

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Dovilė JOGMINAITĖ

Ekonomikos studijų programos studentė

UAB „KELIAS“ SAVIKAINOS ANALIZĖ

Bakalauro baigiamasis darbas

Šiauliai, 2013

Dovilė Jogminaitė (2013). UAB „Keltas“ savikainos analizė

ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA

Dovilė JOGMINAITĖ

UAB „KELIAS“ SAVIKAINOS ANALIZĖ

Bakalauro baigiamasis darbas
Socialiniai mokslai, Ekonomika (04S)

Darbo vadovė

Lekt. Danutė BENDIKIENĖ

Teigiu, kad bakalauro studijų baigiamasis darbas, kurį teikiu Ekonomikos studijų programos bakalauro kvalifikaciniam laipsniui įgyti yra originalus autorinis darbas.

(Studento parašas)

Jogminaitė D. (2013). UAB „Kelias“ savikainos analizė: universitetinių iššestinių studijų Ekonomikos programos baigiamasis darbas/ baigiamojo darbo vadovė lekt. D. Bendikienė. Šiaulių universitetas, Ekonomikos katedra, 51 p. (58 p.)

SANTRAUKA

Bakalauro baigiamajame darbe analizuojama UAB „Kelias“ savikaina.

Darbas sudarytas iš dviejų dalių – teorinės ir tiriamosios.

Teorinėje darbo dalyje, remiantis lietuvių ir užsienio autorių moksline literatūra, apžvelgiama savikainos samprata, išlaidų klasifikavimas, savikainos kalkuliavimo metodai, paslaugų savikainos struktūra, savikainos analizės būdai bei savikainos mažinimo galimybės.

Tiriamosioje darbo dalyje pateikiamas tyrimo instrumentarijus, kuriame atspindi išsikelti klausimai ir rezultatai atliekant analizę. Aprašomas tyrimo kiekybinis metodas. Taip pat pateikiama UAB „Kelias“ charakteristika ir paslaugų procesas. Prieš atliekant analizę sugrupuojamos išlaidos į tiesiogines ir netiesiogines, pateikiama išlaidų straipsnių struktūra. Atlikta išsami atliekų tvarkymo tarnybos teikiamų paslaugų savikainos analizė už 2008 – 2012 metus. Nustatytos savikainos mažinimo galimybės, pateiktos išvados ir rekomendacijos.

SUMMARY

In the Bachelor's thesis the prime costs of company Ltd "Kelias" are being analyzed. It consists of two parts: theoretical and exploratory.

In the theoretical part of the thesis the definition of cost, the classification of expenditures, cost calculating methods, the structure of the service's cost, as well as ways of analyzing the prime cost and the possibilities to lower the prime cost are being analyzed using Lithuanian and foreign authors scientific literature.

In the exploratory part of the thesis the instrumentation of the research is being provided which reflects issues and results while conducting analysis. The quantitative method was described. As well as the characteristic and services of the company Ltd "Kelias" are provided. Before conducting analysis the costs are being grouped into: direct and indirect, the structure of cost reducing is provided. Detailed analysis of waste management services prime cost for 2008-2012 was conducted. The possibilities of prime cost reducing were established as well as conclusions and recommendations.

TURINYS

IVADAS	7
1. TEORINIAI SAVIKAINOS ANALIZĖS ASPEKTAI.....	9
1.1. Savikainos sąvokos samprata	9
1.2. Išlaidų klasifikavimas.....	12
1.3. Produktų savikainos kalkuliavimo sistema	14
1.4. Paslaugų savikainos struktūra.....	18
1.5. Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos	20
1.6. Savikainos analizės būdai ir metodai.....	22
1.7. Savikainos mažinimo būdai.....	24
2. UAB „KELIAS“ PASLAUGŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ IR TOBULINIMO GALIMYBĖS.....	27
2.1. Tyrimo metodologija	27
2.2. UAB „Kelias“ veiklos charakteristika.....	28
2.3. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo paslaugų procesas.....	30
2.4. Įmonės savikainos struktūros analizė	31
2.4.1. Tiesioginių išlaidų analizė	33
2.4.2. Netiesioginių išlaidų analizė.....	38
2.5. UAB „Kelias“ savikainos mažinimo galimybės.....	44
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS.....	47
LITERATŪRA	49
PRIEDAI	52

LENTELĖS

1.1 lentelė. Išlaidų klasifikavimas.....	12
2.1 lentelė. Tyrimo instrumentarijus.....	28
2.2 lentelė. Atliekų tvarkymo tarnybos išlaidos 2008 – 2012 metais.....	32
2.3 lentelė. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginės išlaidos.....	38

PAVEIKSLAI

1.1 pav. Pilnasis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas.....	15
1.2 pav. Išlaidų klasifikavimas pagal straipsnius.....	16
1.3 pav. Išlaidų klasifikavimas pagal ekonominius elementus.....	17
2.1 pav. UAB „Keltas“ struktūrinė schema.....	29
2.2 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginių ir tiesioginių išlaidų dinamika ltais 2008 – 2012 metais.....	32
2.3 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos tiesioginių išlaidų struktūra procentais 2008 – 2012 metais.....	33
2.4 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos tiesioginio darbo užmokesčio struktūra ltais 2008 – 2012 metais.....	34
2.5 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos kitos tiesioginės išlaidos procentais 2008 – 2012 metais.....	35
2.6 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio ltais 2008 – 2012 metais.....	36
2.7 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio ltais 2008 – 2012 metais.....	36
2.8 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos nusidėvėjimo sąnaudos ltais 2008 – 2012 metais.....	37
2.9 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos ltais 2008 – 2012 metais.....	37
2.10 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginių išlaidų struktūra ltais 2008 – 2012 metais.....	39
2.11 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos pagalbinių medžiagų struktūra procentais 2008 – 2012 metais.....	40
2.12 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos kitų netiesioginių išlaidų struktūra procentais 2008 – 2012 metais.....	41

2.13 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio struktūra procentais 2008 – 2012 metais.....	42
2.14 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos komunalinių paslaugų struktūra procentais 2008 – 2012 metais.....	42
2.15 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos bendra išlaidų struktūra procentais 2008 ir 2012 metais.....	43

IVADAS

Rinkos ekonomikos sąlygomis, norint dalyvauti konkurencinėje kovoje reikia turėti ne tik gerus ekonominius išteklius, bet ir tinkamai juos naudoti gamyboje, o tai yra, galima sakyti, neįmanoma be tinkamo produktų savikainos ir išlaidų apskaitos tvarkymo.

Savikainos nustatymo tikslumas tiek praktiniu, tiek toriniu požiūriais turi suteikti pakankamai informacijos, kad padėtų įvertinti, kurią paslaugos rūšį rinkos sąlygomis yra alternatyva teikti, o kurios ne. Tam tikra prasme savikainos kalkuliavimas – komercinė paslaptis ir įmonės vidaus reikalas, o vidinė apskaita įstatymais nereglamentuojama.

Dėl to įmonės, ypač naujai besikuriančios, skaičiuodamos savikainą, praktikoje susiduria su nemažai problemų. Prieš apskaičiuojant savikainą, visų pirma, reikia žinoti kokių ir kiek išlaidų įskaitoma į savikainą. Nuo to, ar tiksliai susidariusios išlaidos priskiriamos savikainai, priklauso šios informacijos patikimumas ir objektyvumas. Tiesioginių ir netiesioginių išlaidų įskaitymo į kalkuliuojamų objektų savikainą problema betarpiškai susijusi su ekonominio vaidmens, visos kalkuliavimo sistemos pagrįstumo, tikslumo ir efektyvumo didinimo problema.

Nors šiuo klausimu yra rašę Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkai: J. Mackevičius, V. Lakis, K. Pučinskas, V. Bružauskas, N. Čiumačenko, A. Margulis, A. Jarugova, A. Risas ir kiti, tačiau kiekvienas buhalteris turi pritaikyti tokią metodiką, kuri geriausiai būtų priimtina įmonės poreikiams, taikyti apskaitos naujoves, tačiau ir laikytis buhalterinės apskaitos principų.

Mano nuomone, pasirinkta tema yra aktuali, nes ji apima problemas, susijusias su savikainos sudėties nustatymu, pritaikymu ir jos mažinimu paslaugų įmonėje, kuri surenka atliekas.

Tyrimo objektas – paslaugų įmonės savikainos struktūra.

Tyrimo tikslas – atlikti įmonės savikainos struktūros analizę ir pateikti pasiūlymus teikiamų paslaugų savikainos mažinimui.

Tyrimo uždaviniai:

- susipažinti su mokslinėmis teorijomis apie savikainos struktūrą ir produktų savikainos kalkuliavimo metodus;
- atlikti įmonės paslaugų savikainos struktūros analizę;
- nustatyti savikainos mažinimo galimybes.

Tyrimo metodai:

- mokslinės literatūros analizė;
- įmonės apskaitos duomenų analizė;

- loginė analizė.

Darbo naujumas ir aktualumas. Bakalauro darbe pirmą kartą atliekama paslaugų įmonės UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos, kuri surenka atliekas, savikainos struktūros analizė. Gautų rezultatų interpretavimas ir kai kurių rodiklių dinamikos analizė padės atskleisti esamą padėtį tiriamoje įmonėje bei leis numatyti savikainos mažinimo kryptis.

Bakalauro darbą sudaro įvadas, 2 skyriai, išvados, rekomendacijos ir priedai. Pirmojoje darbo dalyje atliekama savikainos analizė, kaip tam tikras įmonės valdymo reiškiny: apibrėžiama samprata, klasifikavimo būdai, savikainos kalkuliavimo metodai, pateikiama paslaugų savikainos struktūra. Antrame skyriuje pateikiama tiriamoji darbo dalis. Šioje dalyje pateikta UAB „Kelias“ charakteristika, atlikta 2008 – 2012 metų įmonės paslaugų savikainos struktūros analizė. Nustatytos paslaugų savikainos mažinimo galimybės, pateiktos išvados.

1. TEORINIAI SAVIKAINOS ANALIZĖS ASPEKTAI

1.1. Savikainos sąvokos samprata

Dažnai praktikoje ir mokslinėje literatūroje terminai savikaina, kaštai, išlaidos ir sąnaudos vartojami kaip sinonimai. Trumpai apžvelgsiu visus šiuos terminus.

Ūkinės veiklos analizės ir buhalterinės apskaitos literatūroje produkcijos savikaina dažniausiai buvo apibūdinama kaip įmonės ūkinės veiklos kokybinis rodiklis, parodantis įmonės išlaidas, susijusias su produkcijos gamyba ir pardavimu.

J. Mackevičius (2003, p. 172) teigia, kad „ir dabartinėje ekonominėje literatūroje nėra išsamaus produkcijos savikainos apibrėžimo, apibūdinančio visas šio svarbaus rodiklio savybes ir aspektus. Vakarų literatūroje dažniausiai sutinkamas toks savikainos apibrėžimas: savikaina – pinigine išraiška išteklių, panaudotų tam tikrais tikslais. Šiame apibrėžime akcentuojami trys dalykai:

- 1) savikaina įgauna išraišką naudojant išteklius, t.y. nustatant, kiek ir kokių išteklių sunaudota;
- 2) sunaudotų išteklių dydis išreiškiamas pinigais;
- 3) savikaina visada siejama su konkrečiais tikslais ir uždaviniais“.

J. Žvinklys, E. Vabalas (2006, p. 274) teigia, kad „produkcijos pasigaminimo savikaina – pinigais išreikštos išteklių sąnaudos, skirtos produkcijai gaminti“.

Anot J. Mackevičiaus (2003, p. 172 - 173) „produkcijos savikaina yra glaudžiai susijusi su visa įmonės ūkine finansine veikla ir ją apibūdinančiais rodikliais – gamybos programos, darbo išteklių, turto naudojimo, materialinio aprūpinimo, pelno ir pelningumo bei kitais ekonominiais rodikliais, todėl produkcijos savikainai turi įtakos kiekvienas įmonės ūkinės veiklos pakitimas“.

Savikaina įvairiuose literatūros šaltiniuose dažniausiai buvo traktuojama skirtingai:

1) buhalterinės apskaitos ir ūkinės veiklos analizės literatūroje produkcijos savikaina dažniausiai apibūdinama kaip įmonės ūkinės veiklos kokybinis rodiklis, parodantis įmonės išlaidas, susijusias su produkcijos gamyba ir pardavimu.

2) statistikos moksle produkcijos savikaina dažniausiai buvo traktuojama kaip išlaidų, išreikštų pinigine forma ir susijusių su atitinkamos produkcijos gamyba, suma (visuma).

3) politinės ekonomijos darbuose produkcijos savikaina pirmiausia buvo traktuojama kaip atitinkama vertės dalis.

Produkcijos savikaina, kaip teigia R. Urniežius (2004, p. 105) „yra vienas iš nedaugelio įmonės ūkinės veiklos kokybinių rodiklių, parodantis įmonės išlaidas, susijusias su produkcijos gamyba ir pardavimu“.

Kaštai yra svarbus veiksnys, jei įmonė ketina plėsti pajėgumus, centralizuoti arba decentralizuoti savo padalinius, sprendžia kiek ir ko gaminti, tikslinti kainas. Kaštų informacija vadovams turėtų būti pateikiama taip, kad ji sugebėtų atskleisti gilumines veiklos efektyvumo sąlygas – padalinių ar atskirų tarnybų darbą, produktų pelningumą, klientų aptarnavimo efektyvumą.

Anot A. Jurkštienės (2002, p. 24) „kaštai – tai valdomos išlaidos, kurių susidarymas turi nustatytą tikslą, būtiną pelningai įmonės veiklai užtikrinti apibrėžtu laikotarpiu (dabarties, ateities ar alternatyvaus scenarijaus kontekste). Vadinas, kaštų sąvoka turi prasmę tik tuomet, kai žinome, kieno efektyvumą norime ištirti, koks yra išteklių panaudojimo, o kartu ir informacijos panaudojimo tikslas ir kontekstas (pvz., naujo produkto kūrimo kaštai, produkto gamybos kaštai, priėmus tam tikrą veiklos scenarijų, ir pan.). Jei sprendžiama apie kurio nors įmonės padalinio veiklos efektyvumą arba perspektyvas, - kaštų objektas bus tas padalinys“.

R. Vainienė (2008, p. 130) teigia, kad „kaštai = kaina, sąnaudos, savikaina“.

Išlaidų apibrėžimai literatūroje pateikiami įvairiai. Vieni autoriai išlaidas mėgina apibūdinti platesne, kiti – siauresne prasme; vieni autoriai išlaidas vertina visuomenės, šalies, kiti – konkrečios įmonės mastu. Nevienodos išlaidų apibrėžimus pateikia mikroekonomikos ir makroekonomikos, buhalterinės apskaitos, statistikos, vadybos ir finansinės analizės specialistai.

Pasak K. Lukaševičių, B. Martinkų (2001, p. 197) „remiantis užsienio literatūra (anglų k.), bandyta vietoj žodžio „išlaidos“ įteisinti „kaštus“. Šis terminas dažnas ir daugumoje ekonominių leidinių. Tačiau dabar priimtinas deramesnis terminas – „išlaidos““.

Anot A. Jurkštienės (2002, p. 24) „išlaidos – tai finansiniai ištekliai, sunaudoti vienerūšiams įmonės įsipareigojimams apmokėti (pavyzdžiui, išlaidos tiekėjų skoloms apmokėti, išlaidos darbuotojų atlyginimams apmokėti). Jos yra kaštų elementai“.

11 Verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ išlaidos apibrėžiamos kaip turto ar paslaugų sunaudojimas ir turto vertės sumažėjimas per ataskaitinį laikotarpį.

Lietuvių autorius J. Mackevičius (2003, p. 133) teigia, kad „išlaidų tikroji reikšmė priklauso nuo to, kokiame kontekste jis vartojamas. Pasakyti, kad įmonė turi 1 mln. Lt išlaidų, mažai ką rodo. Šiuo atveju labai svarbu žinoti, per kokį laikotarpį šis 1 mln. Lt išlaidų susikaupė, konkrečiai, kokios tai išlaidos (darbo, materialinės ir pan.), kokiems įmonės padaliniams jos priklauso ir pan. Išlaidas galima apibūdinti kaip įmonės veiklos efektyvumo matą. Išlaidų duomenys naudojami įmonės ir jos padalinių veiklos rezultatams išaiškinti

organizacinių techninių priemonių, plėtojant ir tobulinant gamybą, ekonominiam efektyvumui nustatyti, taip pat planuojant ir analizuojant įmonės ūkinę veiklą“.

Kiekvienos įmonės pagrindinis tikslas – uždirbtas pelnas. Šis tikslas lemia ne tik uždirbamas pajamas, bet ir sąnaudų patyrimą uždirbant pajamas. Siekiant įmonės veiklos efektyvumo būtina reguliuoti tam tikrų išlaidų bei patirtų sąnaudų susidarymo veiksnius ir priežastis.

Anot L. Juozaitienės (2007, p. 122) „sąnaudas lemia išteklių (materialinių, darbo, finansinių) sunaudojimas prekėms gaminti ar paslaugoms teikti ir jų mažinimas. Tai yra vienas svarbiausių įmonės konkurencingumo didinimo veiksnių; sąnaudos – per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos, susijusios su įmonės vykdoma veikla“.

V. Bagdžiūnienė (2005, p. 43) sąnaudas apibūdina kaip ekonominės naudos sumažėjimą, pasireiškiantį turto (arba jo vertės) sumažėjimu ar įsipareigojimų prisiėmimu per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą.

Pasak A. Andrijauskienės (2004, p. 77) „sąnaudos – gamybos procese naudojami ekonominiai ištekliai (darbo jėga, medžiagos, žaliavos, įrenginiai, kapitalas ir kt.). Kadangi nauda yra gaunama tik pardavus produkciją ar suteikus paslaugas, tai sąnaudomis yra laikoma tik ta išlaidų dalis, kuri yra patirta gaminant produkciją ar teikiant paslaugas ataskaitiniu laikotarpiu“.

Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatyme pateikiama tokia sąnaudų traktuotė: sąnaudos - tai visos išlaidos patirtos uždirbant pajamas.

11 Verslo apskaitos standarte „Sąnaudos“ ir LR Buhalterinės apskaitos įstatyme sąnaudos apibrėžiamos kaip ūkio subjekto ekonominės naudos sumažėjimas dėl turto sunaudojimo, turto pardavimo, turto netekimo, turto vertės sumažėjimo, bei įsipareigojimų prisiėmimo per ataskaitinį laikotarpį, kai dėl to sumažėja nuosavas kapitalas, išskyrus tiesioginį jo mažinimą. Kitaip tariant, sąnaudomis laikoma tik davusi naudos išlaidų dalis. Visos kitos išlaidos, nesusijusios su to paties laikotarpio pajamų uždirbimu, balanse rodomos kaip įmonės turtas arba skolintojų nuosavybė.

Išanalizavus įvairių autorių nuomones apie savikainos, kaštų, išlaidų ir sąnaudų apibrėžimus galima padaryti tokias išvadas:

- 1) savikaina – pinigais išreikštos išteklių sąnaudos, skirtos paslaugai teikti;
- 2) kaštai – tai pinigai, išleisti siekiant tam tikro tikslo. Kaštų sąvoka turi prasmę tik tuomet, kai žinome, kieno efektyvumą norime ištirti;
- 3) visų pirma, išlaidos atspindi kiek ir kokių išteklių buvo sunaudota. Antra, sunaudoti ištekliai turi būti įvertinti pinigine išraiška, kad būtų galima susumuoti įvairių išteklių vertę. Trečia, ištekliai visada sunaudojami kokiam nors tikslui pasiekti;

4) sąnaudos – tai per ataskaitinį laikotarpį patirtos išlaidos arba tik ta išlaidų dalis, kuri susijusi su parduotų prekių pagaminimu ar paslaugų atlikimu.

Produkto savikainos rodiklis parodo, kiek įmonei reikia patirti išlaidų, kad būtų pagamintas vienas ar kitas produktas. Šis rodiklis naudojamas įvairiais tikslais: jis pateikiamas finansinėje atskaitomybėje, naudojamas vadyboje priimant sprendimus dėl gamybos kaštų mažinimo ir pan.

Labai svarbu yra skirti visas minėtas sąvokas, nes kitu atveju gali būti iškreipiama ūkinius procesus apibūdinanti informacija, o tai gali turėti įmonei neigiamų pasekmių. Kiekviena įmonė turėtų žinoti tikrąsias jos veiklai reikalingas išlaidas, kad galėtų tiksliai apskaičiuoti paslaugos savikainą, ir stebėti, kad paslauga nebūtų teikiama nuostolingai.

1.2. Išlaidų klasifikavimas

Vienas iš svarbiausių valdymo apskaitos objektų yra informacijos apie išlaidas formavimas, todėl labai svarbu susipažinti su išlaidų klasifikacija. Nepriklausomai nuo išlaidų klasifikavimo visos išlaidos vienaip ar kitaip susijusios. Kuo daugiau klasifikavimo požymių, tuo labiau pažįstamas objektas.

V. Bagdžiūnienė (2005, p. 119) teigia, jog „išlaidos – kaštų dalis, sunaudota produkto gamyboje, nepriklausanti nuo jo baigtumo lygio ir pardavimo“.

Anot A. Andrijauskienės (2004, p. 77) „išlaidos – tai per tam tikrą laikotarpį išleisti pinigai, už kuriuos mainais gaunamas koks nors kitas materialusis ar nematerialusis turtas. Išlaidos skaičiuojamos visos įmonės ir jos padalinių mastu“.

J. Mackevičius (2003, p. 135) teigia, kad „išlaidų klasifikavimas kiekvienoje įmonėje, priklausomai nuo jos veiklos ypatybių, turėtų būti individualus, t.y. padėtų pasiekti ne tik įmonės, bet ir jos padalinių tikslus. Jau buvo minėta koncepcija „įvairios išlaidos įvairiems tikslams“. Vadinasi, nėra ir negali būti vieno išlaidų klasifikavimo požymio, tinkamo visiems atvejams, visiems tikslams pasiekti“.

J. Mackevičius savo knygoje „Valdymo apskaita. Koncepcija, metodika, politika“ (2003) labai plačiai pateikia išlaidų klasifikavimą (žr. 1. 1. lentelė).

1.1 lentelė

Išlaidų klasifikavimas

Eil. Nr.	Išlaidų klasifikavimo požymiai	Išlaidų rūšys
1.	Pagal išlaidų rūšis	Tiesioginės medžiagų, tiesioginės darbo, pridėtinės
2.	Pagal ryšį su gamybos technologiniu procesu	Pagrindinės, pridėtinės
3.	Pagal sudėtį (rūšis)	Elementinės, kompleksinės
4.	Pagal įskaitymą į savikainą	Tiesioginės, netiesioginės
5.	Pagal vaidmenį gamybos ir pardavimo procesuose	Gamybinės, negamybinės

6.	(pagal susidarymo sritis)	Planuojamos, neplanuojamos
7.	Pagal planavimo pobūdį	Pastovios, kintamos, mišrios
8.	Pagal gamybos apimties įtaką	Ataskaitinio laikotarpio, būsimų laikotarpių
9.	Pagal periodiškumą	Gamybos padalinių, aptarnaujančių, administracijos
10.	Pagal baigtumo laipsnį gamybos procese	Nebaigtos gamybos, pagamintos produkcijos
11.	Pagal įmonės veiklos sritis	Pagrindinės gamybos, pagalbinės gamybos, materialinio aprūpinimo, rinkodaros, valdymo ir kt.
12.	Pagal kontroliavimo galimybę	Kontroliuojamos, nekontroliuojamos
13.	Pagal tikslų siekimo trukmę	Ilgalaikės, trumpalaikės
14.	Pagal technologinį procesą	Technologinės, netechnologinės
15.	Pagal panaudojimo racionalumą	Produktyvios, neproduktyvios
16.	Pagal panaudotų vertybių rūšis	Materialinės, darbo
17.	Pagal kalkuliavimo objektus	Produkto (mazgo, detalės), užsakymo, gamybos fazės, proceso, veiklos
18.	Pagal reglamentavimo pobūdį	Normatyvinės (biudžetinės), planinės, faktinės
19.	Pagal reikšmingumą valdymo sprendimams	Relevantinės, nerelevantinės
20.	Pagal išlaidų kritimą atsižvelgiant į apimties kitimą	Proporcingos, progresyvinės, regresyvinės, degresyvinės, šoliuojančios
21.	Pagal išvengimo galimybę	Išvengiamos, neišvengiamos
22.	Pagal naudingumą	Naudingos, nenaudingos
23.	Pagal susidarymo centrus	Išlaidų, pajamų, pelno investicijų
24.	Pagal apimtį	Bendrosios (visos išlaidos), vieneto (vidutinės)
25.	Pagal išlaidų priskyrimą pelno generavimo požiūriu	Produkto, laikotarpio
26.	Pagal pasirinkimo galimybes	(Ikeistos) prarastos, negrįžtamos
27.	Pagal sprendimų įtaką	Priklausomos, nepriklausomos

Šaltinis: Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita. Konceptija, metodika, politika, 135 - 137 p.

Išlaidų klasifikavimas į tiesiogines ir netiesiogines yra labiausiai paplitęs, nes jis svarbus produkcijos savikainos kalkuliavimo požiūriu. Nuo to, ar tiksliai susidariusios išlaidos bus priskirtos prie tiesioginių ar netiesioginių išlaidų, kaip bus traktuojama šių išlaidų ekonominė prasmė, priklausys produkcijos vieneto savikainos nustatymo tikslumas. Kadangi darbe bus analizuojamos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos plačiau jas ir aptarsiu.

Pasak B. Barzdenytę (2000, p. 107) galima teigti, kad kuo apskaita detalesnė, tuo didesnė išlaidų dalis gali būti priskiriama tiesioginėms išlaidoms ir mažesnė dalis lieka paskirstyti netiesioginiais metodais.

Anot J. Mackevičiaus (2003, p. 152) „pagal įskaitymą į produkcijos savikainą išlaidos skirstomos į tiesiogines ir netiesiogines.

Tiesioginės išlaidos yra tokios, kurias tiesiogiai galima įskaityti į konkretaus produkto ar kito kalkuliacinio objekto savikainą. Jos skirstomos į du straipsnius:

- 1) tiesiogines medžiagų;
- 2) tiesiogines darbo išlaidas“.

Pasak K. Lukaševičių, B. Martinkų (2001, p. 122) „tiesioginės medžiagų išlaidos – tai visos medžiagos, kurios gali būti fiziškai priskirtos konkrečiam produktui“.

Tiesiogines darbo išlaidas sudaro darbo užmokestis tų darbuotojų, kurie gamina tą produktą.

J. Mackevičius (2003, p. 153) teigia, kad „netiesioginės išlaidos – tai visos gamybos išlaidos, išskyrus tiesiogines darbo išlaidas ir pagrindines medžiagas. Tai pagalbinės medžiagos, netiesioginės darbo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir kitos išlaidos“.

9 Verslo apskaitos standarte „Atsargos“ netiesioginės gamybos išlaidos apibrėžiamos kaip netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos. Tai pagalbinių žaliavų (medžiagų), netiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimo bei kitos gamybos išlaidos, kurių neįmanoma be žymių sąnaudų priskirti konkrečioms gaminiams ar jų grupėms.

Dažniausiai netiesioginės išlaidos į kalkuliavimo objektų savikainą įskaitomos netiesiogiai, t.y. proporcingai kuriai nors paskirstymo bazei, kadangi jos susijusios ne su konkrečiu kalkuliavimo objektu, o su daugybe kitų kalkuliavimo objektų.

Galima daryti išvadą, kad klasifikuojant išlaidas reikia žinoti kokio tikslo siekiama. Reikia pasirinkti kokį klasifikavimo būdą pasirinkti. Kiekvienai įmonei yra būtina kuo tiksliau apskaičiuoti gaminamo produkto savikainą, įskaičiuojant visas tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas. Tik tiksliai žinodami kokios bus įskaičiuojamos tiesioginės ir netiesioginės išlaidos, bus galima priimti sprendimus kiek ir kokių išlaidų reikia, kad veikla funkcionuotų, kokias ir kaip išlaidas mažinti.

1.3. Produktų savikainos kalkuliavimo sistema

Ekonominėje literatūroje produkcijos savikainos kalkuliavimo apibrėžimai pateikiami įvairiausiai, neretai iškraipantys tikrąją jo esmę. Produkcijos savikainos kalkuliavimas dažnai sutapatinamas su kalkuliacijos arba su produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo sąvokomis, tačiau kiekvienas iš šių terminų turi savarankišką reikšmę.

Anot R. Puteikienės (2009, p. 64) „įmonės turi planines ir ataskaitines (faktines) kalkuliacijas. Planinės kalkuliacijos rodo vidutinę planuojamo laikotarpio (metų, ketvirčio, mėnesio) savikainą. Ataskaitinės kalkuliacijos sudaromos pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui (metams, ketvirčiui, mėnesiui) pagal išlaidų apskaitos duomenis“.

Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodu vadinama visuma būdų visiems kalkuliavimo objektams ir produkcijos savikainos vienetui apskaičiuoti. Produkcijos savikainos kalkuliavimo sutapatinimas su kalkuliavimo metodu ir kalkuliacija nulėmė tai, kad kalkuliavimo procesas yra skirtingai traktuojamas.

Produkcijos savikainos kalkuliavimą daugelis autorių nagrinėja tik kaip produkcijos vieneto savikainos apskaičiavimą. Tačiau šis apibrėžimas turi trūkumą, kad produkcijos

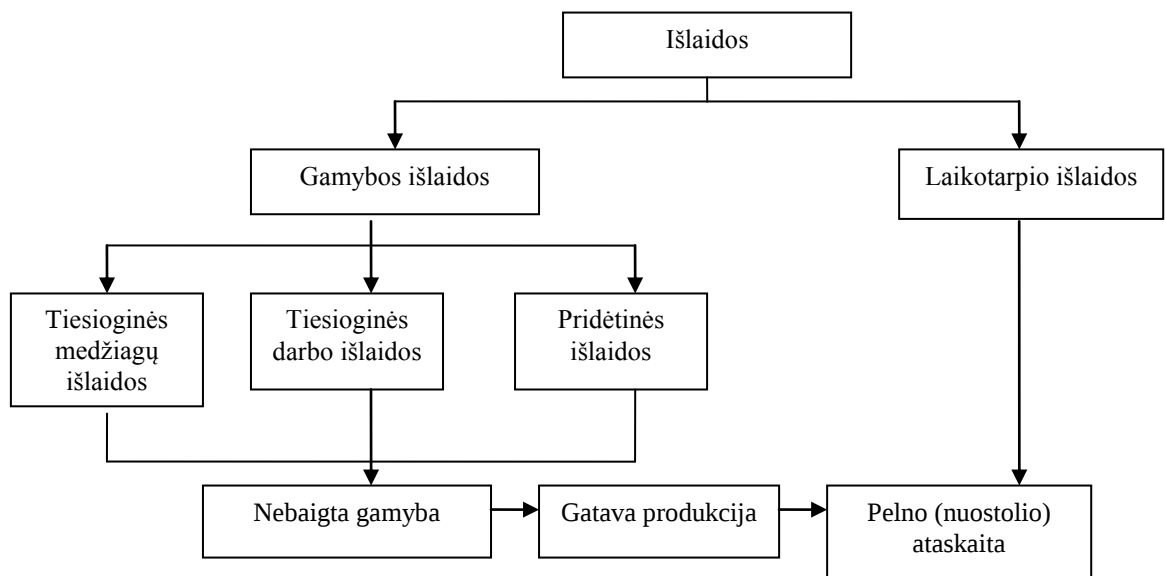
savikainos apskaičiavimas nesusiejamas su visomis produkcijos savikainos ir kitų jos rodiklių apskaičiavimu.

Labai svarbu kiekvienai įmonei pasirinkti tinkamiausią produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą, nes nėra vieno idealaus kalkuliavimo metodo, tinkančio visoms įmonėms. Išsirinkti vieną produkcijos savikainos kalkuliavimo metodą yra gana sudėtinga dėl įvairaus ir gausaus klasifikavimo, nevienodo aiškinimo jų ryšių su gamybos išlaidų apskaita. Produkcijos savikainos kalkuliavimo metodai klasifikuojami pagal šiuos požymius:

1. Pagal gamybos tipą;
2. Pagal išlaidų įskaitymo į savikainą mastą;
3. Pagal išlaidų normavimo lygį;
4. Pagal kalkuliavimo objektus.

Anot V. Jagmino (2002, p. 31) „visiškai „grynus“ savikainos kalkuliavimo metodus įmonės taiko gana retai. Dažniausiai remdamosi vieno kurio nors iš aptartų pagrindinių savikainos kalkuliavimo metodų principais įmonės sukuria savitą savikainos kalkuliavimo sistemą, kitaip tariant, taiko mišrų savikainos kalkuliavimo metodą“.

Pasak J. Mackevičių (2003, p. 207) „pilnasis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas yra toks, kai į produkcijos savikainą įskaitomos visos gamybos išlaidos, o ne gamybos (laikotarpio) išlaidos nukeliamos į pelno (nuostolio) ataskaitą“. Pilnojo produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo schema pateikta 1.1 pav.



1.1 pav. **Pilnasis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas**

Šaltinis: Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita. Konceptija, metodika, politika, 207p.

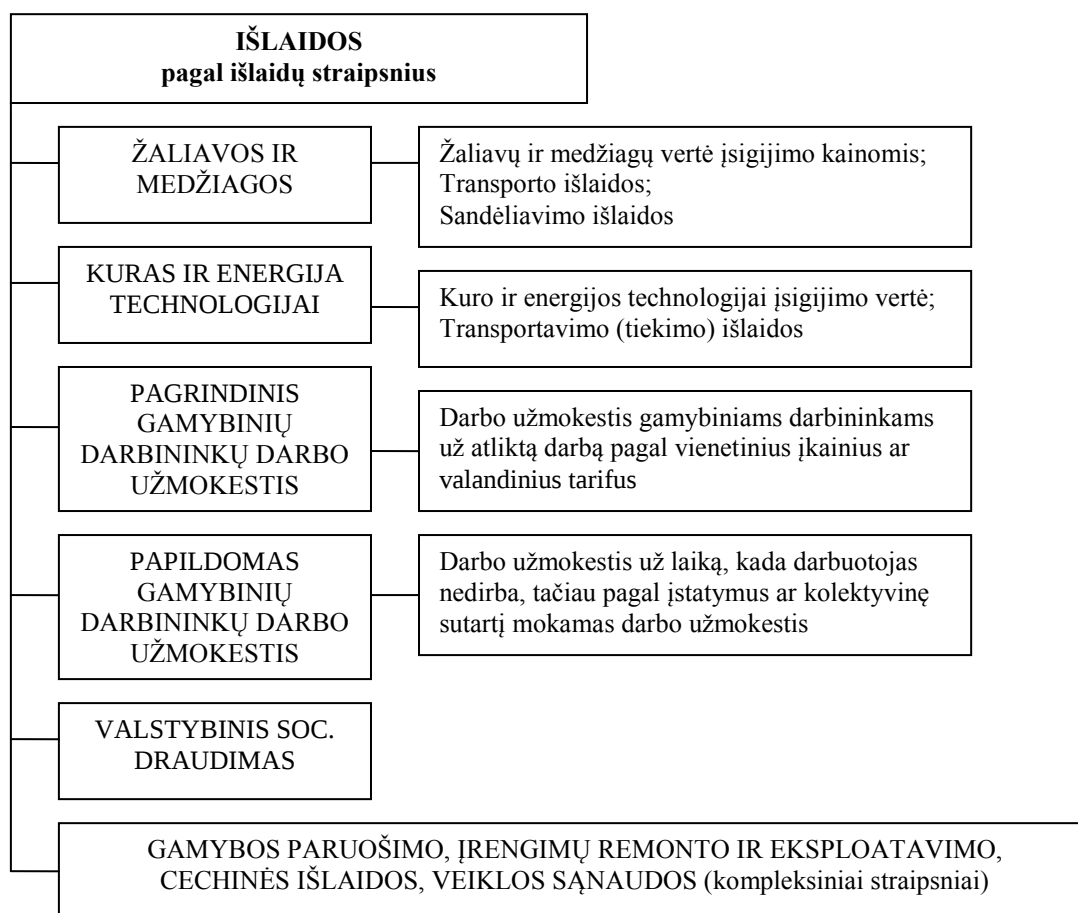
Taikant šį metodą į produkcijos savikainą įskaitomos tiek tiesioginės medžiagų, tiek tiesioginės darbo išlaidos ir visos pridėtinės išlaidos. Pridėtinės išlaidos neskirstomos į kintamas ir pastovias.

Pilnasis produkcijos savikainos kalkuliavimo metodas Lietuvos įmonėse yra plačiai paplitęs, kadangi pagal šią sistemą rengiama finansinė atskaitomybė.

Pilnojo produkcijos savikainos kalkuliavimo metodo privalumai yra šie:

- 1) nesumenkinamas pastovių išlaidų vaidmuo;
- 2) finansinėje atskaitomybėje neatvaizduojami fiktyvūs nuostoliai;
- 3) pilnasis savikainos kalkuliavimo metodas teoriškai yra geresnis negu dalinis savikainos kalkuliavimas.

K. Lukaševičius, B. Martinkus (2001, p. 199) teigia, kad „produkcijos (paslaugų) vieneto gamybos išlaidų pagal išlaidų straipsnius apskaičiavimas vadinamas savikainos kalkuliavimu (kalkuliacijų sudarymu)“. Išlaidų klasifikavimas pagal išlaidų straipsnius pateiktas 1.2 pav.



1.2 pav. Išlaidų klasifikavimas pagal straipsnius

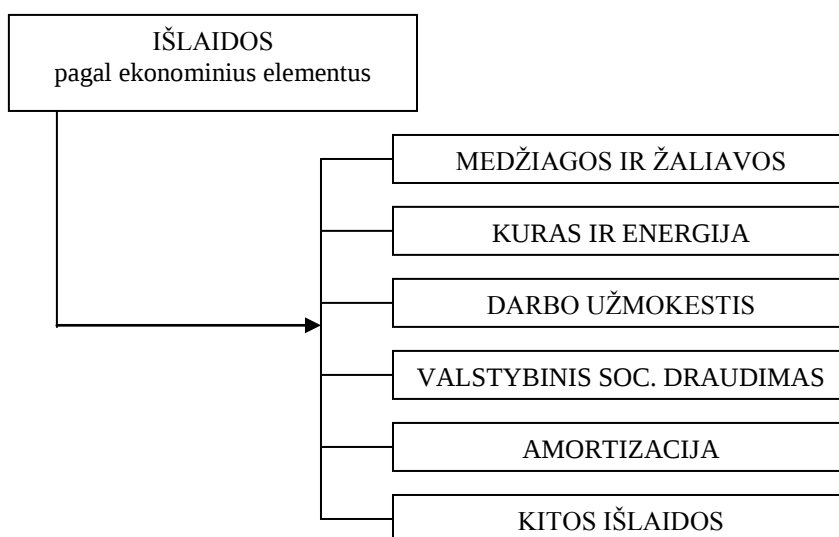
Šaltinis: Lukoševičius, K., Martinkus, B. (2001). Verslo vadyba, 200p.

Gamybinių išlaidų klasifikavimas kalkuliaciniais straipsniais įgalina nustatyti išlaidų vietą ir paskirtį, kiek įmonei kainuotų atskirų produkcijos rūšių gamyba ir pardavimas.

Šis paskirstymo būdas svarbus kai siekiama išsiaiškinti kokie veiksmai ar/ir veiksniai nulėmė atitinkamą produkcijos savikainos dydį ir ką reikia daryti, kad šį dydį pakeisti.

Išlaidų grupavimas ekonominiais elementais padeda apskaičiuoti kiek įmonei tam tikram periodui ar gamybos ciklui ar veiklos periodui reikia – materialinių, finansinių, darbo išteklių. Šis išlaidų klasifikavimo būdas svarbus planuojant produkcijos savikainą, nustatant savikainos mažinimo veiksnius, normuojant išlaidas.

Pagrindinis principas, kuris turi būti taikomas – išlaidų vienasrūšiškumas (jų funkcinis vaidmuo gamybos procese). Išlaidų klasifikavimas pagal ekonominius elementus parodytas 1.3 pav.



1.3 pav. Išlaidų klasifikavimas pagal ekonominius elementus

Šaltinis: Lukoševičius, K., Martinkus, B. (2001). Verslo vadyba, 199p.

Norint apskaičiuoti išlaidas pagal gaminių ar paslaugų rūšis, neužtenka juos apskaičiuoti pagal ekonominius elementus, čia reikia žinoti išlaidų dydį tam tikrose gamybos (veiklos) proceso stadijose, tai yra apskaičiuoti produkcijos (paslaugų) vieneto gamybos išlaidas pagal išlaidų straipsnius.

Galima daryti išvadą, kad produkcijos savikainos kalkuliavimą būtina traktuoti kaip moksliskai pagrįstą ekonominių skaičiavimų sistemą, skirtą produkto vieneto, visų produktų ir visų kitų kalkuliavimo objektų savikainai nustatyti, siekiant priimti atitinkamus valdymo sprendimus ir prognozuoti produktų rinkos kainas.

Kalkuliavimas turi užtikrinti argumentuotą produkto savikainos nustatymą, jos mažinimo šaltinių išaiškinimą ir kontrolę, jis turi tapti svarbiausia informacijos apie produkto savikainos susidarymą priemone.

1.4. Paslaugų savikainos struktūra

Paslaugų įmonių veiklos specifika yra labai panaši gamybinėms įmonėms, vienos gamina paslaugas, kitos produktus. Paslaugų įmonės, kaip ir gamybinės, daug dėmesio skiria pelningumo apskaičiavimui bei modeliavimui ir teikiamų paslaugų savikainos apskaičiavimui. Remiantis šia informacija formuojama paslaugų kainodara, bendrojo pelno ir parduodamų paslaugų struktūra. Situacija rinkoje keičiasi greitai, vadovams vis dažniau reikia priimti sprendimus ir spręsti įvairias situacijas.

Pasak D. Kerėžienę (2004, p. 17) ir 11 Verslo apskaitos standartą „paslaugų teikimo sąnaudas sudaro:

- žaliavos, medžiagos, komplektuojantieji gaminiai, kitas trumpalaikis turtas;
- darbo užmokesčio sąnaudos;
- teikiant paslaugas naudojamo ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos;
- trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos;
- kitos sąnaudos, susijusios su paslaugų teikimu.

Finansinėje atskaitomybėje pateikiama paslaugų teikimo grynoji savikaina. Į paslaugų savikainą neįskaitoma:

- sunaudotų atsargų nukainojimai;
- gautos nuolaidos;
- sumokėtas PVM (išskyrus tuos atvejus, kai jis negrąžinamas)“.

Kaip frazė „paslaugų savikaina“ reiškia, visa tai, kas sudaro paslaugų teikimo išlaidas ([http://www.energyvortex.com/energydictionary/cost_of_service_cost_of_service\(cos\)_cost_of_service_pricing.html](http://www.energyvortex.com/energydictionary/cost_of_service_cost_of_service(cos)_cost_of_service_pricing.html)).

Anot Kevin Duffey paslaugų savikaina „priemonės kiek kainuos: kurti, pristatyti ir išlaikyti paslaugas, trečiųjų šalių paslaugos, reikmenys, licencijavimas, prekės ir t.t.“ (<https://www.richrelevance.com/blog/2011/08/cost-of-service-moving-beyond-savings-to-drive-creativity-and-innovation/>).

Suteiktų paslaugų savikaina susijusi su išlaidomis teikiant paslaugą konkrečiam klientui (http://www.ae2s.com/pdf/PublishedArticles/Utility_Enterprise.pdf).

J. Mackevičius (2003, p. 175) rašo, kad „remiantis Išlaidų, įskaitomų į produkcijos savikainą, ir finansinių rezultatų apskaičiavimo nuostatais į produkcijos (darbų, paslaugų) savikainą įskaitomos šios išlaidos:

1. Išlaidos, tiesiogiai susijusios su produkto gamyba;
2. Išlaidos, susijusios su gamtos žaliavų panaudojimu;
3. Išlaidos gamybai paruošti ir ją pradėti;
4. Nekapitalinio pobūdžio išlaidos, susijusios su gamybos technologijos ir organizavimo tobulinimu;
5. Išlaidos, susijusios su išradyba ir racionalizacija;
6. Gamybos proceso priežiūros išlaidos;
7. Normalių darbo sąlygų ir technikos saugumo užtikrinimo išlaidos;
8. Gamybos valdymo išlaidos;
9. Išlaidos, susijusios su gamtos apsaugos įrenginių priežiūra ir naudojimu;
10. Darbuotojų rengimo ir perkvalifikavimo išlaidos;
11. Įstatymu numatytos išlaidos;
12. Įvairios kitos išlaidos“.

Finansinėse ataskaitose turi būti pateikiama grynoji suteiktų paslaugų savikaina. Ji turi būti sumažinta gautomis nuolaidomis. Jei atsargos, kurios priskiriamos suteiktų paslaugų savikainai, buvo nukainotos, jos į savikainą turi būti įtraukiamos nukainuota verte. Į paslaugų savikainą taip pat neįtraukiamas įmonės, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojos, sumokėtas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai šis mokestis neatskaitomas.

D. Mačernienės (2000, p. 44) teigimu „kiekviena įmonė, atsižvelgdama į gamybos organizavimo specifiką, turėtų pasitvirtinti tiesioginių bei netiesioginių gamybos išlaidų apskaitos straipsnius ir savikainos apskaičiavimo metodiką“. Paprastai tas atsispindi įmonės apskaitos politikoje.

7 Verslo apskaitos standarte rašoma taip: „apskaitos politika – bendrieji apskaitos principai, apskaitos metodai ir taisyklės, skirti įmonės apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti“.

Apskaitos politikoje turi būti aptariamoms šios dalys:

- Bendrieji finansinės atskaitomybės parengimo principai;
- Pajamos;
- Sąnaudos;
- Nematerialusis turtas;
- Ilgalaikis materialusis turtas;
- Finansinis turtas;

- Atsargos;
- Nuosavas kapitalas;
- Įsipareigojimai;
- Neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei pobalansiniai įvykiai.

Apibendrinant galima teigti, kad paslaugų savikainos struktūrą sudaro visos išlaidos, skirtos paslaugai teikti, tik jos yra atitinkamai suskirstytos pagal išlaidų straipsnius.

1.5. Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos

Pasak V. Gronsko (2008, p. 122) „tiesioginės išlaidos, yra tokios išlaidos, kurias galima tiesiogiai įskaityti į konkretaus produkto ar kito kalkuliacinio objekto savikainą“. V. Jagminas (2008, p. 6) teigia, kad „tiesioginės išlaidos lengvai susiejamos su konkretaus produkto gamyba (ar pardavimu) ir todėl įskaičiuojamos į konkretaus produkto savikainą tiesiogiai“.

Kaip jau buvo minėta, tiesiogines išlaidas sudaro tiesioginės medžiagų ir darbo išlaidos.

J. Mackevičius (2003, p. 152) teigia, kad „tiesioginių medžiagų straipsnį sudaro:

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

Prie tiesioginių materialinių išlaidų priskiriamos produkto gamybos metu sunaudotos pagrindinės žaliavos (medžiagos) ir komplektavimo gaminiai, kurie sudaro materialųjį produkto pagrindą arba įeina į produkto sudėtį ir be didelių papildomų sąnaudų gali būti priskirti prie konkrečių gaminių ar jų grupių.

Apibendrinant galima sakyti, kad tiesioginių medžiagų išlaidos - tai medžiagų, kurias galime tiesiogiai priskirti kuriai nors konkrečiai paslaugai teikti, išlaidos. Pavyzdžiui, nesunku pasakyti, kad kuras naudojamas krovinių vežimui ar dažai reikalingi plaukų dažymui yra tiesioginės medžiagos, nes jų sunaudojimą nesunku atsekti kiekvienoje konkrečioje paslaugoje.

Tačiau tam tikra medžiagų dalis teikiant paslaugą į ją neįeina, bet dalyvauja pačioje paslaugoje. Ji uždirba pelną visai suteiktai paslaugai. Pvz. medžiagos, sunaudotos mašinų remontui, yra netiesioginės išlaidos, nes jų negalime priskirti kuriai nors paslaugų sferai. Kita vertus, yra tokių medžiagų, kurias galbūt ir galime priskirti konkrečiai paslaugai, tačiau jų įnašas į bendrą pelną toks nedidelis, kad paprasčiau jas priskirti netiesioginėms medžiagoms.

9 Verslo apskaitos standarte „Atsargos“ tiesioginės darbo užmokesčio išlaidos apima darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkto gamyboje, atlyginimų bei socialinio draudimo

įmokų sumas, kurios be žymių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiais ar jų grupėms.

Pasak J. Mackevičių (2003, p. 153) „tiesiogines darbo išlaidas galima išskaidyti į tris straipsnius: 1) pagrindinių darbininkų pagrindinį darbo užmokestį, 2) pagrindinių darbininkų papildomą darbo užmokestį ir 3) socialinio draudimo įmokas“.

Tiesioginės darbo išlaidos – tai darbo apmokėjimo išlaidos darbuotojams, tiesiogiai susijusios su produkto gamyba. Be to, yra darbuotojų, kurie patys negamina produkto, bet sudaro sąlygas gamybai vykti. Jie teikia naudą tik visai produkcijai bendrai, pavyzdžiui galėtų būti sargo ar gamybos kontrolieriaus darbas. Tokios darbo išlaidos yra vadinamos netiesioginiu darbu ir priskiriamos pridėtinėms išlaidoms.

Įmonės veikloje naudojamas ilgalaikis materialusis turtas nusidėvi, todėl atspindėti finansinėje apskaitoje tik pradinę vertę būtų neteisinga. Reikia apskaičiuoti, kiek ilgalaikio turto nusidėvi per tam tikrą laikotarpį, ketvirtį ar metus.

Anot G. Kalčinsko (2003, p. 461) „nustatyti, kokia ilgalaikio turto dalis sunaudojama per laikotarpį ir kiek jo lieka uždirbti pajamoms ateinančiais laikotarpiais, – labai svarbi apskaitos problema. Kiekvienas ilgalaikis turtas nudėvimas ir naudojamas ribotą metų skaičių. Turto įsigijimo savikaina paskirstoma per visą jo naudojimo laikotarpį, atitinkamais ataskaitiniais laikotarpiais nurašoma kaip nusidėvėjimo sąnaudos“.

Didžiąją pagrindinių išlaidų dalį galima betarpiškai priskirti konkretiems gaminiais, todėl ekonominėje literatūroje neretai tiesioginės išlaidos sutapatinamos su pagrindinėmis, o netiesioginės – su pridėtinėmis. Manau, kad tai yra neteisingas požiūris, nes minėtos išlaidų grupės yra išskirtos naudojant skirtingus klasifikavimo požymius.

Apibendrinus galima teigti, kad visos tiesioginės išlaidos turi būti kruopščiai matuojamos, įkainojamos ir dokumentuojamos. Tik tiksliai žinodami konkretaus kalkuliavimo objekto tiesiogines išlaidas, įmonių vadovai gali priimti tikslius sprendimus, atsakyti į klausimus, kiek ir kokių išlaidų reikia, kad veikla funkcionuotų, kokias ir kaip išlaidas mažinti.

Anot J. Mackevičiaus (2003, p. 153) „netiesioginės išlaidos – tai gamybos išlaidos, išskyrus tiesiogines darbo išlaidas ir pagrindines medžiagas. Tai pagalbinės medžiagos, netiesioginės darbo, ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir kitos išlaidos. Ilgalaikio turto nusidėvėjimo išlaidos laikomos netiesioginėmis gamybos išlaidomis, kadangi gana retai konkretus turtas naudojamas tik vienos rūšies produkcijos gamybai“.

Pridėtinės išlaidas sudaro visos kitos išlaidos be tiesioginių medžiagų ir tiesioginio darbo, reikalingos produktui pagaminti ir todėl yra būtina jas kontroliuoti. Šių išlaidų konkrečios paslaugos savikainai priskirti neįmanoma, nes jos patiriamos teikiant visą

paslaugą, o ne atskirą paslaugos dalį. Pridėtinėmis vadinamos išlaidos, susijusios su gamybos valdymu ir aptarnavimu įmonėje, jos padaliniuose ir cechuose. Prie tokių išlaidų priskiriamas administracijos personalo darbo užmokestis, įvairios kanceliarinės, komandiruočių išlaidos ir kitos, tiesiogiai nesusijusios su gamybos technologiniu procesu.

Galima teigti, kad pagrindinės išlaidos yra tiesiogiai susijusios su produkcijos gamybos technologija (žaliavų ir medžiagų vertė; gamybos įrenginių nusidėvėjimas; gamybos darbininkų darbo užmokestis; elektros energija ir kuras technologiniams reikalams; įrengimų remonto išlaidos).

J. Žvinklys, E. Vabalas (2006, p. 274) teigia, kad „netiesioginėms išlaidoms priskiriamos išlaidos, netiesiogiai susijusios su produkcijos gamyba ar paslaugų teikimu. Tai – pagalbinių medžiagų, netiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimo ir kitos gamybos išlaidos, kurių be žymių sąnaudų neįmanoma priskirti konkrečioms gaminiams ar jų grupėms“.

Pelno (nuostolių) ataskaitoje įmonės neprivalo atskirai pateikti tiesioginių ir netiesioginių sąnaudų. Visos šios sąnaudos gali būti nurodomos viename straipsnyje „Pardavimo savikaina“.

Kaip teigia, R. Kačinskaitė (2007, p. 3) „apskaičiuojant produktų gamybos savikainą, dažniausiai nekyla klausimų, kurie kaštai yra tiesioginiai, kurie – netiesioginiai. Paprastai gamyboje pakankamai ryškiai išsiskiria skirtumai tarp tų kaštų, kurie tiesiogiai dalyvauja produktų gamyboje, ir tų, kurių negalima tiesiogiai priskirti produktams arba ekonominiu požiūriu tai daryti būtų netikslinga“.

Galima daryti išvadą, kad apskaičiavus paslaugos savikainą, galima pamatyti, kiek ir kokių išlaidų įmonė padaro teikdama tam tikrą paslaugą. Tokia informacija padeda vadovams nuspręsti, koku būdu ir kokius konkrečius paslaugos kaštus galima sumažinti, pavyzdžiui, medžiagų keitimas kitomis, modernesnės paslaugų įrangos įsigijimas, darbuotojų kvalifikacijos kėlimas ir panašios priemonės paprastai sumažina paslaugų kaštus.

1.6. Savikainos analizės būdai ir metodai

Konkurencija tarp įmonių yra labai didelė, todėl tik tinkami sprendimai gali nulemti teisingą pasirinkimą. Pasak R. Urniežiaus (2004, p. 45) „planuojant ar vykdant veiklą labai svarbu, kad ji būtų nenuostolinga, vadinasi ūkio subjektas turi gauti didesnes pajamas, nei reikia sąnaudų joms uždirbti“.

Anot J. Mackevičiaus (2005, p. 393) „sąnaudas lemia išteklių naudojimas teikiant paslaugas arba gaminant produkciją. Taigi, sąnaudos patiriamos naudojant išteklius pelnui

gauti. Įmonių vadovams siekiant atsilaikyti ir išlikti konkurencinėje rinkoje labai svarbu išsiaiškinti kiek ir kokių ir išteklių buvo sunaudota. Tai ir įrodo sąnaudų analizės būtinumą“.

Apie sąnaudų analizės būtinumą, norint vykdyti efektyvią veiklą, kalba ir L. Juozaitienė (2007, p. 122) ir siekiant tikslesnės analizės siūlo tirti konkrečias sąnaudas.

Išanalizavus autorių J. Mackevičiaus ir R. Urniežiaus nuomonę, galime teigti, kad tiriant bei analizuojant sąnaudas daugiausia dėmesio yra skiriama produkcijos savikainos analizei, išlaidų – apimtys – pelno analizei ir sąmatų (biudžetų) analizei.

Pastebėtina, jog vis dar pasigendama aiškesnio sąnaudų analizės instrumentų įvardijimo. Su tuo sutinka ir autorius J. Mackevičius (2008, p. 47), kuris, teigia, kad „nepaisant didelės įmonių sąnaudų analizės reikšmės, daugelis teorijos ir praktikos klausimų išnagrinėti nepakankamai, trūksta informacijos bei literatūros“.

Pasak R. Urniežiaus (2004, p. 105) pagrindiniai savikainos analizės uždaviniai yra:

- nustatyti kaip buvo įvykdytas savikainos planas;
- nustatyti kas lėmė savikainos lygį ir kokie yra vidiniai rezervai savikainai mažinti;
- išsiaiškinti atskirų išlaidų rūšių poreikio priežastis;
- numatyti priemones savikainos mažinimui.

J. Mackevičius (2005, p. 417) pateikia daugelio autorių rekomenduojamas savikainos analizės kryptis:

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

Kokios sąnaudos privalo būti įtraukiamos į produkcijos savikainą, o kokios ne – Lietuvoje nurodo 9-asis verslo apskaitos standartas.

Savikaina analizuojama tokiu nuoseklumu: pirmiausia nustatoma, kaip įvykdytas savikainos planas ir kaip pakito produkcijos savikainos lygis ir jos struktūra per kelerius metus. Toliau, siekiant išsiaiškinti atskirų veiksnių įtaką produkcijos savikainos plano vykdymui ir vidinius rezervus jai mažinti, produkcijos savikaina analizuojama pagal atskirus išlaidų straipsnius.

Anot J. Lazausko (2005, p. 103) „vienu iš svarbiausių savikainos analizės klausimų yra produkto savikainos pagal kalkuliacijos straipsnius analizė“.

R. Urniežius (2004, p. 116) teigia, kad „pagrindiniai kalkuliaciniai išlaidų straipsniai yra šie:

- žaliavos ir medžiagos (atėmus grįžtamas atliekas);
- technologinis kuras ir technologinė energija;
- gamybos darbininkų pagrindinis ir papildomas darbo užmokestis;
- socialinio draudimo įmokos;
- cecho išlaidos;
- bendros gamyklos (bendros įmonės) išlaidos;
- negamybinės išlaidos“.

Duomenys apie produkto savikainą kalkuliaciniais išlaidų straipsniais pateikiami ataskaitose. Kadangi tiek planinė, tiek ir faktiška savikaina šiose ataskaitų formose apskaičiuota faktiškam produkto kiekiui ir asortimentui, tai lyginant faktiškas išlaidas su planinėmis išlaidomis galima nustatyti ekonomijos ar pereikvojimo sumą pagal kiekvieną išlaidų straipsnį atskirai.

Norit išsiaiškinti pagrindinius sąnaudų mažinimo rezervus J. Mackevičius (2005, p. 417) siūlo atlikti produkcijos sudėties ir struktūros analizę. Kadangi antroje darbo dalyje analizuosiu tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, tai taikysiu konkrečių savikainos išlaidų straipsnių analizę.

Apibendrinant galima teigti, kad produkcijos savikaina yra glaudžiai susijusi su visa įmonės ūkine finansine veikla ir ją apibūdinančiais rodikliais – gamybos programos, darbo išteklių, turto naudojimo, materialinio aprūpinimo, pelno ir pelningumo bei kitais ekonominiais rodikliais, todėl produkcijos savikainai turi įtakos kiekvienas įmonės ūkinės veiklos pakitimas. Savo pasirinktos įmonės savikainos analizę atliksiu pagal konkrečius savikainos išlaidų straipsnius.

1.7. Savikainos mažinimo būdai

Rinkos ekonomikos sąlygomis įmonės yra suinteresuotos visas gamybos išlaidas mažinti, nes nuo to priklauso rinkų išlaikymas. Pasak R. Krupausko (2008, p. 5) „įmonei padidinti pajamas esant konkurencijai nėra paprasta, todėl žymiai lengviau yra sumažinti įmonės daromas išlaidas“.

A. Andrijauskienė (2004, p. 78) teigia, kad „savikainos mažinimas yra pagrindinis įmonės tikslas, nes nuo jo priklauso įmonės pelnas ir gebėjimas išsilaikyti konkurencinėje rinkoje“.

Nuoseklus sąnaudų tyrimas gali atskleisti jų mažinimo rezervus. Sąnaudų mažinimo ir pajamų didinimo būdų yra labai daug ir jie daugiausiai priklauso nuo įmonės veiklos ypatybių.

R. Urniežius (2004, p. 103) taip pat teigia, kad „būdų materialiniams gamybos ištekliams taupyti yra daug. Tai – pažangios technikos diegimas, technologinių procesų tobulinimas, pakaitalų naudojimas, tinkamas materialinių vertybių laikymas, geras jų paruošimas gamybos procesui ir kt.“.

Anot G. Kalčinsko (2003, p. 159) svarbu išskirti gamybos išlaidų, t.y. savikainos mažinimo veiksnius:

I grupė. Gamybos techninio lygio kėlimo: esamos technikos ir technologijos tobulinimas, ekonomiškasis medžiagų naudojimas, gaminių konstrukcijų tobulinimas, kiti veiksniai, turintys įtakos gamybos lygiui.

Kompleksiškai mechanizuojant ir automatizuojant procesus, yra naudojama automatinė mašinų sistema, žaliavas ir medžiagas paverčiant gatava produkcija, žmogui tiesiogiai nedalyvaujant. Jam tenka tik kontrolės ir įrengimų derinimo funkcijos. Fizinis ir protinis darbas susilieja, o fizinio darbo lyginamoji dalis mažėja. Kompleksinis automatizavimas užtikrina didelį tolimesnį darbo našumo didėjimą, savikainos mažinimą ir produkcijos kokybės gerinimą.

II grupė. Gamybos organizavimo tobulinimas: gamybos specializacijos plėtimas, gamybos organizavimo ir jos aptarnavimo tobulinimas, darbo organizavimo gerinimas, gamybos valdymo tobulinimas ir išlaidų mažinimas, geresnis pagrindinių fondų naudojimas, materialinio techninio aprūpinimo gerinimas, transporto išlaidų mažinimas, įvairių nuostolių pašalinimas ir kiti veiksniai, turintys įtakos gamybos organizavimo procesui.

Gamybos sroviškumo principas reikalauja, kad visi darbo objektai gamybos procese judėtų nuosekliai, trumpiausiu keliu, viena kryptimi. Gamybos sroviškumas pasiekiamas, deramai planuojant cechus, barus ir atskiras darbo vietas.

Sandėliai ir atskirų gamybos fazių cechai suplanuojami, laikantis sroviškumo principo tokiu eiliškumu: medžiagų sandėliai – paruošimo fazės cechai - apdirbimo fazės cechai – surinkimo – gatavos produkcijos sandėliai.

Gamybos sroviškumas leidžia sumažinti išlaidas transportuojant darbo objektus tarp darbo vietų, tarp barų ir cechų ir kartu prisideda prie produkcijos savikainos mažinimo.

III grupė. Gamybos apimties ir produkcijos struktūros pasikeitimas: išlaidų sumažėjimas dėl gamybos apimties augimo (sąlygiškai – pastoviųjų išlaidų santykinis sumažėjimas) ir sąlyginis amortizacinių atskaitymų sumažėjimas; produkcijos struktūros pasikeitimas; produkcijos kokybės gerinimas.

IV grupė. Geresnis gamtos išteklių naudojimas.

V grupė. Naujų rinkų užėmimas, jų išplėtimas.

Pagrindiniai produkto sąnaudų mažinimo rezervai yra tolesnis materialinių darbo sąnaudų mažinimas, darbo našumo didinimas, darbo laiko ekonomija dėl geresnio įrengimų panaudojimo ir kt. Konkrečioje įmonėje savikainos mažinimo rezervai analizuojami remiantis savikainos mažinimo veiksniais.

Produkto sąnaudų mažinimo šaltinis yra išlaidų mažinimas žaliavoms, energijai, medžiagoms.

Pasak B. Martinkaus, G. Vaičiūno, R. Venskaus (2005, p. 90) „nuo darbo organizavimo priklauso įmonės veiklos rezultatai, todėl jį reikia nuolatos gerinti ir tobulinti, sudaryti optimalias darbo sąlygas. Tai galima pasiekti įgyvendinant ir tobulinant darbo pasidalijimą; kooperavimą; diegiant naujus darbo metodus; gerinant darbo sąlygas; darbo ir poilsio režimą; keliant darbuotojų kvalifikaciją ir kt.“.

Kaip jau buvo minėta, savikainą reikia mažinti tam tikrais būdais ar veiksmiais, nes nuo to priklauso įmonės pelnas ir vieta rinkoje. Svarbu yra atsižvelgti tiek į naujas technologijas, tiek į darbo organizavimą bei stengtis plėstis ir įdiegti naujoves.

Aptarus teorinius savikainos analizės aspektus toliau bus atliekama UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos paslaugų savikainos analizė ir tobulinimo galimybės.

2. UAB „KELIAS“ PASLAUGŲ SAVIKAINOS ANALIZĖ IR TOBULINIMO GALIMYBĖS

2.1. Tyrimo metodologija

Prieš atliekant empirinį tyrimą, reikia gerai išanalizuoti tyrimo metodiką ir pasirinkti tinkamiausią tyrimo metodą. Metodo reikšmė yra didelė. Gerai pritaikytas ar parengtas pritaikytas metodas žymiai palengvina tyrimą. Pasak K. Kardelio (2007) „nuo teisingai pasirinkto tyrimo metodo priklauso viso tyrimo sėkmė, o remdamasis tinkamai parengtais tyrimo metodais net ir nelabai gabus žmogus gali daug padaryti, kai tuo tarpu netinkamai parinkti tyrimo metodai nepadės ir genialiam mokslininkui“.

Tyrimo metodų yra įvairių. Kiekybinė analizė yra kiekybines charakteristikas įvertinantis tyrimas. Ekonominiuose tyrimuose kiekybinė analizė itin paplitusi ir taikoma visose srityse ir šakose. Makroekonominiai rodikliai, įmonės veiklos finansiniai rodikliai yra kiekybinės analizės objektas. Tačiau vien kiekybinės analizės dažnai nepakanka subjektui, reiškiniui ar procesui apibūdinti.

Duomenų analizė yra vienas populiariausių tyrimo metodų, kuriuos naudoja tiek pripažinti sociologijos mokslininkai, tiek ir pradedantys socialinių reiškinių tyrinėtojai. Skiriami 2 pagrindiniai dokumentų analizės tipai:

1. Santykiškai nestruktūrinta, kokybinė, vadinamoji tradicinė analizė;
2. Struktūrintoji turinio analizė (kontent – analizė) yra socialinės informacijos turinio kiekybinė analizė.

Kontent – analizė taip pat yra apibūdinama kaip bendrai paimtų tekstų turinio analizė, atliekama naudojant statistines procedūras, norint gauti jų objektyvias charakteristikas. Anot R. Tidikio (2003, p. 498) „kontent – analizės metodo esmė – išskirti dokumento tekste tam tikrus prasminius vienetus, tada skaičiuoti jų vartojimo dažnį, tirti įvairių teksto elementų ryšius tiek vieno su kitu, tiek su visa informacijos apimtimi“. Taip pat suskaičiuoti informaciniame masyve tyrimui įdomius prasminius vienetus.

Kontent – analizės objektas yra šios dokumentų rūšys:

- 1) rašytiniai dokumentai;
- 2) vaizdiniai dokumentai;
- 3) garsiniai dokumentai.

Kiekybine dokumentų turinio analize galima gauti pakankamos informacijos apie iškeltos problemos sprendimą arba pagilinti problemos analizę.

Metodo taikymo privalumai:

- 1) kontent – analizė ne tokia subjektyvi ir šališka, kaip kokybinė analizė, kadangi nagrinėjami dokumentų (dažniausiai oficialių) duomenys, o ne žmonių nuomonės;
- 2) leidžia dirbti su didžiuliu tekstų masyvu ir aiškiai struktūra;
- 3) pakankamas nagrinėjamų dokumentų reprezentatyvumas;
- 4) leidžia palyginti tarptautinius dokumentus (teisės aktus) ir jų duomenis, taip pat palyginti skirtingų sociologinių tyrimų rezultatus;
- 5) patogiu apdoroti gausią informaciją, gautą kaip atsakymus į atviros anketos klausimus.

2.1 lentelė

Tyrimo instrumentarijus

Klausimas	Šaltinis	Rezultatas
Kokie išlaidų straipsniai jungiami į gamybos savikainą?	Sąskaitų planas; VAS	Sugrupuoti tiesiogines ir netiesiogines išlaidas
Kokios yra tiesioginės ir netiesioginės išlaidos?	VAS; Apskaitos politika	Apskaičiuoti tiesiogines ir netiesiogines išlaidas, nustatyti jų struktūrą
Kokia savikainos struktūra ir jos pokyčiai?	Didžiosios knygos sąskaitos	Nustatyti kitimo tendencijas ir mažinimo galimybes

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis metodiniais nurodymais.

2.1 lentelėje pateiktas tyrimo instrumentarijus, kuriuo remiantis bus atliekamas tyrimas. Kuo pasirinktas metodas labiau tinka, tuo lengviau tyrėjui atliksinėti empirinį tyrimą. Jei pasirinktas būdas netinka pagal iškeltą tikslą ar įmonę ir t.t., tyrėjui bus sunku prieiti prie tinkamų išvadų bei atliktos analizės rezultatas bus nepatikimas.

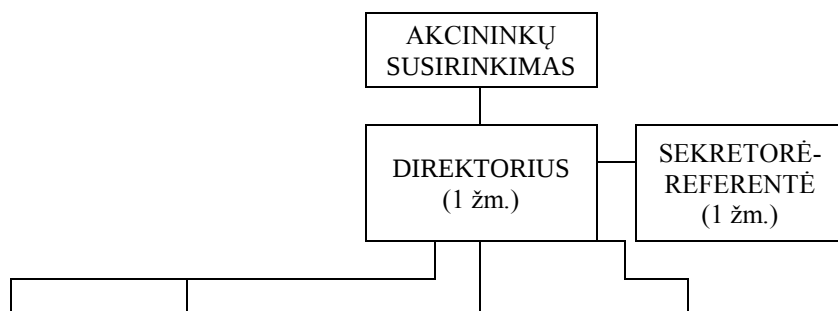
Savikainą analizuosiu tokia tvarka: pirmiausia sugrupuosiu tinkamai išlaidas pagal sąskaitų plano 60 grupę, paskui, remiantis įmonės duomenimis, nustatysiu kaip pakito paslaugų savikainos struktūra per analizuojamus metus. Toliau savikainą analizuosiu pagal atskirus išlaidų straipsnius, kad galėčiau atskleisti tiesioginių išlaidų atskirų veiksmų ir netiesioginių išlaidų atskirų veiksmų įtaką paslaugų savikainai.

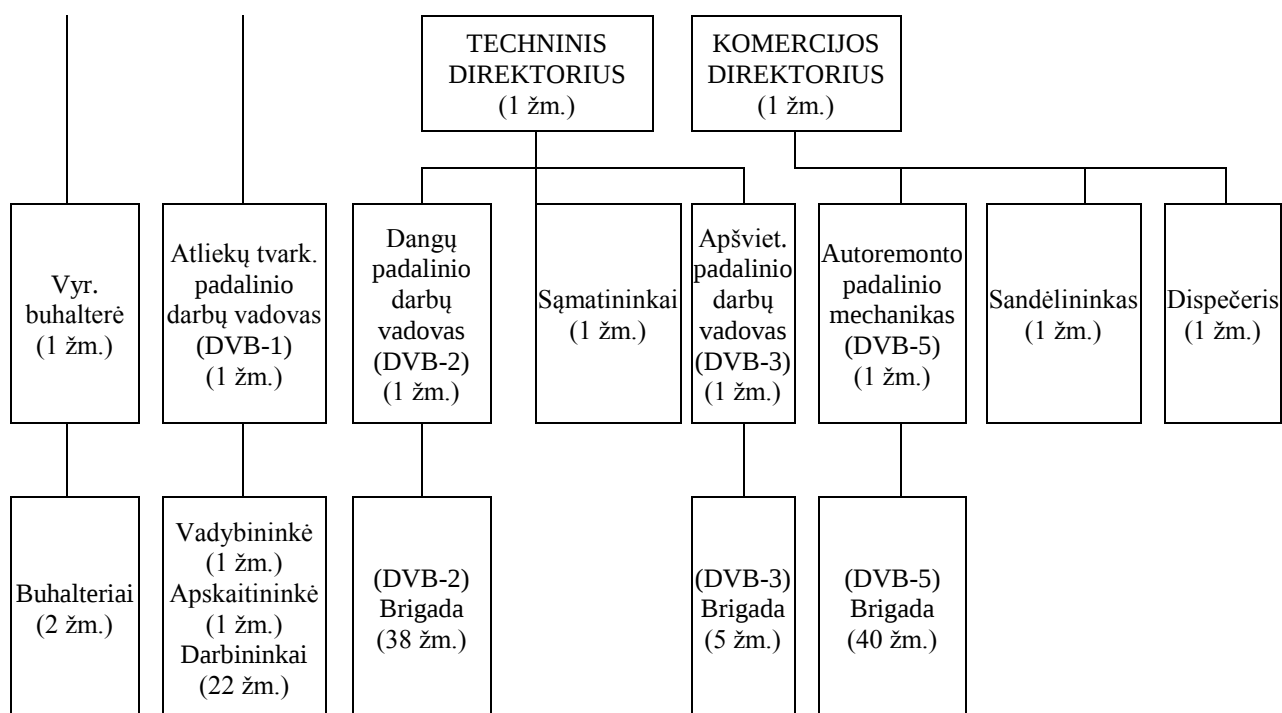
2.2. UAB „Kelias“ veiklos charakteristika

UAB „Kelias“ – daugiau kaip 40 metų veikianti įmonė. Aukštos kvalifikacijos darbuotojai, jų ilgametė patirtis ir nuolat atnaujinamos technologijos, suteikia galimybę vykdyti didelius ir sudėtingus projektus. Įmonės koncepcija: profesionalumas – kompetencija,

novatoriškumas (naujų technologijų taikymas, efektyvūs technologiniai sprendimai), darbštumas. Rinkos dalyviai vertina bendrovę kaip patyrusią, svarbių ir reprezentacinių Telšių miesto objektų statytoją. Tokio klientų požiūrio buvo pasiekta atkakliai dirbant ir nuolat tobulinant įmonę iš vidaus - bendrovė turi ne vieną atestatą, licenziją bei sertifikatą, liudijantį apie kokybišką, europinius standartus atitinkančią įmonės vadybą. Per daugelį metų sukaupia vertingų objektų statybos patirtis. Veikla vystoma plačiu spektru tiek paslaugų atžvilgiu, tiek geografiškai. Bendrovė darbus vykdo N. Akmenės, Mažeikių, Šilalės, Palangos, Klaipėdos, Raseinių bei Telšių raj. savivaldybėse. Šiuo metu įmonėje dirba apie 120 darbuotojų. UAB „Keltas“ dukterinė įmonė UAB „Takas“ - viena svarbiausių įmonių Telšių mieste, dirbančių aplinkotvarkos srityje. Bendrovė disponuoja universaliomis brigadomis, galinčiomis vykdyti įvairius statybos, aplinkos tvarkymo, apželdinimo ir kitus darbus. UAB „Keltas“ direktorius – įmonės savininkas ir pagrindinis akcininkas.

UAB „Keltas“ yra atestuota statybos įmonė. Lietuvos Respublikos Aplinkos ministerijos atestatas Nr. 1129 suteikia teisę UAB „Keltas“ vykdyti darbus ypatingos svarbos susisiekimo komunikacijų objektuose t.y. valstybinės reikšmės keliuose, gatvėse, kituose transporto statiniuose. UAB „Keltas“ tiesia, remontuoja ir prižiūri kelius, tiltus, miesto gatves. Įmonė turi patirtį statant pėsčiųjų - dviračių takus, šaligatvius, automobilių stovėjimo aikšteles bei įrengiant inžinerines saugaus eismo priemones. Nors įmonės veikla orientuota daugiau į automobilių kelių sritį, įmonė sėkmingai vykdo ir elektrotechnikos (iki 1000V), aplinkotvarkos, bei atliekų tvarkymo darbus. Pastaroji įmonės veiklos sritis apima komunalinių, pavojingų, stambiagabaričių atliekų, antrinių žaliavų, bei statybos griovimo atliekų rinkimą, pervežimą, rūšiavimą ir saugojimą. UAB „Keltas“ yra įdiegusi kokybės vadybos, aplinkos apsaugos, bei darbuotojų saugos ir sveikatos vadybos sistemas, atitinkančias standartų LST ISO 9001:2008. LST ISO 14001:2005, OHSAS 18001:2007 reikalavimus. UAB „Keltas“ dukterinė įmonė UAB „Takas“ specializuojasi gyvenamųjų ir negyvenamųjų pastatų statyboje (gali vykdyti fasadų šiltinimo darbus), inžinerinių tinklų bei nuotolinio ryšio (telekomunikacijų) sistemų įrengimo darbus, teikia autotransporto paslaugas. Įmonės valdymo sistema sudaryta iš atskirų struktūrinių arba funkcinių padalinių, kurie yra tam tikroje valdymo grandyje arba pakopoje.





2.1 pav. UAB „Kelias“ struktūrinė schema

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ ISO standartų dokumentais.

2.1 paveiksle matyti UAB „Kelias“ įmonės valdymo sistema, kurioje atsispindi kiek dirba darbuotojų atitinkamame padalinyje. Autorės analizuojamame atliekų tvarkymo padalinyje dirba 25 darbuotojai.

2.3. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo paslaugų procesas

Tyrimo bus nagrinėjama atliekų tvarkymo tarnybos paslaugų savikaina. Mišrios komunalinės atliekos vežamos iš rajono gyventojų ir įmonių. Su atliekų turėtojais yra sudaromos konteinerių panaudos sutartys. Konteineriai išduodami nemokamai, kurie privalo būti tvarkingi. Jie gyventojams išduodami tokios talpos, kokia yra numatyta Telšių rajono savivaldybės nuostatuose. Atliekų išvežimo dažnumas nustatomas vadovaujantis UAB „Atliekų tvarkymo“ sutartimi. Telšių mieste individualių namų gyventojams konteineriai išpilami vieną kartą savaitėje. Daugiabučių namų gyventojams atliekos iš konteinerių aikštelių išvežamos keturis kartus per savaitę. Kaimų gyventojams atliekos išvežamos, kai konteinerių talpa 120 litrų, kas antra savaitė, kai konteinerių talpa 240 litrų, 13 kartų per metus. Gyventojai turi užtikrinti saugų ir tinkamą privažiavimą prie jų. Atliekų išvežimo grafikai visiems metams yra paskelbiami spaudoje, internete ir individualiai išdalijami gyventojams.

Mišrių komunalinių atliekų konteinerių pastatymui prie daugiabučių namų įrengtos 75 aikštelės. Aikštelės įrengiamos savivaldybės lėšomis. Aikštelių pagrindą sudaro asfaltbetonio

danga arba plytelės. Aikštelės aptvertos apsauginėmis tvoromis, kad vėjas nenešiotų atliekų po teritoriją.

Įmonėms konteinerių kiekis, talpa ir išvežimo dažnis nustatoma vadovaujantis Telšių rajono savivaldybės nuostatais.

Visi atliekų turėtojai turi laikytis atliekų tvarkymo taisyklių. Atliekų vežėjas užtikrina, kad būtų teikiamos tinkamos atliekų tvarkymo paslaugos atliekų turėtojui. Mechanizmus aptarnaujantis personalas atliekas surenka pagal patvirtintus paslaugos teikimo darbo grafikus ir maršrutus. Mišrios komunalinės atliekos vežamos tik tam skirtomis spec. automašinomis. Surinktos atliekos vežamos į sąvartyną. Kiekvieną automašiną pasveria elektroninėmis svarstyklėmis padarant įrašą svėrimo lydraščiuose ir pažymose. Atliekos išpilamos tik sąvartyno darbuotojų nurodytoje vietoje. Apie darbe iškylančias problemas darbuotojai nedelsiant privalo informuoti baro ekologą - vadybininką.

2.4. Įmonės savikainos struktūros analizė

Mano analizuojamoje įmonėje yra taikomas tiesioginių išlaidų apskaitos ir įskaičiavimo į teikiamų paslaugų savikainą būdas kitaip dar vadinamas pilnuoju. Šis būdas taikomas, nes į paslaugų savikainą yra įskaičiuojamos tik tiesioginės ir netiesioginės paslaugų išlaidos, kurias galima priskirti konkrečių paslaugų savikainai. Taikant šį kalkuliavimo metodą pelno (nuostolio) ataskaitos eilutėje „Pardavimo savikaina“ iš esmės atsispindi paslaugų savikaina, o „veiklos sąnaudos“ eilutėje – visos bendrosios ir administracinės, taip pat ir pardavimo išlaidos. Faktinė pilnoji paslaugų savikaina gali būti sužinoma ataskaitinio laikotarpio pabaigoje (pavyzdžiui kas mėnesį). Mano nuomone, pasirinktas įmonės savikainos kalkuliavimo metodas yra tinkamas analizuojamai įmonei dėl to, kad įmonė teikia ne vienos rūšies paslaugas.

Remiantis standartiniu sąskaitų planu (žr. Priedas Nr. 1), matome, kad į suteiktų paslaugų savikainą įeina tiesioginės gamybos išlaidos (pagrindinės žaliavos, tiesioginis darbo užmokestis, socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio, įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio, kitos tiesioginės gamybos išlaidos) ir netiesioginės gamybos išlaidos (pagalbinės žaliavos, pagalbinių darbininkų darbo užmokestis, socialinis draudimas nuo pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio, įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio, gamybos įrenginių nusidėvėjimas, gamybinių pastatų nusidėvėjimas, netiesioginės paslaugos, kitos netiesioginės gamybinės išlaidos). UAB „Kelias“ sąskaitų plane (žr. Priedas Nr. 2) sąnaudų grupė skirstoma tik pagal padalinius, išlaidos nėra grupuojamos pagal standartinį sąskaitų planą, todėl sunku yra atlikti išsamesnę

išlaidų analizę. Kadangi savo darbe analizuoju tik vieno padalinio t.y. atliekų tvarkymo tarnybos teikiamų paslaugų savikainą, reikia išsiaiškinti kas sudaro tiesiogines ir kas sudaro netiesiogines išlaidas, nes sąskaitų plane tas neatsispindi.

Autorė atliko išlaidų sugrupavimą pagal standartinio sąskaitų plano 60 grupę (http://www.paciolis.lt/lt/sara/saskaitu_planas) (žr. Priedas Nr. 1).

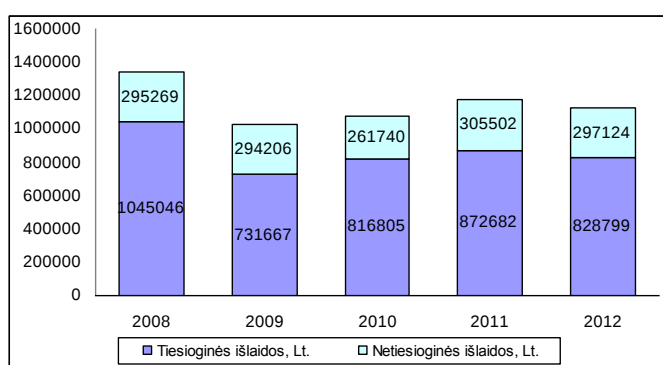
2.2 lentelė

Atliekų tvarkymo tarnybos išlaidos 2008 – 2012 metais

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Tiesioginės išlaidos	1045046	78	731667	71	816805	76	872682	74	828799	74
Netiesioginės išlaidos	295269	22	294206	29	261740	24	305502	26	297124	26
Iš viso išlaidų:	1340315	100	1025873	100	1078545	100	1178184	100	1125923	100

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

2.2 lentelėje pateiktos atliekų tvarkymo tarnybos išlaidos suskirstytos į tiesiogines ir netiesiogines išlaidas. Analizuojamu laikotarpiu, 2008 – 2012 metais, didžiausią dalį sudarė tiesioginės išlaidos, jos siekė apie 75% (~859 000 Lt.). Mažesnę dalį, apie 25%, sudarė netiesioginės išlaidos (~290 768 Lt.). Kadangi didžioji dalis išlaidų tenka tiesioginėms išlaidoms, galima spręsti, kad įmonė stengiasi kuo daugiau išlaidų įskaityti tiesiogiai teikiamai paslaugai. Kuo didesnė tiesioginių išlaidų dalis, tuo daugiau galima žinoti kokių išlaidų patiriama ir kurias išlaidas reikėtų mažinti, priimant atitinkamus sprendimus.



2.2 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginių ir tiesioginių išlaidų dinamika litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Iš 2.2 paveikslo matyti, kad tiesioginės ir netiesioginės išlaidos kito netolygiai. Daugiausia išlaidų atliekų tvarkymo tarnyba patyrė 2008 metais. Tiesioginės išlaidos sudarė

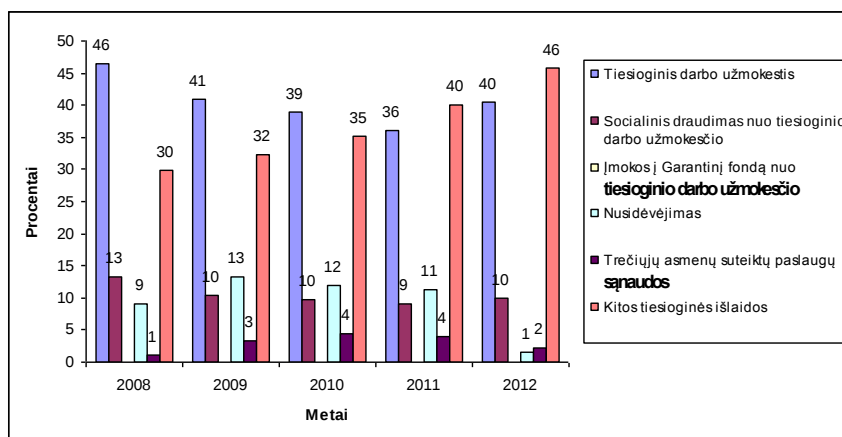
1 045 046 Lt. (78%), o netiesioginės – 295 269 Lt. (22%). Tam įtakos turėjo darbo užmokestis, didelis kiekis sunaudotų pagalbinių medžiagų ir suvartotas kuras. Nors 2009 metais palyginus su 2008 metais išlaidos sumažėjo, tačiau 2009 – 2011 metais tiesioginės išlaidos padidėjo 141 015 litų (3%), o netiesioginės išlaidos – 11 296 litais (3%). 2012 metais tiesioginės išlaidos sumažėjo 43 883 litais, o netiesioginės išlaidos – 8 378 litais. Tačiau procentine išraiška 2012 metais buvo vienodos, tiesioginės – 74%, o netiesioginės – 26%. Išlaidos sumažėjo todėl, kad mažiau buvo sunaudota pagalbinių medžiagų ir ženkliai sumažėjo nusidėvėjimo sąnaudos.

Aptarus atliekų tvarkymo tarnybos išlaidas, toliau plačiau paanalizuosiu tiesioginių ir netiesioginių išlaidų struktūrą.

2.4.1. Tiesioginių išlaidų analizė

Atliekų tvarkymo tarnybos padalinio tiesiogines išlaidas suskirsčiau taip: tiesioginis darbo užmokestis, socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio, įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimas, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos ir kitos tiesioginės išlaidos (žr. Priedas Nr. 3).

Tiesioginį darbo užmokestį sudaro 7 vairuotojų ir 15 pagalbinių darbininkų darbo užmokestis, lauko priedas, atostogų rezervas ir ligos pašalpos iš darbo užmokesčio fondo (toliau – ligos pašalpos iš DUF). Į nusidėvėjimo sąnaudas įeina 7 šiukšliavežių, joms skirtų 2 garažų bei konteinerių nusidėvėjimas. Trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudas sudaro kitų firmų suteiktos paslaugos, kada nebeužtenka savo transporto atliekoms surinkti. Kitas tiesiogines išlaidas sudaro kuras ir įvairios alyvos bei tepalai šiukšliavežėms ir kitoms mašinoms, kurios teikia paslaugą.

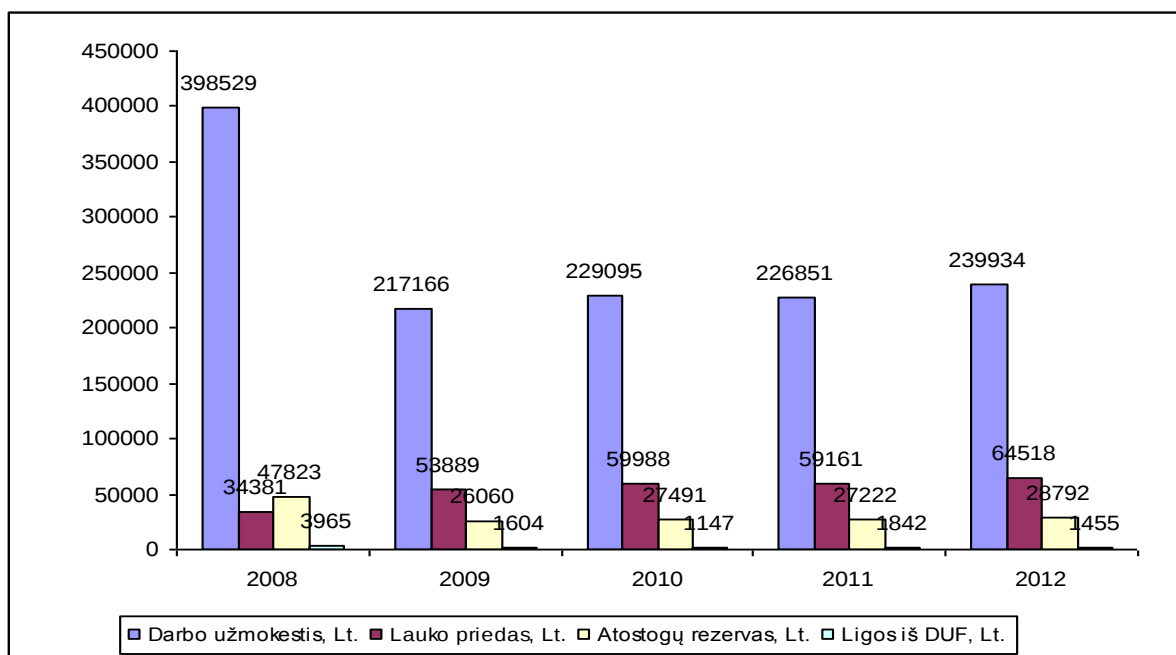


2.3 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos tiesioginių išlaidų struktūra procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Analizuojant tiesiogines išlaidas, suskirstytas pagal grupes, iš 2.3 paveikslo matoma, kad 2008 – 2012 metų laikotarpiu didžiąją išlaidų dalį sudaro tiesioginis darbo užmokestis ir kitos tiesioginės išlaidos (kuras). 2008 metais tiesioginis darbo užmokestis sudarė 46% (484 699 Lt.) visų išlaidų. Nuo 2009 iki 2012 metų tiesioginis darbo užmokestis svyravo neženkliai, nuo 36% (315 076 Lt.) iki 41% (298 719 Lt.). 46% visų tiesioginių išlaidų 2012 metais sudarė kitos tiesioginės išlaidos (379 802 Lt.). Tam įtakos turėjo sunaudotas didelis kiekis kuro, nes visos mašinos ilgai nestovėjo remonte ir atliko pilnai savo darbą. Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio, įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimas ir trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos analizuojamu laikotarpiu neviršijo 13%. 2008 – 2012 metais mažiausią dalį visų tiesioginių išlaidų sudarė įmokos į garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio. Jos svyravo nuo 0,02% (154 Lt.) iki 0,1% (702 Lt.).

Kaip jau buvo minėta, didžiausią tiesioginių išlaidų dalį sudaro tiesioginio darbo užmokesčio sąnaudos, todėl plačiau bus nagrinėjama darbo užmokesčio fondo struktūra.

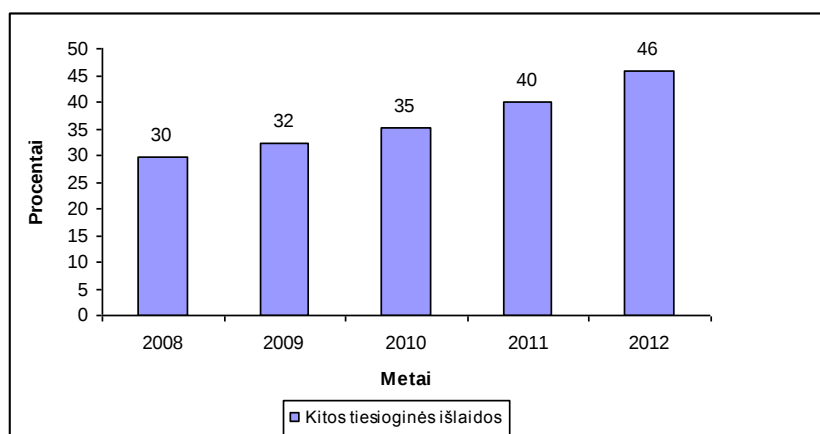


2.4 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos tiesioginio darbo užmokesčio struktūra metais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Iš 2.4 paveikslo matoma, kad didžiąją dalį tiesioginio darbo užmokesčio sąnaudų sudaro pagrindinis darbo užmokestis. 2008 metais jis sudarė 398 529 Lt. (82%), o dėl ekonominės krizės laikotarpiu sumažintų atlyginimų 2009 metais darbo užmokestis sumažėjo iki 217 166 Lt. (73%). 2010 – 2012 metų laikotarpiu esant pastoviam darbo užmokesčiui ir jam nepakilus,

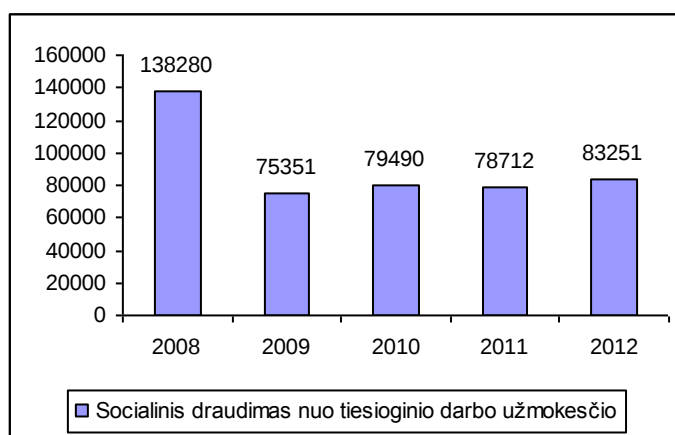
jis sudarė vidutiniškai 231 960 Lt. (72%). Lauko priedas 2008 metais buvo mažiausias, jis siekė tik 34 381 Lt. (7%), nes tais metais daugiau darbuotojai atliko remonto darbus nei kitais metais. 2009 – 2012 metais lauko priedas nekito, išliko vidutiniškai toks pat, apie 59 389 Lt. (19%). Atostogų rezervas analizuojamu laikotarpiu, galima teigti, kad nepakito, tik 2008 metais sudarė didesnę tiesioginio darbo užmokesčio sąnaudų dalį, t.y. 47 823 Lt. (10%). 2009 – 2012 metais vidutiniškai sudarė 27 391 Lt. (9%). Tam įtakos turėjo kiekvienais metais vidutiniškai toks pat išeitų atostogų laikas. Mažiausią tiesioginio darbo užmokesčio sąnaudų dalį per visą analizuojamą laikotarpį sudaro ligos pašalpos iš DUF. 2008, 2009 ir 2011 metais jos tesudaro 1% (~ 2 471 Lt.), o 2010 ir 2012 metais nesudaro net 1% visų tiesioginio darbo užmokesčio sąnaudų, t.y. 0,4% (~ 1 301 Lt.). Toks mažas procentas parodo, kad darbuotojai mažai serga ir, kad nereikia kitiems atliekų surinkimo ekipažams dirbti daugiau.



2.5 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos kitos tiesioginės išlaidos procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

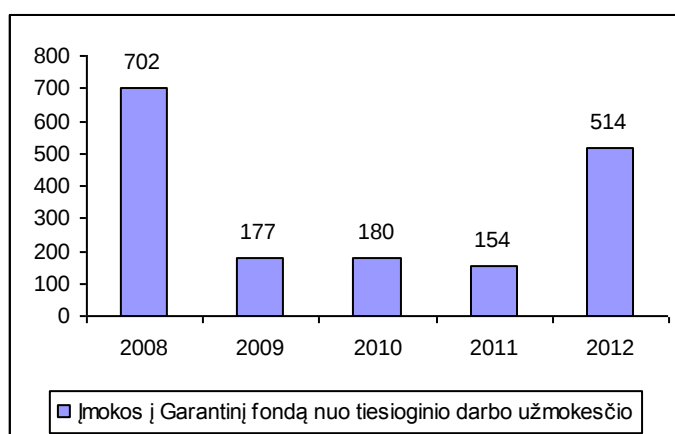
Iš 2.5 paveikslo aiškiai matyti, kad kitos tiesioginės išlaidos, kurias sudaro kuras ir tepalai analizuojamu laikotarpiu auga ir siekia nuo 30% (311 126 Lt.) iki 46% (379 802 Lt.). Pastovus augimas susidaro dėl to, kad nuo 2008 iki 2012 metų degalų kainos didėjo. Kadangi kiekvienais metais mašinos nusidėvi labiau, jos daugiau sunaudoja kuro. Taip pat 2008 metais kitos tiesioginės išlaidos buvo mažiausios, nes kaip jau buvo minėta, tais metais daugiau mašinos gedo ir buvo atliekami remonto darbai, todėl reikėjo mažiau kuro. Lyginant 2012 metus su 2008 metais, kitos tiesioginės išlaidos išaugo 1,5 karto (68 676 Lt.). Šį augimą lėmė kuro kainų didėjimas, nes mašinų skaičius analizuojamu laikotarpiu išliko toks pat.



2.6 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Keltas“ apskaitos dokumentais.

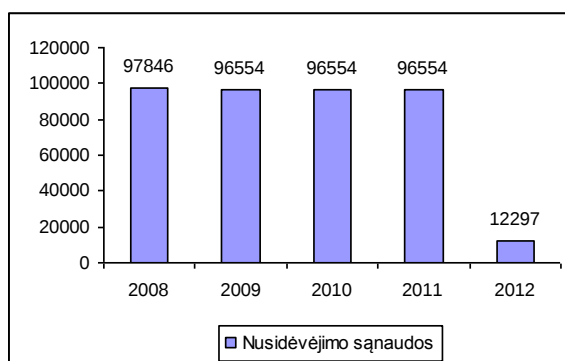
Kaip matoma iš 2.6 paveikslo atliekų tvarkymo tarnybos socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio analizuojamu laikotarpiu kito netolygiai. 2008 metais buvo didžiausias. Jis sudarė 138 280 Lt. (13%) visų tiesioginių išlaidų. 2009 metais socialinis draudimas sumažėjo 62 929 Lt. (3%), jis siekė 75 351 Lt. (10%). 2010 metais pastebimas nežymus išaugimas, t.y. 79 490 Lt., tačiau 2011 metais socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio nežymiai sumažėja iki 78 712 Lt. (9%). 2012 metais vėl pastebimas padidėjimas iki 83 251 Lt. (10%). Tokiam netolygiam kitimui turėjo įtakos tiesioginis darbo užmokestis, kuris kito taip pat netolygiai. Nuo 2008 iki 2012 metų laikotarpiu socialinis draudimas sumažėjo 55 029 Lt. (nuo 13% iki 10%).



2.7 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Keltas“ apskaitos dokumentais.

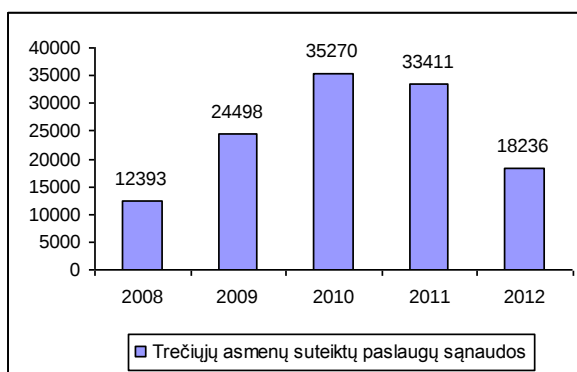
Iš 2.7 paveikslo matyti, kad įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio 2008 metais sudarė 702 Lt. (0,1%) visų tiesioginių išlaidų. 2009 metais įmokos sumažėjo beveik 4 kartus, iki 177 Lt. 2010 metais įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio išaugo, tačiau nežymiai, iki 180 Lt. 2011 metais šios įmokos vėl sumažėjo iki 154 Lt. 2009 – 2011 metų laikotarpiu procentine išraiška buvo vienoda, jos siekė 0,02% visų tiesioginių išlaidų. 2008 – 2012 metais įmokos sumažėjo 187 Lt. (nuo 702 Lt. iki 514 Lt.). Tokiai nepastoviai kitimo tendencijai turėjo įtakos pagrindinio darbo užmokesčio svyravimai, nes įmokos į Garantinį fondą tiesiogiai susijusios su darbo užmokesčiu.



2.8 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos nusidėvėjimo sąnaudos litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Kaip matome iš 2.8 paveikslo 2008 metais UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos nusidėvėjimo sąnaudos sudarė 97 846 Lt. (9%). 2009 – 2011 metų laikotarpiu kitimo tendencija išlieka tokia pati, t.y. 96 554 Lt. (~12%) visų tiesioginių išlaidų. 2012 metais nusidėvėjimo sąnaudos sumažėja iki 12 297 Lt. (1%), tam įtakos turėjo daugumos mašinų nebeskaičiuojamas nusidėvėjimas.



2.9 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

2.9 paveiksle matoma, kad 2008 – 2010 metų laikotarpiu trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos turėjo tendenciją didėti nuo 12 393 Lt. iki 35 270 Lt. Tais metais jos sudarė nuo 1% iki 4% visų tiesioginių išlaidų. 2010 – 2012 metais šios išlaidos 17 034 Lt. (2%). Nepastoviam kitimui analizuojamu laikotarpiu įtakos turėjo nestabilios darbų apimtys. Sunku numatyti metams į priekį kiek darbų bus atlikta ir ar užteks savo transporto jiems atlikti.

Atlikus tiesioginių išlaidų analizę, galima daryti išvadą, kad atliekų tvarkymo padalinys 2008 – 2012 metais daugiausia išlaidų patyrė išmokant atlyginimus pagrindiniams darbuotojams ir perkant kurą. Analizuojamu laikotarpiu sumažėjo: tiesioginis darbo užmokestis – 149 999 Lt., socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio – 55 029 Lt., įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio – 187 Lt., nusidėvėjimo sąnaudos – 85 549 Lt. Padidėjo tik trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos 5 843 Lt. ir kitos tiesioginės išlaidos (kuras) 68 676 Lt.

2.4.2. Netiesioginių išlaidų analizė

Atliekų tvarkymo tarnybos padalinio netiesioginių išlaidų suskirstymas pateiktas 2.3 lentelėje.

2.3 lentelė

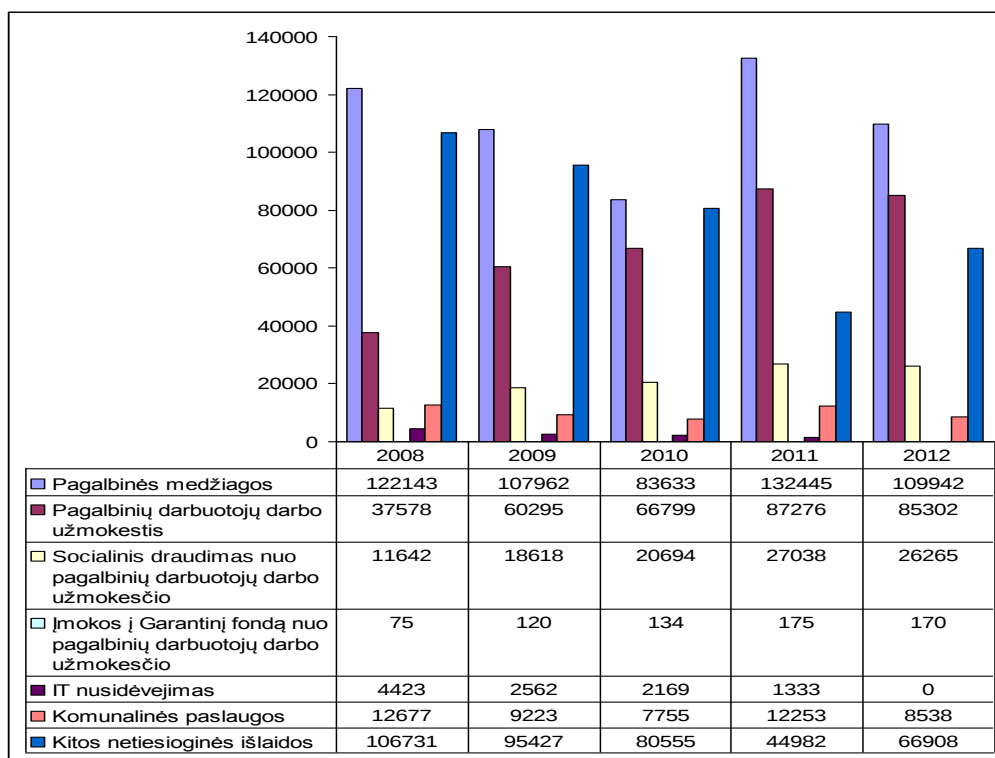
UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginės išlaidos

Netiesioginės išlaidos						
Pagalbinės medžiagos	Pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis	Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio	Įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio	IT nusidėvėjimas	Komunalinės paslaugos	Kitos netiesioginės išlaidos

Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos politika.

Į pagalbinių medžiagų sąnaudas įeina medžiagos (šiukšliavežiams skirtos atsarginės dalys ir įvairios cheminės priemonės konteinerių dezinfekavimui), inventorių (nurašyti konteineriai), įrankiai ir spec. rūbai. Pagalbinių darbuotojų darbo užmokestį sudaro padalinio vadovo, vadybininkės ir apskaitininkės darbo užmokestis, atostogų rezervas ir ligos pašalpos iš DUF. Socialinį draudimą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio sudaro sumokamos piniginės lėšos valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai. Įmokos į Garantinį fondą nuo

pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio tai sumokamos lėšos į fondą, iš kurio įmonių bankroto atveju skiriamos išmokos finansiškai nukentėjusiems darbuotojams. Į nusidėvėjimo sąnaudas įeina sandėlio ir kompiuterių nusidėvėjimas. Komunalines paslaugas sudaro sąnaudos elektros energijai ir ryšių paslaugoms. Kitas netiesiogines išlaidas sudaro turto mokestis, žemės mokestis, aplinkos teršimo mokestis, banko paslaugos (tarp bankų pervedimams ir pinigų išgryninimams išleisti pinigai), kvalifikacijos kėlimas (kvalifikacijos atestatų įgijimas ir įvairių seminarų lankymas), transporto remontas (servisų atliekamas remontas), kelių mokestis (įsigytos kelių naudotojų mokesčių vinjetės dienai, mėnesiui ar metams), techninė priežiūra, draudimas (civilinės atsakomybės ir kasko), lizingo procentai (bankui mokami procentai už lizingu įsigytas šiukšlevežes), kitų firmų paslaugos (sveikatos patikrinimas ir lipdukų ant konteinerių gamyba), navigacijos paslaugos (žr. Priedas Nr. 4).

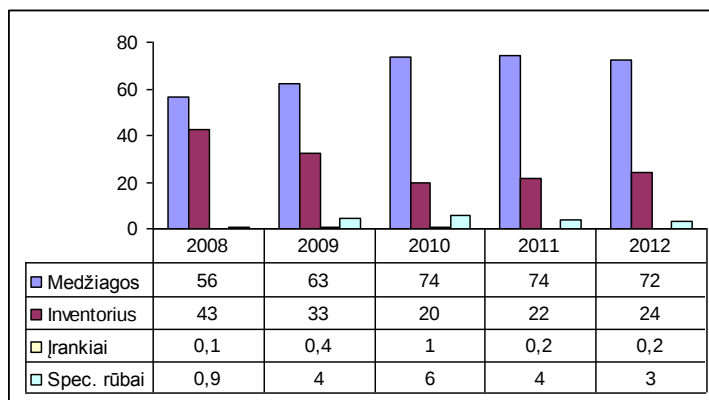


2.10 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginių išlaidų struktūra litais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Kaip matoma iš 2.10 paveikslo, analizuojamu laikotarpiu didžiausią išlaidų dalį sudarė pagalbinės medžiagos. Jos siekė nuo 83 633 Lt. 2010 metais iki 132 445 Lt. 2011 metais. Tam įtakos turėjo nemaža dalis išleistų lėšų atsarginėms dalims, inventoriui ir įrankiams. Mažėjimo tvarka po pagalbinių medžiagų eina kitos netiesioginės išlaidos ir pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis. Lyginant 2008 – 2010 metus kitos netiesioginės išlaidos buvo didesnės nei pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis, o 2011 – 2012 metais – atvirkščiai.

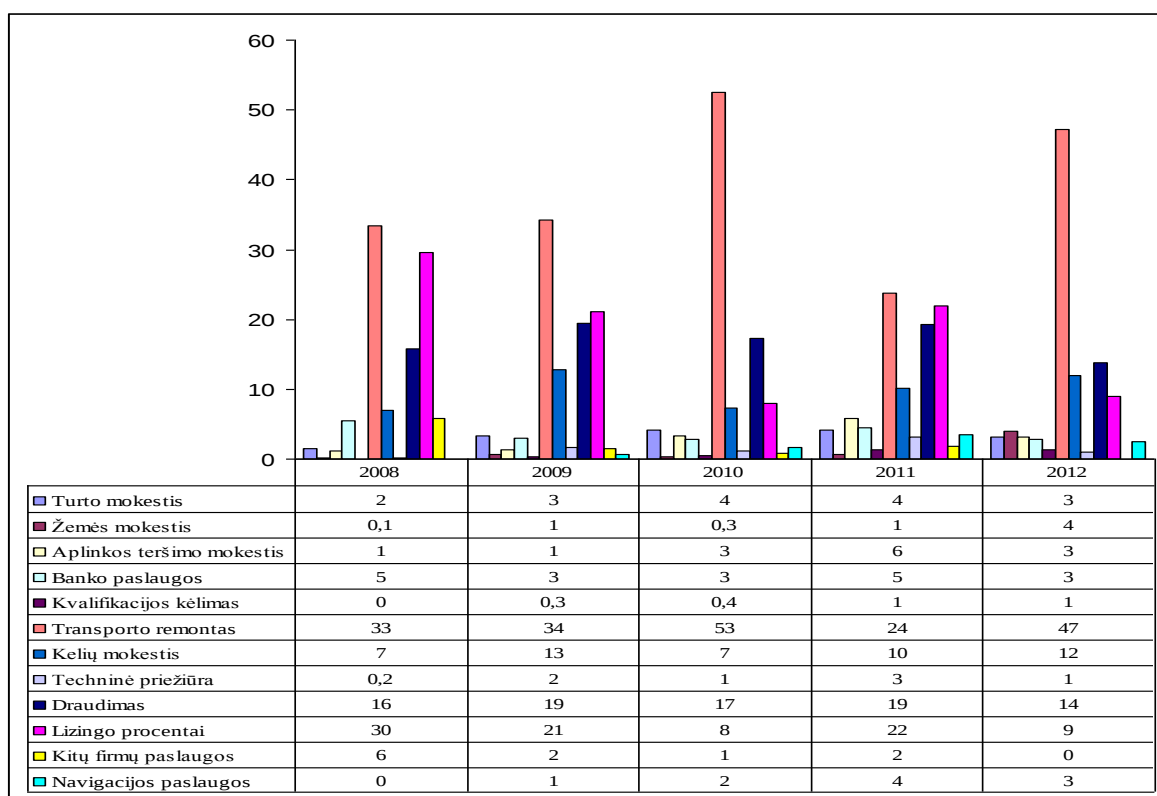
2008 – 2011 metų laikotarpiu pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis, socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio ir įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio kito tolygiai, jos išaugo. Tačiau 2012 metais dėl sumažėjusio darbo užmokesčio šios išlaidos taip pat sumažėjo. Analizuojamu laikotarpiu ilgalaikio turto nusidėvėjimas mažėjo. 2012 metais jis buvo nulinis, nes nusidėvėjimas buvo nebeskaičiuojamas. 2008 – 2010 metais komunalinės paslaugos sumažėjo nuo 12 677 Lt. iki 7 755 Lt. 2011 metais jos išaugo iki 12 253 Lt., o 2012 metais vėl sumažėjo iki 8 538 Lt.



2.11 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos pagalbinių medžiagų struktūra procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Didžiąją dalį pagalbinių medžiagų sudaro medžiagos, skirtos mašinų eksploatacijai, nes atliekos yra surenkamos su mašinomis. Kaip matoma iš 2.11 paveikslo 2008 – 2012 metų laikotarpiu išlaidos medžiagoms padidėjo 16% (10 983 Lt.). Didžiausios išlaidos medžiagoms įsigyti buvo patirtos 2010 ir 2011 metais, t.y. 74%. (~ 80 151 Lt.). Mažiausias procentas buvo 2008 metais – 56% (68 671 Lt.). Inventorius kito netolygiai, nuo 2008 iki 2010 metų jis mažėjo, sumažėjo net 23% (35 675 Lt.). Tam įtakos turėjo konteinerių įsigijimas, buvo mažiau jų perkama, nes buvo mažiau sudarytą konteinerių panaudos sutarčių su fiziniais ir juridiniais asmenimis. 2010 – 2012 metais išlaidos inventoriumi išaugo 4% (10 264 Lt.). Didžiausias inventoriaus procentas buvo 2008 metais – 43% (52 170 Lt.), nes 2008 metai buvo pereinamasis laikotarpis kada įmonei UAB „Kelias“ teko pakeisti daug konteinerių kita talpa, todėl buvo perkami konteineriai. Mažiausias dalis pagalbinių medžiagų sudarė įrankiai, naudojami mašinų ir konteinerių remontui bei spec. rūbai. Analizuojamu laikotarpiu jos sudarė nuo 0,1% (181 Lt.) iki 6% (4 774 Lt.), nes tai yra pagalbinių medžiagų, kurių ne visada prireikia teikiant paslaugą.

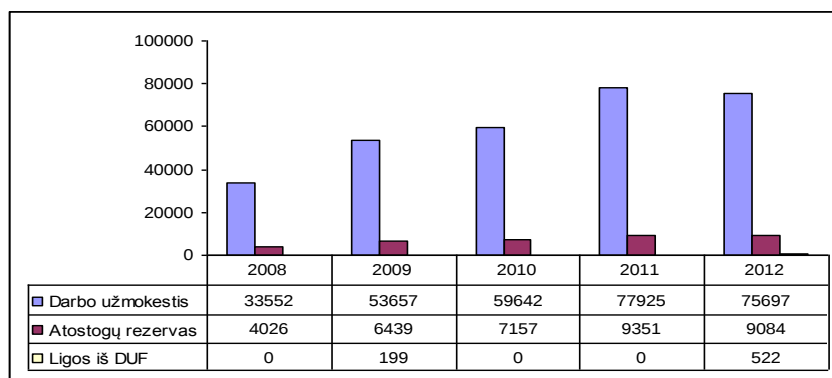


2.12 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos kitų netiesioginių išlaidų struktūra procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Iš 2.12 paveikslo matome, kad analizuojamu laikotarpiu didžiausią kitų netiesioginių išlaidų dalį sudaro išlaidos skirtos transporto remontui, kurios kinta netolygiai. Nuo 2008 iki 2010 metų transporto remontas padidėjo 20% (nuo 35 717 Lt. iki 42 337 Lt.). 2011 metais išlaidos transporto remontui sumažėjo daugiau nei du kartus, iki 24% (iki 10 713 Lt.). Taip pat 2011 metais išlaidos transporto remontui buvo mažiausios, nes daugiau buvo tvarkomos mašinos įmonės dirbtuvėse, o ne samdant kitas įmones ar autoservisus. 2012 metais šios išlaidos vėl išaugo, analizuojant procentais vos ne dvigubai (47%), o litais maždaug tris kartus (nuo 10 713 Lt. iki 31 626 Lt.). Lizingo procentai nuo 2008 iki 2012 metų mažėjo, tik 2011 metais buvo pastebimas pakilimas. Analizuojamu laikotarpiu išlaidos lizingo procentams mokėti nukrito nuo 30% (31 565 Lt.) iki 9% (6 017 Lt.). Tam įtakos turėjo pakeista lizingo sutartis ir nukelti mokėjimo terminai, todėl buvo padidintas palūkanų procentas. Išlaidos draudimui per šiuos penkerius metus kito netolygiai, nes draudimo įmokos būna nepastovios. Didžiausias procentas buvo 2009 metais, t.y. 19% (18 546 Lt.), o mažiausias buvo 2012 metais, t.y. 14% (9 258 Lt.). 2008 – 2012 metų laikotarpiu išlaidos kelių mokesčiui sudarė vidutiniškai 10% (7 640 Lt.). Išlaidos turto, žemės ir aplinkos teršimo mokesčiams, banko paslaugoms, kvalifikacijos kėlimui, techninei priežiūrai, kitų firmų paslaugoms ir navigacijos

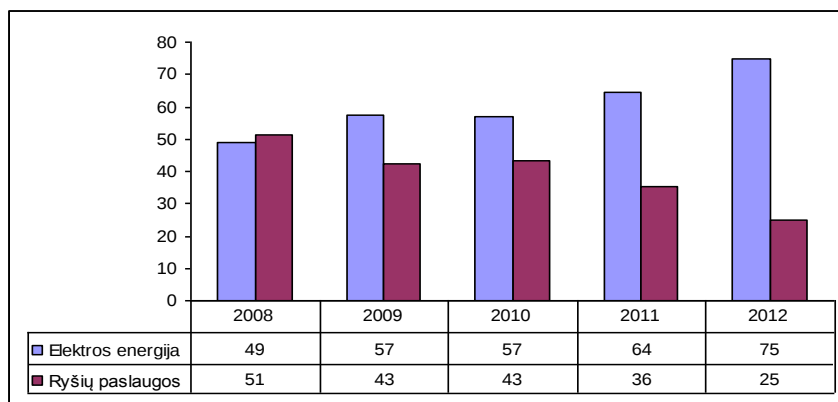
paslaugoms analizuojamu laikotarpiu neviršijo 10%, jos sudarė nuo 0,1% (128 Lt.) iki 6% (2 598 Lt.).



2.13 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio struktūra procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Kaip matome iš 2.13 paveikslo 2008 – 2011 metų laikotarpiu darbo užmokestis kito tolygiai, jis pastoviai didėjo. Per šį laikotarpį išaugo 44 373 Lt. (nuo 33 552 Lt. iki 77 925 Lt.). Augimui įtakos turėjo 2009 metais priimta dar viena darbuotoja ir 2011 metais pakeltas jos ir padalinio vadovo atlyginimai. Tačiau 2012 metais darbo užmokestis sumažėjo 2 228 Lt., nes tais metais buvo sumažintas trečios darbuotojas atlyginimas. Atostogų rezerva, kaip ir darbo užmokestis kito taip pat, nuo 2008 iki 2011 metų didėjo, o 2012 metais sumažėjo. 2008 metais atostogų rezervas buvo mažiausias t.y. 4 026 Lt., nes tais metais UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos skyriuje dirbo tik du pagalbinių darbuotojai, todėl buvo sunku išleisti atostogų. Kaip matome analizuojamu laikotarpiu susirgimų buvo labai mažai. 2009 metais ligos pašalpos iš DUF sudarė tik 199 Lt., o 2012 metais – 522 Lt., kitais metais darbuotojai nesirgo.

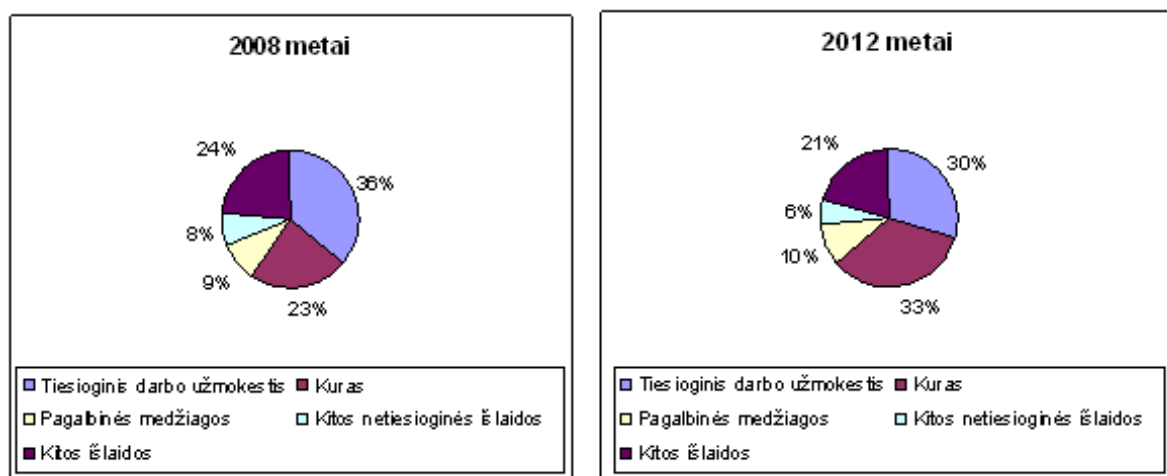


2.14 pav. UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos komunalinių paslaugų struktūra procentais 2008 – 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Kelias“ apskaitos dokumentais.

Iš 2.14 paveikslo matome, kad analizuojamu 2008 – 2012 metų laikotarpiu išlaidos elektros energijai vis augo. 2008 metais jos sudarė 49% (6 200 Lt.), 2009 ir 2010 metais – 57% (~ 4 850 Lt.), 2011 metais – 64% (7 900 Lt.), o 2012 metais – 75% (6 400 Lt.) visų komunalinių paslaugų. Pastoviam augimui turėjo įtakos didesnis elektros energijos kiekio suvartojimas ir elektros kainos pakėlimas. Ryšių paslaugos, atvirkščiai negu elektros energija, turėjo tendenciją mažėti. Per 2008 – 2012 metų laikotarpį išlaidos ryšių paslaugoms sumažėjo 26% (4 339 Lt.). Tam įtakos turėjo pakeistas ryšio operatorius ir sudarytos palankesnės sutarties sąlygos.

Išanalizavus netiesioginių išlaidų struktūrą matome, kad daugiausia netiesioginių išlaidų patiriama įsigyjant pagalbines medžiagas, mokant pagalbiniams darbuotojams darbo užmokesį bei kitoms netiesioginėms išlaidoms. 2008 – 2012 metų analizuojamu laikotarpiu sumažėjo: išlaidos pagalbiniams medžiagoms – 12 201 Lt., IT nusidėvėjimas – 4 423 Lt., komunalinės paslaugos – 4 139 Lt. ir kitos netiesioginės išlaidos – 39 823 Lt. Padidėjo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesis – 47 724 Lt., socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio – 14 623 Lt. ir įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio – 94 Lt.



2.15 pav. UAB „Keltas“ atliekų tvarkymo tarnybos bendra išlaidų struktūra procentais 2008 ir 2012 metais

Šaltinis: apskaičiuota darbo autorės, remiantis UAB „Keltas“ apskaitos dokumentais.

2.15 paveiksle buvo norima pavaizduoti kaip pakito atliekų tvarkymo tarnybos visos išlaidos, kurios suskirstytos į tiesioginį darbo užmokesį, pagalbines medžiagas, kitas išlaidas, kurą ir kitas netiesiogines išlaidas. Kaip matome 2008 metais didžiąją visų išlaidų dalį sudarė tiesioginis darbo užmokesis (36%), mažiausią dalį – kitos netiesioginės išlaidos (8%). 2012

metais didžiausią dalį jau sudarė kuras (33%), o mažiausia dalis išlieka kitoms netiesioginėms išlaidoms (6%). Išlaidų kitimo tendencija keičiasi nežymiai.

2.5. UAB „Kelias“ savikainos mažinimo galimybės

Atsižvelgiant į savikainos mažinimo veiksmų grupes pirmiausia būtų galima sumažinti savikainą esamos technikos ir technologijos tobulinimu. Kadangi planuojami pokyčiai, kad UAB „Kelias“ turės mokėti už atvežtas atliekų tonas į sąvartyną, tai būtų galima sutvarkyti galutinai turimą atliekų rūšiavimo liniją. Tam reiktų skirti lėšų, bet sutvarkius liniją darbininkai galėtų rūšiuoti atliekas ir būtų patiriamos mažesnės sąnaudos vežant atliekas į sąvartyną.

Atliekų rūšiavimas vykėtų tokia tvarka: pririnkus mašina atliekų atveža skirtingų rūšių atliekas (pramonines, buitines), kurios pilamos ant priėmimo transporterio. Toliau atliekos transportuojamos į padavimo transporterį. Keliamuoju transporterio diržu atliekos perduodamos į vibracinį sietą. Vibracinio sieto pagalba atskiriamos smulkios frakcijos atliekos ir taip palengvinamas rūšiavimas. Šio transporterio pagalba išrūšiuotos atliekos perduodamos į preso pakrovimo transporterį. Kadangi rūšiuojamos bus stiklo, plastiko ir popieriaus atliekos, atitinkamai tiek yra rūšiavimo vietų. Skirtingų tipų atliekos yra išrūšiuojamos rankiniu būdu ir metamos į specialias talpas. Magnetinė juosta atskiria metalinius objektus nuo atliekų. Metalinės atliekos suspaudžiamos į patogias pakuotes. Išrūšiuotos atliekos patenka į preso pakrovimo transporterį. Šis presas suspaudžia įvairių rūšių atliekas į tankius pakus. Greito perjungimo funkcija leidžia lengvai keisti preso režimus priklausomai nuo spaudžiamų atliekų tipo. Šios funkcijos pagalba skirtingos atliekos spaudžiamos efektyviausiu būdu. Neperdirbamų atliekų presas suspaudžia šiukšles likusias po rūšiavimo. Surišimo įrenginys plastikine juosta suriša suspaustas atliekas. Surišti pakai nepraleidžia oro, vandens ir yra atsparūs įvairiems parazitams, todėl gali būti sandėliuojami lauke. Taip surūšiačius buitines atliekas įmonė ne tik saugotų gamtą, bet ir surinktų apie 40% naudingų atliekų, kurias galima būtų realizuoti. Kadangi antrines žaliavas įmonė priduoja į tame pačiame mieste esančią uždaryją akcinę bendrovę, tai būtų nedidelės transportavimo sąnaudos ir didesnės pajamos pritačius daugiau išrūšiuotų atliekų. Taip pat mažiau būtų nuvežta mišrių buitinių atliekų į sąvartyną ir mažiau reiktų mokėti už atvežtas tonas. 2008 – 2012 metais išlaidos kurui sudarė apie 37% visų tiesioginių išlaidų. Atliekų rūšiavimas leistų mažiau sunaudoti kuro, taigi įmonė išleistų mažiau pinigų. Remiantis prielaida jog įmonė surinktų apie 40% naudingų atliekų ir atsižvelgiant kiek vidutiniškai kartų yra nuvežamos

atliekos į sąvartyną per metus, būtų galima sumažinti išlaidas kurui 79 872 Lt. (žr. Priedas Nr. 6).

Atliekant paslaugų teikimo organizavimo tobulinimą, būtų galima pakoreguoti atliekų surinkimo maršrutus, kad būtų patiriama mažiau išlaidų. Dabar maršrutai dienai sudaryti taip: viena mašina renka atliekas iš daugiabučių namų konteinerių, dvi mašinos renka individualių namų konteinerius, dvi mašinos važiuoja rinkti į kaimus ir sodų bendrijas, viena mašina surenka antrines žaliavas ir viena mašina yra atsarginė, kuri sugedus kitai mašinai ją pakeičia. Į kiekvieną maršrutą važiuoja vairuotojas ir du darbininkai. Renkant atliekas kaimuose arba sodų bendrijose būtų galima atsisakyti po vieno darbininko, nes tarp namų yra didesni atstumai nei miesto teritorijoje. Vienas darbininkas pilnai spėtų surinkti konteinerius ir juos prikabinti prie mašinos iškratymui. Kitas darbininkas gali dirbti prie rūšiavimo linijos, kad nereiktų samdyti visų naujų darbininkų rūšiuoti atliekas. Taip sumažėtų 36 000 Lt. išlaidos darbo užmokesčiui, kurios 2008 – 2012 metų laikotarpiu sudarė apie 41% visų tiesioginių išlaidų (žr. Priedas Nr. 7).

Kalbant dar apie maršrutų optimizavimą, yra galimybė praplėsti maršrutus apjungiant aplinkinius kaimus. Būna tokių atvejų kai mašina išvažiuoja rinkti atliekų ar apvažiavus savo maršrutą neprisirenka pilnos mašinos atliekų. Tenka važiuoti atgal, nors galėtų dar iškratyti konteinerius esančius gretimuose kaimuose ar soduose. Išanalizavus visas važiavimo dienas ir nustačius kada dažniausiai mašinos neprisirenka atliekų, būtų galima perdaryti atitinkamai maršrutus, kad mašinos sunaudotų mažiau kuro.

Atsižvelgus į tai, kad analizuojamu laikotarpiu daugiausia netiesioginių išlaidų sudaro pagalbinės medžiagos, skirtos mašinų remontui, t.y. vidutiniškai apie 68%, būtų galima ieškoti palankesnių sąlygų įsigyjant įvairias detales. Šiuo metu prekės perkamos ar užsakomos iš įmonių, su kuriomis yra draugiški santykiai, bet ne visada mažiausia kaina. Norint sutaupyti išlaidas pagalbinėms medžiagoms, pirkimus reikėtų atlikti apklausos būdu, išsirenkant tinkamiausią variantą. Taip pat yra galimybių tartis su tiekėjų įmonėmis, kad apmokant už prekes iš anksto būtų suteikiamos didesnės nuolaidos. Užsisakant prekes netiesiogiai, o per tarpininkus taipogi patiriamos didesnės išlaidos. UAB „Kelias“ mechanikas ar tai atsakingas asmuo už komerciją galėtų ieškoti tiesioginių tiekėjų, kad nereiktų mokėti papildomų mokesčių, taip sumažinant išlaidas pagalbinėms medžiagoms. Pavyzdžiui dabartinis „X“ tiekėjas tiekė prekes su 10% nuolaida, tačiau apmokant už prekes iš anksto „Y“ tiekėjas parduotų mums reikalingas pagalbines medžiagas su 15% nuolaida. Taip sutaupytume 30 896 Lt. (žr. Priedas Nr. 8).

2008 – 2012 metų laikotarpiu išlaidos transporto remontui sudarė apie 38%. Tam įtakos turėjo išleisti pinigai įvairiems servisams ar samdytiems specialistams, kurie atvykę

tvarkydavo gedimus. Norint sumažinti transporto remontui išlaidas, reiktų ieškoti būdų kaip pigiau mašinas remontuoti. Kadangi mieste atsiranda vis didesnė specializuotų servisų pasiūla, galima ieškoti priimtinesnio varianto. Būna atvejų kai mašinos sutvarkomos nekokybiškai ir paskui vis tiek tenka iš naujo tvarkyti. Tada įmonė patiria didesnes išlaidas. Reiktų susirasti pigesnę ir patikimą servisą, kuris teiktų kokybiškas paslaugas. Esant galimybei atlikti remonto darbus 10% pigiau nei dabartinė kaina, patirtume 15 309 Lt. mažiau išlaidų (žr. Priedas Nr. 9).

Mano nuomone, tikrai yra galimybių kaip sumažinti teikiamų paslaugų savikainą, kad UAB „Kelias“ patirtų kuo mažiau išlaidų.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

1. Savikaina – pinigais išreikštos išteklių sąnaudos, skirtos paslaugai teikti. Pagal įskaitymą į produkcijos savikainą išlaidos klasifikuojamos į tiesiogines ir netiesiogines kalkuliavimo objektų atžvilgiu. Kuo daugiau išlaidų bus priskiriama tiesioginėms, tuo tiksliau bus apskaičiuota pagaminto produkto savikaina.

2. Išlaidų rodiklius galima traktuoti, kaip įmonės veiklos efektyvumo matą. Išlaidų rodiklių duomenys naudojami įmonės veiklos rezultatams išaiškinti, taip pat planuojant ir analizuojant įmonės ūkinę veiklą. Išlaidos yra vienas svarbiausių rodiklių, kuris yra vertinamas priimant valdymo sprendimus.

3. Išanalizavus tiesioginių išlaidų struktūrą 2008 – 2012 metų laikotarpiu, galime daryti išvadą, kad didžiausia išlaidų dalis tenka tiesioginiam darbo užmokesčiui (apie 41%) ir kitoms tiesioginėms išlaidoms t.y. kurui (apie 37%). Daugiausia išlaidų buvo patirta 2008 metais išmokant atlyginimus (484 699 Lt.) ir 2012 metais perkant kurą (379 802 Lt.). Šios išlaidos sudarė 46% visų tiesioginių išlaidų. Tam įtakos turėjo tuo laikotarpiu taikomi didesni valandiniai įkainiai ir didėjančios degalų kainos.

4. Nustatyta, kad analizuojamu laikotarpiu mažiausia tiesioginių išlaidų dalis tenka socialiniam draudimui nuo tiesioginio darbo užmokesčio, įmokoms į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimui ir trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudoms. Daugiausia šių išlaidų buvo patirta 2008 metais socialiniam draudimui 138 280 Lt. (13%). Šios išvardytos išlaidos neviršijo 2008 – 2012 metais 13%.

5. Atlikus netiesioginių išlaidų analizę nustatyta, kad 2008 – 2012 metais daugiausia netiesioginių išlaidų buvo patiriama pagalbinėms medžiagoms įsigyti, vidutiniškai 111 225 Lt. (38%). Taip pat nemažą netiesioginių išlaidų dalį sudarė kitos netiesioginės išlaidos (turto mokestis, žemės mokestis, aplinkos teršimo mokestis, banko paslaugos, kvalifikacijos kėlimas, transporto remontas, kelių mokestis, techninė priežiūra, draudimas, lizingo procentai, kitų firmų paslaugos ir navigacijos paslaugos) – 78 291 Lt. (27%) ir pagalbinių darbuotojų (padalinio vadovo, vadybininkės ir apskaitininkės) darbo užmokestis – 67 450 Lt. (23%). Analizuojamu laikotarpiu labiausiai pakito pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis. Jis nuo 2008 iki 2012 metų išaugo 47 724 Lt. (16%). Tam įtakos turėjo naujos darbuotojos priėmimas į darbą, kuriai 2011 metais buvo padidintas atlyginimas. Išanalizavus netiesiogines išlaidas, galime daryti išvadą, kad 2008 – 2012 metų laikotarpiu socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio, įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio, IT nusidėvėjimas ir komunalinės paslaugos sudarė nedidelę dalį visų netiesioginių išlaidų, neviršijo 27 038 Lt. (9%).

6. Išanalizavus bendrą išlaidų struktūrą, kurią sudarė tiesioginis darbo užmokestis, pagalbinės medžiagos, kuras, kitos išlaidos ir kitos netiesioginės išlaidos, galime daryti išvadą, kad 2012 metus palyginus su 2008 metais išlaidų struktūra išlieka stabili. Didžiąją dalį visų išlaidų sudarė tiesioginis darbo užmokestis – apie 33% ir kuras – apie 28%. Kitos išlaidos 2008 ir 2012 metais sudarė apie 23%, pagalbinės medžiagos ir kitos netiesioginės išlaidos neviršijo 10%.

Remiantis šiomis išvadomis ir savikainos mažinimo galimybėmis pateikiamos rekomendacijos:

1. Išrūšius surinktas atliekas, mažiau jų bus nuvežama į sąvartyną. Likusios atrūšiuotos atliekos vežamos į jas priimančią įmonę. Remiantis prielaida jog įmonė surinktų apie 40% naudingų atliekų ir atsižvelgiant kiek vidutiniškai kartų yra nuvežamos atliekos į sąvartyną per metus, būtų galima sumažinti išlaidas kurui 79 872 Lt.

2. Įdarbinant du esamus darbininkus vietoj atliekų surinkimo kaimų vietovėse ir sodų bendrijose prie rūšiavimo linijos, įmonė per metus sutaupytų 36 000 Lt.

3. Šiuo metu tiekėjas „X“ tiekia pagalbines medžiagas su 10% nuolaida, tačiau tiekėjui „Y“ apmokant už prekes iš anksto, jis pagalbines medžiagas tiektų su 15% nuolaida. Įmonė sutaupytų 30 896 Lt.

4. Esant galimybei atlikti remonto darbus 10% pigiau, įmonė sutaupytų 15 309 Lt.

5. Rekomenduojame esamą sąskaitų planą persidaryti pagal standartinį sąskaitų planą, nes taip lengviau suprasti, kuriai sąskaitų klasei kas priklauso, labai mažai informacijos pavyzdžiui norint analizuoti atskirus išlaidų straipsnius. Taip pat taikant tokį sugrupavimą būtų lengviau suvokti, kurios išlaidos priskiriamos tiesioginėms, o kurios – netiesioginėms.

6. Aprašant sąnaudas apskaitos politikoje rekomenduojame plačiau aptarti paslaugų teikimo sąnaudas, kada yra pripažįstamos ir įregistruojamos apskaitoje. Įvardinti tiesioginių ir netiesioginių išlaidų straipsnius.

LITERATŪRA

1. Andrijauskienė, A. (2004). *Įmonių ekonomika*. Vilnius: Presvika.
2. Bagdžiūnienė, V. (2005). *Įmonių veiklos planavimas ir analizė: esmė ir verslo situacijos*. Vilnius: Conto litera.
3. Bogulauskas, V. (2009). *Ekonometrika*. Kaunas: Technologija.
4. Barzdenytė, B. (2000). *Kainodara ir konkurencija*. Vilnius: VU leidykla.
5. Duffey, K. (2011). *Cost of service: moving beyond savings to drive creativity and innovation*. [interaktyvus] [žiūrėta 2013-04-02]. Prieiga per internetą: <https://www.richrelevance.com/blog/2011/08/cost-of-service-moving-beyond-savings-to-drive-creativity-and-innovation/>
6. Gronskas, V. (2008). *Ekonominė analizė*. Kaunas: Technologija.
7. Jagminas, V. (2002). *Savikaina – kaina sau, kurią apmoka pirkėjas*. Vadovo pasaulis, 6, 30-36.
8. Juozaitienė, L. (2007). *Įmonės finansai: analizės ir valdymas*. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
9. Juozaitienė, L., Tijūnaitienė, R. (2008). *Studijų darbų rengimo metodinės rekomendacijos pirmosios pakopos (bakalauro) studijoms*. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
10. Jurkšienė, A. (2002). *Valdymo apskaita*. Kaunas: Technologija.
11. Kalčinskaitė, R. (2007). Kaip apskaičiuoti produktų savikainą. [interaktyvus] [žiūrėta 2013-04-02]. Prieiga per internetą: http://www.buhalteris.lt/lt/?cid=382&new_id=24214
12. Kalčinskas, G. (2001). *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Vilnius: Pačiolis.
13. Kardelis, K. (2002). *Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai*. Šiauliai: Lucilijus.
14. Kerėžienė, D. (2004). *Pajamų ir sąnaudų apskaita pagal verslo apskaitos standartus. Apmokestinamųjų pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas skaičiuojant pelno mokestį*. Vilnius: Pačiolis.
15. Lazauskas, J. (2005). *Įmonių ūkinės ir komercinės veiklos ekonominė analizė*. Vilnius.
16. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. [interaktyvus] [žiūrėta 2012-12-12]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=154657&Condition2=>
17. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. [interaktyvus] [žiūrėta 2012-12-12]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=157066&Condition2=>

18. Lukoševičius, K., Martinkus, B. (2001). *Verslo vadyba*. Kaunas: Technologija.
19. Mackevičius, J. (2003). *Valdymo apskaita: koncepcija, metodika, politika*. Vilnius: TEV.
20. Mackevičius, J. (2005). *Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas: monografija*. Vilnius: TEV.
21. Mačernienė, D. (2000). *Pajamų ir sąnaudų pripažinimas finansinėje ir mokesstinėje apskaitoje* // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. Tėstinis priedas – sąsiuvinis Nr. 8.
22. Martinkus, B., Vaičiūnas, G., Venskus, R. (2005). *Gamybos vadyba*. Šiauliai: Šiaulių universitetas.
23. Martišius, S. A. (2003). *Statistinės analizės teorija ir metodai*. Vilnius: VU leidykla.
24. Puteikienė, R. (2009). *Verslo ekonomika. Mokomoji knyga*. Vilnius: Vilniaus kolegija.
25. Strazdas, R., Zabelavičienė, I. (2006). *Inovacijų savikainos skaičiavimo sistemos metodiniai aspektai*. Verslas: teorija ir praktika, 2, 89 – 97.
26. Tidikis, R. (2003). *Socialinių mokslų tyrimų metodologija*. Vilnius.
27. Urniežius, R. (2004). *Ūkinės veiklos ekonominė analizė*. Vilnius.
28. Vainienė, R. (2008). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius.
29. Valužis, K. (2001). *Apskaitos problemos*. Vilnius.
30. Žvinklys, J., Vabalas, E. (2006). *Įmonės ekonomika. Mokomoji knyga*. VVAM Vilnius.
31. 7 verslo apskaitos standartas [interaktyvus]. VŠĮ LR apskaitos institutas [žiūrėta 2013-04-22]. Prieiga per internetą: <http://www.administratorius.com/wp-content/uploads/07vas.pdf>
32. 9 verslo apskaitos standartas [interaktyvus]. VŠĮ LR apskaitos institutas [žiūrėta 2012-12-28]. Prieiga per internetą: <http://www.administratorius.com/wp-content/uploads/09vas.pdf>
33. 11 verslo apskaitos standartas [interaktyvus]. VŠĮ LR apskaitos institutas [žiūrėta 2012-12-28]. Prieiga per internetą: <http://www.administratorius.com/wp-content/uploads/11vas.pdf>
34. Energy dictionary [interaktyvus]. [žiūrėta 2013-04-02]. Prieiga per internetą: [http://www.energyvortex.com/energydictionary/cost_of_service_cost_of_service\(cost_of_service_pricing.html](http://www.energyvortex.com/energydictionary/cost_of_service_cost_of_service(cost_of_service_pricing.html)
35. Miranda K. Kleven and Steve L. Burian (2003). *Utility Enterprise Cost of Service and Rate Design: The Grand Forks Experience* [interaktyvus] [žiūrėta 2013-04-02].

- Prieiga per internetą:
http://www.ae2s.com/pdf/PublishedArticles/Utility_Enterprise.pdf
36. [interaktyvus] [žiūrėta 2013-04-22]. Prieiga per internetą:
http://www.paciolis.lt/lt/sara/saskaitu_planas

PRIEDAI

1 priedas

Standartinis sąskaitų planas

6 SĄNAUDOS
60 GAMYBOS IŠLAIDOS IR PARDUOTŲ PREKIŲ SAVIKAINA
600 Parduotų prekių savikaina
6000 Perparduotų prekių savikaina
60000 Išsimokėtinai perparduotų prekių savikaina
6001 Suteiktų paslaugų savikaina
6002 Parduotos produkcijos savikaina
6009 Perparduotoms prekėms ir parduotai produkcijai tenkanti nuvertėjimo suma (-)
602 Pirkimai
603 Tiesioginės gamybinės išlaidos
6031 Pagrindinės žaliavos
6032 Tiesioginis darbo užmokestis
60321 Ataskaitinio laikotarpio darbo užmokesčio sąnaudos
60322 Kaupimų atostoginiams sąnaudos
6033 Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio
60331 Ataskaitinio laikotarpio VSD įmokos
60332 Kaupimų VSD įmokoms sąnaudos
6034 Įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio
60341 Ataskaitinio laikotarpio įmokų į Garantinį fondą sąnaudos
60342 Kaupimų įmokoms į Garantinį fondą sąnaudos
6038 Kitos tiesioginės gamybinės išlaidos
604 Netiesioginės gamybinės išlaidos
6041 Pagalbinės žaliavos
6042 Pagalbinių darbininkų darbo užmokestis
60421 Ataskaitinio laikotarpio darbo užmokesčio sąnaudos
60422 Kaupimų atostoginiams sąnaudos
6043 Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio
60431 Ataskaitinio laikotarpio VSD įmokos
60432 Kaupimų VSD įmokoms sąnaudos
6044 Įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbininkų darbo užmokesčio
60441 Ataskaitinio laikotarpio įmokų į Garantinį fondą sąnaudos
60442 Kaupimų įmokoms į Garantinį fondą sąnaudos
6045 Gamybos įrengimų nusidėvėjimas
60450 Gamybos įrengimų nusidėvėjimo sąnaudos
604501 Gamybos įrengimų įsigijimo savikainos nusidėvėjimo sąnaudos
604502 Gamybos įrengimų perkainotosios dalies nusidėvėjimo sąnaudos
60452 Dotacijų ir subsidijų, susijusių su ilgalaikiu turtu, amortizuota dalis (-)
6046 Gamybinių pastatų nusidėvėjimas
60460 Gamybinių pastatų nusidėvėjimo sąnaudos
604601 Gamybinių pastatų įsigijimo savikainos nusidėvėjimo sąnaudos
604602 Gamybinių pastatų perkainotosios dalies nusidėvėjimo sąnaudos
60462 Dotacijų ir subsidijų, susijusių su ilgalaikiu turtu, amortizuota dalis (-)
6047 Netiesioginės paslaugos
6048 Kitos netiesioginės gamybinės išlaidos

UAB „Kelias“ sąskaitų planas

20	Sąnaudos	Sąnaudos
201	Kietos atliekos	Sąnaudos
202	Dangų sąnaudos	Sąnaudos
202A	Dangos Abelkis	Sąnaudos
202B	Dangos Bulašas	Sąnaudos
202L	Dangos B.V.Laučiai	Sąnaudos
202SA	Dangos Apinys	Sąnaudos
202 Š	Dangos Šileika	Sąnaudos
202V	Dangos Vestertas	Sąnaudos
203	Apšvietimas	Sąnaudos
204	Perpardavimas	Sąnaudos
205	Autoremontas	Sąnaudos
206	Spec.atliekos	Sąnaudos
207	Nuoma	Sąnaudos
208	Hidraulikos	Sąnaudos
26	Valdymo sąnaudos	Sąnaudos

UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos tiesioginių išlaidų struktūra litais ir procentais**2008 – 2012 metais**

Tiesioginės išlaidos	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Tiesioginis darbo užmokestis	484699	46	298719	41	317721	39	315076	36	334699	40
Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio	138280	13	75351	10	79490	10	78712	9	83251	10
Įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio	702	0,1	177	0,02	180	0,02	154	0,02	514	0,1
Nusidėvėjimas	97846	9	96554	13	96554	12	96554	11	12297	1
Trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos	12393	1	24498	3	35270	4	33411	4	18236	2
Kitos tiesioginės išlaidos	311126	30	236368	32	287590	35	348775	40	379802	46
Iš viso tiesioginių išlaidų:	1045046	100	731667	100	816805	100	872682	100	828799	100

Tiesioginių išlaidų struktūra

Tiesioginis darbo užmokestis	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Darbo užmokestis	398529	82	217166	73	229095	72	226851	72	239934	72
Lauko priedas	34381	7	53889	18	59988	19	59161	19	64518	19
Atostogų rezervas	47823	10	26060	9	27491	9	27222	9	28792	9
Ligos iš DUF	3965	1	1604	1	1147	0,4	1842	1	1455	0,4
Iš viso:	484699	100	298719	100	317721	100	315076	100	334699	100

Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Sodra	138280	100	75351	100	79490	100	78712	100	83251	100

3 priedo tęsinys

Iš viso:	138280	100	75351	100	79490	100	78712	100	83251	100
Įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Garantinis fondas	702	100	177	100	180	100	154	100	514	100
Iš viso:	702	100	177	100	180	100	154	100	514	100
Nusidėvėjimas	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	97846	100	96554	100	96554	100	96554	100	12297	100
Iš viso:	97846	100	96554	100	96554	100	96554	100	12297	100
Trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Transporto paslaugos	12393	100	24498	100	35270	100	33411	100	18236	100
Iš viso:	12393	100	24498	100	35270	100	33411	100	18236	100
Kitos tiesioginės išlaidos	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Kuras	311126	100	236368	100	287590	100	348775	100	379802	100
Iš viso:	311126	100	236368	100	287590	100	348775	100	379802	100

4 priedas

UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos netiesioginių išlaidų struktūra litais ir procentais 2008 – 2012 metais

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Pagalbinės medžiagos	122143	41	107962	37	83633	32	132445	43	109942	37
Pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis	37578	13	60295	20	66799	26	87276	29	85302	29
Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio	11642	4	18618	6	20694	8	27038	9	26265	9
Įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio	75	0,03	120	0,04	134	0,05	175	0,06	170	0,06
IT nusidėvėjimas	4423	1	2562	1	2169	1	1333	0	0	0
Komunalinės paslaugos	12677	4	9223	3	7755	3	12253	4	8538	3
Kitos netiesioginės išlaidos	106731	36	95427	32	80555	31	44982	15	66908	23
Iš viso netiesioginių išlaidų:	295269	100	294206	100	261740	100	305502	100	297124	100

Netiesioginių išlaidų struktūra

Pagalbinės medžiagos

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Medžiagos	68671	56	67501	63	61717	74	98585	74	79654	72

4 priedo tęsinys

Inventorius	52170	43	35262	33	16496	20	28641	22	26760	24
Įrankiai	181	0,1	434	0,4	647	1	326	0,2	261	0,2
Spec. rūbai	1121	0,9	4765	4	4774	6	4892	4	3267	3
Iš viso:	122143	100	107962	100	83633	100	132445	100	109942	100

Pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Darbo užmokestis	33552	89	53657	89	59642	89	77925	89	75697	89
Atostogų rezervas	4026	11	6439	10,7	7157	11	9351	11	9084	11
Ligos iš DUF	0	0	199	0,3	0	0	0	0	522	1
Iš viso:	37578	100	60295	100	66799	100	87276	100	85302	100

Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Sodra	11642	100	18618	100	20694	100	27038	100	26265	100
Iš viso:	11642	100	18618	100	20694	100	27038	100	26265	100

Įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Garantinis fondas	75	100	120	100	134	100	175	100	170	100
Iš viso:	75	100	120	100	134	100	175	100	170	100

IT nusidėvėjimas

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Pagalbinio IT nusidėvėjimas	4423	100	2562	100	2169	100	1333	100	0	0
Iš viso:	4423	100	2562	100	2169	100	1333	100	0	0

Komunalinės paslaugos

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Elektros energija	6200	49	5300	57,5	4400	57	7900	64,5	6400	75
Ryšių paslaugos	6477	51	3923	42,5	3355	43	4353	35,5	2138	25
Iš viso:	12677	100	9223	100	7755	100	12253	100	8538	100

Kitos netiesioginės išlaidos

	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
Turto mokestis	1674	2	3194	3	3291	4	1842	4	2099	3
Žemės mokestis	128	0,1	603	1	220	0,3	307	1	2673	4
Aplinkos teršimo mokestis	1276	1	1213	1	2704	3	2598	6	2064	3
Banko paslaugos	5768	5	2865	3	2341	3	2042	5	1946	3
Kvalifikacijos kėlimas	0	0	300	0,3	360	0,4	575	1	855	1
Transporto remontas	35717	33	32694	34	42337	53	10713	24	31626	47
Kelių mokestis	7410	7	12273	13	5920	7	4553	10	8044	12

4 priedo pabaiga

Techninė priežiūra	185	0,2	1535	2	985	1	1402	3	647	1
Draudimas	16797	16	18546	19	13970	17	8678	19	9258	14
Lizingo procentai	31565	30	20079	21	6474	8	9863	22	6017	9
Kitų firmų paslaugos	6211	6	1447	2	607	1	820	2	0	0
Navigacijos paslaugos	0	0	677	1	1345	2	1589	4	1680	3
Iš viso:	106731	100	95427	100	80555	100	44982	100	66908	100

5 priedas

UAB „Kelias“ atliekų tvarkymo tarnybos išlaidų sugrupavimas

Sugrupavimas „prieš“
1 Darbo užmokestis
2 Lauko priedas
3 Atostogų rezervas
4 Ligos iš DUF
5 Sodra
6 Garantinis fondas
7 Medžiagos
8 Naftos produktai
9 Transporto remontas
10 Transporto paslaugos
11 Ryšių paslaugos
12 Kitų firmų paslaugos
13 Turto mokestis
14 Žemės mokestis
15 Aplinkos teršimas
16 Kelių mokestis
17 Banko paslaugos
18 Techninė priežiūra
19 Draudimas
20 Nusidėvėjimas
21 Elektros energija
22 Ilgalaikis inventorių
23 Įrankiai
24 Darbo sauga
25 Lizingo procentai
26 Kvalifikacijos kėlimas
27 Navigacijos paslaugos
Viso sąnaudų
Paslaugos bendrovėje
Sąnaudos realizacijai
Bendrosios pajamos
Realizacinės pajamos
Pelnas-nuostolis

Sugrupavimas „po“
Tiesioginės išlaidos
Tiesioginis darbo užmokestis:
<i>Darbo užmokestis</i>
<i>Lauko priedas</i>
<i>Atostogų rezervas</i>
<i>Ligos pašalpos iš DUF</i>
Socialinis draudimas nuo tiesioginio darbo užmokesčio:
<i>Sodra</i>
Įmokos į Garantinį fondą nuo tiesioginio darbo užmokesčio:
<i>Garantinis fondas</i>
Nusidėvėjimas:
<i>Ilgalaikio turto nusidėvėjimas</i>
Trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų sąnaudos:
<i>Transporto paslaugos</i>
Kitos tiesioginės išlaidos:
<i>Kuras</i>
Netiesioginės išlaidos
Pagalbinės medžiagos:
<i>Medžiagos</i>
<i>Inventorių</i>
<i>Įrankiai</i>
<i>Spec. rūbai</i>
Pagalbinių darbuotojų darbo užmokestis:
<i>Darbo užmokestis</i>
<i>Atostogų rezervas</i>
<i>Ligos pašalpos iš DUF</i>
Socialinis draudimas nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio:
<i>Sodra</i>
Įmokos į Garantinį fondą nuo pagalbinių darbuotojų darbo užmokesčio:
<i>Garantinis fondas</i>
IT nusidėvėjimas:
<i>Pagalbinio IT nusidėvėjimas</i>
Komunalinės paslaugos:

	Valdymo išlaidos
	Viso pelno-nuostolio

5 priedo tęsinys

<i>Elektros energija</i>
<i>Ryšių paslaugos</i>
Kitos netiesioginės išlaidos:
<i>Turto mokestis</i>
<i>Žemės mokestis</i>
<i>Aplinkos teršimo mokestis</i>
<i>Banko paslaugos</i>
<i>Kvalifikacijos kėlimas</i>
<i>Transporto remontas</i>
<i>Kelių mokestis</i>
<i>Techninė priežiūra</i>
<i>Draudimas</i>
<i>Lizingo procentai</i>
<i>Kitų firmų paslaugos</i>
<i>Navigacijos paslaugos</i>

6 priedas

Kuro sąnaudos vežant atliekas į sąvartyną

Vidutinė kuro norma 100 km	37 ltr.
Atstumas iki sąvartyno ir atgal	70 km.
Atstumas iki antrinių žaliavų pridavimo ir atgal	6 km.
70 km. kuro sunaudoja	26 ltr.
6 km. kuro sunaudoja	2 ltr.
1 ltr. kuro kaina	4,6 Lt.
26 ltr. kuro kaina	120 Lt.
2 ltr. kuro kaina	9,2 Lt.
Vidutiniškai per metus atliekami reisai į sąvartyną	1664
Sunaudoto kuro kaina per metus į sąvartyną	199680 Lt.
Vežant 60% mišrių atliekų į sąvartyną kuro kaina	119808 Lt.
Skirtumas	79 872 Lt.

7 priedas

Darbininkų atlyginimas per metus

Vidutiniškas 1 darbininko atlyginimas per mėnesį	1500 Lt.
Vidutiniškas 2 darbininkų atlyginimas per mėnesį	3000 Lt.
Išmokamas atlyginimas per metus	36000 Lt.

8 priedas

Išlaidos pagalbinėms medžiagoms įsigyti

Pagalbinės medžiagos			
Metai	Su 10% nuolaida	Su 15% nuolaida	Skirtumas
2008	122143	115358	6786
2009	107962	101964	5998
2010	83633	78987	4646
2011	132445	125087	7358
2012	109942	103834	6108
Iš viso:	556125	525229	30896

9 priedas

Servisų paslaugų kainos

Transporto remontas			
Metai	Dabartinė kaina	Su 10% nuolaida	Skirtumas
2008	35717	32145	3572
2009	32694	29425	3269
2010	42337	38104	4234
2011	10713	9642	1071
2012	31626	28464	3163
Iš viso:	153088	137779	15309