mokėtinas darbo užmokestis K4482 Mokėtinos socialinio draudimo įmokos ir kt.
2.	Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos perkeliamos į nebaigtą gamybą	D2020 Nebaigta gamyba K6003 Tiesioginės gamybos išlaidos K6004 Netiesioginės gamybos išlaidos
3.	Užpajamuojama pagaminta produkcija	D2030 Pagaminta produkcija savikaina K2020 Nebaigta produkcija arba kitu atveju registruojamas K6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas)
4.	Produkcijos pardavimas pardavimo kainomis	D2410 Pirkėjų skolos K5000 Pardavimo pajamos K4492 Pardavimo PVM
5.	Pardavus atsargas nurašomas parduotos produkcijos savikaina	D6000 Parduotų prekių savikaina K2030 Pagamintos produkcijos savikaina

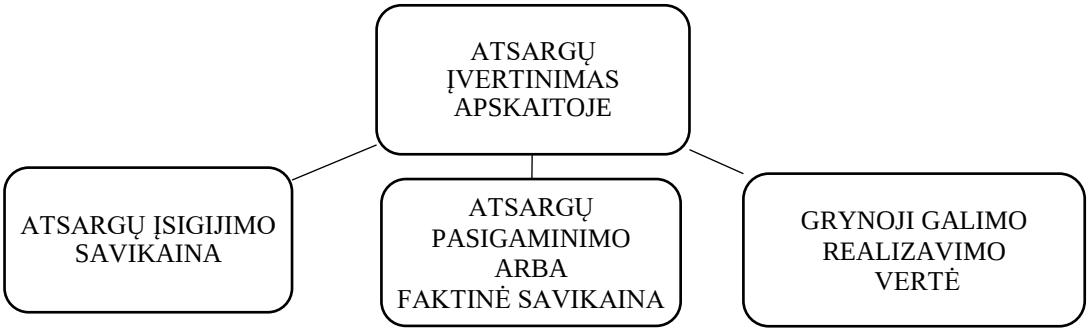
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Kalčinsko, G. ir Kalčinskaitės – Klimaitės, R. (2017). *Buhalterinė apskaita.* Vilnius, p. 558-564 ir Pavyzdinį sąskaitų planą (2016).

Apibendrinant periodiškai ir nuolat apskaitomų atsargų būdus, galima įvardinti esminius skirtumus ir teikiamus privalumus, o kurį apskaitos būdą pasirinkti, sprendžia pati įmonė. Pasirinkus nuolat apskaityti atsargas, įmonė bet kuriuo metu gali sužinoti tikslius likučius, atlikti inventorizaciją tik kartą per metus ir prieš priimant užsakymą įsivertinti, ar įmonė turės finansinės naudos įvykdžius įsipareigojimus. Periodiškai apskaitant atsargas - supaprastinama apskaita, kuri nepareikalauja didelių finansinių išlaidų, todėl apie atsargų tikslius likučius sužinoma tik po atliktos atsargų inventorizacijos (geriausiu atveju kartą per metus). Aptarta daug skirtingų įkainojimo metodų, bet dažniausiai autorių minimi keturi, iš kurių FIFO metodas rekomenduojamas LR pelno mokesčio įstatymo (2001). Augant infliacijai ir didėjant atsargų savikainai, optimistiškiausias veiklos rezultatas gaunamas įkainojus atsargas FIFO metodu. Toks apskaitos metodas didina įmonės pelną, bet Ivanauskienė (2016) tokį pelną labiau įvardija kaip iliuzinį, kuris retai kada atitinka realybę.

1.3. Atsargų įsigijimo apskaita

Atsargų savikaina jau formuojama nuo grynosios pirkimo kainos, kurios nurodomos pirkimo sąskaitose faktūrose. LR pelno mokesčio įstatymu (2001), į prekių įsigijimo savikainą įtraukiamos visos išlaidos, patirtos su įsigijimu, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus ir mokesčius (rinkliavas), išskyrus Pridėtinės vertės mokestį, susijusį su šio turto įsigijimu. 9 – asis VAS standartas „Atsargos“ (2018) apibrėžia, kad atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, pakoreguota nukainojimų ar suteiktų nuolaidų. Nuo atsargų įsigijimo vertės, pagal kurią, pasak Černiaus (2014),

vesdami tinkamas derybas, galime susimažinti, priklauso įmonės grynojo ir apmokestinamojo pelno dydis. 2 - ame paveiksle įmonės įsigytos atsargos apskaitoje įvertinamos įsigijimo savikaina, pasigaminimo savikaina arba kituose moksliniuose šaltiniuose dar įvardinamas faktine savikaina ir grynąja realizavimo verte, atsižvelgiant, kuri iš jų mažesnė.



2 pav. Įsigytų atsargų registravimas apskaitoje
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Ivanauskienės, I. (2016). *Buhalterinė apskaita.* Vilnius, p. 320.

Priimant įsigytas atsargas, svarbu pagal pirkimo PVM sąskaitą faktūrą arba krovinio važtaraštį (jeigu pagal abiejų šalių susitarimą sąskaitos siunčiamos elektroniniu paštu) pasitikrinti gautą kiekį ir kokybę. Įtraukus gautas prekes į apskaitą, jos perduodamos į sandėlį užpildžius Užpajamavimo orderį. Atsargų kortelėse įrašomi naujai gauti kiekiai arba gavus naują žaliavą (prekę) užvedama nauja atsargų apskaitos kortelė.

3 lentelė. Atsargų įsigijimo savikainos registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitų korespondencija	Pirminiai dokumentai
1.	Pagal pirkimo PVM sąskaitą faktūrą, apmokėjus pavedimu, grynais iš kasos ar sumokėjus avansą, įsigytos nuolat apskaitomos atsargos	D2010 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės D2040 Pirktos prekės, skirtos perparduoti D2441 Gautinas pridėtinės vertės mokestis PVM K2080 Sumokėti avansai tiekėjams K272 Kasa K271 Sąskaitos bankuose	Pirkimo PVM sąskaita faktūra, MN, KIO, Sąskaitos išrašas
2.	Pagal pirkimo PVM sąskaitą faktūrą skolon įsigytos periodiškai apskaitomos atsargos	D6002 Įsigytų prekių ir paslaugų savikaina D2441 Gautinas pridėtinės vertės mokestis PVM K4430 Skola tiekėjams	Pirkimo PVM sąskaita faktūra,

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Subačienės, R. ir kt. (2015) „Apskaitos ir audito pagrindai“ ir Pavyzdinį sąskaitų planą (2016).

Gautos atsargos **neatlygintinai –** gaunant įvairių prekių mėginius ar nemokamai surenkant perdirbti skirtas atliekas. Tokios atsargos įvertinamos, kaip ir kitos atsargos – įsigijimo savikaina. Bet šiuo atveju atsargų pirkimo kaina bus lygi nuliui, o įsigijimo savikaina bus lygi su atsargų gavimu susijusių išlaidų sumai, jeigu patiria tokių išlaidų (Buhalterio žinynas, 2010). Anot Kalčinsko (2017), neatlygintinai gautų atsargų vertė, kuri nurodyta dovanojimo dokumentuose, gali būti palyginta su jų grynąja realizavimo verte. Jei dokumentuose nenurodyta tokių atsargų vertė, tai įsigijimo savikainą nustato įvertintojas arba remiasi kitais šaltiniais (spauda, internetu).

Perkant atsargas iš užsienio, pirkimo kainą sumažina gautos nuolaidos bei nukainojimai, kurie fiksuojami pirkimo dieną galiojusiu oficialiu euro ir užsienio valiutos santykiu. Kaip pavaizduota 4 - oje lentelėje, yra svarbu nustatyti tikslią pirkimo datą, nes dažniausiai atsargos gabenamos kelias dienas. Anot Kalčinsko (2017), kai pirktos prekės gabenamos iš užsienio, visa nauda ir rizika, susijusi su prekėmis, vadovaujantis Tarptautiniu prekybos sąlygomis INKOTERMS – perduodama pirkėjui. Todėl Žaptorius (2015) pabrėžia, kad pirkėjui svarbu laiku ir tinkamai informuoti atsargų tiekėją, jei buvo gautos brokuotos prekės, nes kitu atveju nebus išvengta papildomų išlaidų, teks antrą kartą mokėti importo PVM, įsivežant kokybiškas prekes.

4 lentelė. Atsargų įsigijimo iš ES šalių registravimas apskaitoje

Eil. Nr.	Operacijos turinys	Sąskaitų korespondencija	Pirminiai dokumentai
1.	Žaliavų ir prekių, skirtų perparduoti, įsigijimas iš ES šalių nusipirkus skolon	D201 Žaliavos, medžiagos ir komplektavimo detalės D204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (nuolat) D6002 Įsigytos prekės, skirtos perparduoti (periodiškai) K4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	Invoice sąskaita faktūra
2.	Pirktos prekės, kurios yra kelyje, ir visa rizika perduota pirkėjui įsigijus skolon	D2045 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, kelyje K4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas	Krovinio važtaraštis
3.	Kai pirktos atsargos patenka į sandėlį	D204 Pirktos prekės, skirtos perparduoti (nuolat) K2045 Pirktos prekės, skirtos perparduoti, kelyje	Užpajamavimo orderis
4.	Sumokėjus skolas už atsargas fiksuojamas neigiamas valiutos kurso pokytis – sąnaudos	D4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas D6803 Neigiama valiutų kursų pokyčio įtaka K271 Sąskaitos bankuose	Mokėjimo nurodymas, Buhalterinė pažyma
5.	Sumokėjus skolas už atsargas fiksuojamas teigiamas valiutos kurso pokytis - pajamos	D4430 Skolos tiekėjams už prekes ir paslaugas K5803 Teigiama valiutų kursų pokyčio įtaka K271 Sąskaitos bankuose	Mokėjimo nurodymas, Buhalterinė pažyma

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Subačienės, R it kt. (2015) „Apskaitos ir audito pagrindai“, Pavyzdinį sąskaitų planą (2016) ir 22 – tojo VAS „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ metodines rekomendacijas (2015).

Perkant žaliavas iš ES šalių, yra taikomas nulinis PVM tarifas, nes pagal VMI (Valstybės Mokesčių Inspekcijos) nuostatus, tai ne PVM objektai. Ir Ivanauskienė (2016) užsimina, kad nulinis tarifas taikomas eksportuojamoms ir importuojamoms prekėms, paslaugoms, todėl ir 4 – oje lentelėje nefiksuojamas 2441 - Gautinas pridėtinės vertės mokestis PVM.

Apibendrinant galima teigti, kad visos įsigytos žaliavos ir atsargos registruojamos įsigijimo savikaina, kurią didina patirtos išlaidos, o sumažina tinkamai pasinaudotos nuolaidos, nukainojimai ir apgalvotai sumažintos su įsigijimu patiriamos išlaidos. Registruojant įsigytas prekes iš kitų šalių, svarbiausia yra įsigijimo data, nes dėl valiutos kurso kitimų įmonė gali patirti sąnaudas arba pajamas.

1.4. Atsargų gamybos, savikainos ir produkcijos apskaita

Augant vartotojų skaičiui, proporcingai didėja ir įvairių prekių pasiūla. Įmonei, turinčiai skirtingų atsargų, svarbu ne tik tiksliai apskaityti kiekius, bet ir kuo tiksliau įsivertinti atsargų pilnąją savikainą, kad nusistatytų, kurios prekės perspektyvios (uždirba pelną), o kurios ne. Savikaina pasak

Lakio, Mackevičiaus ir Gaižausko (2010), tai pinigais išreikšta išlaidų suma, produkcijos vienetui pagaminti. Prekybos įmonės patirtas išlaidas su prekių įsigijimu paprastai priskiria prie parduotų prekių savikainos ir kitas išlaidas pripažįsta atskaitinio laikotarpio sąnaudomis, o gamybos įmonėse išlaidų paskirstymas gaminio savikainai ar bendrosios veiklos sąnaudoms yra daug sudėtingesnis.

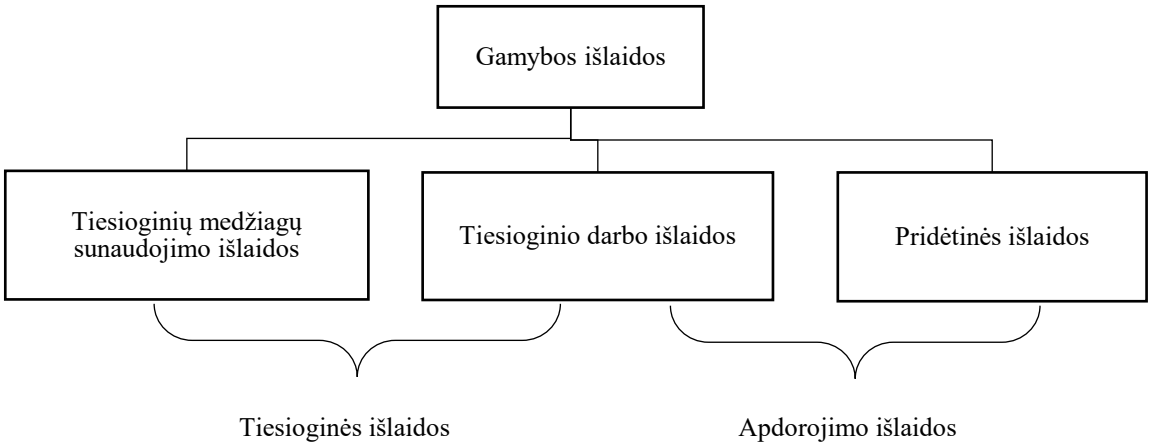
5 lentelė. Produkcijos savikainos apskaičiavimo rūšys

Eil. Nr.	Produkcijos savikainos skaičiavimai	Išlaidų dalys formuojančios savikainą
1.	Gamybinė savikaina	Pagrindinės žaliavų (medžiagų) išlaidos + tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos + netiesioginės gamybinės išlaidos
2.	Pilnoji savikaina	Tiesioginės išlaidos + netiesioginės išlaidos + bendrosios ir administravimo išlaidos
3.	Komercinė savikaina	Pilnoji savikaina + pardavimo išlaidos

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Jagmino, V. (2020). Netiesioginių išlaidų paskirstymas: pagrindiniai klausymai ir atsakymai. *Buhalterija apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 41* p. 12-15.

Užpildžius Medžiagų perkėlimo įmonės viduje važtaraštį, įsigytos žaliavos perduodamos į gamybą ir proceso metu visos tiesioginės darbo ir patirtos pridėtinės (netiesioginės) išlaidos fiksuojamos Nebaigtos gamybos atsargų sąskaitose, kurios pagaminus produktą perkeliamos į Pagamintos produkcijos atsargų sąskaitas (Tamulevičienė ir Subačienė, 2013).

Tiesiogiai su gamyba susijusios išlaidos, tai tokios išlaidos, kurias be žymių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai – tai įsigytos žaliavos ir visos su įsigijimu susijusios išlaidos. Perdavus žaliavas į gamybą, įsigijimo išlaidos perkeliamos į 2020 – Nebaigtą gamybą ir kaupiamos gamybinės išlaidos, į kurias įeina 6003 – Tiesioginės gamybos išlaidos ir 6004 – Netiesioginės gamybos išlaidos. Pagaminus produkciją, visos 2020 – Nebaigtos gamybos išlaidos perkeliamos į 2030 – Pagamintos produkcijos sąskaitą. Pasak Danilevičienės (2021), gamybos įmonių pelno dydis tiesiogiai priklauso nuo gaminamų produktų savikainos, kurios augimą galima sumažinti tinkamai paskirsčius patiriamas išlaidas. Budrienės ir kt. (2018) nuomone, į įsigijimo savikainą įtrauktos tik reikšmingos išlaidos, kurios sumažina atsargų savikainą, kas paskui grandininiu būdu sumažina pasigaminto produkto savikainą ir jo pardavimo kainą.



3 pav. Gamybos išlaidų klasifikavimas

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Tamulevičienės, D. ir Subačienės, R. (2013). *Valdymo apskaita.* Vilnius, p. 31.

Su netiesioginėmis išlaidomis yra sudėtingiau, nes jos su produkcijos gamyba susijusios netiesiogiai, todėl apskaitoje jos pripažįstamos taikant paskirstymo būdą. Įmonių buhalteriams didžiausių keblumų ir sukelia, kai netiesiogines išlaidas reikia priskirti konkrečioms atsargoms, nes ryšys dažniausiai būna nulinis.

Jagmino (2020) teigimu, norint teisingai paskirstyti netiesiogines išlaidas, pirmiausiai reikia išnagrinėti procesą, kokios išlaidos susidaro ir jų santykį su tais objektais, kuriems tos išlaidos bus priskirtos. Ir jei visas netiesiogines išlaidas vis dar būna sudėtinga paskirstyti pagamintos produkcijos savikainai, tokiu atveju siūloma taikyti vienodo „po lygiai“ būdą, kai kiekvienam produktui netiesioginės išlaidos paskirstomos po lygiai. Nors labiau įsigilinęs į situaciją autorius siūlo netiesiogines išlaidas, kurių niekaip racionaliai negalima priskirti savikainai, skirstyti į padalinius, tuomet, turėdami nors menkiausią ryšį su gaminiu galės netiesiogines išlaidas priskirti gaminio savikainai (Jagminas, 2021).

Gamybos išlaidos

Tiesioginės gamybos išlaidos	Netiesioginės gamybos išlaidos
Pagrindinės žaliavų (medžiagų) išlaidos, kurios be didelių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms.	Pagalbinių žaliavų (medžiagų) išlaidos, kurios siejasi su gamyba, bet į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina arba yra ne tokios reikšmingos, kad būtų įskaitomos.
Tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos – darbuotojų, atliekančių tiesioginį produkcijos gamybą. Socialinio draudimo įmokų suma.	Tai darbuotojų, tiesiogiai nedalyvaujančių gamybos procese, darbo užmokesčio ir socialinio draudimo išlaidos.
Kitos tiesioginės išlaidos, kurios gali būti priskirtos prie savikainos, kaip trečiųjų asmenų suteiktos paslaugos.	Kitos netiesioginės gamybos išlaidos, kurių ryšys su gaminama produkcija sunkiai nustatomas – elektros energija, šildymas. Kaip ir įrenginių, su kuriais gaminama produkcija, nusidėvėjimas ir eksploatavimo išlaidos.

4 pav. Tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Subačienės, R. ir kt. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai.* Vilnius, p. 111.

Žižytės ir Tamulevičienės (2018) pastebėjimu, įmonėms gaminant platų produkcijos asortimentą, naujų technologijų įvedimas lemia gamybinių išlaidų mažėjimą, bet netiesioginių (pridėtinių) išlaidų didėjimas sudaro didesnę dalį pagamintų produktų savikainą. Todėl tikslus produkcijos savikainos paskaičiavimas, pasak Tamulevičienės ir Mackevičiaus (2019), svarbus ir tuo, kad tinkamai priimti sprendimai leistų sumažinti patiriamas išlaidas. Ne mažiau svarbu ir tinkamas turimų atsargų valdymas. Pasak Bello, Carneto, Velasco, Guerrero ir Morales (2021), investavimas į atsargų valdymą iš esmės gali būti svarbesnis klausimas nei investavimas į patį verslą.

Įkainavus atsargas, dar nereiškia, kad gamybos įmonė tokia kaina ir realizuos rinkoje savo produktus bei uždirbs pajamas. Dėl įvairiausių priežasčių atsargos gali tapti netinkamos naudoti: dėl natūralaus nudžiūvimo, nubyrėjimo, nugaravimo ar sugedimo. Atsargos, praradusios vertę, pagal surašymo aktą, kuriame nurodomi netinkamų atsargų kiekiai, rūšys ir netinkamumo priežastys, nurašomos į sąnaudas. Pagal LR pelno mokesčio įstatymą (2008) dėl natūralios netekties nustatyta 1

proc. norma laikomi leidžiamais atsiskaitymais. Bet ne visos netinkamos naudoti atsargos nurašomos į leidžiamus atskaitymus, o ta dalis, kuri viršija 1 procentą eina į sąnaudas, kurios apmokestinamojo pelno dydžiui įtakos neturi.

Pagal kiekvieną atsargų vienetą metų pabaigoje atsargos nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės, jeigu ji tapo mažesnė už įsigijimo savikainą. Nukainojimas registruojamas debeto 63091 – Atsargų vertės sumažėjimo sąnaudose, o kredite 20049 – Pirktų prekių, skirtų perparduoti, vertės sumažėjime. Atsargos grynąja galimo realizavimo verte ir atsispindės sudarant balansą. Bukevičius ir kt. (2009) apibendrino, kad sunaudotų žaliavų savikaina, tiesioginio darbo apmokėjimo ir kitos (tiesiogiai su gamyba susijusios) išlaidos ir sudaro pagamintos produkcijos savikainą. Taip pat galima nustatyti produkcijos savikainą bei produkcijos gamybos išlaidas – žinant nebaigtos gamybos likučius laikotarpio pradžioje ir pabaigoje.

Apibendrinant galima teigti, kad atsargų pasigaminimo savikaina yra pinigais išreikštos išlaidos, kurių objektyvus mažinimas didina veiklos pelną. Geriausias rezultatas pasiekiamas, kai tinkamai paskirstomos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos.

1.5. Atsargų finansinė analizė

Įmonei, užsiimančiai gamyba ar perdirbimu, svarbu palaikyti pastovų būtino apyvartinio kapitalo dydį. Viena iš sudedamųjų apyvartinio kapitalo dalių yra atsargos, kurių kasmetinis didėjimas parodo, kad įmonės finansinė padėtis gerėja ir darosi stabili. Todėl, pasak Mackevičiaus (2019), tokia įmonė gali plėsti gamybą, vykdyti savo įsipareigojimus ir būti konkurencinga. Kadangi atsargos turi tiesioginę įtaką įmonės veiklos rezultatams, būtų tikslinga, pasak Aleknevičienės (2011), atlikti atsargų finansinę horizontaliąją, vertikaliąją ir santykinių rodiklių analizes. Atsargų finansinė analizė turi būti atliekama nuosekliai, objektyviai ir visapusiškai, kurių metu nustatant atsargų naudojimo efektyvumą atrandami teigiami ir neigiami atsargų valdymo aspektai, darantys įtaką įmonės finansiniams rodikliams.

Horizontalioji analizė atliekama norint nustatyti atsargų absoliučius arba santykinius nuokrypius nuo bazinių rodiklių lyginant su praėjusiais laikotarpiais, analizuojant pastaruosius 3 - 5 metus. Atliekant horizontaliąją analizę, atskleidžiama tik bendra atsargų kitimo tendencija, bet pati priežastis neatskleidžiama. Tad tikrinant vieno tiriamo straipsnio rodiklius svarbu tinkamai suprasti, kas būtent darė įtakos pokyčiams, o Šimkūnaitės (2016) nuomone, norint tinkamai įvertinti pasikeitimo priežastis, tikslinga būtų tirti ilgesnį laikotarpį ir kad įmonės veikla tiriamuoju momentu iš esmės nesikeistų.

Vertikalioji analizė išreiškiama procentais lyginant atskirų atsargų rodiklius su bendromis atsargomis, sužinant, kokią dalį sudaro trumpalaikio turto. Atliekant vertikaliąją analizę, galima tiksliau įvertinti atsargų pokyčius ir išanalizuoti pasikeitimo priežastis, ko negalima nustatyti atliekant

horizontaliąją analizę. Nuosekli atsargų judėjimo apžvalga leidžia laiku pastebėti atsargų valdymo trūkumus ir juos pašalinus išvengti didelių finansinių nuostolių, įvertinti, kaip tinkamai valdomi pinigų srautai, kaip padidinti pajamas sumažinus tam tikras sąnaudų grupes. Bet trūkumas tas - kad vieno tiriamo elemento dalies pasikeitimas automatiškai keičia visą suminį atsargų rodiklį ir tai, kad duomenys yra statiški ir apima tik vieno laikotarpio duomenis.

Santykinių rodiklių analizė - tai įmonės realus finansinės būklės įvertinimas pagal pasirinktus santykinius rodiklius, kurie analizėms atlikti gaunami iš balanso, pelno (nuostolio) ir pinigų srautų ataskaitų. Lileikienės ir Grigaliūnienės (2021) nuomone, norint suteikti skaičiui reikšmę, reikia jį palyginti su kitu siekiant objektyviai įvertinti įmonės veiklos būklę. Santykinių rodiklių analizė svarbi vidaus vartotojams (vadybininkams, savininkams) ir išorės vartotojams (kreditoriams, investuotojams). Gamybos įmonių savininkams pelningumo analizė yra pati svarbiausia finansinių rodiklių analizė. Didėjantis pelningumo rodiklis rodo tinkamą ir sėkmingą įmonės valdymą. Šis rodiklis didėja, jei parduotos produkcijos savikainos augimas lėtesnis nei pardavimo pajamų augimas. Atsargų pelningumo rodiklis, pasak Šimkūnaitės (2016), Mackevičiaus (2019) ir Aleknevičienės (2011), leidžia nustatyti, kaip tinkamai yra panaudojamos įmonės atsargos.

6 lentelė. Atsargų pelningumo rodiklis

Eil. Nr.	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimo formulė	Rodiklio reikšmė
2.	Grynasis atsargų pardavimo pelningumas	Grynasis pardavimo pelnas / pardavimų pajamos	Rodiklis parodo, kiek grynojo pelno tenka vienam pardavimo pajamų vienetui.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lileikienės, A. ir Grigaliūnienės, Ž. (2021). *Verslo finansų valdymas*. Klaipėda, p. 53.

Didėjanti atsargų pasiūla ir paklausa įpareigoja turėti pakankamus atsargų kiekius. Bet, anot Šimkūnaitės (2016), toks pinigų įšaldymas į atsargas yra labai pavojingas dėl galimo apyvartinių lėšų stygiaus.

7 lentelė. Atsargų apyvartumo teigiami ir neigiami rodikliai

Eil. Nr.	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimo formulė	Teigiamas rodiklio parodymas	Neigiamas rodiklio parodymas
3.	Atsargų apyvartumas pajamų atžvilgiu	Pardavimo pajamos / Vidutinė apyvartinio kapitalo vertė	Didelis ir didėjantis koeficientas rodo tinkamą atsargų valdymą ir apyvartinių lėšų didėjimą – didėjantį pelną.	Mažas arba mažėjantis koeficientas rodo apyvartinių lėšų trūkumą.
4.	Atsargų apyvartumas (kartais)	Parduotų prekių savikaina / Vidutinės metinės atsargos	Dažnas atsargų atnaujinimas reiškia, kad parduotos prekės paklausios ir nurodo, kiek buvo padaryta apyvartų.	Retas atsargų atnaujinimas rodo, kad prekė nepaklausi ir įmonė turi mažinti jų gaminamus kiekius, o prireikus ir iš viso atsisakyti arba keisti.
5.	Atsargų apyvartumas (dienomis)	Vidutinės metinės atsargos x 365 / parduotų prekių savikainos Arba 365 / Atsargų apyvartumas	Parodo, per kiek dienų atnaujinamos atsargos ir kiek minimaliai tai dienai reikia žaliavų, kad vyktų gamyba ar prekyba.	Žemas apyvartumas rodo, kad gamyba sulėtėjusi, nes nėra užsakymų. Kas ir lemia pinigų užšaldymą atsargose.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Mackevičiaus, J. (2019). *Apskaita Auditas Analizė: Teorijos, Metodikos, Nuostatos.* Vilnius, p. 287. Ir Aleknevičienės, V. (2011). *Įmonės finansų valdymas.* Kaunas, p. 31.

Mackevičius (2019) siūlo pasiskaičiuoti apyvartumo rodiklį, įsivertinti atsargų kiekio pakankamumą, kadangi didėjant pardavimo pajamoms, didėja atsargų apyvartumas. Atsargų apyvartumą galima pasiskaičiuoti pagal formules, kurios pateiktos 7 – oje lentelėje. Gavus teigiamus ar neigiamus rodiklius, svarbu išsiaiškinti jų kitimo priežastis. O jų palyginimus būtina atlikti su tokiais pačiais ankstesniųjų laikotarpių rodikliais.

Atsargos yra tiesiogiai susijusios su įmonės mokumu, kas parodo, kaip greitai įmonė gali vykdyti savo kreditinius įsipareigojimus. O mokumą Aleknevičienė (2011) glaudžiai susieja su likvidumu, kuo geresnis mokumas, tuo didesnis likvidumas. Deveikis (2021) pabrėžia, kad pinigų srautų ataskaitos tiksliausiai atspindi įmonės realią finansinę būklę, nes joje fiksuojami visi pirkimai ir pardavimai, susiję su atsargomis. Pinigų srautai atskleidžia įmonės mokumą, ar įmonės turimi pinigai uždirba daugiau pinigų. Bukevičiaus (2009) teigimu, likvidumo koeficientas yra patikimesnis, jei trumpalaikiame turte nėra pirkėjų prarastų skolų ir nelikvidžių ar užsigulėjusių prekių. 8 - oje lentelėje mokumo rodiklis, anot Mackevičiaus (2019), nurodo, ar įmonė sėkmingai vykdo veiklą, ar apyvarta sulėtėjusi.

8 lentelė. Trumpalaikių įsipareigojimų mokumo rodiklis

Eil. Nr.	Rodiklis	Rodiklio apskaičiavimo formulė	Rodiklio reikšmė
6.	Greitojo trumpalaikio turto mokumo koeficientas	Trumpalaikis turtas – atsargos / Trumpalaikiai įsipareigojimai	Rodiklio riba yra 1. <1 – trūksta atsargų trumpalaikių įsipareigojimų vykdymui. >1 – įmonė patraukli kreditoriams.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Lileikienės, A. ir Grigaliūnienės, Ž. (2021). *Verslo finansų valdymas.* Klaipėda, p. 55.

Apibendrinant atsargų finansinę analizę, galima teigti, kad gamybos įmonei, vykdančiai gamybą ir pardavimus, svarbu turėti tikslius realizuojamų atsargų kiekius. Kad atsargų finansinė analizė būtų efektyvi, reikia išsikelti tinkamus uždavinius ir pasirinkti reikiamus analizės būdus. Atliekant horizontaliąją analizę, nustatoma, kaip kito atsargų kiekiai analizuojamu laikotarpiu, o kitimo priežastis sužinoma atliekant vertikaliąją analizę. Atliekant santykinę analizę, galima palyginti įmonės skirtingų periodų atsargų apyvartumo apskaičiuotus rodiklius ir kartu palyginti su gimininges šakos įmonių rodikliais. Atliekant finansinę analizę, efektyviau įvertinami reikiami atsargų kiekiai, kurie padeda įmonei nenutrūkstamai vykdyti savo veiklą, didinti pardavimus ir pelningumą, atsisakyti nepaklausių atsargų.

2. TYRIMO METODIKOS APŽVALGA

Pasirinkus kokybinį tyrimo metodą, baigiamajame darbe bus apžvelgiama UAB „Smaližiaus kertelė“ naudojamų atsargų rūšys, jų apskaitos būdas ir įvertinimo metodas. Išanalizuojami pasitaikantys sunkumai su gaminių savikainos apskaita ir finansiniai rodikliai. Tyrimui atlikti naudojami penkerių (2017 – 2021 m.) įmonės veiklos duomenys, kurių pagrindiniai finansiniai rodikliai pavaizduoti 9 – oje lentelėje.

9 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. veiklos ir finansinės būklės rodikliai

Rodiklis	2017 m.	2018 m.	2019 m.	2020 m.	2021 m.
Turto vertė, Eur	174166	172142	188030	154026	124179
Nuosavas kapitalas, Eur	41697	78370	79620	52212	64076
Mokėtinos sumos ir kiti įsipareigojimai, Eur	132469	93772	108410	101814	60103
Pardavimo pajamos, Eur	506595	573901	601511	519459	641553
Bendrasis pelnas, Eur	194990	259830	262327	188268	281180
Pelnas prieš apmokestinimą, Eur	3973	38412	1472	-27407	13964
Grynasis ataskaitinio laikotarpio pelnas (nuostolis), Eur	3973	36673	1249	-27407	11863

Šaltinis: sudaryta autorės pagal UAB „Smaližiaus kertelė“ finansinės atskaitomybės duomenis.

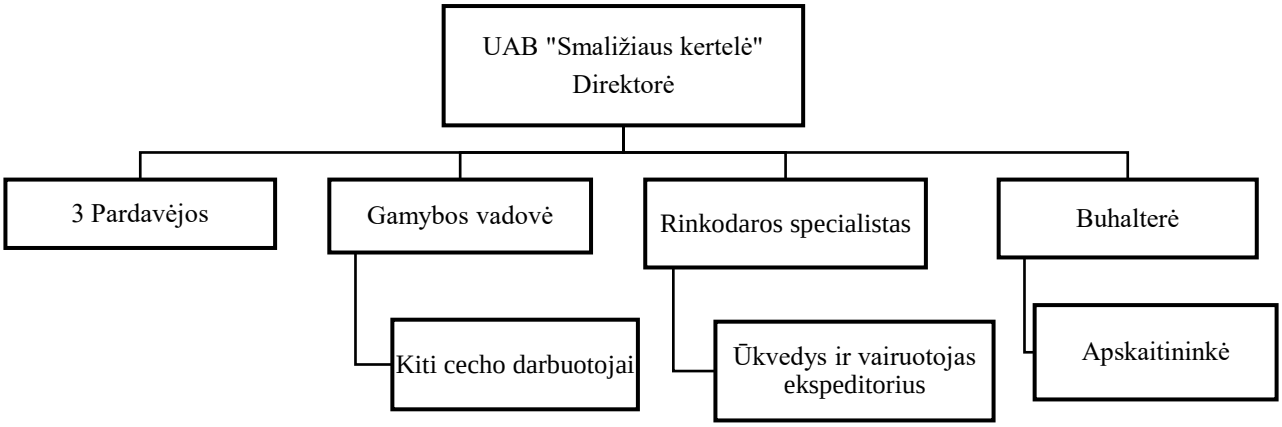
1997 m. vasario 1 d. įmonė „Registrų centre“ įregistruota, kaip PVM mokėtoja, nors pati veikla prasidėjo 1996 m. rugsėjo 30 d., adresu Žalgirio g. 25, Šilutė, Klaipėdos r.

UAB „Smaližiaus kertelė“ analizuojamų pastarųjų penkerių metų pajamos neviršijo 10 mln. Eur. Įmonės įstatinį kapitalą sudaro 5792,40 Eur, padalintų į 200 paprastųjų akcijų, kurių nominali vertė 28,92 Eur. Nuo 2019 m. vasario 21 d. akcijos priklauso dviem akcininkams.

Įmonės pagrindinė veikla pagal EVRK2 (Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius) kodą priskiriama prie duonos, šviežių konditerijos kepinių, šakočių, tortų ir pyragaičių gamybos. Gaminiai tiekiami Lietuvos ir užsienio rinkai. Be gamybos, įmonės pajamos didinamos ir iš parduotuvės, kurioje parduodamos pirktos prekės, skirtos perparduoti. Pagal Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymą (2017) UAB „Smaližiaus kertelė“ priskiriama prie smulkaus verslo, mažos įmonės kategorijos, nes joje, „Sodros“ duomenimis, dirba 26 darbuotojai (pavaizduota 5 paveiksle).

Direktorė yra atsakinga už visos įmonės veiklą, už laiku vykdomus finansinius įsipareigojimus tiekėjams ir įmonės darbuotojams. Sprendžiant įvairius klausimus jos balsas būna lemiamas. Direktorei tiesiogiai pavaldus rinkodaros specialistas, kuris atsakingas už pardavimų didinimą ir bendradarbiavimą su pirkėjais ir tiekėjais. Tiesiogiai pavaldi buhalterė ir jai talkinanti apskaitininkė. Pavaldūs ir kiti 22 įmonės darbuotojai: gamybos vadovė, pardavėjos, kiti cecho

darbuotojai, valytoja, ūkvedys ir vairuotojas. Įmonės buhalterinė apskaita tvarkoma kompiuterine programa „Rivile“.



5 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ valdymo struktūra.
Šaltinis: sudaryta autorės.

Vadovaujantis literatūra, įstatymais, standartais, moksliniais straipsniais apibūdinta, kas sudaro jos savikainą, kokiu metodu ir būdu apskaitomos.

9 – asis VAS „Atsargos“ ir 2 – asis tarptautinis apskaitos standartas reglamentuoja, kas yra atsargos ir kaip jos turi būti apskaitomos. Gilinantis į mokslinę literatūra, pasak autorių: (Bikienės ir Pučkienės, 2012; Buhalterio žinynas, 2010; Bukevičiaus ir kt., 2009; Česnauskės, 2018; Ivanauskienės, 2016; Kalčinsko, 2017; Lakio,2017; Mackevičiaus, 2019; Žaptoriaus, 2015) atsargos – tai trumpalaikis turtas, kurį greitai galime paversti pinigais ir sugeneruoti didesnį gamybos įmonių pelną (Giniotaitė, 2021). Investavimą į didesnius atsargų kiekius ir kaip kylančią grėsmę apyvartinių lėšų mažėjimui padėjo įžvelgti (Conley, Natarajarathinam ir Rangan, 2019; Bikienė ir Pučkienė, 2012; Mackevičius,2009; Palšaitis, 2010; Šimkūnaitė, 2016). Pelno mokesčio įstatymas (2001) reglamentuoja, kad pelnas apskaičiuojamas ir mokamas pagal FIFO metodą, kai (Burkšaitienė, 2008; Lakis, 2017; Lileikienė ir Grigaliūnienė, 2021; Mackevičius, 2019, Subačienė ir kt., 2015; Žaptorius, 2015) ir kitų mokslinės literatūros autoriai leido išskirti keturis dažniausiai gamybos įmonėse vartojamus metodus (konkrečių kainų, vidutinės kainos, FIFO ir LIFO). O remiantis Budrienės (2018) nuomone, įsitikinta, kad skirtingi įkainojimo metodai – skirtingi veiklos rezultatai. Pasirinkus įkainojimo metodą ne mažiau svarbu pritaikyti ir tinkamą atsargų apskaitos būdą, kuris atliekamas periodiškai arba nuolat. Abu būdai buvo aptarti remiantis (Bajorūnienės ir Christausko, 2007; Ivanauskienės, 2016; Kalčinsko, 2017; Subačienės ir kt., 2015; 9 – uoju VAS „Atsargos“, 2018; Žaptoriaus, 2015) moksliniais šaltiniais, kurių išvados parodė, kad nuolat apskaitomas atsargų būdas tikslingas, bet brangus, o periodiškai apskaitomų atsargų likučiai sužinomi inventorizacijos metu. Naudingos informacijos apie įsigytų atsargų iš Lietuvos ir užsienio tiekėjų ar neatlygintinai, savikainos apskaitymui gauta iš autorių literatūros, įstatymų ir standartų (Buhalterio žinyno, 2010; Černiaus, 2014; Ivanauskienės, 2016; Kalčinsko, 2017; LR pelno mokesčio įstatymo, 2001;

Subačienės ir kt., 2015; 9 – asis VAS „Atsargos“, 2018; Žaptoriaus, 2015). Kurias patirtas išlaidas priskirti tiesiogiai prie savikainos, o kurių tik dalį, nurodyta vadovaujantis (Danilevičienės, 2021; Jagmino, 2020; Mackevičiaus ir Gaižausko, 2010; Subačienės ir kt., 2015;) ir kitų autorių teiginiais, skiriant daugiau dėmesio netiesioginių išlaidų priskyrimui prie gaminio savikainos. Tiriant atsargų finansinės analizės aspektus analizavau (Aleknevičienės, 2011; Deveikio, 2021; Lileikienės ir Grigaliūnienės, 2021; Mackevičiaus, 2019; Šimkūnaitės, 2016) autorių šaltinius, kurių įžvalgomis remtasi atliekant įmonės atsargų finansinę analizę.

Praktinėje dalyje atliekant įmonės atsargų įsigijimo, įkainojimo, judėjimo ir realizavimo analizę naudotasi įmonės balanso, pelno (nuostolių) ataskaitomis, pirminiais dokumentais, didžiosios knygos duomenimis, Vidiniu važtaraščiu, Atsargų nurašymo aktais. Išnagrinėta ir korespondencijos pavyzdžiais pavaizduota, kurios patiriamos įmonės išlaidos didina gaminio savikainą, o kurios eina į sąnaudas, nes nuo to priklauso įmonės pelno dydis. Pastebėta, kad įmonei nuolat apskaitant atsargas, pagal pasirinktą FIFO metodą, apie turimų atsargų likučius remiasi buhalterinės apskaitos duomenimis, nes atsargų inventorizacija, pagal Inventorizacijos aprašus, atliekama kartą per metus.

Atliekant gaminių savikainos apskaitos analizę naudotasi 2020 m. - 2021 m. balanso, pelno (nuostolių) ataskaitomis, didžiosios knygos informacine medžiaga, gamybinės įrangos nusidėvėjimo apskaitos žiniaraščiu, pirkimo PVM sąskaitomis faktūromis, atsargų nurašymo aktais. Šiame tyrimo etape atliktas duomenų rinkimas ir sisteminimas, kad būtų galima kuo tiksliau apskaityti gaminių savikainą, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės išlaidos. Atlikus duomenų detalizavimą, paskaičiavimus ir palyginus, pateiktos rekomendacijos, kaip ir kurias netiesiogines išlaidas priskirti prie tiesioginių, kaip vykdant išsamesnę apskaitą leistų susimažinti netiesiogines išlaidas susijusias su savikaina, dažniau atliekama atsargų inventorizacija sumažintų išlaidų naštą.

Įmonės trumpalaikio turto horizontalioji, vertikalioji ir santykinių rodiklių analizė atlikta naudojantis 2017 m. – 2021m. balanso, pelno nuostolių ataskaitomis ir panaudotas grafinio vaizdavimo metodas, o išsamesnei turimų atsargų analizei remtasi didžiosios knygos duomenimis. Atlikus trumpalaikio turto dinamikos analizę, įvertinta įmonės trumpalaikio turto padėtis ir atskirų jų straipsnių pokyčiai, o vertikaliosios analizės dėka išaiškinti trumpalaikio turto struktūros pokyčiai. Norint didinti įmonės našumą ir siekiant įvertinti atsargų reikšmingumą įmonės finansiniams rezultatams, atlikta santykinių rodiklių analizė, kurie pavaizduoti grafiniais paveikslais. Geriausiai įmonės veiklos efektyvumą atskleidžia įmonės grynojo pelningumo rodiklis, kuris tik 2018 m. viršija 5 proc. ribą, o kitų metų rodikliai vertinami neigiamai, įspėjantys, kad įmonei reikia naujų konkurencingų gaminių, plėsti vartotojų ratą, investuoti į gamybinės įrangos atnaujinimą, kas padidintų darbo našumą.

3. UAB „SMALIŽIAUS KERTELĖ“ ATSARGŲ APSKAITA IR GAMINIŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ

3.1. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų įsigijimo, įkainojimo ir realizavimo apskaita

UAB „Smaližiaus kertelė“, kurios pagrindinė veikla yra konditerinių gaminių gamyba ir prekyba, yra ribotos civilinės atsakomybės privatus juridinis asmuo, kurio finansiniai metai sutampa su kalendoriniais, t. y. prasideda sausio 1 d., o baigiasi gruodžio 31 d. Pagal Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymą (2017) įmonė priskiriama prie smulkaus verslo, mažos įmonės kategorijos, nes joje dirba 26 darbuotojai. Analizuojamų 2017-2021 metų grynosios pardavimo pajamos neviršijo 8 mln. Eur. Atsargų apskaita bendrovėje tvarkoma pagal: LR įmonių finansinės atskaitomybės įstatymą (2015), Verslo apskaitos standartus (VAS), įmonės apskaitos politiką (2006). Finansinių ataskaitų rinkinį, pritaikytą mažoms įmonėms, sudaro: sutrumpintas balansas, pelno (nuostolio) ataskaita ir aiškinamasis raštas. Apskaita tvarkoma vadovaujantis 2013 m. pavyzdiniu sąskaitų planu, kurį siūlytina atsinaujinti ir pasitvirtinti įmonės apskaitos politikoje.

Bendrovė, užsiimdama gamyba ir prekyba, turi skirtingų žaliavų, atsargų ir prekių, skirtų perparduoti, šios, registruojant apskaitoje, įvertinamos pagal įsigijimo savikainą, kurią sudaro: pirkimo kaina, muito mokestis, reikšmingos pristatymo ir kitos išlaidos, kurias galima tiesiogiai priskirti atskiram vienetui. Nereikšmingos atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos, kurios palyginti yra nedidelės ir santykinai pastovios atskirais laikotarpiais, pripažįstamos sąnaudomis tą laikotarpį, kai patiriamos. Sudarant finansinę atskaitomybę, atsargos įvertinamos – įsigijimo (pasigaminimo) savikaina arba grynąja galimo realizavimo verte, atsižvelgiant į tai, kuri iš jų yra mažesnė. Vykdant gamybą privalu turėti tam tikrus žaliavų ir medžiagų kiekius, kurie užtikrintų nenutrūkstamą gamybos procesą, kad to išvengtų, įmonėje reikia tinkamai apskaityti visas turimas atsargų rūšis, kurios pavaizduotos 10 – oje lentelėje.

10 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų klasifikavimas

Eil. Nr.	Atsargų sąskaitos	Atsargų rūšys ir klasifikavimas	Pastabos
1.	2011	Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės	Proceso metu perdirbamos ir registruojamos į nebaigtą gaminį.
2.	2012	Nebaigta gamyba	Apskaitoma nebaigta gaminti produkcija.
3.	2013	Pagaminta produkcija	Apskaitoma pagaminta produkcija, skirta parduoti.
4.	2014	Prekės, skirtos perparduoti	Apskaitomas trumpalaikis turtas, skirtas prekių pardavimui.
5.	11 ir 12	Nematerialusis ir Materialusis turtas	Kurio vertė mažesnė nei 450 Eur.

Šaltinis: sudarytas autorės pagal įmonės apskaitos politiką ir įmonės sąskaitų planą (2013).

Kad investicijos į atsargas neišaugtų ir netaptų įmonei finansine našta, pravartu pasiskaičiuoti, kiek sunaudotų žaliavų tenka pagamintam produktui. Tokia apskaita pirmiausia vykdoma kuriant receptus, bet dėl receptūros pakeitimų, netaupaus naudojimo, pakitusios žaliavų

struktūros ar kitų nenumatytų atvejų, gali neužtekti paskaičiuotų žaliavų kiekių. Pastebėta, kad bendrovė turimų žaliavų likučiais pasikliauja kompiuterinės apskaitos duomenimis, kurie ne visada atitinka tikrovės.

Dirbant buhalterine programa „Rivile“, priėmus pirkėjo užsakymą ir išrašius pardavimo PVM s. f., kompiuterinėje programoje duomenys įtraukiami į pagamintų gaminių kalkuliacinę lentelę, tada remiantis kalkuliacine lentele atliekami žaliavų nurašymai į nebaigtą gamybą. Atliekamas rezervuotų pardavimui gaminių pajamavimas, įrašoma parduodamų gaminių kiekis (kg) ir sunaudotų žaliavų vertė - atsiranda pirkėjų skola. Taip įmonė neapsikrauna papildomų dokumentų pildymais, tokių, kaip: įsigijus į sandėlį atsargų Užpajamavimo aktais, Žaliavų perdavimo gamybai važtaraščiais ar Medžiagų išdavimo iš sandėlio kortelėmis, pritrūkusioms žaliavoms išrašytais Reikalavimais, Pagamintos produkcijos važtaraščiais. Įmonėje dviem egzemplioriais pildomi Vidiniai važtaraščiai (pagamintų gaminių perkėlimui įmonės viduje). Juos pildo perduodantys ir parduodantys asmenys, o dienai pasibaigus pagal užpildytus važtaraščius apskaitininkė apskaitoje registruoja perduotus gaminių kiekius. Dėl tokios vykdomos apskaitos rekomenduotina dažniau nei kartą per metus atlikti turimų žaliavų inventorizacijas. Jas atliekant kas ketvirtį arba rečiau, būtų galima palyginti faktinius žaliavų likučius su užfiksuotais apskaitoje, atrasti užsigulėjusias ir netinkamas naudojimui atsargas ir jas nurašyti. Bendrovei būtų labai naudinga apskaityti atskirų pagamintų vienetų kiekius pildant Pagamintos produkcijos žurnalus - taip labiau atkreipiant dėmesį į gaminamo produkto finansinę naudą. Didžiojoje knygoje galima pamatyti turimų atsargų sumas, jų judėjimą. UAB „Smaližius kertelė“ atsargas, skirtas gamybinei veiklai, apskaito 201 – „Atsargos“ sąskaitoje, kuri papildyta subsąskaitomis, kaip pavaizduota 11- oje lentelėje.

11 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ gamybos atsargų klasifikavimas

Eil. Nr.	Atsargų sąskaitos	Atsargų subsąsk.	Atsargų rūšys ir klasifikavimas
1.	2011	20110 20115 20116 20119	Žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės kelyje Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės pas trečiuosius asmenis Žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių vertės sumažėjimas (-)
2.	2012	20120 20129	Nebaigtos gamybos savikaina Nebaigtos gamybos vertės sumažėjimas (-)
3.	2013	20130 20135 20136 20139	Pagamintos produkcijos savikaina Pagaminta produkcija kelyje Pagaminta produkcija pas trečiuosius asmenis Pagamintos produkcijos vertės sumažėjimas (-)

Šaltinis: sudarytas autorės pagal įmonės sąskaitų planą (2013).

UAB „Smaližiaus kertelė“ savo veikloje gali pritaikyti vieną iš keturių dažniausiai vartojamų įkainojimo metodų – konkrečių kainų, vidutinės kainos (svertinio vidurkio), FIFO ir LIFO. Bet dėl didelio ir dažno atsargų judėjimo bendrovėje atsargos apskaitomos pagal pasirinktą FIFO metodą - šio metodo principas yra, kad anksčiausiai pirktos (pagamintos) prekės turi būti parduodamos pirmiausiai. Taikant FIFO metodą, sumažinama galimybė, kad suges pirmiau pagaminti produktai ar

anksčiau pirktoms žaliavoms baigsis galiojimo laikas, nors ir to neišvengiama. Įmonėje taikomas nuolat apskaitomų atsargų būdas, kai visos įsigytos ar parduotos atsargos registruojamos 2 – oje Atsargų sąskaitoje.

Pagal pirkimo sąskaitas faktūras kompiuterinėje programoje „Rivile“ fiksuojamos įsigytos žaliavos kiekine (kg, vnt.) ir vertine išraiška, taip daroma pagal kiekvieną žaliavų rūšį. Įsigijimo kaina nustatoma ir pagal kasos kvitą, sumokant grynaisiais pinigais, perkant iš fizinio asmens pagal laisvos formos dokumentą ar krovinio važtaraštį. Perkant didesnius kiekius, neretai tiekėjai pritaiko nuolaidas, taip sumažindami pirminę atsargų pirkimo kainą. Bendradarbiaudama su užsienio įmonėmis, įsigijusi žaliavas ir laiku apmokėjusi skolas, bendrovė pasinaudoja ne itin Lietuvoje populiariai taikomu diskontu – kai laiku atsiskaičius mažinama mokėtina suma (įsigijimo savikaina). Analizuojant pirkimo PVM s. f., pastebėta, kad perkant iš skirtingų tiekėjų žaliavas, esant tai pačiai pirkimo kainai, skiriasi nurodytas Neto (gaminio svoris – be pakuotės) svoris, dėl ko padidėja žaliavinė kaina.

12 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ gamybinių žaliavų įsigijimo ir atsargų pasigaminimo operacijų registravimas

Eil. Nr.	Operacijų turinys	Sąskaitų korespondencija	Pirminiai dokumentai	Registrai
1.	Sumokėjus grynais, įsigytos atsargos iš Lietuvos tiekėjų	D20110 Žaliavų, medžiagų sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina. D2431 Gautinas PVM K272 Kasa	Pirkimo PVM sąskaita faktūra, Kasos išlaidų orderis	PVM s. f. registras, Kasos knyga, Atsargų kortelė,
2.	Atsargų pirkimas skolon iš ES valstybės	D20115 Žaliavos, medžiagos, sudedamosios dalys ir detalės kelyje K4431 Prekybos skolos tiekėjams	Invoice sąskaita faktūra (kopija paštu), krovinio važtaraštis	Įmonės skolų kortelė, Pirkimo skolon žurnalas
3.	Perduodamos žaliavos gamybai	D20120 Nebaigtos gamybos savikaina K20110 Žaliavų, medžiagų sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina.	Žaliavų perdavimo ir priėmimo aktai	
4.	Užpajamuojama pagaminta produkcija	D20130 Pagamintos produkcijos savikaina K20120 Nebaigtos gamybos savikaina	Pagamintos produkcijos perkėlimo važtaraštis	Atsargų kortelė, Bendras žurnalas

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ dokumentais ir įmonės sąskaitų planu (2013).

UAB „Smaližiaus kertelė“ įsigydama žaliavas ir jas gamyboje panaudodama siekia pagrindinio tikslo - pagamintą produktą pelningai parduoti. Pelno dydis priklauso nuo atsargų pasigaminimo savikainos, kuo ji mažesnė, tuo pelnas didesnis. Į pagamintos produkcijos savikainą įeina: 20110 - Žaliavų, medžiagų sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina, 6003 ir 6004 Tiesioginės ir Netiesioginės gamybos išlaidos. Atlikus pardavimą pagal pasirinktą ir nuolat apskaitomą turimų atsargų būdą bei pagal išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, registruojamos 5000 – Parduotų prekių pajamos, nurašoma atsargų savikaina.

Įmonė savo veikloje naudoja daug skirtingų popierinių ir plastikinių fasavimo pakuočių. Apskaitoje visos fasavimo pakuotės pagal pirkimo PVM sąskaitas faktūras ir pagal skirtingus kodus

registruojamos vienetais - tai patiriamos išlaidos, kurios netiesiogiai priskiriamos prie gaminio savikainos. Pagal pakuočių inventorizacijos aprašus mėnesio paskutinę dieną užpildžius Atsargų nurašymo aktą, nurašomi per mėnesį sunaudotų pakuočių kiekiai. Rekomenduotina peržiūrėti visas naudotinas fasavimo dėžutes ir tas, kurias galima priskirti konkrečiam gaminiui, tiesiogiai priskaičiuoti prie savikainos, taip sumažinant netiesiogines ir patikslinant tiesiogines sąnaudas.

Bendrovė savo veikloje realizuoja ne tik pagamintus produktus, bet ir pirktas prekes, skirtas perparduoti. Čia jau UAB „Smaližiaus kertelė“ tampa pirkėju ir prisiima riziką, susijusią su prekėmis, ir, pardavus prekę potencialiam pirkėjui, uždirba pajamas. Pajamų dydis priklauso nuo parduotų prekių pritaikyto antkainio dydžio, atėmus visas su pardavimu susijusias sąnaudas. Antkainis – tai procentinis dydis, kurį įmonė „užsideda“ prie parduodamos prekės savikainos. Tokių atsargų įsigijimas registruojamas pagal pirkimo PVM sąskaitas faktūras.

13 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pirktų ir pagamintų atsargų realizavimo rinkoje apskaita

Eil. Nr.	Operacijų turinys	Sąskaitų korespondencija	Pirminiai dokumentai	Registrai
1.	Pagal išrašytą pardavimo PVM s. f., skolon parduodamos pagamintos prekės.	D2411 Pirkėjų įsiskolinimas K4484 Mokėtinas PVM K5000 Parduotų prekių pajamos	Pardavimo PVM s. f.	Skolų įmonei kortelė, Pardavimo skolon žurnalas, PVM s. f. registras
2.	Pardavus pagamintą produkciją užsienio rinkai	D4441 Iš pirkėjų gauti išankstiniai mokėjimai K5000 Parduotų prekių pajamos	Invoice sąskaita,	Įmonės skolų kortelė,
3.	Parduotų pagamintų prekių savikainos nurašymas	D6000 Parduotų prekių savikaina K20130 Pagamintos produkcijos savikaina		Atsargų kortelė, Parduotų prekių savikainos žurnalas.
4.	Įmonės parduotuvėje pardavus prekes, skirtas perparduoti.	D272 Kasa arba D2714 Sąskaita MyPost banke K4484 Mokėtinas PVM K5002 Parduotuvės pajamos	Kasos kvitas	Kasos knyga, Banko sąskaitos išrašas, Pinigų gavimo žurnalas

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ dokumentais ir įmonės sąskaitų planu (2013).

Kaip pavaizduota 13 – oje lentelėje, realizavus pagamintus gaminius Lietuvos ar užsienio rinkoje, nurašoma parduotų prekių savikaina. Bet prekėms, kurios skirtos perparduoti, savikaina nenurašoma, o apie tikslius turimų atsargų likučius sužinoma pagal užpildytus Inventorizacijos aprašus. Tokių atsargų apskaitą siūlytina priskirti prie periodinio apskaitos būdo.

Išanalizavus įmonės atsargų įsigijimo, įkainojimo ir realizavimo apskaitą, galima teigti, kad įmonės apskaitoje taikomas nuolat apskaitomų atsargų būdas palengvina vykdyti turimų atsargų apskaitą, bet dėl nepildomų žaliavų perdavimo, apdorojimo ir pagamintų produktų žurnalų, neleidžia numatyti pasenusių atsargų ir nepelningai gaminamų produktų. Visos įsigytos atsargos registruojamos įsigijimo savikaina ir apskaitomos FIFO metodu. Dažniau atliekant atsargų inventorizacijas, vykdant apskaitą ne tik pasikliaujant kompiuterine programa, leistų išvengti brangiai

kainuojančių klaidų. Svarbu tiksli ir teisinga informacija, kuri neiškraipytų finansinės analizės rezultatų ir veiklos metu būtų priimti teisingi valdymo sprendimai.

3.2. UAB „Smaližiaus kertelė“ gaminių savikainos apskaitos analizė

Tikslus produkcijos savikainos apskaičiavimas ir patiriamų išlaidų paskirstymas leistų UAB „Smaližiaus kertelė“ tinkamai įvertinti gaminių pelningumą ir veiklos efektyvumą. Pagal bendrovės apskaitos politiką pagamintos produkcijos savikainą sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybinės išlaidos, todėl svarbu tinkamai išskirti išlaidas, kurios įtraukiamos į gaminio savikainą, o kurios į veiklos sąnaudas. Tokio apibrėžtumo labai trūksta bendrovės apskaitos politikoje (2006).

Pagal pirkimo sąskaitas faktūras vienos išlaidos tiesiogiai priskiriamos prie gaminio savikainos, kitos išimtinai priskiriamos prie produkcijos savikainos arba veiklos išlaidų, dažniau priklauso nuo sumos, o ne nuo to, koks išlaidų santykis su gaminiu. Pritariant Jagminui (2021), labai pasistengus, galima daugiau ar mažiau patirtas negamybines išlaidas priskirti prie gaminio savikainos. Pagal įmonės vadovės pasirašytas nuostatas ir įsakymą pilnoji gamybinė savikaina apskaičiuojama - prie sunaudotų žaliavų savikainos pridedamos 70 proc. tiesioginių ir netiesioginių išlaidų, susijusių su gamyba. Baigiamojo darbo tyrimo tikslas buvo kuo tiksliau apskaičiuoti gaminių pilnąją gamybinę savikainą, nustatyti, kurias netiesiogines išlaidas būtų galima perkvalifikuoti prie tiesioginių išlaidų, įvertinti, ar tiesioginės ir netiesioginės išlaidos sudaro 70 proc. savikainos.

6003 - Tiesioginės gamybos išlaidos, tai tokios išlaidos, kurias priskirti prie gaminio vieneto savikainos galima be didelių pastangų. Pagal sąskaitas faktūras – tai 20110 – Žaliavų, medžiagų, sudedamųjų dalių ir detalių įsigijimo savikaina. Visa tai sandėliuojama įmonės patalpose (sandėlyje, šaldytuve) ir apskaitoje fiksuojamos skirtingais matavimo vienetais:

Kilogramais – cukrus, miltai, sviestas, įvairūs standikliai, mišiniai ir kiti ingredientai.

Litrais – vanduo, aliejus, pienas, rūgpienis, kuras.

Vienetais – kiaušiniai, fasavimo maišeliai, pirminės ir antrinės fasavimo dėžutės, etiketės, kepimo formelės (keksiukams) ir t. t. Visi kiekiai apskaitoje įtraukiami pagal pirkimo sąskaitose nurodytais Neto, tik gaminio be pakuotės svoriais. Medžiagų transportavimo išlaidas (jei didesnės nei įprastai) pagal finansinės apskaitos registrus įtraukia tiesiogiai į įsigytų atsargų savikainą.

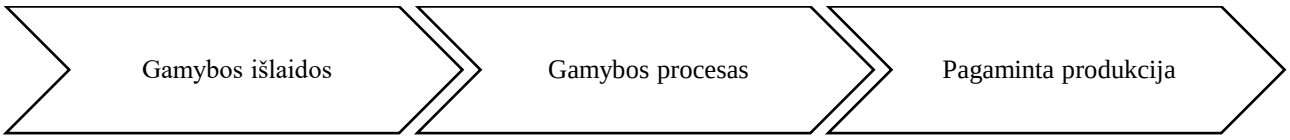
Visų įmonės darbuotojų darbo užmokesčio (toliau – DU) sąnaudos fiksuojamos 6114 - Darbuotojų darbo užmokesčio ir su juo susijusių sąnaudų sąskaitoje. Norint tiksliai paskirstyti gamybos darbuotojų DU sąnaudas gaminio savikainai, būtina žinoti, kiek darbo valandų užima vieno ar kito gaminio gamyba ir išskaičiuoti vienos valandos DU sąnaudas. Mokant fiksuotą gamybos darbuotojams darbo užmokestį, pagal 2021 m. priskaičiuotas DU sąnaudas, vienos darbo valandos įkainis 3,84 Eur.

611610 – Pakavimo medžiagos, kurios registruojamos, kaip išlaidos, didinančios bendrąsias

sąnaudas. Registruojant tiesiogiai su savikaina susijusias fasavimo dėžutes (pirminius plastikinius konteinerius pyragams ir tortams), siūlytina įsivesti atskirą subsąskaitą. Taip sumažinant bendrąsias sąnaudas ir turėti galimybę pasitikrinti pakavimo medžiagų likučius bet kuriuo momentu, o ne mėnesio paskutinę dieną atlikus inventorizaciją.

609 – Nuolaidos, grąžinimai (koreguojama gaminio savikaina). Pirkimo pardavimo sutartyse tarp pardavėjo UAB „Smaližiaus kertelė“ ir pirkėjo tiksliai apibrėžta, kad patirti nuostoliai dėl pasenusios, sugedusios ar praradusios gamybinę išvaizdą produkcijos bus padengiami 100 proc. esant pardavėjo kaltei ir 50 proc. esant pirkėjo klaidai (nepardavus gaminio iki galiojimo laiko pasibaigimo). Pirkėjo patirti nuostoliai kompensuojami tokiais pat šviežiai pagamintais produktais. Nevesdama tikslios apskaitos kompensuojamai produkcijai, įmonė negali įsivertinti patiriamų tikslių finansinių nuostolių. Tokiu atveju rekomenduotina kartą per mėnesį (esant būtinybei ir dažniau) pardavėjui išrašyti kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, taip sumažinant pirkėjo skolą ir tiksliai apskaitant patirtus nuostolius.

UAB „Smaližiaus kertelė“ įmonei, gaminančiai pastovius konditerinius gaminius ir praeinančius kasdien tuos pačius technologinius procesus (ingredientų svėrimą, tešlos maišymą, kildinimą, kepimą, papuošimą, fasavimą), nustatant pilnąją gaminio savikainą, siūlytina taikyti procesinio paprastojo savikainos skaičiavimo metodą, nes gaminių technologinis procesas yra trumpas ir neskaidomas, o nebaigtos gamybos likučių dažniausiai nebūna, kaip pavaizduota 6 – ajame paveiksle.



6 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ procesinis paprastas savikainos skaičiavimo metodas.
Šaltinis: sudaryta autorės pagal Tamulevičienės, D ir Subačienės R. (2013). *Valdymo apskaita.* Vilnius, p. 60.

Įmonei, gaminančiai 83 skirtingus gaminius, kiekvieno atskiro gaminio savikainos paskaičiavimas pareikalautų daug laiko sąnaudų, kurios įmonei nebūtų naudingos. Tad gaminamo produkto savikainą galima apskaičiuoti prie tiesioginių (žaliavų, tiesiogiai gamyboje dalyvaujančių darbuotojų darbo užmokesčio) išlaidų, pridėti bendrą netiesioginių ataskaitinio laikotarpio išlaidų sumą, padalintą iš pagamintos produkcijos kiekio per metus ar kitą laikotarpį (ketvirtį, mėnesį). Taip išskaičiuota optimaliausia gaminių savikaina neiškraipytų įmonės veiklos rezultatų, visada atsipirktų ir neštų pajamas. 14 – oje lentelėje pateikta korespondencija bendrovės apskaitoje registruojama ir rekomenduotina tiesioginių išlaidų registracija gaminio savikainai.

Pagal pirkimo PVM s. f. per 2021 metus pakuočių sąnaudos siekė 15384 Eur. Jos buvo įsigytos iš kelių tiekėjų skirtingomis kainomis. Rekomenduotina dalį pirminių fasavimo medžiagų priskirti iš netiesioginių prie tiesioginių išlaidų, o įsivertinus galimybę dalį pakuočių pakeisti į kitas

(pigesnes), taip susimažinant gaminio savikainą ir išlaidų naštą.

14 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ tiesioginių išlaidų registravimas gaminio savikainai

Eil. Nr.	Operacijų turinys	Sąskaitų korespondencija	Dokumentų Registrai
Pagal bendrovės apskaitos politiką			
1.	Tiesioginių išlaidų priskyrimas gaminiui	D6003 Tiesioginės gamybos išlaidos K6005 Atsargų padidėjimas (sumažėjimas) K4461 Priskaitytas darbo užmokestis (gamybos darbuotojams)	Atsargų apskaitos kortelės, Darbuotojų DU ir darbo laiko apskaitos žiniaraščiai
Rekomendacijos			
2.	Visus nurašymus, susijusius su pasenusia, sugedusia ar praradusia gamybinę išvaizdą produkcija, fiksuoti kreditinėse PVM s. f.	D20130 Pagamintos produkcijos savikaina K6000 Parduotų prekių savikaina Ir D509 Nuolaidos, grąžinimai (-) K2411 Pirkėjų įsiskolinimas	Atsargų apskaitos kortelė, Skolų įmonei kortelė, Įmonės skolų kortelė
3.	Prie gaminio savikainos priskaičiuoti pakavimo dėžutes	D6003 Tiesioginės gamybos išlaidos K611610 Pakavimo medžiagos	Atsargų apskaitos kortelės

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ dokumentais ir įmonės sąskaitų planu (2013).

Jei gaminiui naudojamos trijų skirtingų dydžių dėžutės, tai vienam kg produkto imti dėžučių vertės vidurkį, pvz., tortai fasuojami į tris skirtingas plastikines dėžutes, kurių kiekvienos savikaina yra skirtinga (0,2645; 0,3719; 0,3960), tai sudėjus ir padalinus, vidurkio kaina būtų 0,34 Eur, tą sumą priskiriant prie 1 kg torto savikainos, kaip pavaizduota 15 - oje lentelėje. Norint nustatyti optimaliausią gaminio savikainą pagal pagamintus kiekius, išsamiau padirbėta su keturiais iš 83 gaminių: šakočiu, tortu „Medutis“, duona „Smaližius“ ir bandele su varške.

15 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ išskaičiuotas fasavimo pakuočių vidurkis vienam kg gaminio

Eil. Nr.	Rodikliai	Gaminiai			
		Šakotis 1 kg	Tortas „Medutis“ 1kg	Duona „Smaližius“ 0.800 kg	Bandelė su varške 0.060 kg
1.	Pakuotės savikaina	0,058	0,34	0,025	Nefasuojamos

Šaltinis: sudarytas autorės pagal įmonės 2021 m. fasavimo medžiagų pirkimo PVM sąskaitas faktūras.

Žinant gamybos darbuotojo darbo valandos įkainį ir stebint gamybos procesą, buvo nustatyta, kiek tiksliai užima laiko pasirinktų gaminių gamyba ir išskaičiuotos tikslios gamybos darbuotojo darbo užmokesčio sąnaudos, tenkančios vienam kg produkto (šakočiui 9 min., tortui „Medutis“ 12 min., duonai „Smaližius“ 10 min. ir bandelei su varške 17 min.). Pagal kompiuterinės programos žaliavų kalkuliacines korteles apskaičiuotos žaliavų išlaidos. Kokia tiesioginių išlaidų suma, tenkanti pagamintų gaminių kiekiui, pavaizduota 16 – oje lentelėje ir kartu perskaičiuota pridėjus rekomenduojamų pirminių pakuočių išlaidas, pagamintus kilogramus padauginus iš pakuotės

savikainos. Tai pavaizduota 15 – oje lentelėje.

16 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ 2021 m. gaminių tiesioginių išlaidų savikaina

Eil. Nr.	Rodikliai	Pagaminti gaminių kiekiai per 2021 m.			
	Tiesioginės išlaidos, Eur	Šakotis 18252,786 kg	Tortas „Medutis“ 466,707 kg	Duona „Smaližius“ 246,40 kg	Bandelė su varške 86,40 kg
1.	Žaliavos	55853,53	835,41	126,28	187,49
2.	Gamybos darbininkų DU, išlaidos	10586,62	359,36	157,70	92,16
3.	Viso:	66440,15	1193,84	283,36	279,65
4.	Siūlytina priskirti pirmines pakuotes	10586,66	158,68	7,70	-
5.	Iš viso:	77026,81	1353,45	291,68	279,65

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ apskaitos dokumentais.

6004 – Netiesioginės gaminio išlaidos – tai išlaidos, kurias labai sunku arba neįmanoma priskirti konkrečiam gaminiui, nes tai išlaidos, kurios patiriamos gaminant visą produkciją. 6114 – Darbo užmokestis darbuotojų, kurie nedalyvauja tiesiogiai gamyboje, bet suteikia sąlygas vykdyti gamybą, 6112 - Kuro sąnaudos, priskaičiuojant kelių mokesčius ir AdBlue, mažinanti taršą, sąnaudas. Įmonės apskaitoje atskirais kiekiais fiksuojamos sunaudoto dyzelio ir benzino sąnaudos, iš kurių - tik dyzelio sąnaudas galima priskirti prie savikainos. 611602 – Komunalinės paslaugos (elektros energijos, vandens, dujų, šildymo, ryšio ir kitos). Daugiausia elektros energijos suvartoja šakočių kepimui pastatytos dvi elektrinės krosnys, kurių bendras galingumas 24 kW per valandą. Vienos valandos tešlos maišytuvas suvartoja 1,5 kW per valandą. Iškepus 20 kg šakočių, elektros energijos sąnaudos sudaro 5,87 Eur, tai yra 1 kg šakočio – 0,29 Eur elektros sąnaudų, kurias būtų galima tiesiogiai priskaičiuoti prie savikainos. Nusidėvėjimo išlaidas, priskaičiuotas netiesiogiai prie gaminio savikainos, sudarė 1227 – Mašinų ir įrenginių įsigijimo savikainos nusidėvėjimo suma 517,56 Eur, gauta pagal Didžiosios knygos duomenis.

Planinį netiesioginių išlaidų paskaičiavimą galima atlikti trumpais laiko intervalais kas mėnesį, tačiau dėl sezoniškumo (šventinių laikotarpių) pagamintų gaminių kiekiai skiriasi ir netiesioginių išlaidų paskirstymas savikainai būtų labai netikslus. Tad siūlytina visas netiesiogines išlaidas, kurias galima susieti su gamyba, padalinti iš pagamintų gaminių kiekio (kg) per metus. Išskaičiuotą 2021 m. netiesioginių išlaidų procentą taikyti kitais veiklos metais perskaičiuojant gaminio savikainą. Rekomenduotina kartą per metus pasitikrinti, ar taikomas savikainai paskaičiuotas netiesioginių išlaidų procentas tikslingas ar jį pasididinti dėl kylančių žaliavų ir paslaugų kainų bei didėjančių DU išlaidų. Per 2021 m. įmonėje buvo pagaminti ir parduoti Lietuvos ir užsienio rinkai

67662,948 kg pagamintų gaminių, kurių gamybai patirta 88644,54 Eur netiesioginių išlaidų. 17 – oje lentelėje netiesioginės išlaidos priskiriamos atsirinktiems gaminių kiekiams.

17 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ netiesioginių išlaidų paskirstymas pagamintam kiekiui

Eil. Nr.	Rodikliai	Pagaminti gaminių kiekiai per 2021 m.			
	Netiesioginės išlaidos, Eur	Šakotis 18252,786 kg	Tortas „Medutis“ 466,707 kg	Duona „Smaližius“ 246,40 kg	Bandelė su varške 86,40 kg
5.	Komunalinių paslaugų išlaidos	8943,87	228,69	120,74	42,34
6.	Kuro sąnaudos	3306,87	84,55	-	-
7.	Netiesioginių darbininkų DU išlaidos	6244,41	159,66	56,20	19,71
8.	Įrenginių ir patalpų nusidėvėjimas Eur.	139,62	3,57	1,88	0,66
9.	Papildomų medžiagų išlaidos	1083,97	27,72	14,63	5,13
10.	Viso:	19718,74	504,19	193,45	67,84

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ pirkimo PVM sąskaitomis faktūromis ir tiesiogiai su gamyba nesusijusiais darbuotojų Darbo laiko ir Darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiais.

Susumavus tiesiogines ir netiesiogines gaminių išlaidas ir padalinus iš pagamintų kiekių per metus, gavome vieno kilogramo pilnąją gamybinę savikainą, kaip pavaizduota 18 – oje lentelėje.

18 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pagamintos produkcijos pilnoji gamybinė savikaina

Eil. Nr.	Rodikliai	Gaminiai			
		Šakotis	Tortas „Medutis“	Duona „Smaližius“	Bandelė su varške
1.	Pagamintas kiekis kg per 2021 m.	18252,786	466,707	246,40	86,40
2.	Tiesioginės išlaidos, Eur per 2021 m.	77026,81	1353,45	291,68	279,65
3.	Netiesioginės išlaidos, Eur per 2021 m.	19718,74	504,19	193,45	67,84
4.	Savikaina iš viso, Eur	96745,55	1857,64	485,13	347,49
5.	1 kg savikaina	5,30	3,98	1,97	4,02

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis įmonės apskaitos dokumentais.

Atlikus skaičiavimus, būtina įvertinti, ar pasirinktų gaminių savikainos atitinka įmonės paskaičiuotą savikainą. Kaip pavaizduota 19 – oje lentelėje, matoma, kad gaminių perskaičiuota savikaina yra didesnė, ypač duonos „Smaližius“, kuri padidėjo 126 proc., kai tuo tarpu torto „Medutis“ 31 proc., o šakočio savikaina pakito vos 2 proc. Tokio produkto gamyba įmonei yra nuostolinga, tad įmonės vadovė turi nuspręsti, ar palikti šį gaminį, kaip pritraukiantį pirkėjus, ar atsisakyti jo gamybos, nes padidėjus komercinei savikainai sumažėtų vartotojų skaičius.

19 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ pasirinktų gaminių savikainos palyginimas

Eil. Nr.	Rodikliai	Gaminiai			
		Šakotis 1 kg	Tortas „Medutis“ 1 kg	Duona „Smaližius“ 1 vnt. 0,8 kg	Bandelė su varške 1 vnt. 0,06 kg
1.	Dabartinė savikaina	5,20	3,04	0,70	0,22
2.	Perskaičiuota savikaina	5,30	3,98	1,58	0,24
3.	Padidėjimas procentais	1,92	30,92	125,71	9,09

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis atliktais paskaičiavimas.

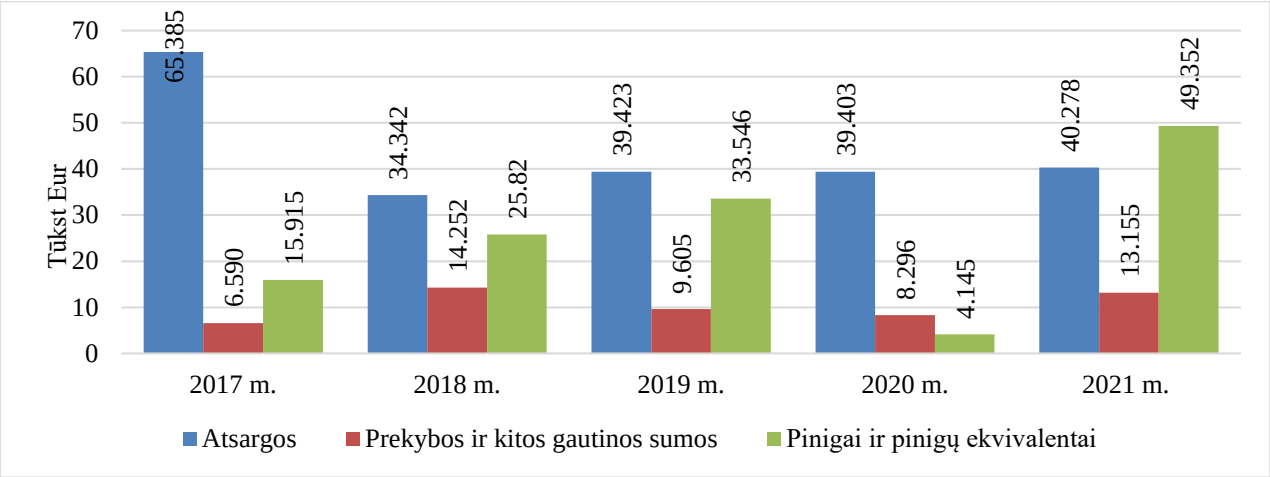
Apibendrinus tyrimo rezultatą, galima teigti, kad pasirinkus taikyti procesinio paprastojo savikainos skaičiavimo metodą ir kartą per metus įvertinus netiesiogines išlaidas būtų galima apskaičiuoti tikslią pilnąją gamybinę savikainą. Gautas rezultatas parodo, kad savikaina yra didesnė ir uždirbamas pelnas bus mažesnis. Trys iš keturių pasirinktų gaminių uždirba įmonei pajamas, kai tuo tarpu duona „Smaližius“ gaminama nuostolingai, o savikaina padidėjo daugiau, nei 100 proc. Didėjant žaliavų, paslaugų sąnaudoms ir DU išlaidoms, būtina kartą per metus perskaičiuoti gaminių savikainą, kuriai pasikeitus, keistųsi ir komercinė kaina.

3.3. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų finansinė analizė

Įmonės trumpalaikį turtą sudaro: atsargos, prekybos ir kitos gautinos sumos, pinigai ir pinigų ekvivalentai. Atsargos - tai įmonės trumpalaikis turtas, be kurių įmonė negalėtų vykdyti savo pagrindinės veiklos, todėl svarbu per analizuojamus 2017 – 2021 metus sužinoti, kaip kito atsargos, kokios jų kitimo priežastys, kokią dalį atsargos sudaro balanso trumpalaikiame turte.

Atliekant įmonės atsargų horizontaliąją, vertikaliąją ir santykinių rodiklių analizę, buvo remiamasi 2017 – 2021 m. balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitų ir didžiosios knygos duomenimis.

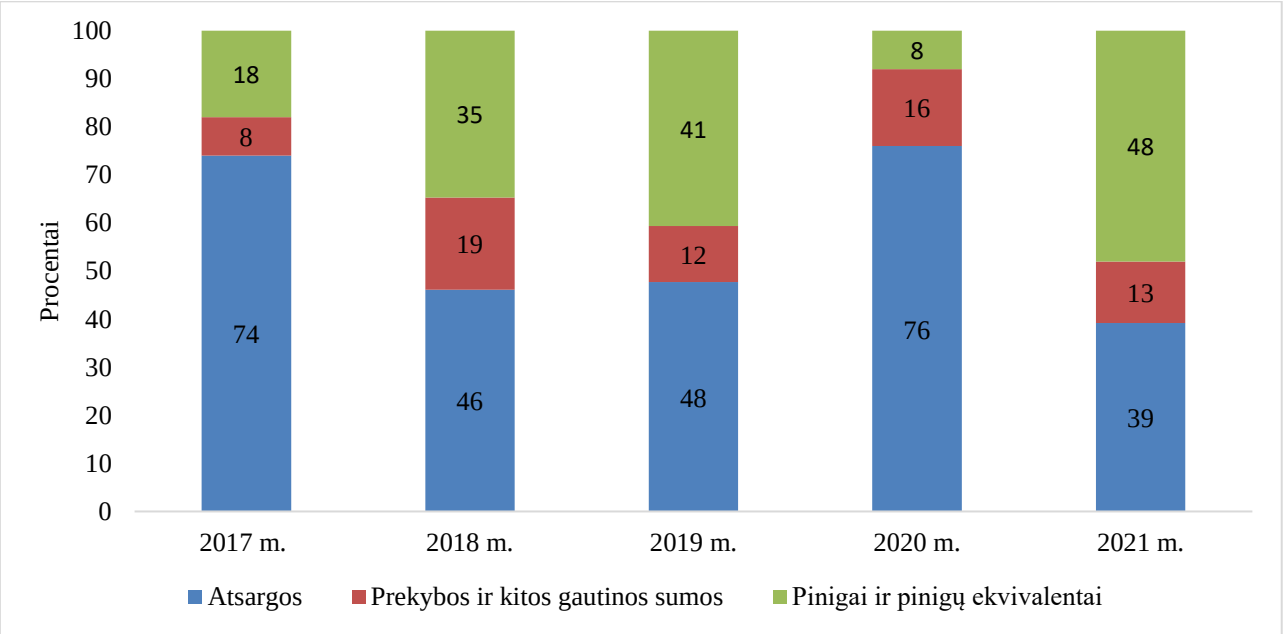
Trumpalaikio turto per analizuojamus 2017 – 2021 metus padidėjo 14,895 tūkst. Eur (16,95 proc.), didžiausią įtaką tam darė gauti pinigai už parduotą sandėliavimo pastatą (6 priedas). 2021 m. pinigai ir pinigų ekvivalentai, lyginant su 2020 m., padidėjo 45,207 tūkst. Eur daugiau nei dešimt kartų. Daugiausiai atsargų buvo įsigyta 2017 m., tai rodo įmonės nesugebėjimą valdyti atsargų kiekius ir nepakankamą debitorių kontrolę, nes dėl pirkėjų nemokumo didėjo gautinos sumos, o įmonės apyvartinės lėšos įšaldytos į sandėliuojamas atsargas. Per analizuojamus penkerius metus atsargos visame turte sudarė 20 ir daugiau procentų (7 priedas), didžiausią dalį sudarė 2017 m. - 37,54 proc. ir 2021 m. - 32,44 proc. Didžiausias atsargų sumažėjimas pastebėtas 2018 m., lyginant su 2017 m., sumažėjo 31,043 tūkst. Eur (47,48 proc.). Dėl pandeminės situacijos ir augančių žaliavų kainų mažėjo bendrovės prekybos ir kitos gautinos sumos, 2019 m. lyginant su 2018 m. sumažėjo 4,647 tūkst. Eur (32,61 proc.), o 2020 m. lyginant su 2019 m. sumažėjo 1,309 tūkst. Eur (13,63 proc.), kaip pavaizduota 7 – ajame paveiksle.



7 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ trumpalaikio turto dinamika
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. balansų duomenimis.

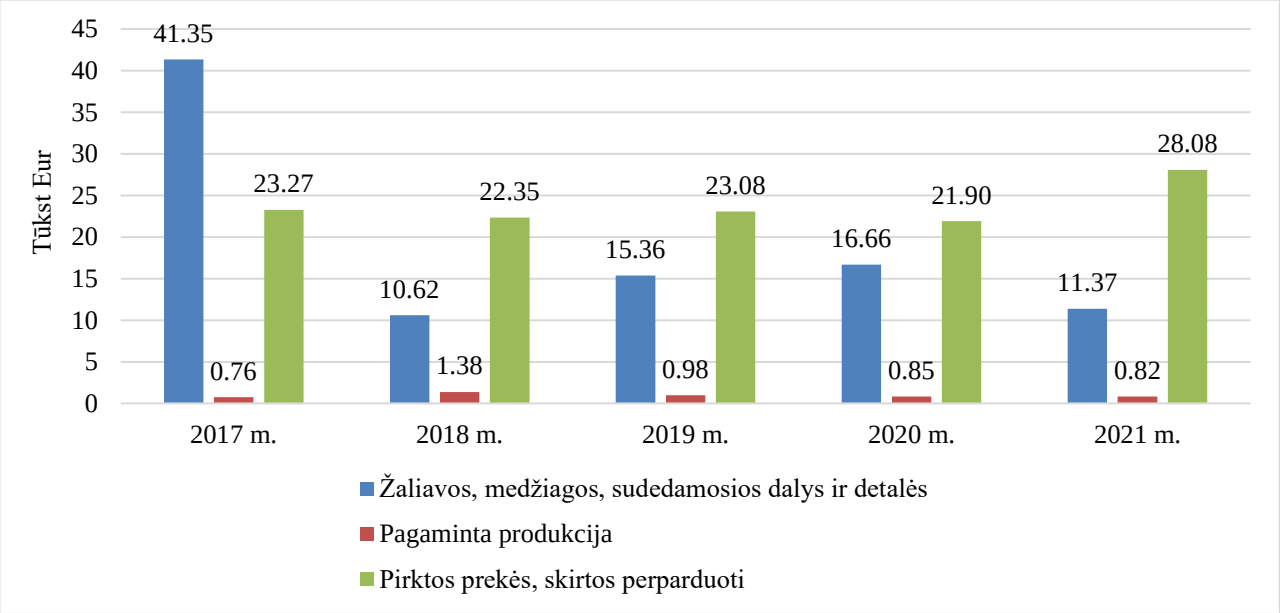
Ekonomikai atsigaunant, augant pardavimo kiekiams ir plečiantis vartotojų ratui, bendrovės atsargų kiekiai 2021 m. lyginant su 2020 m. padidėjo 2,2 proc., padidėjo ir prekybos, ir kitos gautinos sumos 4,859 tūkst. Eur (58,57 proc.).

UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų struktūros analizė rodo, kad atsargos trumpalaikiame turte sudarė didžiąją dalį, kaip pavaizduota 8 – ajame paveiksle. 2021 m. pinigų ir pinigų ekvivalento procentas didžiausias dėl gauto atsiskaitymo už parduotą IT (sandėliavimo pastatą). Sumažėjus pardavimams ir augant žaliavų kainoms, atsargos 2020 m. trumpalaikiame turte sudarė 76 proc., kai tuo tarpu pinigai ir pinigų ekvivalentas - 8 proc. Įvykdydama pardavimų planus ir įsipareigojimus Lietuvos ir užsienio rinkos vartotojams, analizuojamu laikotarpiu atsargos trumpalaikiame turte sumažėjo 35,20 proc. punktais, o gautinos sumos padidėjo 5,30 proc. punktais ir pinigų ekvivalentas padidėjo 29,9 proc. punktais.



8 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ trumpalaikio turto struktūra
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. balansų duomenimis.

Analizuojamu laikotarpiu įmonės turimų atsargų didžiąją dalį sudarė pirktos prekės, skirtos perparduoti (9 paveikslas), kurių likutis 2021 m. buvo didžiausias dėl didėjančių įsigijimo kainų ir lyginant su 2017 m. jų vertė padidėjo 4,8 tūkst. Eur (20,65 proc.). Skaičiavimai pateikti 10 priede. Didžiausias pirktų prekių, skirtų perparduoti, vertės sumažėjimas pastebėtas 2020 m. lyginant su 2019 m. 1,18 tūkst. Eur (5,13 proc.). Atsižvelgiant į tai, kad apyvartinės lėšos nebūtų įšaldytos į didelius žaliavų kiekius, kurių sandėliavimas padidintų sąnaudų naštą, jų kiekiai buvo sumažinti iki optimalaus, užtenkančio įvykdyti užsakymus. Nuolat papildant žaliavas, žaliavų kiekis per penkerius metus sumažėjo 29,98 tūkst. Eur (72,49 proc.), kai tuo tarpu pardavimų pajamos padidėjo 135 tūkst. Eur (26,64 proc.). Atsargų mažiausią dalį sudarė pagaminta produkcija, kuri 2017 m. sudarė 1,16 proc. visų atsargų. Pagamintos produkcijos vertė per analizuojamus penkerius ataskaitinius metus padidėjo 63,75 Eur (8,40 proc.). Jos likutį sudarydavo ilgo galiojimo produktas, šakotis, kurio likutinė vertė nereikšminga ir neiškreipdavo gaminio savikainos.

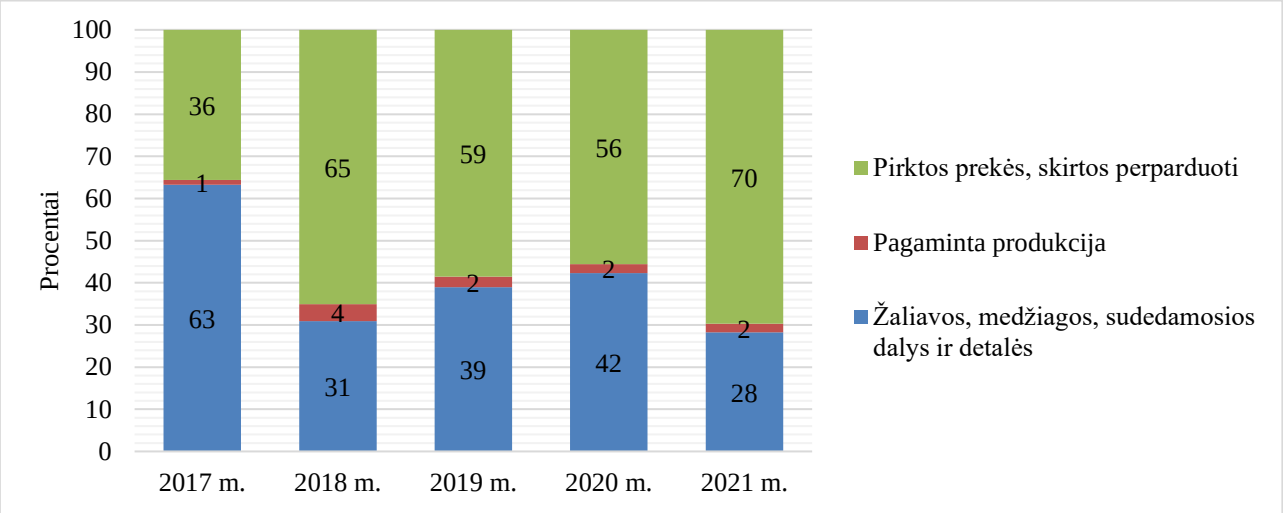


9 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų dinamika

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. didžiosios knygos duomenimis.

UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų struktūros analizė 10 – ame paveiksle rodo, kad didžiausią dalį atsargų per analizuojamus 2017 m. – 2021 m. sudarė pirktos prekės, skirtos perparduoti. Šios prekės 2018 m. sudarė 65,07 proc., o 2021 m. 69,72 proc. visų atsargų. Pirktų prekių, skirtų perparduoti, per penkerius metus atsargų dalyje padidėjo 34,12 procentiniu punktu. Pagamintos produkcijos likučiai 2018 m. ir 2019 m. buvo didesni dėl atšaukto gaminių eksportavimo į užsienį. Augant žaliavų kainoms, pagamintos produkcijos vertė 2017 m. – 2021 m. nuo visų atsargų padidėjo 0,88 procentiniu punktu. Nesunaudotos ir sandėliuojamos žaliavos 2017 m. sudarė 63,24 proc. visų atsargų. Optimizavus pardavimus ir sumažinus sandėliavimo išlaidas, žaliavų likutinė vertė per penkerius metus sumažėjo 30 tūkst. Eur 72,49 procentiniais punktais, dėl to padaugėjo apyvartinių

lėšų, pagerėjo atsiskaitymai su atsargų ir paslaugų tiekėjais, atsirado perspektyvos investuoti į gamybinės įrangos atnaujinimą, padidinti gamybos apimtis ir pardavimus.



10 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų struktūra

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. didžiosios knygos duomenimis.

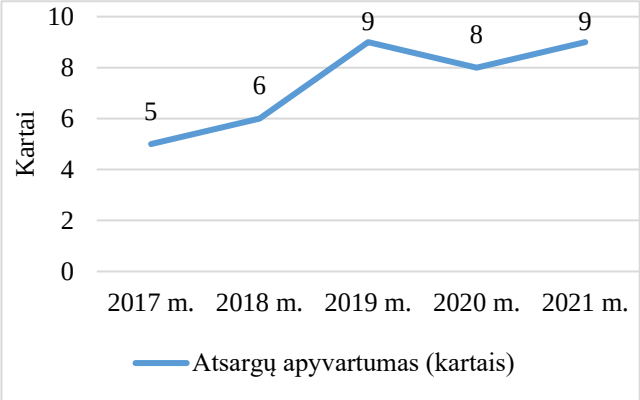
Įmonei, kurios pagrindinis pajamų šaltinis yra produkcijos gamyba, tikslinga atlikti atsargų santykinių rodiklių analizę, parodančią, ar efektyviai valdomos įmonės atsargos. Rodikliai pavaizduoti 20 – oje lentelėje, o paskaičiavimai pateikti 11 – ame priede, pagal 8 ir 9 priedą.

20 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumo rodikliai

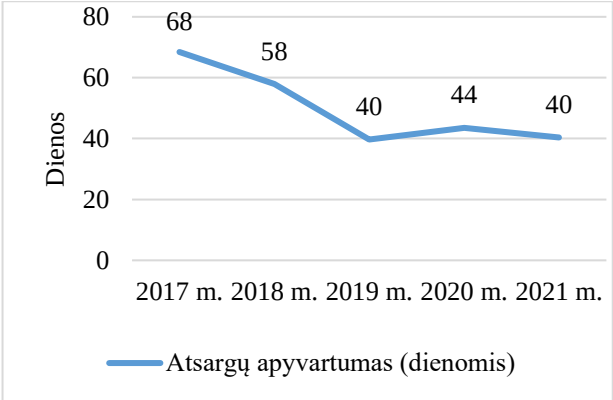
Metai	Atsargos tūkst. Eur	Pardavimo pajamos tūkst. Eur	Pardavimo savikaina tūkst. Eur	Bendrasis pelnas tūkst. Eur	Vidutinės metinės atsargos tūkst. Eur	Atsargų apyvartumas (kartais)	Atsargų apyvartumas (dienomis)	Bendrasis pelningumas (procentais)	Apyvartų ir pelningumo indeksas	Parduotų atsargų grąža	Atsargų grąža
2017	65,385	506,595	311,605	194,990	58,434	5,33	68,45	38,49	2,05	0,63	2,98
2018	34,342	573,901	314,071	259,830	49,864	6,30	57,95	45,27	2,85	0,83	7,57
2019	39,423	601,511	339,184	262,327	36,883	9,20	39,69	43,61	4,01	0,77	6,65
2020	39,403	519,459	331,191	188,268	39,413	8,40	43,56	36,24	3,04	0,57	4,78
2021	40,278	641,553	360,373	281,180	39,841	9,05	40,35	43,83	3,97	0,78	6,98

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Mackevičiaus, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė.* Vilnius, p. 320. Aleknevičienės, V. (2011). *Įmonės finansų valdymas.* Kaunas, p. 31. Lileikienės, A ir Grigaliūnienės, Ž. (2021). *Verslo finansų valdymas.* Klaipėda, p. 51. Ir įmonės finansinės atskaitomybės duomenimis.

Norint nustatyti, kaip efektyviai valdomos atsargos, nuo kurių pardavimų priklauso pajamų dydis, tikslinga paskaičiuoti atsargų apyvartumą kartais ir dienomis.

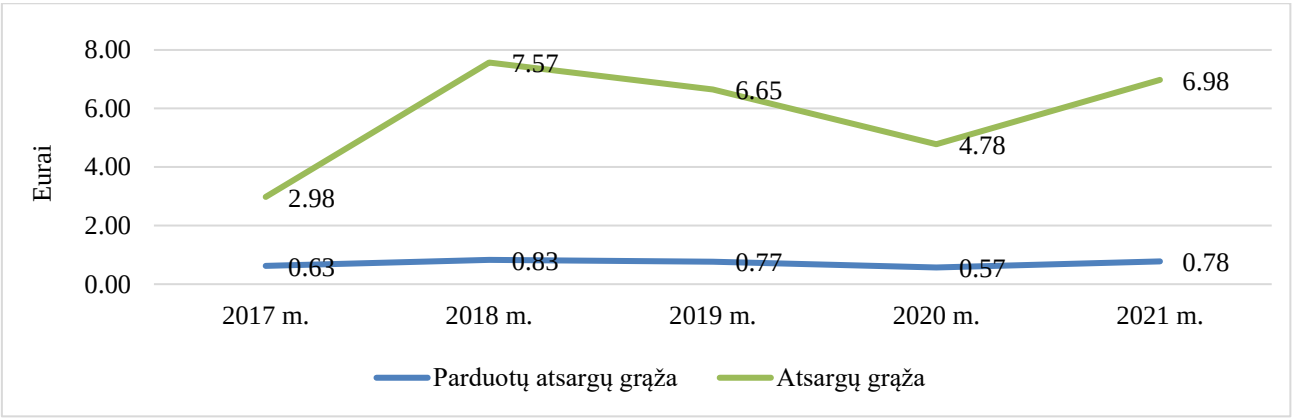


11 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumas (kartais)
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apskaičiuotus duomenis.



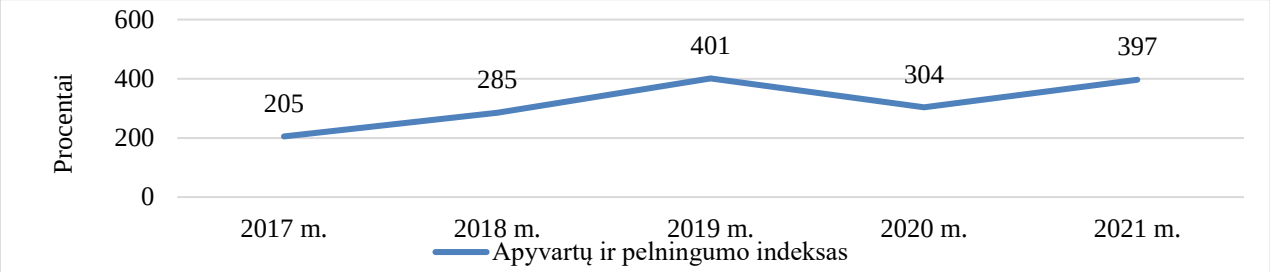
12 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ atsargų apyvartumas (dienomis)
Šaltinis: sudaryta autorės pagal apskaičiuotus duomenis.

Atsargų apyvartumas kartais (11 pav.) parodo, kiek kartų per metus įmonė atnaujina atsargas neviršydama nustatytų išlaidų ir nesandėliuodama užsilikusių atsargų. 2019 m. ir 2021 m. devynis kartus per metus buvo atnaujinamos atsargos, kai tuo tarpu 2017 m. – tik 5 kartus. Didėjantis rodiklis rodo, kad įmonė dirba efektyviai, atsargos atnaujinamos pagal poreikį, didėja atsargų apyvartumas. Atsargų apyvartumo rodiklis dienomis (12 pav.) rodo, kad atsargos vis trumpesnį laiką užsilieka įmonės sandėlyje, kurių 2017 m. apyvarta trukdavo 68 dienas. Didėjant produkcijos paklausai ir augant žaliavų kainoms, atsargų apyvartumas išaugo iki 40 dienų – tik užsakant sunaudojamą žaliavų kiekį.



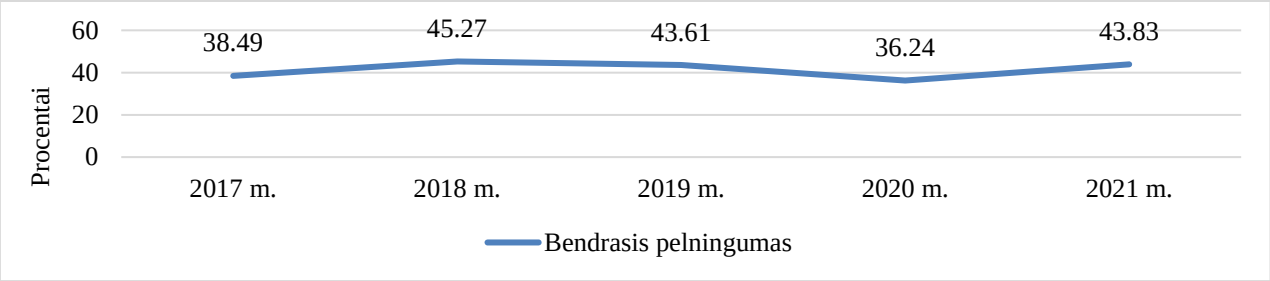
13 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ parduotų ir visų atsargų grąžos dinamika
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. finansinės atskaitomybės duomenimis.

13 - ame paveiksle matyti, kad dėl pandeminės situacijos šalyje ir pasaulyje sumažėjus pardavimams, didėjant žaliavų kainoms, augant darbo užmokesčio išlaidoms, parduotų atsargų grąža 2020 m. buvo žemiausia, nes vienas parduotų atsargų savikainos euras uždirbo 57 centus. Didžiausias rodiklis buvo 2018 m. uždirbant 83 centus bendrojo pelno. Tuo tarpu vienas atsargų, kaip trumpalaikio ištekliaus, euras daugiausiai pelno uždirbo 2018 m. – 7,57 Eur, nors 2021 m. sumažėjo iki 6,98 Eur.



14 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ apyvartų ir pelningumo indekso dinamika
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. finansinės atskaitomybės duomenimis.

Apyvartų ir pelningumo indekso didėjimas rodo, kad turimų atsargų naudojimo efektyvumas gerėja, kiekvienais metais viršijamas siektinas rodiklis 120 proc. Didėjant parduotų atsargų grąžai, augo ir pelningumo indeksas, kuris geriausias buvo 2019 m. - 401 proc.



15 pav. UAB „Smaližiaus kertelė“ bendrojo pelningumo dinamika
Šaltinis: sudaryta autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ 2017 – 2021 m. finansinės atskaitomybės duomenimis.

Bendrasis pelningumas vertinamas labai gerai, kai pasiekiamas didesnis nei 35 procentinius punktus ir svyravimai ne didesni kaip 5 proc. Pagal analizuojamąjį įmonės penkerių metų laikotarpio pelno (nuostolių) ataskaitą, pardavimo pajamos padidėjo 135 tūkst. Eur (26,64 proc.). Pardavimo savikaina, kuri ir sudaro didžiąją dalį pardavimo pajamų, padidėjo 15,65 proc. 2020 m. pardavimo savikaina lyginant su 2019 m. sumažėjo 2,36 proc. punktu dėl ekonominio sąstingio ir darbuotojų, išleistų į prastovas. Patirtų prastovų sąnaudos, kurias kompensavus iš Užimtumo tarnybos, sumažino pardavimo savikainą. Kintant pardavimo savikainai, keitėsi ir bendrasis pelningumas, kuris didžiausias buvo 2018 m. 45,27 proc.

21 lentelė. UAB „Smaližiaus kertelė“ ir Lietuvos gamybos įmonių grynojo pelningumo rodikliai

Eil. Nr.	Įmonės	Rodikliai procentais				
		2017 m.	2018 m.	2019 m.	2020 m.	2021 m.
1.	UAB „Smaližiaus kertelė“	0,78	6,39	0,21	-5,28	1,85
2.	Statistikos departamentas	3,60	2,43	3,73	3,86	-

Šaltinis: sudarytas autorės remiantis UAB „Smaližiaus kertelė“ apskaitos dokumentais. Ir Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

Grynojo pelningumo rodiklis parodantis, kiek grynojo pelno tenka kiekvienam pardavimo eurui atskaičius valdymo išlaidas ir mokesčius – tik 2018 m. įmonės grynojo pelningumo rodiklis viršijo 5 proc. ribą, kuri žemiau 5 vertinama neigiamai. 2020 m. dėl sparčiau augančių sąnaudų nei

pardavimo pajamų įmonės grynojo pelningumo rodiklis yra žemas ir labai žemas. Remiantis statistikos departamento duomenimis, Lietuvos įmonių, kurių pagrindinė veikla yra produkcijos gamyba – jų koeficientas taip pat vertinamas neigiamai, bet labiau pastovus, kaip pavaizduota 21 – oje lentelėje.

Apibendrinant atliktą atsargų finansinę analizę, galima teigti, kad bendrovės trumpalaikio turto (toliau – TT) didžiąją dalį sudarė atsargos, 2017 m. sudarydamos 74 proc. nuo viso TT. Atsargų didžiąją dalį sudarė pirktos prekės, skirtos perparduoti, kurių vertė 2021 m. lyginant su 2017 m. dėl augančių įsigijimo kainų padidėjo 4,8 tūkst. Eur (20,65 proc.) ir jau 2021 m. sudarė 70 proc. nuo visų atsargų. Kai tuo pat metu, žaliavų likutinė vertė sumažėjo 30 tūkst. Eur (72,49 proc.) sudarydamos 28 proc. visų atsargų. Mažiausią atsargų dalį sudarė pagaminta produkcija, kurios vertė per ataskaitinius metus padidėjo 64 Eur (8,40 proc.), siekdama vos 4 proc. visų atsargų. Kintant atsargoms, netolygiai kito ir trumpalaikis turtas, kuris nuo 2017 m. iki 2021 m. išaugo 15 tūkst. Eur 17 procentiniais punktais. Didžiausią tam įtaką turėjo pinigai ir pinigų ekvivalentai, kurie per penkerius metus išaugo daugiau nei dviem kartais, kai tuo tarpu atsargų vertė sumažėjo 25 tūkst. Eur (38,40 proc.), o dėl debitorinių įsiskolinimų gautinos sumos išaugo 6,6 tūkst. Eur (99,62 proc.). Bendrovė nenorėdama įšaldyti ir taip trūkstamų apyvartinių lėšų į atsargų kiekius, jos 2021 m. buvo atnaujinamos 9 kartus kas 40 dienų. Parduotų atsargų grąžos kitimui įtakos turėjo sumažėję pardavimai, augančios žaliavų, paslaugų kainos ir DU išlaidos. Kaip efektyviai buvo valdomos atsargos, atspindi apyvartų ir pelningumo indeksas, kurio rodikliai visais laikotarpiais yra geri, viršijantys rekomenduojamus 120 proc. Bendrojo pelningumo rodikliai, parodantys labai gerus rezultatus, didėjo ir mažėjo 5 proc. intervalu. Kai tuo tarpu grynojo pelningumo rodiklis atspindėjo tikrąją įmonės veiklos situaciją, kurios rodikliai vertinami neigiamai, nesiekiantys 5 proc. ribos, kad įmonės veikla būtų vertinama patenkinamai. Palyginus su Lietuvos gamybos įmonių rodikliais, galima teigti, kad smulkiajam verslui reikia didelių pastangų norint išsilaikyti rinkoje.

Išvados ir pasiūlymai

1. Išnagrinėjus skirtingus mokslinės literatūros šaltinius galima apibendrinti, kad atsargos - tai įmonių trumpalaikis turtas, kurios klasifikuojamos į gamybines ir prekybines. Įsigytas atsargas būtina apskaityti pasirenkant nuolatinį ar periodinį apskaitos būdą, pritaikius vieną iš įkainojimo metodų. Visos įsigytos žaliavos ir atsargos registruojamos įsigijimo savikaina, kurią didina patirtos su įsigijimu išlaidos, o sumažina tinkamai pasinaudotos nuolaidos ir nukainojimai. Atliekant atsargų finansinę horizontaliąją, vertikaliąją ir santykinių rodiklių analizes, galima atskleisti, kokios būtent įmonės atsargos didina grynąjį pelną, o dėl kurių patiriamos didesnės išlaidos ir sąnaudos.

2. UAB „Smaližiaus kertelė“ įsigytos atsargos apskaitomos nuolat pagal pritaikytą FIFO metodą. Gamybinę savikainą sudaro - tiesioginės gamyboje sunaudotos žaliavų išlaidos, tiesiogiai su gamyba susijusių darbuotojų darbo užmokesčių išlaidos ir pridėtinės išlaidos, kurių suma priklauso nuo užsakymų dydžių. O netikslus netiesioginių išlaidų paskirstymas iškraipo gaminio savikainą ir galutinį veiklos rezultatą – pelną. Pritaikius procesinio paprastojo savikainos skaičiavimo metodą ir perskaičiavus atrinktų gaminių savikainą nustatyta, kad gaminių savikaina netiksli. Įvertinus patirtas tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, ir perskaičiavus savikainą, veiklos rezultatas gali pagerėti.

Pasiūlymai:

1. Dažniau, nei kartą per metus, atlikti atsargų inventorizacijas. Dėl užsigulėjusių ir netinkamų vartoti žaliavų tikslesnė apskaita sumažintų išlaidų naštą. Sumažinus išlaidas su žaliavų įsigijimu, padaugėtų apyvartinių lėšų.

2. Įsivedus papildomą subsąskaitą, 611611 – Pirminės fasavimo dėžutės, jų įsigijimo vertę priskirti prie tiesioginių išlaidų, susijusių su gaminio savikaina.

3. Vykdant įsipareigojimus dėl susidariusių nuostolių pirkėjams, išrašyti Kreditines PVM sąskaitas faktūras.

3. Atlikus įmonės atsargų finansinę analizę, nustatyta, kad trumpalaikis turtas ir atsargos kito netolygiai, kurios 2017 m. sudarė 74 proc., kai jau 2021 m. siekė vos 39 proc. viso TT. Kintant atsargų, gautinų sumų ir pinigų ekvivalentų vertėms, TT vertė per penkerius metus padidėjo 17 proc. Vertikalios analizės metu nustatyta, kad optimizavus pardavimus ir sumažinus sandėliavimo išlaidas, žaliavų kiekis atsargose mažėjo, o augant, įsigytų prekių, skirtų perparduoti, kainoms jų vertė padidėjo, 2021 m. sudarydamos 70 proc. visų atsargų. Atlikta penkerių metų santykinė atsargų finansinė analizė parodė, kad atsargos vis dažniau buvo įsigyjamos, trumpinant atsargų apyvartumą dienomis. Augant atsargų savikainai greičiau nei pardavimams, mažėjo parduotų atsargų grąža. Plečiant vartotojų ratą, pardavimai per penkerius metus padidėjo 27 procentiniais punktais. Bendrojo pelningumo rodiklis parodė labai gerus rezultatus, o grynojo pelningumo rodiklis augant kainoms ir dėl nepakankamo vadovavimo, nesiekė teigiamos 5 proc. ribos.

Literatūros sąrašas

1. Aleknevičienė, V. (2011). *Įmonės finansų valdymas.* Kaunas: „Spalvų kraitė“.
2. Antanavičienė, J. ir Šimelytė, A. (2013). *Verslo įmonės ekonomikos pagrindai.* Kaunas: Technologija.
3. Audito ir apskaitos tarnyba. *22- ojo Verslo apskaitos standarto „Užsienio valiutos kurso pasikeitimas“ metodinės rekomendacijos.* (Žin., 2014, Nr. VAS – 21, 2015-05-28) [žiūrėta 2022-03-12]. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Veiklos- srity s/Apskaita/VAS/Metodines-rekomendacijos/22VASMRdel-EUR2015.pdf
4. Bajorūnienė, I. S. ir Christauskas, Č. (2007). *Apskaitos praktikumas.* Kaunas: Technologija.
5. Bello, J. D. A., Carreto, O. F., Velasco, N. A. G., Guerrero, R. E. M., & Morales, S. O. C. (2021). Future-Value Assessment of a Multi-Facility Allocation Problem with Inventory Return Costs. *International Journal of Combinatorial Optimization Problems & Informatics, 12*(2), 25–31.
6. Bikienė, J. ir Pučkienė D. (2012). *Buhalterinė apskaita: teorija ir praktika.* Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
7. Budrienė, L. Meškelienė, A. ir Vaitiekienė, J. (2018). Gamybos įmonės atsargų apskaitos tyrimas. *Taikomieji tyrimai studijose ir praktikoje,* 14(1), 118–126.
8. *Buhalterio žinynas.* (2010). Vilnius: UAB „Pačiolis“.
9. Bukevičius, J., Burkšaitienė, D., Paliulis, N.K. ir Žaptorius, J. (2009). *Apskaita vadybininkams.* VGTU: Technika.
10. Burkšaitienė, D. (2008). *Finansinė turto apskaita ir finansinės atskaitomybės rengimas“.* Vilnius: Technika.
11. Conley, K., Natarajarathinam, M., Lu, W., & Rangan, S. (2019). Effect of Accounting Policies on Effectiveness of Inventory Management Strategies. *Engineering Management Journal, 31*(4), 246–256. https://doi.org/10.1080/10429247.2019.1652056
12. Černius, G. (2014). *Įmonės finansų valdymo pagrindai.* Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
13. Česnauskė, J. (2018). *Apskaitos pagrindai: teorija ir praktika mokomoji knyga.* Kaunas: Kauno kolegija.
14. Danilevičienė, I. (2021). *Valdymo apskaita.* Vilnius: Vilniaus Gedimino technologijos universitetas eISBN: 9786094762833
15. Deveikis, G. (2021, gegužės 25) Pinigų srautų ataskaita suteikia informacijos, kurios nėra jokioje kitoje ataskaitoje. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga,* p. 5-7.
16. Giedraitis, A. (2015). Gamybos proceso kontrolės sistema gamybos įmonėje – vadovų ir vykdytojų nuomonių tyrimas. *Regional formation and development studies,* 47–55.
17. Giniotaitė, Deimantė, & Kvekšienė, Milda. (2021). AB „Vilkyškių pieninė“ ir AB „Rokiškio

sūris“ pelningumo vertinimas. Verslas, technologijos, biomedicina: inovacijų įžvalgos 2021 : straipsnių rinkinys, 1, 148–158.

18. Ivanauskienė, A. (2016). *Buhalterinė apskaita*. Vilnius: Tylo alba.
19. Jagminas, V. (2021, gruodžio 14). Pilnosios savikainos apskaičiavimas. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga,* p. 14.
20. Jagminas, V. (2020, lapkričio 03). Netiesioginių išlaidų paskirstymas: pagrindiniai klausymai ir atsakymai. *Buhalterija: apskaitos ir mokesčių apžvalga,* p. 12-15.
21. Kalčinskas, G. ir Kalčinskaitė – Klimaitienė, R. (2017). *Buhalterinė apskaita.* Vilnius: UAB „Pačiolis“.
22. Komisijos reglamentas (EB). *2 – asis tarptautinis apskaitos standartas „Atsargos“.* (2008 m. lapkričio 3d. Nr. 1126/2008). [žiūrėta 2022-03-06]. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A32008R1126
23. Lakis, V. (2017). *Audito teorija ir praktika.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
24. Lakis, V., Mackevičius, J. ir Gaižauskas, L. (2010). *Valdymo apskaitos teorija ir praktika.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
25. Lietuvos Respublikos įstatymas. *Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas* (Žin., 2001, Nr. 99-3516, Nr. XII-1696, 2015-05-14, TAR 2015-05-27) [žiūrėta 2022-04-04]. Prieiga internetu: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr
26. Lietuvos Respublikos įstatymas. *Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas* (2017 m. sausio 12 d. Nr. XIII-192) [žiūrėta 2022-02-28]. Prieiga internetu: https://eseimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/468c37b3dd5211e6be918a531b2126b
27. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimai 57 straipsnis.* (Žin., 2011, Nr. XI-1719, Nr. 146-6852) [žiūrėta 2022-03-06]. Prieiga per internetą: https://eseimas.lrs.lt
28. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *23 straipsnis. Natūralios netekties nuostoliai.* (Žin.,2008, Nr.47-1749, Nr. X - 1484) [žiūrėta 2022-03-13]. Prieiga per internetą: https://www.infolex.lt/ta/12868#
29. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *14 straipsnis. Turto įsigijimo kaina.* (2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX - 675) [žiūrėta 2022-03-11]. Prieiga per internetą: https://www.infolex.lt/ta/12868#
30. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Inventorizacijos taisyklės.* (2014 m. spalio 3d. Nr. 1070) [žiūrėta 2022-03-06]. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.81620/asr
31. Lileikienė, A. ir Grigaliūnienė, Ž. (2021). *Verslo finansų valdymas.* Klaipėda: Klaipėdos universiteto leidykla.

32. Mackevičius, J. (2019). *Apskaita Auditas Analizė: Teorijos, Metodikos, Nuostatos.* Vilniaus universiteto leidykla.
33. Mackevičius, J. (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė: Procedūros, metodikos ir vertinimas.* Vilnius: TEV leidykla.
34. Minalga, R. (2008). *Aprūpinimo logistika.* Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
35. Palšaitis, R. (2010) *Šiuolaikinė logistika.* Vilnius: Technika eISBN: 9789955285700
36. Rutkauskas, A. V., Sūdžius, V. ir Mackevičius, V. (2008). *Verslo finansai: sistema, struktūra ir elementai.* Vilnius: Technika.
37. Subačienė, R., Budrionytė, R., Kamarauskienė, I., Lakis, V., Raziūnienė, D., Savickas, V., Senkus, K. ir Tamulevičienė, D. (2015). *Apskaitos ir audito pagrindai.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
38. Šimkūnaitė, G. ir kt. (2016). *Mokslas ir studijos 2016: teorija ir praktika. Tarptautinės studentų mokslinės – praktinės konferencijos straipsnių rinkinys.* Šiauliai: Šiaurės Lietuvos kolegija. 78 – 83.
39. Tamulevičienė, D. ir Subačienė, R. (2013). *Valdymo apskaita.* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
40. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba. *2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“.* (Žin., 2015, Nr. VAS-41, TAR 2015-06-16, Nr. 2015-09638) [žiūrėta 2022-02-16]. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/2-VAS.pdf.
41. Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba. *9-ojo verslo apskaitos standarto „Atsargos“ metodinės rekomendacijos.* (Žin., 2004, Nr. 20-616; TAR, 2014-12-22, Nr. 2014-20443, 2018-03-19, Nr. 1K-117) [žiūrėta 2022-02-19]. Prieiga per internetą: http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/VAS-2020/9-VAS.pdf
42. Žaptorius, J. (2015). *Finansinė apskaita.* Vilnius: VGTU Technika leidykla.
43. Žižytė, V. ir Tamulevičienė, D. (2018). Veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo taikymas: buhalterines ir audito paslaugas teikiančios įmonės atvejis. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika.* Vilniaus universitetas, 18.