

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

RENATA URLIKIENĖ

Neakivaizdinių studijų finansų rinkų programos Verslo nuosavybės ekonomikos specializacija

ATSARGŲ VALDYMO STRATEGIJA

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Doc. dr. Gintaras Černius

Vilnius, 2008

TURINYS

IVADAS	3
1. ATSARGŲ APIBŪDINIMAS IR JŲ RŪŠYS.....	4
1. 1. Atsargų esmė ir rūšys.....	4
1. 2. Atsargų klasifikavimas	6
2. ATSARGŲ ĮKAINOJIMO METODAI	8
3. ATSARGŲ ĮSIGIJIMO IR PASIGAMINIMO VERTĖ	11
3.1. Atsargų įsigijimo savikaina	11
3.2. Atsargų pasigaminimo savikaina	13
3.3. Atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte.....	18
4. ATSARGŲ POREIKIO PLANAVIMAS , PROGNOZAVIMAS IR BIUDŽETAVIMAS	22
4.1. Atsargų poreikio planavimas	23
4.2. Prognozavimas ir biudžetavimas	27
5. ATSARGŲ VALDYMO EFEKTYVUMO ANALIZĖ	29
5.1. Atsargų valdymo išlaidos.....	30
5.2. Ekonomiško užsakymo kiekio (EOQ) modelis	31
5.3. Pirkimų ir pajamų valdymas	33
6. UAB „X“ ATSARGŲ VALDYMO ANALIZĖ.....	37
6.1. Įmonės pristatymas	37
6.2. Trumpalaikio turto vertikalioji ir horizontalioji analizė	38
6.3. Įmonės atsargų apyvartumo skaičiavimas	39
7. UAB“ X“ ATSARGŲ VALDYMO TOBULINIMO GALIMYBĖS	42
IŠVADOS	44
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	47
SANTRAUKA	49
SUMMARY	51
PRIEDAI	53

IVADAS

Įmonės, užsiimančios gamybine arba prekybine veikla, turi atsargas, kuriose yra įdėta didelė dalis įmonės kapitalo. Atsargomis laikomos įmonės žinioje esančios vertybės – trumpalaikis turtas, - kurios skirtos parduoti įprasta tvarka arba sunaudoti teikiant paslaugas ar gaminant parduotinas prekes ir kurios vieną kartą dalyvauja gamybos ir aptarnavimo procese ir yra iš karto sunaudojamos įmonės veikloje uždirbant pajamas. Tai viena iš pagrindinių trumpalaikio turto rūšių, tiesiogiai dalyvaujanti uždirbant pajamas.

Atsargos yra skirstomos į tokias grupes:

- žaliavos ir medžiagos;
- nebaigta gamyba;
- gatava produkcija ir prekės, skirtos parduoti.

Atsargos sudaro dalį įmonės apyvartinio kapitalo, tai yra atsargose įmonės „išaldo“ nemažas pinigų sumas. Dalies šių lėšų „išlaisvinimas“ padidintų įmonės pinigų srautus, kas leistų juos panaudoti verslo plėtrai ar veiklos procesų efektyvumui gerinti. Kadangi į atsargas yra investuojami pinigai, svarbu šias atsargas naudoti efektyviai. Pinigų investavimas į atsargas sumažina turimų įmonėje pinigų sumas, kurie yra priskiriami trumpalaikiams išsiskolinimams apmokėti. Kai per mažai investuojama, mažas atsargų kiekis sutrikdo normalų veiklos ciklą.

Todėl kiekviena įmonė, norėdama pelningai funkcionuoti, turi vykdyti atsargų valdymo politiką. Ši politika apima ne tik optimalaus dydžio atsargų sudarymo problemą, techninių ir organizacinių sandėliavimo operacijų racionalų tvarkymą, bet ir, finansiniu požiūriu, optimalios finansinės lėšų sumos, kuri bus investuota į atsargas, kad įmonė nepatirtų nuostolių, nustatymą.

Pagrindinis šio **darbo tikslas** – nustatyti, kokią įtaką įmonės pelningumui daro efektyvus atsargų valdymas.

Norint pasiekti šį tikslą būtina iškelti šiuos **uždavinius**:

- susipažinti su atsargų rūšimis;
- atsargų poreikio nustatymas;
- apibrėžti pagrindinius atsargų įkainojimo metodus;
- atlikti atsargų panaudojimo efektyvumo analizę.

Darbo objektas – UAB „X“ atsargų valdymas.

Šiuo darbu norime pagrįsti **hipotezę**, kad efektyvus atsargų valdymas padidintų įmonės pinigų srautus, kas leistų juos panaudoti verslo plėtrai ar veiklos procesų efektyvumui gerinti.

1. ATSARGŲ APIBŪDINIMAS IR JŲ RŪŠYS

Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektavimo gaminiai, nebaigta gamyba, pagamint produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienus metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. [1, psl. 114]

1. 1 Atsargų esmė ir rūšys

Norint suvokti atsargų esmę, pirmiausia reikėtų trumpai išnagrinėti trumpalaikio turto sudėtį bei pagrindines jo savybes.

Trumpalaikiam turtui priskiriamas per vieną ataskaitinį laikotarpį (vienerius finansinius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą) pajamoms uždirbti sunaudojamas turtas. Per vieną ataskaitinį laikotarpį visiškai sunaudojamas trumpalaikis turtas laikomas trumpalaikiu neatsižvelgiant į šio turto kainą bei įmonėje buvimo laiką. Įmonėje trumpalaikis turtas fiziškai gali būti ir labai ilgai, tačiau pradėtas naudoti pajamoms uždirbti šis turtas bus sunaudotas visas iš karto, o ne palaipsniui jo vertė bus perkelta į naujai gaminamą produkciją (prekybos įmonėse – į perparduodamų prekių savikainą ar įmonės veiklos sąnaudas). Priešingai nei ilgalaikis, trumpalaikis turtas nenaudojamas pajamoms uždirbti ilgiau nei vieną ataskaitinį laikotarpį. [3, psl. 76]

Balanse trumpalaikis turtas suskirstytas į keturias grupes:

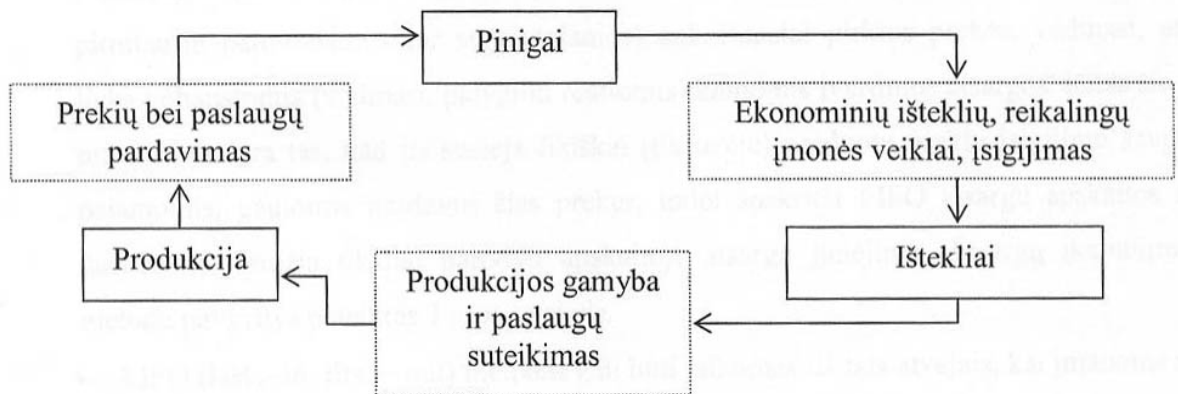
1. Atsargos, išankstiniai apmokėjimai ir nebaigtos vykdyti sutartys;
2. Per vienerius metus gautinos sumos;
3. Kitas trumpalaikis turtas;
4. Pinigai ir pinigų ekvivalentai.

Trumpalaikis turtas balanse pateikiamas atvirkščiai proporcingai jo likvidumo laipsniui: pirmiausia rodomas nelikvidžiausias trumpalaikis turtas – atsargos, po to likvidesnės trumpalaikės skolos įmonei, o galiausiai pavaizduojantys patys grynai pinigai.

Atsargos yra trumpalaikis turtas, kuris:

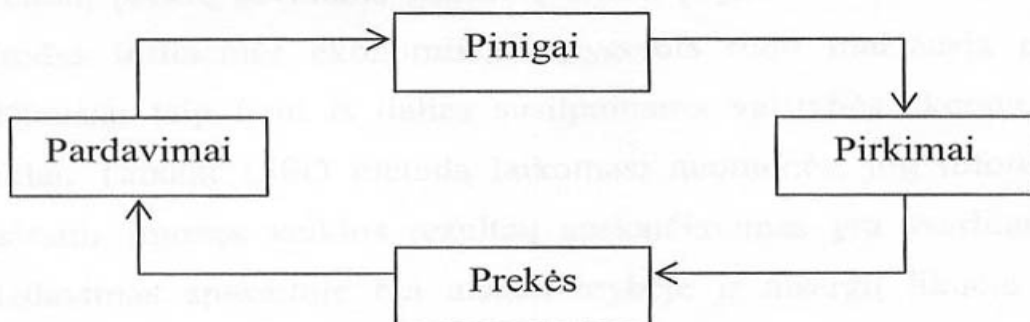
- Skirtas prekybai, esant normalios veiklos sąlygoms;
- Skirtas gamybos procesui, kai bus pagaminta produkcija, kuri vėliau bus parduota;
- Esantis gamybos procese;
- Nebaigtų atlikti darbų ir paslaugų išlaidos (nebaigtos atlikti auditorių, architektų ir pan. paslaugos).

Gamybinėje (perdirbimo, paslaugų teikimo) įmonėje veiklos ciklas prasideda žaliavų medžiagų, komplektavimo gaminių įsigijimu ir baigiasi pagamintos produkcijos, suteiktų paslaugų pardavimu. Gamybinės įmonės veiklos ciklo metu vienos atsargos (žaliavos, medžiagos) perdirbamos ir tampa kitomis atsargomis, kurios realizuojamos arba mainomos į kitą turtą. Šiose įmonėse veiklos ciklas gali būti labai ilgas, kartai net užtrukti ilgiau, negu vienerius ataskaitinius metus (žr.1 pav.).



1 pav. Trumpalaikio turto ūkinės veiklos ciklas gamybinėje įmonėje

Prekybinėje įmonėje veiklos ciklas prasideda jau gatavų gaminių įsigijimu ir baigiasi šių gaminių pardavimu pirkėjams arba mainymu į kitą turtą. Paprastai šių įmonių veiklos ciklas yra gana trumpas, nes atsargos įsigijamos konkrečiam tikslui, todėl greitai realizuojamos (žr. 2 pav.).



2 pav. Trumpalaikio turto ūkinės veiklos ciklas prekybinėje įmonėje

Perpardavimui skirtos atsargos negali būti perpardavinėjamos ta pačia kaina, kuria įmonė jas nusipirko. Kiekviena prekybos įmonė parduoda prekes didesne kaina, negu mokėjo

įsigydamą atsargų. Tam yra nustatomas prekybos antkainis – priedas prie pirkimo kainos.

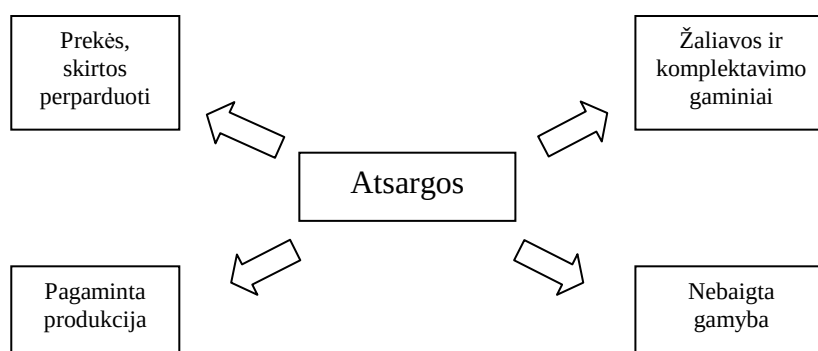
Kiekviena įmonės atsargų (prekių) sudėtis yra skirtinga, tai priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio. Prekės – turtas, pirktas perparduoti, ir įmonės pagaminta produkcija, skirta perparduoti. Atsargos sudaro didelę įmonės turto dalį, o parduotų prekių savikaina paprastai sudaro didžiausią įmonės sąnaudų dalį pelno (nuostolio) ataskaitoje. Tai apsprendžia atsargų reikšmę įmonės veikloje. Nuo 2004 01 01 atsargų apskaitos tvarką Lietuvoje reglamentuoja 9 – sis Verslo apskaitos standartas „Atsargos“ (toliau VAS). Pagal 9 – jį VAS, „atsargos yra trumpalaikis turtas, kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą“. Kitaip tariant, atsargomis laikomos įmonės žinioje esančios materialinės vertybės, kurias ji tikisi parduoti arba tiesiogiai panaudoti gamyboje. [6, psl. 188- 193]

1.2 Atsargų klasifikavimas

Nuo įmonės veiklos pobūdžio priklauso, kokios yra laikomos atsargos, todėl būtina gerai žinoti atsargų klasifikaciją. Yra išskiriamos tokios pagrindinės atsargų grupės:

- Žaliavos ir komplektavimo gaminiai;
- Nebaigta gamyba;
- Pagaminta produkcija;
- Prekės, skirtos perparduoti.

Grafiškai atsargų klasifikavimą vaizduoja 3 paveikslas.



3 pav. Atsargų klasifikavimas

Žaliavos ir komplektavimo gaminiai įmonėje išsilaiko iki perdirbimo. Žaliavos įsigyjamos siekiant jas perdirbti į gatavą produkciją. Šios atsargos kaupiamos norint išvengti galimų pirkimų sutrikimų, numatant kainų kilimą, siekiant pasinaudoti nuolaidomis. Finansinės

apskaitos požiūriu, gamybos ciklo metu žaliavos pereina tris stadijas. Pirmiausia jos tampa žaliavų atsargomis. Šias žaliavas perdavus į gamybą ir pradėjus perdirbimo procesą, jos laikomos nebaigtos gamybos atsargomis. Tai tarpinis etapas tarp žaliavų ir pagamintos produkcijos atsargų. Pagaminus produkciją, tačiau jos nepardavus, ji vadinama pagamintos produkcijos atsargomis. Iki galo nebaigiant gamybos, susidaro nebaigtos gamybos likučiai, kurie balanse parodomi trumpalaikio turto skyriuje.

Kaip matome, atsargoms taip pat priklauso ir prekės, skirtos perparduoti. Nuo kitų atsargų rūšių jos skiriasi tuo, kad pagaminamos ne pačioje įmonėje, kurioje apskaitomos šios atsargos, o jos perkamos iš kitų įmonių. 9 – amė VAS šios rūšies atsargos yra apibūdinamos kaip turtas, skirtas perparduoti.

Taigi atsargos – nelikvidžiausias trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kuri įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

Svarbu pažymėti, kad žaliavos, komplektavimo gaminiai, nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija yra gamybinės įmonės atsargos, o prekės, skirtos perparduoti, priklauso prekybinių įmonių atsargoms. [4, psl. 112]

2. ATSARGŲ ĮKAINOJIMO METODAI

Atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas yra vienas iš svarbių vadybinių sprendimų, nes tai turi tiesioginę įtaką pardavimo savikainai. Atsargų vertė gali būti įvertinta taikant įvairius vertinimo metodus, tai priklauso nuo atsargų judėjimo įmonėje. Kadangi praktiškai ne visada įmanoma susieti kiekvienos prekės judėjimą (fizinis prekių judėjimas įmonės veiklos metu) su jos kainos judėjimu (prekių įsigijimo išlaidų priskyrimas per ataskaitinį laikotarpį parduotų prekių savikainai ar sandėlyje likusių atsargų vertei), tai apskaičiuojant sunaudotų gamyboje ar parduotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti FIFO, LIFO, svertinio (slenkančio) vidurkio, konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo metodus.

- FIFO (first in, first out) – „pirmas įėjo, pirmas išėjo“, t.y. atsargos įvertinamos pagal jų pirmos partijos įsigijimo savikainą. Šio metodo esmė yra ta, kad anksčiausiai parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama pagal anksčiausiai įsigytų atsargų kainą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos įkainojamos paskutinių įsigijimų (pasigaminimo) savikaina. Šį metodą rekomenduojama taikyti ir tais atvejais, kai negalima nustatyti, kurios atsargos buvo sunaudotos pirmiausiai. FIFO metodas geras todėl, kad juo gana tiksliai įvertinamos įmonės sandėliuose esančios atsargos. Kadangi šiuo atveju daroma prielaida, kad pirmiausia parduodamos (ar sunaudojamos) anksčiausiai pirktos prekės, vadinasi, atsargose lieka vėliausiomis (vadinasi, palyginti realiomis) kainomis įvertintos atsargos. Kitas šio metodo pranašumas yra tas, kad jis susieja fiziškai (tikrovėje) parduotų prekių įsigijimo savikainą su pajamomis, gautomis pardavus prekes, todėl apskritai FIFO atsargų apskaitos metodas dažniausiai leidžia tiksliai parodyti atsargų apskaitoje judėjimą.
- LIFO (last – in, first – out) metodas gali būti taikomas tik tais atvejais, kai įmanoma nustatyti, kad vėliausiai įsigytos atsargos sunaudojamos pirmiausiai. Šio metodo esmė yra ta, kad anksčiausiai parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama pagal vėliausiai įsigytų atsargų kainą. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos įkainojamos pirmųjų įsigijimų (pasigaminimo) savikaina. Nuolat taikant LIFO įvertinimo būdą, atsargos gali būti rodomos dešimtmečių senumo kainomis, nes daroma prielaida, kad nuolatos parduodamos vėliausiai pirktos prekės ar pagaminta produkcija. Kainų augimo laikotarpiu būtent LIFO metodu parduotų prekių savikainą galima įvertinti pagal to momento kainų lygį prekių rinkoje, - šis metodas infliacinės ekonomikos sąlygomis rodo mažiausią pelną, o defliacijos atveju – didžiausią; taip bent iš dalies susilpninama valstybės ekonominio vystymosi įtaka įmonės veiklai. Taikant LIFO metodą laikomasi nuomonės, jog informacija apie kainų judėjimą ir tikslesnis įmonės veiklos rezultatų

apskaičiavimas yra svarbiau nei fizinio prekių judėjimo vaizdavimas apskaitoje bei atskaitomybėje ir atsargų likučio įvertinimas balanse (balanse atspindima likusių prekių vertė dažniausiai visiškai nesutampa su realia tų atsargų rinkos kaina, nes atsargų likutis laikotarpio pabaigoje įvertinamas seniausiomis atsargų pirkimo kainomis).

- Svertinio vidurkio (vidutinės kainos) metodas gali būti taikomas, kai atsargos sumaišytos ir negalima nustatyti, kurios atsargos įsigytos ar pagamintos anksčiau. Šio metodo esmė yra ta, kad parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama, šių atsargų kiekį dauginant iš ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusių ir per laikotarpį įsigytų atsargų kainų svertinio vidurkio. Vidutinė atsargų vieneto kaina apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio pradžioje buvusių ir per laikotarpį įsigytų atsargų vertę dalinant iš jų kiekio. Ta pačia vidutine kaina įkainojamas ir ataskaitinio laikotarpio pabaigoje likusios atsargos. Vidutinės kainos metodas geras tuo, kad labai lengva vesti apskaitą, atsargas apskaitant periodiškai (nereikia stebėti, kaip nuosekliai pirkto atsargos sunaudojamos ar parduodamos). Tačiau vidutinės kainos metodas netiksliausias – išvedant rezultatus per ketvirtį, neįmanoma įvertinti pardavimų rezultatyvumo.
- Kai atsargų judėjimas sutampa su jų kainų judėjimu ir žinoma konkrečiam tikslui skirtos atsargos, tai jos gali būti įkainojamos taikant konkrečių kainų metodą. Pagal šį metodą parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina nustatoma kiekvieną parduotą (sunaudotą) atsargų vienetą įkainojant būtent to vieneto įsigijimo ar pagaminimo savikaina. Metodas pasiteisina, apskaitant brangias atsargas ar vykdant konkrečius projektus, užsakymus. Kitais atvejais jis reikalautų per daug darbo, nes taikant šį būdą reikia tiksliai žinoti, už kokią sumą pirka kiekviena sandėlyje esanti prekė. Šis būdas netaikomas, jei yra daug atsargų vienetų, kurie gali būti lengvai keičiami vieni kitais.

Įmonių finansininkai turi pasirinkti tokius atsargų įkainojimo būdus, kurie tiksliausiai atspindėtų įmonių veiklos rezultatus. Labai svarbu tai padaryti kvalifikuotai, nes nuo atsargų įvertinimo būdo priklauso ir Valstybinei Mokesčių Inspekcijai mokamų mokesčių suma. Daugelis šiek tiek atsakingiau savo įmonių ekonomiką tvarkančių atsargas, visada įvertina bent keliais metodais, kad galėtų išsiaiškinti įvairius įmonės veiklos aspektus. Kiekvienas metodas turi pranašumų ir trūkumų. Atsargų įvertinimo metodo pasirinkimą lemia jo įtaka balansui, pelno (nuostolio) ataskaitai, mokėtiniems mokesčiams ir valdytojų priimamiems sprendimams. Esminė problema, su kuria susiduriama renkantis atsargų įvertinimo metodą, yra prekių atsargų likučio vertės atspindėjimas balanse ir parduotų prekių savikainos parodymas pelno (nuostolio) ataskaitoje. LIFO metodas labiausiai tinka pelno (nuostolio) ataskaitai, tačiau nėra tinkamiausias atsargų likučiui vertinti ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, ypač ilgais kainų kilimo ar kritimo laikotarpiais. FIFO metodas labiausiai tinka balansui sudaryti, nes likusios neparduotos prekės

įvertinamos artimiausiomis balanso sudarymo metu esančiomis kainomis, todėl parodoma realesnė įmonės turto būklė.

Iš paminėtųjų atsargų įkainojimo metodų labiausiai paplitęs yra FIFO metodas. Jis gali būti taikomas daugelyje skirtingų įmonių, nes dažniausiai pirmiausia parduodamos ar sunaudojamos anksčiausiai nusipirkto atsargos.

Pagal 9–ąją VAS, jei įmonės apskaitoje buvo taikomas LIFO metodas, tai finansinės atskaitomybės aiškinamajame rašte atsargos turės būti pateikiamos įkainotos LIFO metodu ir FIFO metodu arba grynąją galimo realizavimo verte, taip pat parodomas šių verčių skirtumas. LR pelno mokesčio įstatyme nustatyta, kad įmonės, skaičiuodamos pelno mokestį, atsargų sąnaudas nustato taikydamos FIFO metodą. Kitokį atsargų įkainojimo metodą, skaičiuodamos pelno mokestį, įmonės gali taikyti tik tuo atveju, jei dėl veiklos specifikos ir atsargų judėjimo kitokį metodą jos taiko sudarydamos finansinę atskaitomybę ir gauna vietos mokesčių administratoriaus sutikimą.

Apibendrinant galime pasakyti, kad iš paminėtųjų atsargų įkainojimo metodų labiausiai paplitęs yra FIFO metodas. Jis gali būti taikomas daugelyje skirtingų įmonių, nes dažniausiai pirmiausia parduodamos ar sunaudojamos anksčiausiai nusipirkto atsargos. Svarbiausias šio metodo pranašumas yra tas, kad jis susieja fiziškai (tikrovėje) parduotų prekių įsigijimo savikainą su pajamomis, gautomis pardavus šias prekes, todėl apskritai FIFO atsargų apskaitos metodas dažniausiai leidžia tiksliai parodyti apskaitoje atsargų judėjimą.

3. ATSARGŲ ĮSIGIJIMO IR PASIGAMINIMO VERTĖ

3.1. Atsargų įsigijimo savikaina

Galima išskirti dvi atsargų įsigijimo vertės dalis:

- Pirkimo kaina;
- Visos kitos išlaidos, susijusios su atsargų atsigabenimu į įmonę.

Pagal 9-ąją VAS įsigijimo savikaina apibrėžiama kaip „sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigijant ar gaminant turtą vertė“. Visas kitas išlaidas sudaro visi su pirkimu susiję negražintini mokesčiai (muitai, akcizai ir t.t.) bei transportavimo, pakrovimo, iškrovimo, draudimo kelyje, paruošimo naudojimui ir kitas tiesioginės išlaidos, susijusios su atsargų įsigijimu. Tuo atveju, kai sumos yra nereikšmingos, atsargų gabenimo, sandėliavimo ir kitos išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis (pardavimo savikaina) tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos. 9 - asis VAS numato, kad „į atsargų įsigijimo savikainą neįskaitomas mokėtinas pridėtinės vertės mokestis, išskyrus tuos atvejus, kai šis mokestis negražintinas, o jo pripažinimas ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudomis reikšmingai iškreiptų įmonės veiklos rezultatus“. Taigi, į atsargų įsigijimo savikainą turi būti įskaitomos su jų pirkimu susijusios reikšmingos išlaidos. Tai yra, sprendžiant, ar konkrečias išlaidas įskaityti į savikainą ar priskirti ataskaitinio laikotarpio sąnaudomis, svarbus ne tik jų susiejimas su atsargų pirkimo operacija, bet ir sumos dydis (reikšmingumas). Nors ir tiesiogiai su atsargų pirkimu susijusios, bet įmonei nereikšmingos išlaidos gali būti iš karto nurašomos į laikotarpio sąnaudas.

Dar vienas svarbus veiksnys, galintis nulemti įmonės apsisprendimą, ar įskaityti papildomas išlaidas į savikainą, - tai siekiami jos finansinės atskaitomybės rodikliai. Jeigu įmonei svarbu, kokia jos balanse parodyta turto vertė ar kaip pelno (nuostolių) ataskaitoje pasiskirsto sąnaudos, su atsargų įsigijimu susijusių išlaidų apskaita nėra visiškai bereikšmė. Tarkime, jeigu metų pabaigoje dėl palankių kainų ar kitų priežasčių įmonė perka didelius atsargų kiekius, kurie bus naudojami kitais metais, kuo daugiau į jų vertę įskaitysime papildomų, su pirkimo operacija susijusių išlaidų, tuo bendra turto suma bus didesnė. Jeigu finansinės atskaitomybės rodikliai nėra svarbūs arba atsargų vertės padidėjimas juos nelabai keičia, geriau rinktis paprastesnį apskaitos būdą – į sąnaudas iš karto nurašyti kuo daugiau išlaidų.

Dar papildomų išlaidų apskaita priklauso ir nuo pačių atsargų pobūdžio. Šiuo požiūriu jas galima būtų suskirstyti į dvi grupes: pagrindines ir nepagrindines atsargas. Pagrindinėms atsargoms galime priskirti perparduodamas prekes, gamybinės žaliavas ir medžiagas, kitas nuolat

perkamas prekes. Jos išsiskiria tuo, kad perkamos nuolat, iš tų pačių tiekėjų ir panašiomis sąlygomis. Dėl to dažniausiai patiriamos panašios su jų pirkimu susijusios papildomos išlaidos. Todėl prasminga jas identifikuoti ir iš anksto paskaitos politikoje nustatyti vienodą jų apskaitos tvarką. Tai palengvins buhalterių darbą, nes nereikės kaskart svarstyti, kaip elgtis su konkrečiomis išlaidomis.

Nepagrindinėms atsargoms galime priskirti įvairias kanceliarinės, ūkinės paskirties prekes, taip pat kitas, retai ar mažais kiekiais perkamas prekes. Dažniausiai su jų pirkimu susijusios išlaidos nėra nuolatinės, sunkiau identifikuojamos ir susiejamos su atsargų pirkimu. Be to, jų absoliučios sumos taip pat mažesnės (nereikšmingos). Galiausiai didžioji nepagrindinėmis laikytinų atsargų dalis nurašoma į sąnaudas iš karto (arba labai greitai) jas įsigijus.

Kaip jau minėjome, tiesiogiai su atsargų pirkimu susijusios išlaidos įskaitomos į atsargų įsigijimo išlaidos įskaitomos į atsargų įsigijimo savikainą arba nurašomos į pardavimo savikainą. Šį pasirinkimą lemia išlaidų reikšmingumas. Rengiant pelno (nuostolių) ataskaitą, abu būdai ganėtinai panašūs. Papildomas pirkimo išlaidas įskaičius į atsargų įsigijimo savikainą, šias atsargas sunaudojus, visos išlaidos pateks į parduotų prekių savikainą. Jeigu papildomos su atsargų pirkimu susijusios išlaidos neįskaitomos į atsargų įsigijimo savikainą, jos iš karto nurašomos į sąnaudas.

Taip pat pagal 9-ąjį VAS „Atsargų įsigijimo savikainą sudaro pirkimo kaina, pakoreguota atlikto pirktų atsargų nukainojimo ir gautų nuolaidų sumomis“.

Su atsargų nukainojimais ir nuolaidomis susiję atsargų pirkimo kainos koregavimai apskaitoje parodomi taip:

1. Jeigu atsargos yra parduotos, koreguojama parduotų prekių savikaina, ją mažinant nuolaidų ir nukainojimo suma;
2. Jeigu atsargos dar neparduotos, koreguojama atsargų įsigijimo savikaina, ją mažinant nuolaidų ir nukainojimo suma, tenkančia neparduotoms atsargoms. Tačiau jei to padaryti neįmanoma arba netikslinga ir jei sumos reikšmingai neiškraipytų finansinės atskaitomybės, koreguojama parduotų prekių savikaina.

Kai atsargų judėjimo ir jų likučių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje traukti į apskaitą faktinė įsigijimo savikaina netikslinga arba neįmanoma, gali būti taikomi kiti įvertinimo būdai. Pavyzdžiui, mažmeninių kainų būdas, kuris dažnai taikomas mažmeninėje prekyboje vertinti dideliame kiekiui greitai kintančio asortimento atsargų, kurių pelningumas yra panašus. Šiuo atveju atsargų savikaina nustatoma iš atsargų likučių, įvertintų pardavimo kainomis, atimant bendrojo pelno dalį, kuri dažniausiai apskaičiuojama naudojant vidutinį kiekvienos prekių rūšies bendrojo pelno procentą.

Apibendrinant galime pasakyti, kad atsargų įsigijimo savikainą sudaro ne tik atsargų

pirkimo kaina, bet ir kitos tiesiogiai su pirkimu susijusios išlaidos, jei šių išlaidų sumos yra reikšmingos. Jei šios išlaidos yra nereikšmingos, jos gali būti pripažintos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos.

3.2. Atsargų pasigaminimo savikaina

Atskiros įmonės atsargas (produkciją) gali pasigaminti savo jėgomis. Šios atsargos įvertinamos pasigaminimo savikaina. Kiekvienos įmonės veikla yra specifinė, todėl įmonės pačios turi nusistatyti ir apibrėžti detalią gamybinių išlaidų apskaitos ir jų įskaičiavimo į produktų savikainą tvarką ir naudojamus savikainos kalkuliavimo metodus.

Gamybos kaštams priskiriamos žaliavos ir medžiagos, reikalingos produktams pagaminti, darbo užmokestis ir prieskaitos socialiniam draudimui bei kiti materialūs ir nematerialūs gamybiniai kaštai, taip pat produktų gamybos paruošimo išlaidos, nuostoliai dėl broko, energija technologiniams tikslams ir daugelis kitų kaštų, priklausomai nuo įmonės veiklos pobūdžio. Pagamintų per ataskaitinį laikotarpį atsargų (produkcijos) savikainą sudaro gamybinės išlaidos, kurios pagal įskaičiavimo į savikainą būdą skirstomos į tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos.

Tiesioginės gamybos išlaidos – tai išlaidos, kurias be žymių sąnaudų galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Dažniausiai tai pagrindinių žaliavų (medžiagų), komplektuojamų gaminių ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos.

Pagrindinių žaliavų (medžiagų) išlaidos - tai medžiagos, kurios sunaudotos produkcijos gamyboje ir sudaro materialųjį jos pagrindą, arba įeina į produkcijos sudėtį, tampa gaminio dalimi ir be žymių sąnaudų gali būti priskirtos konkretiems gaminiams ar jų grupėms.

Tiesioginio darbo užmokesčio išlaidoms priskiriama tik pagrindinių darbuotojų, tiesiogiai dalyvaujančių produkcijos gamyboje, darbo užmokestis ir su juo susiję mokesčiai (socialinio draudimo įmokų 31%), kurie be didelių papildomų sąnaudų gali būti priskirti konkretiems gaminiams ar jų grupėms.

Netiesioginės gamybos išlaidos – tai išlaidos, kurios susijusios su produkcijos gamyba, bet kurias sunku ar neįmanoma priskirti konkrečiai produkcijos rūšiai. Tai dažniausiai būna išlaidų komponentai, susiję su dviem ar daugiau gaminių grupių, produkcijos rūšių. Šioms išlaidoms priskiriama pagalbinių medžiagų išlaidos – tai gamybos metu sunaudotos medžiagos, kurios į gaminio sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, sudarydamos gaminio dalį, nėra tokios reikšmingos, kad būtų galima priskirti prie pagrindinių išlaidų. Netiesioginėms gamybos išlaidoms dar priskiriamos netiesioginio darbo užmokesčio išlaidos (tiesiogiai produkcijos

negaminančių, bet susijusių su gamyba darbuotojų darbo užmokestis ir socialinis draudimas), gamybos cechų apšildymo, apšvietimo, energijos išlaidos, gamybinių pastatų ir įrenginių nusidėvėjimas, eksploatacijos, remonto ir kitos išlaidos.

Netiesioginių gaminamų produktų atžvilgiu išlaidos yra labai įvairios, be to, labai priklauso nuo to, kokios apimties produktų savikaina skaičiuojama: gamybinė, pilnoji (įmonės) ar komercinė. Jei skaičiuojama produktų gamybinė savikaina, į ją įskaičiuojamos tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Produktų gamybinės savikainos rodiklis vadybos tikslais skaičiuojamas ir naudojamas, norint sužinoti, kiek kainuoja pagaminti tam tikrą produktą, taip pat norint stebėti produkto savikainai tenkančių gamybinių išlaidų kitimą, keičiant vienas medžiagas į kitas, keičiant žaliavų apdorojimo technologiją ir pan. Tiesioginėms gamybos išlaidoms paprastai priskiriamos tiesiogiai į produktų sudėtį įeinančių medžiagų ir žaliavų išlaidos, tiesiogiai produktus gaminančių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, kitos tiesiogiai gaminant produktus daromos išlaidos. Netiesioginėms gamybinėms išlaidoms, kurios daromos gamybiniuose padaliniuose gaminant produktus, dažniausiai priskiriamos darbuotojų, kurie netiesiogiai negamina produktų, bet sudaro sąlygas gamybai vykti, darbo užmokesčio išlaidos, įvairios pagalbinės gaminant naudojamos medžiagos ir žaliavos (kurios į produkto sudėtį išvis neįeina arba įeina labai nedideliu santykiu), gamybos patalpų ir gamybos įrangos nusidėvėjimo ir eksploataavimo išlaidos. Netiesioginėms gamybinėms išlaidoms priskiriamos ir visos kitos gamybiniuose padaliniuose daromos išlaidos, susijusios su produktų gamyba, kurių neįmanoma ar neracionalu gaminamų produktų savikainai priskirti tiesiogiai.

Jei skaičiuojama produktų pilnoji (arba įmonės) savikaina, į ją taip pat įskaičiuojamos ir įmonės bendrąsias bei administracines funkcijas atliekančių padalinių išlaidos, kurios visada (išskyrus labai retas išimtis) būna netiesioginės gaminamų produktų atžvilgiu. Tokios išlaidos paprastai neturi jokio sąryšio su produktų gamyba – juk, pavyzdžiui, įmonės administracija, buhalterija, juridinis skyrius, sekretoriatas ir panašūs padaliniai nedalyvauja (bent tiesiogiai) gaminant produktus. Todėl visos tokios išlaidos taikant pasirinktus skirstymo kriterijus į produktų pilnąją savikainą įskaičiuojami netiesiogiai. Naudojant pilnosios savikainos rodiklį įvertinama, kiek iš viso įmonei kainuoja pagaminti vieną ar kitą produktą. Pilnoji savikaina dažniausiai skaičiuojama ne nuolat, bet, pavyzdžiui, pradedant gaminti naują produktą arba pakeitus seniau gaminamo produkto gamybos technologiją, kai tikimasi daromų išlaidų pokyčio.

Kita grupė netiesioginių produktų atžvilgiu išlaidų – įmonės prekybinių (reklamos, pardavimų ir pan.) padalinių daromos išlaidos. Jos yra įskaičiuojamos į prekių komercinę savikainą, jeigu toks savikainos rodiklis įmonėje naudojamas. Nors, atsižvelgiant į įmonės vykdomos pardavimų veiklos ypatumus, dalis pardavimų išlaidų gali būti įskaičiuojama į parduodamų prekių komercinę savikainą ir tiesioginiu būdu. Pavyzdžiui, konkrečių prekių

reklamai padarytos išlaidos būtų priskirtos reklamuojamų prekių komercinei savikainai, nes iš atitinkamų dokumentų būtų aišku, kad tenka būtent toms prekėms, o ne kitoms. Tačiau vis dėlto paprastai didžiąją pardavimų išlaidų (tarp jų ir reklamos) dalį priskirti konkrečių gaminių komercinei savikainai galima tik netiesioginiu būdu – jas paskirstant parduotoms skirtingoms prekių rūšims (grupėms, partijoms) pagal tam tikrą kriterijų. Komercinės savikainos rodiklį palyginus su iš parduotų prekių pardavimo uždirbamomis pajamomis galima sužinoti tikrąjį tokių prekių pelningumą. Kadangi prekių pardavimų kainas vis tiek iš esmės diktuoja rinka – konkrečios prekės pasiūlos ir paklausos santykis, prekių kainos turi būti nustatomos ne pagal savikainą, bet remiantis kitais kriterijais. Tačiau komercinės savikainos rodiklis leidžia įmonei pamatyti, ar ji savo prekes parduoda bent jau nenuostolingai, tai yra, ar prekių pardavimo kaina viršija jų komercinę savikainą. Komercinės savikainos rodiklis taip pat dažniausiai skaičiuojamas ne nuolat, bet įvedant į rinką naują įmonės prekę (gaminį) arba pasikeitus esamų prekių (gaminų) pardavimo technologijai.

Vadybos prasme labai svarbus kaštų klasifikavimo požymis yra kaštų dydžio kitimas atsižvelgiant į produktų gamybos (ir pardavimų) apimties kitimą. Pagal šį požymį kaštai skirstomi į:

- kintamus;
- pastovius.

Kadangi visiškai pastovių kaštų, kurie nesikeistų augant ar mažėjant produktų gamybos (pardavimų) apimčiai nėra, pastovius kaštus galima vadinti santykinai pastoviais. Kalbant apie šį kaštų klasifikavimo požymį reikia išskirti du atvejus:

- kaštų absoliučios sumos kitimas, atsižvelgiant į gaminamos (parduodamos) produktų apimties kitimą;
- vienam produkto vienetui tenkančių kaštų kitimas, atsižvelgiant į gaminamos (parduodamos) produktų apimties kitimą.

Kintamiems būtų priskiriami tie kaštai, kurių absoliuti suma didėja augant produktų gamybos (ir pardavimų) apimčiai ir mažėja tai apimčiai mažėjant. Kintami kaštai (kaip ir pastovūs) gali būti *gamybiniai* ir *negamybiniai* (pavyzdžiui, pardavimų kaštai). Kintamiems gamybiniais kaštams priskiriamos gaminamiems produktams sunaudotų žaliavų ir medžiagų išlaidos, produktus gaminančių darbininkų darbo užmokesčio išlaidos ir panašios gamybinės išlaidos, kurių dydis susijęs su gaminamų produktų kiekiu. Kintamiems negamybiniais (komerciniams arba pardavimų) kaštams priskiriami prekių reklamos, jų pakavimo, pristatymo klientui ir kai kurie kiti pardavimų kaštai, kurių dydis susijęs su parduodamų prekių kiekiu.

Pastoviams kaštams šiuo atveju priskiriami kaštai, kurių absoliuti suma beveik nekinta keičiantis (augant arba mažėjant) prekių gamybos ir pardavimų apimtims. Pastoviams

gamybiniams kaštams priskiriamos gamybos įrenginių, gamybos pastatų nusidėvėjimo ir eksploatavimo išlaidos, gamybai vadovaujančių darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos ir kitos gamybinio pobūdžio išlaidos, kurių absoliučiam dydžiui gamybos apimties kitimas (bent jau neviršijant tam tikrų ribų) beveik nedaro poveikio. Šiaip jau pastovios išlaidos turi tendenciją kisti laipsniškai, tuomet jos gali pakisti gana smarkiai. Pavyzdžiui, iki tam tikros ribos padidinus gamybos apimtį gali būti įsigyjama naujų gamybinių linijų, įsigyjamos arba išsinuomojamos gamybos patalpos ir pan. Pastoviams negamybiniams kaštams būtų priskiriami įmonės reklamos kaštai, pardavimų organizavimo, įmonės bendrieji ir administraciniai kaštai, kiti negamybiniai kaštai, kurių dydis beveik nesusijęs su prekių pardavimo apimčių kitimu.

Kintami visos gaminamų (parduodamų) prekių apimties atžvilgiu kaštai tampa pastovūs vieno gaminamo (parduodamo) produkto atžvilgiu. Tai reiškia, kad didėjant ar mažėjant produktų gamybos (pardavimų) apimčiai į kiekvieno produkto vieneto savikainą bus įskaičiuota tokia pati kintamų kaštų (pavyzdžiui, produkto gamyboje sunaudotų žaliavų išlaidų) suma, kuri tokiu atveju taps pastoviais kaštais vieno produkto atžvilgiu. Lygiai taip pat pastovūs visos gaminamų (parduodamų) prekių apimties atžvilgiu kaštai tampa kintami vieno gaminamo (parduodamo) produkto atžvilgiu. Didėjant arba mažėjant gaminamų (parduodamų) produktų apimčiai pastovių kaštų suma, tenkanti vienam produktui, taip pat didėja arba mažėja, todėl šie kaštai tampa kintami vieno produkto atžvilgiu.

Kaštų skirstymas į kintamus ir pastovius prekių gamybos (ir pardavimo) apimties kitimo požiūriu yra labai reikšmingas vadyboje. Įmonės vadovai ir vadybininkai visiškai skirtingai žiūri į kintamus ir pastovius kaštus, nes iš esmės skiriasi jų įtaka produktų savikainai, o tai labai svarbu priimant sprendimus dėl prekių gamybos apimčių didinimo (ar mažinimo), prekių asortimento formavimo ir jų kainų nustatymo. Pavyzdžiui, sprendžiant, ar gaminti papildomą prekių partiją, kurią numatoma parduoti pigiau nei įprasta, būtų vertinamas tik kintamų kaštų, kurie būtų daromi papildomai gaminant tokią partiją, dydis, nes pastovūs kaštai nepakistų dėl to, kad bus gaminama papildoma gaminių partija. Tokiu atveju papildomai gaminamos prekių partijos pardavimų pajamos būtų lyginamos tik su kintamų kaštų suma, tenkančia šiai partijai pagaminti ir parduoti, sprendžiant, ar bus uždirbtas pakankamas pelnas ar ne. Toks požiūris vadybos (o ne buhalterinė) prasme yra teisingas, nes pastovūs kaštai nesikeis, ar mes gaminsime papildomą gaminių partiją, ar ne. Todėl šiuo atveju jie mums ir nereikalingi, priimant sprendimą, pakanka žinoti vien kintamus kaštus.

Jei vienu metu gaminama daugiau nei vienas gaminy (pavyzdžiui, gaminami sudėtiniai gaminiai arba vienas iš gaminių yra pagrindinis, o kitas – šalutinis) ir išlaidos kiekvienam gaminiui negali būti nustatytos atskirai, jos turi būti racionaliai ir tinkamai paskirstomos:

Gretutiniai produktai – tai du ar daugiau produktų, kurie turi rinkos kainą ir kurie nėra

atskirais produktais iki tam tikro jų atskyrimo momento (pvz.: naftos perdirbimo procese gaunami produktai).

Šalutiniai produktai – produktai, kurių gamybos procesas iki tam tikro momento neatskiriamas nuo pagrindinių produktų gamybos proceso, ir kurių rinkos kaina, palyginus su pagrindinių produktų kaina, yra nežymi.

Apskaičiavus gamybos savikainą, galima pamatyti, kiek ir kokių išlaidų įmonė padaro gamindama tam tikrus produktus. Tokia informacija padeda vadovams nuspręsti, koku būdu ir kokius konkrečius gamybos kaštus galima sumažinti, pavyzdžiui, medžiagų keitimas kitomis, modernesnės gamybos įrangos įsigijimas, darbuotojų kvalifikacijos kėlimas ir panašios priemonės paprastai sumažina gamybos kaštus.

Pagal 9 - ojo VAS 18 straipsnį „konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo tiesioginėmis ar netiesioginėmis bei netiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką. Apie tai kokios išlaidų grupės įtraukiamos į gaminamos produkcijos savikainą, turi būti atskleista aiškinamojo rašto bendrosiose pastabose“. Todėl įmonė pati numato, kokias gamybos išlaidas priskirti tiesioginėms, kokias netiesioginėms ir kokius taikyti pastarųjų išlaidų paskirstymo kriterijus. Apskaičiuojant produktų savikainą, sunkiausia yra skirstyti netiesiogines gamybos išlaidas. Skirstant netiesiogines gamybos išlaidas produktams, reikia pasirinkti tinkamą skirstymo kriterijų, tai yra tokį, kuris kuo teisingiau parodytų skirstomų išlaidų ryšį su objektu, kuriam jos priskiriamos. Pavyzdžiui, jei skirstomos to paties padalinio išlaidos iš esmės yra skirtingos, kiekvienai skirstomų išlaidų grupei geriausia parinkti atskirą skirstymo kriterijų, kad būtų gautas teisingesnis rezultatas. Egzistuoja gana daug netiesioginių išlaidų skirstymo kriterijų. Paprastai išskiriami šie pagrindiniai, susiję su:

- darbo apmokėjimu (pvz., aptarnaujančių gamybos procesą padalinių išlaidos gali būti paskirstytos gaminamiems produktams pagal gamybinių padalinių darbuotojų darbo užmokestį);
- darbuotojų skaičiumi;
- žaliavų ir medžiagų sunaudojimu;
- gamybinių ir kitų patalpų naudojimu;
- technologinėmis operacijomis.

Netiesioginės išlaidos apima ir atsargų, sunaudotų produkcijai pagaminti, atsivežimo išlaidas. Atsargų atsivežimo ir sandėliavimo kaštai gali būti labai svarbūs priimant sprendimą, ar reikia keisti, pavyzdžiui, tiekėją ir ieškoti tokio, iš kurio atsargų atsigabenimas būtų pigesnis.

Svarbu tai, kad į atsargų pasigaminimo savikainą nėra įtraukiamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudos, kurias sudaro pardavimų, bendrosios ir administracinės sąnaudos.

Apibendrinus galima pasakyti, kad savos gamybos atsargos įvertinamos pasigaminimo

savikaina, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Kriterijai, pagal kuriuos įmonė gamybos išlaidas priskiria tiesioginėms ar netiesioginėms išlaidoms, yra nustatomi pačios įmonės, atsižvelgus į jos gamybos specifiką. [1, psl. 115-117]

3.3. Atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte

Įmonių veikloje galima situacija, kai tam tikros atsargos nuvertėja ir gali būti parduodamos už kainą, kuri yra žemesnė už tų atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikainą. Tai yra pagrindinė priežastis, dėl kurios atsargos įvertinamos grynąja galimo realizavimo verte, nelaukiant jų pardavimo.

Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudarant balansą atsargos gali būti nukainojamos iki grynosios galimo realizavimo vertės tam, kad turto balansinė vertė neviršytų sumos, kurią tikimasi gauti pardavus arba sunaudojus šį turtą įprastinio įmonės veiklos ciklo metu. Grynoji galimo realizavimo vertė gali būti mažesnė nei atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina, kai:

- atsargos sugedo ar buvo sugadintos;
- paseno morališkai;
- jų pardavimas įmonei nuostolingas dėl pasirinktos įmonės pardavimų politikos;
- išaugo jų gamybos užbaigimo ir/ar pardavimo išlaidos;
- sumažėjo šių atsargų rinkos kaina ir pan.

Taigi gali susidaryti situacija, kai konkrečių atsargų pardavimo kaina rinkoje tampa mažesnė nei šių atsargų pirkimo (pasigaminimo) savikaina. Tokiu atveju finansinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, siūlo atsiriboti nuo atsargų įkainojimo pagrįsto atsargų pirkimo (pasigaminimo) savikaina ir, nelaukiant jų pardavimo, reikalauja tokias atsargas nukainoti. Pagal 9 – jį VAS, atsargų įsigijimo (pasigaminimo) savikaina ir grynoji galimo realizavimo vertė apibrėžiama taip:

- “Įsigijimo (pasigaminimo) savikaina – sumokėta (mokėtina) pinigų ar pinigų ekvivalentų suma ar kito mainais atiduoto ar sunaudoto turto, kuris naudojamas įsigyjant ar gaminant turtą, vertė.
- Grynoji galimo realizavimo vertė – tai įvertinta pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, atėmus įvertintas gamybos užbaigimo ir galimas pardavimo išlaidas”.

Atsargų nuvertinimas nelaukiant jų pardavimo nulemtas dviejų apskaitos principų – atsargumo ir palyginimo. Atsargumo principas reikalauja, kad įmonė pasirinktų tokius apskaitos būdus, kuriuos taikant turto vertė balanse negalėtų būti nepagrįstai padidinta. Pritaikius šį principą atsargų apskaitos analizei, išplaukia, kad jei finansinės atskaitomybės sudarymo dieną

dėl įvykusio atsargų nuvertėjimo tapo akivaizdu, kad įmonė iš šių atsargų negaus planuotos ekonominės naudos, tai tokių atsargų vertė atskaitomybės sudarymo dieną yra nepagrįstai padidinta. Vadovaudamasi atsargumo principu, įmonė turi nuvertinti atsargas iki tos sumos, kurią įmonė galėtų gauti realizavusi atsargas, o susidaręs skirtumas pripažįstamas ataskaitinio laikotarpio nuostoliu dėl atsargų nukainojimo. [25]

Palyginimo principas reikalauja, kad per ataskaitinį laikotarpį uždirbtos pajamos būtų palygintos su sąnaudomis, patirtomis toms pajamoms uždirbti. Todėl jeigu įmonė atsargų nuvertėjimo žemiau įsigijimo savikainos nepripažins sąnaudomis tą ataskaitinį laikotarpį, kada šis nuvertėjimas įvyko, tai reikš, kad įmonė nuostolį dėl atsargų nuvertėjimo atidėjo būsimiems laikotarpiams, kada įvyks atsargų pardavimas.

Nukainojant atsargas iki grynosios realizavimo vertės, teisingiausia informacija gaunama, atsargas nukainojant pagal kiekvieną atsargų vieneta, tačiau tam tikrais atvejais tai yra netikslinga arba neįmanoma, tokiais atvejais gali būti nukainojamos vienu ar kelių atsargų grupių atsargos.

Visų atsargų nukainojimo iki grynosios galimo realizavimo vertės suma ir visi atsargų nuostoliai (natūralaus atsargų svorio sumažėjimas nudžiūvus, išgaravus, nubyrėjus, atsargos taip pat gali sugesti, dingti dėl nežinomų priežasčių) turi būti pripažįstami to laikotarpio, kuriuo buvo atliekami nukainojimai ir/ar susidarė nuostoliai, veiklos sąnaudomis:

D Veiklos sąnaudos

K Atsargos

Bet kokio atsargų nukainojimo atstatymo, atliekamo dėl grynosios galimo realizavimo vertės augimo, suma turi būti mažinamos to laikotarpio sąnaudos:

D Atsargos

K Veiklos sąnaudos

Taip pat būtina naujus duomenis suvesti ir į analitinės atsargų apskaitos korteles, nes čia naudojami ne tik piniginiai, bet ir kiekiniai matai, įrašai operacijų datai ir dokumentams nurodyti bei operacijų turiniui apibūdinti

Grynąją galimo realizavimo vertę 9 - asis VAS apibrėžia taip: tai įvertinta atsargų pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, iš kurios turi būti atimamos įvertintos atsargų gamybos užbaigimo ir galimos tų atsargų pardavimo išlaidos. Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė nustatoma atsižvelgiant į finansinės atskaitomybės sudarymo dieną įvertintas atsargų pardavimo kainas, darant prielaidą, kad atsargas įmonė parduoda įprastu būdu, tradiciniais pirkėjams. Todėl tikėtiną atsargų pardavimo kainą atskaitomybės sudarymo dieną įmonė nustato atsižvelgdama į įmonei būdingą atsargų pardavimo specifiką. Tikėtina atsargų pardavimo kaina gali būti paskutinių sandorių kaina, kai įmonė realizuoja prekes tiems patiems

klientams, toje pačioje geografinėje zonoje, panašiais kiekiais ir kai nuo paskutinių sandorių sudarymo iki finansinės atskaitomybės rengimo dienos praėjo nedaug laiko. Įmonė gali įvertinti atsargų pardavimo kainą vadovaudamasi susiklosčiusia ir patikimais įrodymais pagrįsta atsargų rinkos kaina. Pavyzdžiui, biržoje sudaromų sandorių kaina, jeigu įmonė prekes parduoda biržoje, gali būti laikoma patikimu įrodymu nustatant atsargų grynąją realizavimo vertę. Atsargų pardavimo kainą įmonė gali įvertinti ir remdamasi savo patirtiniais duomenimis bei analogiškų prekių pardavimo istorija.

Būtina atkreipti dėmesį į tai, kad atsargos atskaitomybės sudarymo dieną turi būti nuvertintos iki gryniosios galimo realizavimo vertės tik tada, jeigu įmonės apskaičiuota grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už atsargų įsigijimo savikainą. Kai atsargų grynoji galimo realizavimo vertė sumažėja, tačiau tebėra didesnė nei įsigijimo savikaina, atsargų nuvertinti nereikia.

Atsargų grynoji galimo realizavimo vertė gali tapti mažesnė už atsargų įsigijimo savikainą ne tik dėl sumažėjusių atsargų pardavimo kainų, bet ir dėl išaugusių atsargų pardavimo arba gamybos užbaigimo išlaidų. Todėl apskaičiuojant grynąją galimo realizavimo vertę būtina įvertinti ir pardavimo išlaidas (gamybos užbaigimo), kurias įmonė turėtų patirti įprastu būdu parduodama turimas atsargas tradiciniams pirkėjams.

9-asis VAS reikalauja apskaičiuojant atsargų grynąją galimo realizavimo vertę atsižvelgti į tikslą, dėl kurio atsargos laikomos įmonėje. Todėl kai įmonė disponuoja atsargomis, dėl kurių pardavimo yra sudarytos išankstinės sutartys ir kurių pardavimo kaina iš anksto šalių sutarta, tokių atsargų nukainoti nereikia, nes šių atsargų grynoji galimo realizavimo vertė yra sutartyje nustatyta, nors jų pardavimo kaina rinkoje atskaitomybės sudarymo dieną nukrito žemiau atsargų įsigijimo savikainos.

Įsigytų žaliavų ir medžiagų, skirtų produkcijai gamintai, įvertinimo taisyklės nuo aptartųjų skiriasi. 9 - asis VAS nustato, kad įsigytos žaliavos ir medžiagos, skirtos produkcijai gaminti, finansinėje atskaitomybėje grynąją galimo realizavimo vertę įkainojamos tik tada, jeigu finansinės atskaitomybės sudarymo dieną produkcijos, kuri bus pagaminta naudojant šias žaliavas ir medžiagas, grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė už tos produkcijos pasigaminimo savikainą. Taigi žaliavos ir medžiagos, laikomos produkcijai gaminti, nukritus jų pardavimo kainai rinkoje žemiau įsigijimo savikainos, negali būti nukainojamos žemiau jų įsigijimo savikainos, jeigu iš jų pagamintą produkciją įmonė tikisi parduoti bent už savikainą. Tik kai produkcijos pasigaminimo savikaina yra didesnė nei tos pačios produkcijos grynoji galimo realizavimo vertė, žemiau įsigijimo savikainos nuvertėjusios žaliavos ir medžiagos, skirtos tokiai produkcijai gaminti, turi būti nukainotos iki jų gryniosios galimo realizavimo vertės.

Taigi žaliavų ir medžiagų, skirtų produkcijai gaminti, nukainojimą iki gryniosios galimo realizavimo vertės lemia ne žaliavų (medžiagų) kainų kritimas, bet produkcijos, gaminamos naudojant žaliavas (medžiagas), gryniosios galimo realizavimo vertės sumažėjimas žemiau šios produkcijos pasigaminimo savikainos. Tokį nukainojimo mechanizmą lemia atsargų įsigijimo tikslas: šiuo atveju žaliavos (medžiagos) yra įsigytos ne perparduoti, bet sunaudoti jas produkcijos gamybai. Kadangi ne visada žaliavų (medžiagų) pardavimo kainų mažėjimas lemia ir produkcijos, kuri gaminama naudojant tokias žaliavas (medžiagas), pardavimo kainų mažėjimą, sumažėjusi žaliavų (medžiagų) pardavimo kaina objektyviai neišreiškia sumažėjusių įmonės galimybių gauti planuotą ekonominę naudą iš produkcijos pardavimo. Vienintelis kriterijus, leidžiantis daugmaž patikimai įvertinti turimų žaliavų (medžiagų), iš kurių bus gaminama produkcija, teikiamą ekonominę naudą, yra pagamintos produkcijos pasigaminimo savikaina ir pardavimo rezultatas. Todėl sprendžiant žaliavų (medžiagų), skirtų produkcijai gaminti, įkainojimo finansinėje atskaitomybėje klausimą pirmiausia vertinama, ar sugebėtų įmonė, pardavusi tokią produkciją, kuriai gaminti naudojamos žaliavos (medžiagos), padengti bent jau produkcijos pasigaminimo savikainą. Tik kai pagamintos produkcijos grynoji galimo realizavimo vertė yra mažesnė nei tos produkcijos pasigaminimo savikaina (t. y. kai tikimasi iš produkcijos pardavimo nuostolio), žaliavos (medžiagos) apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje turi būti nukainotos iki žaliavų (medžiagų) gryniosios galimo realizavimo vertės. Tokiu atveju žaliavų (medžiagų) grynąją galimo realizavimo vertę tiksliausiai išreiškia vertė, už kurią galima įsigyti tokias pat žaliavas.

Finansinės atskaitomybės sudarymo dieną vertinant turimas žaliavas ir medžiagas būtina atsižvelgti į šių atsargų įsigijimo tikslą. Jeigu įmonė turi įsigijusi žaliavų (medžiagų) daugiau, negu reikia įprastinei veiklai, perteklinis žaliavų (medžiagų) kiekis vertinamas vadovaujantis tais pačiais principais kaip ir pirktų perparduoti prekių. Kitaip tariant, šiuo atveju daroma prielaida, kad dalis atsargų yra įsigyta produkcijai gaminti (pastarųjų nuvertinimas siejamas su pagamintos produkcijos rinkos verte), kita dalis atsargų nebus skirta produkcijai gaminti (todėl jų nuvertėjimas siejamas su jų grynąja galimo realizavimo verte atskaitomybės sudarymo dieną).

Apibendrinant atsargų įvertinimo grynąją galimo realizavimo verte metodą, galima būtų paminėti, kad žemiau įsigijimo savikainos nuvertėjusių atsargų nukainojimas iki gryniosios galimo realizavimo vertės, nelaukiant jų pardavimo leidžia įmonei atspindėti balanse atsargas ta verte, kuri nėra nepagrįstai padidinta, taip pat leidžia tiksliau palyginti per ataskaitinį laikotarpį uždirbtas pajamas su toms pajamoms uždirbti patirtomis sąnaudomis. [5, psl. 225-229]. Tai yra atsargų grynąją galimo realizavimo verte laikoma įvertinta atsargų pardavimo kaina, esant įprastoms verslo sąlygoms, iš kurios turi būti atimamos įvertintos atsargų gamybos užbaigimo ir galimos tų atsargų pardavimo išlaidos.

4. ATSARGŲ POREIKIO PLANAVIMAS , PROGNOZAVIMAS IR BIUDŽETAVIMAS

Atsargos yra svarbi turto dalis ir jų dydis daro didelę įtaką įmonės veiklos mastams bei rezultatams. Atsargų dydis priklauso nuo gamybos apimčių, santykio tarp gamybos ir pardavimų, gamybos pobūdžio ir išlaidų atsargoms įsigyti. Todėl labai svarbu:

- kiek galima tiksliau planuoti pagamintos produkcijos, prekių ar žaliavų poreikį artimiausiam laikotarpiui. Tai padeda išvengti papildomų (nenumatytų) žaliavų užsakymų, gamybos stabdymo ar atsargų pertekliaus. Efektyvus planavimas leistų ne tik palaikyti optimalų atsargų lygį, bet ir sumažinti sąnaudas, susijusias su papildomais užsakymais ar perteklinių atsargų sandėliavimu;
- palaikyti skirtingus atsargų lygius skirtingiems produktams, priklausomai nuo to, kaip greitai jos gali būti papildytos ir kiek jos yra svarbios vykdomai veiklai. Taikant ABC analizę, galima išskirstyti atsargas pagal tai, kaip greitai jos realizuojamos;
- ieškoti galimybių padidinti pardavimų skyriaus darbo lankstumą, kas leistų laiku reaguoti į kliento poreikius, palaikant įmanomai žemą atsargų lygį mažiausiais kaštais;
- detaliau išanalizuoti patiriamas sandėliavimo, atsargų valdymo ir kitas susijusias sąnaudas. Gali paaiškėti, kad, pavyzdžiui, kad kai kurių atsargų įsigijimas ir jų perdirkimas pačioje įmonėje yra brangesnis negu jų pirkimas. Todėl būtina apsvarstyti galimybę atsisakyti tokių atsargų ir pikti jas iš kitų tiekėjų;
- atsargų valdymui apjungti žinias iš įvairių veiklos sričių, apimant pardavimus, gamybą, paskirstymą, marketingą ir net pagrindinius klientus, tai padės identifikuoti problemines vietas bei palengvins atsargų poreikio prognozavimą.

Bet kokios rūšies atsargoms yra reikalinga turėti tam tikrą apskaitos sistemą, kad bet koku momentu būtų žinoma, kiek vienos ar kitos rūšies atsargų yra sandėliuose, kiek užsakymų yra gauta, kada juos reikės įvykdyti. O iš tų klausimų seka tai, jog pagal užsakymų apimtį, jų skaičių ir atlikimo terminus yra būtina kontroliuoti situaciją apie sandėliuose turimas atsargas bei jų papildymą reikiamu metu ir nustatyti kiekiu. Vykdamas produkcijos gamybą yra labai svarbu kontroliuoti žaliavas, laikomas gamyklos sandėliuose, kad jokių būdų žaliavų trūkumas ar savalaikis nepapildymas nedarytų negatyvaus poveikio pačiai produkcijos gamybai.

4.1. Atsargų poreikio planavimas

Gamybinių atsargų poreikis apskaičiuojamas pagal tam tikras normas bei normatyvus kažkuriam laiko tarpui, kuris priklauso nuo žaliavų pobūdžio, apyvartų skaičiaus per metus, laiko trukmės tarp apyvartų. Bet kurios firmos, išleidžiančios galutinę produkciją, arba žaliavų bei gaminių tiekimą organizuojančios kompanijos tikslas yra pasiekti aukštą klientų aptarnavimo lygį esant minimalioms išlaidoms. Tokiu atveju yra reikalinga turėti reikiamą rūšį žaliavų ar galutinės produkcijos reikiamoje vietoje tinkamu laiku.

Taigi, patys svarbiausi sprendimai, kuriuos būtina išspręsti, vykdant atsargų kontrolę, yra šie:

- kiek reikia turėti atsargų;
- kada jas turėti;
- kur bus laikomos ir kokios jos bus.

Atsargos daro įtakos įmonės finansams, o finansinė veikla susieta su gaminamo gaminio paklausa. Paklausa nulemia gamybos planus. Didžiausia problema yra ta, kad paklausa yra nepriklausoma ir ją sunku prognozuoti. Kai kurie gaminiai gali turėti ir priklausomą ir nepriklausomą paklausą. Nepriklausomos paklausos gaminių užsakymams valdyti naudojamos dvi sistemos:

1. Fiksuoto gaminių kiekio, skaičiaus sistema.
2. Fiksuoto laiko sistema.

Fiksuoto kiekio sistemoje atsargų dydis nuolat kontroliuojamas ir kai atsargos sumažėja iki nustatyto lygio, daromi nauji užsakymai atsargoms papildyti. Reguliavimo parametrais šioje sistemoje yra užsakymo taškas ir užsakymo dydis.

Fiksuoto laiko sistemoje atsargoms papildyti daromi užsakymai lygiais periodais. Užsakomas produkto kiekis yra nepastovus dydis ir ši sistema geriau tinka atsargoms sudaryti, kai maža gaminio kaina, o išlaidos atsargoms laikyti didelės. Atsargų su priklausoma paklausa valdymo sistema remiasi gamybos planu. Šio planavimo tikslas yra sudaryti tik dabartiniam gamybos planui reikalingų medžiagų atsargas. Priklausomos paklausos valdymo sistemoje atsargoms planuoti sudaromas detalus gamybos planas, tiksliai apskaičiuojama medžiagų vertė, nustatomos tikslios atsargų normos ir laikas, per kurį turi būti atliktas užsakymas. Kad gamyba nuolat turėtų reikiamas atsargas daroma gamybinės ūkinės veiklos analizė. Analizės tikslas - atrasti pačius ekonomiškiausius gamybos aprūpinimo atsargomis būdus. T.y. reikalingas medžiagas, žaliavas, elementus pristatyti laiku, aplenkiant sandėlius, laikymą ir t.t. Tokiam

gamybos būdai reikia atlikti daug skaičiavimų, tiksliai organizuoti gamybos procesus, pasitelkiant automatizuotas ir automatines valdymo sistemas.

Operatyvus gamybos planavimas apima dvi funkcijas:

- 1) gamybos reguliavimo;
- 2) kalendorinio planavimo, darbų paskirstymo ir darbų atlikimo terminų nustatymas.

Čia taip pat nustatomas optimalus gaminamų gaminių partijos dydis, paskyros darbams atlikti ir kiti rodikliai. Paslaugų sferoje operatyvinio planavimo uždavinys yra tiksliai detalizuoti, kokius darbus kurią dieną kokia tvarka ir kas turės atlikti. Paprasčiausias gaminyje pradedamas gaminti vienoje gamybos linijoje, bare arba ceche ir užbaigiamas kitame linijos gale, bare ar ceche. Masinėje gamyboje dažniausiai taikomas srautinis gamybos būdas, naudojant srovines linijas arba lanksčias gamybos sistemas. Operatyviniam gamybos planavimui naudinga įvairios priemonės vaizdumui padidinti: linijiniai grafikai, tinkliniai gamybos planavimo ir valdymo protokolai, plakatai ir panašiai.

Siekiant optimalaus ir ekonomišką operacijų vyksmo sudaromi gamybos paruošimo projektai, t.y. naujų gamybos pajėgumų, naujų technologijų, naujų gaminių projektai. Projektuotojų darbas planuojamas, kontroliuojamas ir valdomas. Projektų valdymas yra pagrindinė planavimo ir kontrolės forma. Kiekvienam projektui paprastai skiriamas atsakingas žmogus. Projektų vadovai atsako už tris jų įgyvendinimo aspektus:

1. Laikas, terminai.
2. Išlaidos.
3. Kokybė.

Efektyviai valdant projektų įgyvendinimą darbai atliekami laiku, o juos uždelsus padidėja išlaidos ir paprastai iškyla kokybės problemų. Dėl to visi pagrindiniai projektų valdymo metodai darbų planavimui, jų atlikimo grafikų sudarymui ir atlikimo kontrolei. Efektyviausias būdas, sukurtas šio amžiaus viduryje, buvo ir yra tinklinio planavimo ir valdymo metodas. Pagal šį metodą projektai nagrinėjami kaip atliktų darbų įvykiai, jų tinklas. Ieškant optimaliausio sprendimo šioms darbams atlikti, sudaromi trys jų variantai:

1. Labiausiai tikėtinas, optimistinis;
2. Labiausiai neįtikėtinas, pesimistinis;
3. Optimaliausias arba kritinis kelias.

Operatyvinis gamybos valdymas suplanuotus projektinius rezultatus koreguoja priklausomai nuo paklausos pokyčių. Nukrypimų pokyčių kontrolė ir koregavimas daromi sistemingai, nuolatos, siekiant aukštos gaminio kokybės ir minimalių išlaidų. Gamybos operatyvinis valdymas daugumoje įmonių kompiuterizuotas.

Fiksuoto kiekio modelis

Firma, besinaudojanti fiksuoto kiekio modeliu, kiekvieną kartą duoda užsakymą fiksuoto kiekio atsargoms, remiantis paskaičiuotomis išlaidomis ir paklausa. Naudojant fiksuoto kiekio modelį reikia nustatyti atsargų minimumo lygį, kad žinoti kada vėl reiks daryti naują užsakymą. Šis atsargų minimumo lygis yra vadinamas naujo užsakymo tašku.

Tuo metu, kai atsargos pasiekia iš anksto nustatytą lygį, yra automatiškai užsakomas fiksuotas produkcijos kiekis. Iš anksto nustatytas naujo užsakymo taškas veikia kaip jungtukas kitam užsakymui atlikti, todėl jis kartais dar vadinamas jungtuko principu Fiksuoto kiekio modelis dažniausiai naudojamas dirbant su svarbesnėmis atsargų rūšimis, t.y. su A grupės atsargomis. Atidi priežiūra paprastai yra brangi, todėl ji yra atliekama tik svarbesnėms atsargų rūšims.

Dviejų dėžių sistema. Fiksuoto kiekio modelis dar yra vadinamas dviejų dėžių sistema. Kai pirma dėžė tuščia, pateikiamas antras užsakymas. Atsargų kiekis antroje dėžėje parodo kiek atsargų reikės, kol bus įvykdytas užsakymas. Abi sąvokos - jungtuko ir dėžės - reiškia, kad atsargos bus užsakomos tada, kai jos pasieks iš anksto nustatytą lygį.

Užsakomų atsargų kiekis priklauso nuo išlaidų ir/arba nuo paklausos. Atsargų lygis, kuriam esant pateikiamas naujas užsakymas, priklauso nuo laiko per kurį šis užsakymas įvykdomas, nuo gaminių paklausos bei pardavimo dydžio per tą laiką, t.y. kiek vienetų parduodama per dieną, savaitę ar kitą laiko tarpą.

Pvz.: jeigu naujas užsakymas įvykdomas per dvi savaites, o per dieną parduodama 10 vienetų, tai naujo užsakymo taškas bus 140 vienetų (14 dienų - 10 vienetų per dieną).

Naujo užsakymo taško nustatymo tikslas yra duoti signalą, kai reikia vėl užsakyti fiksuotą kiekį. Pvz.: dauguma žmonių žino naujo užsakymo taškus tam tikriems pirkiniams. Keliaujant galima sustoti prisipilti benzino tuomet, kai rodyklė rodo, kad benzino bako liko tik viena aštuntoji bako dalis. Perkantys cigaretes blokais gali nuspręsti pirkti naują bloką tada, kai iš seno bloko išimamas paskutinis pakelis.

Fiksuoto intervalo modelis

Naudojant fiksuoto intervalo modelį atsargos yra užsakomos fiksuotais arba reguliariais intervalais. Užsakomas atsargų kiekis kinta priklausomai nuo to, kiek patikrinimo metu yra atsargų vienetų. Dažnai atsargos yra suskaičiuojamos baigiantis laikotarpiui ir užsakoma

remiantis suskaičiuotų atsargų kiekiu.

Fiksuoto intervalo modelio pranašumas yra tame, kad jis pigesnis stebėti. Nėra būtina atidi priežiūra. Mažavertės atsargos gali būti užsakomos nedažnai ir dideliais kiekiais, retai tikrinant jų lygį. Todėl efektyvu šį būdą naudoti C grupės atsargoms kontroliuoti. Kai kuriais atvejais fiksuoto intervalo modelis yra reikalingas pristatymo grafikams sudaryti. Tai būdinga mažmeninėms maisto parduotuvėms, į kurias vienos prekės yra pristatomos kasdieną, kitos - kartą į savaitę, trečios - kartą į mėnesį. Yra nustatomas tam tikras atsargų kiekis, kurio užtektų iki to laiko, kol bus atliktas naujas užsakymas.

ABC analizė

Analizė remiasi Pareto principu. Vilefredo Pareto nagrinėtojo turto pasiskirstymą tarp piliečių. Paaiškėjo, kad 20% gyventojų valdo 80% turto.

Atsargų valdymo atveju – 20% kompanijos klientų (arba produktų) atneša 80% pajamų.

ABC analizė - technika, kuri pagal prioritetus sudėlioja užduotis. Pirmas ABC analizės žingsnis – suklasifikuoti produktus pagal pardavimų apimtį arba, jeigu įmanoma, pagal tai, kiek jie padidina kompanijos pelningumą. Remiantis ABC analize galima nustatyti, kuriuos produktus apsimoka laikyti regioniniuose sandėliuose, o kuriuos – centriniuose. Jeigu mes nepaklausius produktus laikome regioniniuose sandėliuose, tai kiekviename iš jų reikia laikyti rezervines atsargas. Tuo tarpu, jeigu nepaklausūs produktai yra sukoncentruoti viename centriniame sandėlyje, rezervinių atsargų kiekis bus žymiai mažesnis.

A grupei priklausančių prekių atsargų lygis yra kontroliuojamas kiekvieną dieną, B grupės prekių atsargos gali būti peržiūrimos kas savaitę, o C grupės prekėms gali būti skiriama mažiausiai dėmesio. Turi būti nustatytas firmai priimtinas kiekvienos prekių kategorijos pirkėjų aptarnavimo lygis. Pavyzdžiui, A prekių grupės užsakymai tenkinami 90 proc., B grupės – 80 proc., C grupės – 70 proc. lygiagrečiai nustatomas ir skirtingas užsakymų įvykdymo laikas.

Apibendrinant atsargų planavimą galime pasakyti, kad prieš pasirinkdama tinkamiausią atsargų valdymo metodą, kiekviena įmonė turi įvertinti, kuri sistema jai yra geriausia, tai yra, visi jos priimami sprendimai turi būti susiję su mažiausių bendrųjų atsargų valdymo išlaidų mažinimo tikslu ir geros logistinės sistemos sukūrimu įmonėje. Fiksuoto atsargų užsakymo dydžio sistema gali būti naudojama, jei: atsargų valdymo išlaidos yra labai didelės ir jas galima apskaičiuoti, atsargų poreikis ir realizavimo apimtys įmonėje yra pastovūs, nėra kintamųjų atsargų užsakymo išlaidų. Fiksuoto laiko tarp užsakymų sistema gali būti naudojama esant nedidelėms atsargų valdymo išlaidoms, kai atsargos tiekiamos nustatytais (pastoviais) terminais.

ABC analizė, tai metodas, kuris leidžia nustatyti, kokias produkcijos rūšis tikslinga

laikyti centriniame sandėlyje. Šios analizės pagrindą sudaro ataskaitos apie tai, kaip produkcija pasiskirsto pagal pardavimų apimtis.

4.2. Prognozavimas ir biudžetavimas

Prognozuoti kiekvienos produktų grupės pardavimus yra labai svarbus dalykas tvarkant prekių atsargas. Vienas iš populiariausių prognozavimo metodų yra įvertinti pirkėjų norus ir tikslus. Tam firma gali naudoti klientų anketinę apklausą, apklausas paštu, telefonu. Ši informacija gali būti naudojama pardavimams prognozuoti. Tačiau ji yra gana brangi, o gaunama informacija būna nepakankamai tiksli.

Kitas variantas – apklausti pardavėjus, pardavimo vadybininkus, bei šios srities ekspertus. Tai gana greitas ir nebrangus informacijos gavimo būdas. Tačiau gauta informacija nėra visiškai objektyvi.

Daugelio kompanijų prognozės remiasi duomenimis apie praėjusio periodo pardavimus. Dažniausiai tai būna trumpalaikės prognozės. Jos gali būti atliekamos naudojantis duomenimis iš atsargų saugojimo vietos. Tačiau prognozė yra žymiai tikslesnė, jeigu naudojami ir aukštesnių lygių (centriniai sandėliai, produkto klasė, gamybos padalinys) duomenys.

Nė viena prognozė negarantuoja 100% tikslumo. Šiuo metu vis populiarnesnė tampa laiko faktoriaus strategija. Jos tikslas – kuo labiau sutrumpinti laiko tarpą tarp žaliavos gavimo ir galutinio produkto pristatymo vartotojui. Kuo šis laikas trumpesnis, tuo mažiau svarbus yra prognozės tikslumas, nes kompanija gali greičiau reaguoti į paklausos pokyčius.

Be prognozavimo labai svarbus dalykas tvarkant prekių atsargas yra biudžetavimas. Biudžetas yra formalizuotas ir išreikštas piniginiiais matais įmonės veiklos planas, kuris turi būti pagrįstas realiais ištekliais, reikalingais planuojamoms užduotims įvykdyti, ir, be to, jis privalomas vykdyti atitinkamiems įmonės padaliniais. Biudžete numatomos per tam tikrą laikotarpį pasiektinos prognozinės prekių pardavimų bei jų gamybos (ar pirkimo su tikslu perparduoti) apimtys, išreikštos piniginiiais (taip pat natūriniais, jei to reikia) matais, taip pat visos reikalingos numatytai veiklai vykdyti išlaidos.

Pats biudžetų sudarymas prasideda nuo planuojamų prekių pardavimo apimčių, tai yra nuo pardavimo biudžetų sudarymo biudžetų sudarymo. Kitaip sakant, pirmiausia reikia numatyti, kiek ir kokių prekių bei už kokią kainą galima parduoti. Juk netikslinga gaminti „į sandėlį“. Tai atlikus rengiamas produktų gamybos biudžetas (jei parduodamas prekes įmonė gamina pati) arba prekių pirkimo biudžetas (jei įmonė perka prekes perpardavimui). Prieš numatant, kiek produktų reikės pagaminti (ar nusipirkti), reikia įvertinti ir turimus pagamintų, bet dar neparduotų prekių

likučius. Žinant, kiek naujų produktų reikės pagaminti, galima apskaičiuoti, kokių resursų (medžiagų, darbo ir kitų), tam reikia.

Sudarant vieną pagrindinių – produktų gamybos biudžetą, numatoma, kiek reikės tiesioginių ir netiesioginių gamybos kaštų suplanuotam produktų kiekiui pagaminti. Tiesioginėms produktų gamybos išlaidoms priskiriamos jų gamyboje sunaudojamos žaliavos bei medžiagos, taip pat tiesiogiai produktus gaminančių darbuotojų darbo apmokėjimo išlaidos bei kai kurios kitos tiesioginės išlaidos. Tokioms išlaidoms, remiantis nustatytomis technologinėmis normomis, sudaromi jų sunaudojimo normatyvai. Tiesioginių gamybos išlaidų normatyvų tam tikriems produktams pagaminti visuma sudaro tiesioginių gamybos išlaidų biudžetą. Jį paprastai nėra sudėtinga parengti, nes nesunku įvertinti tiesioginių išlaidų poreikį vienam ar kitam produktų kiekiui pagaminti. Daug sudėtingiau parengti netiesioginių gamybinių išlaidų biudžetą, kadangi tokio pobūdžio išlaidos neturi tiesioginio sąryšio su gaminama produktų apimtimi. Todėl netiesioginių išlaidų biudžetą teisingai parengti yra gana sudėtinga.

Pradėjus patvirtintus biudžetus įgyvendinti, periodiškai (paprastai kas mėnesį) faktiniai įmonės veiklos rodikliai sulyginami su biudžetiniais ir taip pat nustatomi faktinių įmonės veiklos rodiklių (kaštų, produktų savikainos ir pan.) nukrypimai nuo analogiškų biudžetinių rodiklių. Visi nukrypimai, jeigu jie yra reikšmingi įmonės ar tam tikro padalinio veiklai, turi būti nuodugniai išanalizuoti, siekiant išsiaiškinti jų susidarymo priežastis, kad būtų galima imtis veiksmų išvengti tokių nukrypimų ateityje. Nustačius faktinių rodiklių nukrypimą nuo biudžetinių visada reikia labai gerai išsiaiškinti, kokios tikrosios nukrypimų priežastys ir kokią galutinį efektą tokie nukrypimai turi įmonės veiklai.

Apibendrinant galime pasakyti, kad prognozavimas – kiekvieno produkto kiekio, kuris tikėtina bus nupirkta, nustatymas. Planuojant prekių pardavimo apimtims yra sudaromas pardavimų biudžetas. Pagal jį yra rengiamas produktų gamybos biudžetas arba prekių pirkimo biudžetas. Biudžetas – tai tam tikram apibrėžtam laikotarpiui sudarytas įmonės ar jos dalies veiklos planas, išreikštas kiekybiniais vienetais. Galima sakyti, kad biudžetas yra ekonominiais rodikliais išreikštas operatyvinio planavimo rezultatas, reikalaujantis veiksmų ir kontrolės. Biudžetas suteikia galimybę kontroliuoti bendrą įmonės veiklą, jo analizė ir sekimas sudaro sąlygas imtis savalaikių koreguojančių veiksmų, bei leidžia mokytis iš ankstesnių laikotarpių patirties.

5. ATSARGŲ VALDYMO EFEKTYVUMO ANALIZĖ

Atsargos yra nelikvidus turtas, jose išaldyti pinigai negali greit grįžti į įmonę. Efektyvus atsargų valdymas padidintų įmonės pinigų srautus, kas leistų juos panaudoti verslo plėtrai ar veiklos procesų efektyvumui gerinti. Atsargų valdymo įvertinimui galima naudoti atsargų apyvartumo dienomis rodiklį, kuris parodo, vidutiniškai per kiek dienų pasikeičia atsargos.

$$\text{Atsargų apyvartumas dienomis} = (\text{Atsargų vidurkis} / \text{Savikaina}) \times 365 \quad (5.1)$$

Labai žemas atsargų apyvartumas reiškia, kad pinigai užšaldyti atsargose ir įmonė vykdo (arba gauna) mažai klientų užsakymų, o tuo pačiu ir pinigų.

Esant greitesniam atsargų apyvartumui įmonė santykinai mažiau lėšų išaldo šiame balanso straipsnyje. Pavyzdžiui, 1 mln. litų apyvartą turinti įmonė sutrumpinusi atsargų apyvartumą 20 dienų "išlaisvintų" apie 55 tūkst. litų.

Pernelyg didelis apyvartumas gali reikšti prastovas, neįvykdytus užsakymus ir lėtą pristatymą klientams, kas neigiamai veiktų pardavimus.

Atsargų apyvartumas apskaičiuojamas taip:

$$\text{Atsargų apyvartumas} = \text{Pardavimo savikaina} / \text{Vidutinės atsargos} \quad (5.2)$$

Atsargų apyvartų skaičius rodo, kiek kartų per metus gali pasikeisti atsargos, t.y. kiek kartų jos buvo parduotos ir vėl atkurtos. Šis rodiklis įmonei labai svarbus, nes per kiekvieną atsargų apyvartumą uždirbamas bendrasis pelnas.

Reikia pastebėti, kad beatodairiškas atsargų lygio mažinimas (siekiant sutrumpinti apyvartumą) gali turėti neigiamų pasekmių - pablogėti klientų aptarnavimo kokybė ar dėl žaliavų trūkumo sutrikti gamybiniai procesai. Todėl vertinant atsargų valdymo efektyvumą reikia atkreipti dėmesį ir į neįvykdytų užsakymų, prastovų dėl žaliavų trūkumo skaičiaus dinamiką, atsargų valdymo kaštų pokyčius ir pan. Įmonėje palaikomas atsargų lygis turi būti minimalus, tačiau užtikrinantis ekonomišką ir nepertraukiamą darbo procesą.

Pastebima, kad per didelės atsargos finansiškai nėra naudingos, lygiai taip pat kaip ir per mažos. Svarbu yra turėti tokio dydžio atsargas, kad jų nauda būtų didesnė nei laikymo išlaidos. Be to, svarbu yra teisingai prognozuoti pardavimų apimtį prieš atsargų poreikio lygio nustatymą. Jei duota pardavimų apimtis pasiekama mažesnėmis investicijomis į atsargas, tai firmos

pelningumas didės. Todėl, radusi tinkamus atsakymus į nagrinėtus klausimus, įmonė atsargų kaups tiek, kad išliktų išlaidų ir naudos pusiausvyra.

5.1. Atsargų valdymo išlaidos

Atsargos visuomet yra susijusios su išlaidomis. Atsargų valdymo išlaidos skirstomos arba pagal jų susidarymo pobūdį (užsakymo, laikymo ir neturėjimo), arba pagal tai, ar jos tiesiogiai priklauso nuo atsargų lygio. Vyrauja trys tipiškos atsargų išlaidų grupės:

1) atsargų užsakymo išlaidos (*Ordering Costs*). Tai išlaidos, atsirandančios vykdant užsakymą, taip pat yra priskaičiuojamas komercijos skyriaus personalo, ryšių ir buhalterinio darbo dalis išlaidų. Jos dažniausiai išreiškiamos pinigine verte kiekvienam užsakymui. Užsakymo išlaidos yra fiksuotas (pastovus) dydis ir skaičiuojamas vienam užsakymui. Jeigu F – pastovios išlaidos atsargų užsakymui, o N – užsakymų skaičius, tai metinės užsakymo išlaidos (*Total Ordering Costs (TOC)*):

$$TOC = (F) \times (N) = (F) \times (S/Q); \quad (5.3)$$

čia: S – parduotas vienetų skaičius per metus, Q – vienodo vienetų dydžio užsakymas.[17]

2) atsargų laikymo (priežiūros) išlaidos (*Carring Costs*). Tai išlaidos, į kurias įskaitoma: panaudoto kapitalo apimtis, sandėliavimo išlaidos, draudimas, nusidėvėjimas. Užsakymo išlaidas sudaro užsakymų pateikimo ir transportavimo išlaidos, kurių dydis priklauso nuo laikomų atsargų kiekio. Jos sudaro didžiausią logistikos išlaidų dalį ir detaliau skirstomos:

- *kapitalo išlaidos*. Tai alternatyvus pelnas, kurį gautų įmonė, jei lėšas investuotų ne į atsargas;
- *sandėliavimo išlaidos* (viešųjų, išnuomotų ir nuosavų sandėlių);
- *tvarkymo išlaidos*, apimančios atsargų draudimo, bei palūkanų išlaidas, jei atsargoms įsigyti buvo naudojamas kreditas;
- *rizikos išlaidos*. Šios išlaidos susideda iš pasenimo, sugadinimo, praradimo ir pervežimo išlaidų.

Laikymo išlaidos didėja proporcingai vidutiniam laikomų atsargų dydžiui. Pavyzdžiui, jei įmonė parduoda S vienetų per metus ir pateikia vienodo Q vienetų dydžio užsakymus N kartų per metus, tai, nesant draustinių atsargų, vidutinis atsargų A dydis yra:

$$A = Q/2 = (S/N)/2 \quad (5.4)$$

Laikymo išlaidas procentais (*Percentage Carrying Costs (C)*) gausime bendrą laikymo išlaidų sumą padalinę iš vidutinės atsargų vertės.[17]. Metinės laikymo išlaidos (*Total Carrying Costs(TCC)*) lygios laikymo išlaidų procentais, perkamų atsargų vieneto kainos ir vidutinio atsargų kiekio sandaugai, arba

$$TCC = (C) \times (P) \times (A) \quad (5.5)$$

Žinodami laikymo išlaidas TCC ir užsakymo išlaidas TOC, mes galime apskaičiuoti įmonės bendrąsias metines atsargų išlaidas:

$$TIC = TCC + TOC \quad (5.6)$$

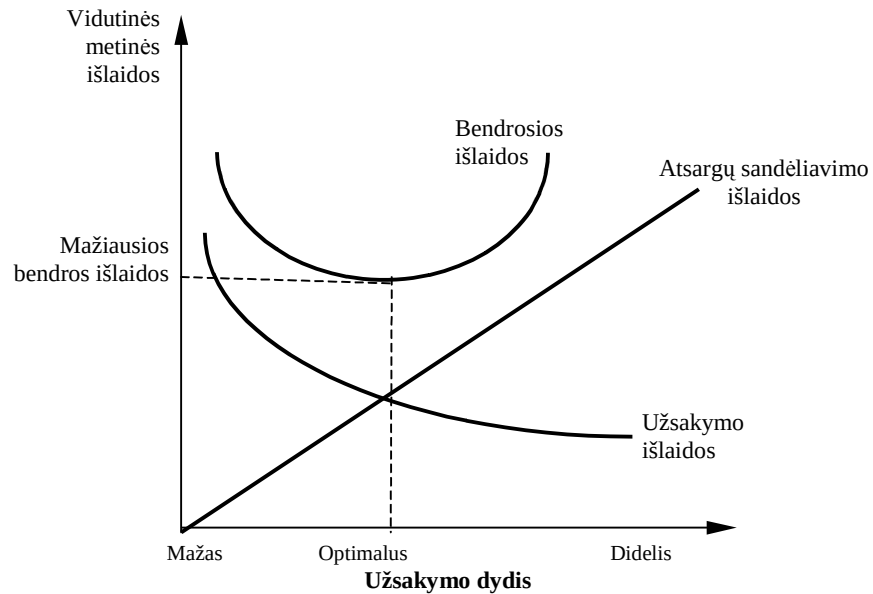
3) išsekimo išlaidos - išlaidos, patiriamos dėl prarastų pardavimų, kai norimas produktas yra neprieinamas; išlaidos, susijusios su atidėtais užsakymų įvykdymais; arba išlaidos, susijusios su gamybos proceso sustojimu dėl gamybos žaliavų trūkumo. Šiuos nuostolius yra sunkiausia apskaičiuoti, bet jie neabejotinai yra patys svarbiausi, kadangi jie susiję su klientais (vidiniais arba išoriniais), kai sušlubuoja atsargų valdymo strategija. Jei vadybininkams nesiseka suprasti šių nuostolių reikšmės, gali tekti laikyti didesnę nei klientams reikia atsargų kiekį.

Tačiau kiekvienos įmonės veikla yra specifinė, todėl jos skirtingai tvarko visas atsargų valdymo išlaidas, siekdamos sumažinti bendrąsias atsargų valdymo išlaidas.

Augant atsargų apimčiai, laikymo išlaidos pastoviai didėja, o užsakymo išlaidos mažėja. Galima nustatyti optimalų užsakymo dydį (*EOQ*), kuris leidžia minimizuoti bendras atsargų išlaidas (*TIC*). Optimalaus atsargų dydis labiausiai priklauso nuo prekių pirkimo organizavimo, nuo to, kaip dažnai, kokio dydžio partijomis gaunamos nupirkto prekės. Optimaliomis atsargomis laikytinos tokios, kai bendra nuostolių dėl per mažų ir per didelių atsargų suma yra minimali.

5.2. Ekonomiško užsakymo kiekio (EOQ) modelis

Tai užsakomų atsargų kiekis, optimizuojant pagal užsakymo ir atsargų laikymo sąnaudas. Pasinaudojant pagrindiniu EOQ modeliu galima numatyti užsakymo dydį vienetais, pavaizduotą 1 schemeje. Tai leidžia sumažinti visumines atsargų sąnaudas (sandėliavimo ir užsakymo) tokiose situacijose, kuriose paklausos ir pristatymo laikas yra tiksliai žinomas.



1 schema. Ekonomiškasis užsakymo dydis

EOQ gali būti apskaičiuotas pagal šią formulę:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2PD}{CV}} ; \quad (5.7)$$

čia: EOQ – užsakomų vienetų kiekis, P – užsakymo tvarkymo išlaidos, D – metinė produktų paklausa vienetais, C – metinės atsargų sandėliavimo produktų vertės išlaidos procentais, V – vidutinė vieno atsargų vieneto kaina.[15]

EOQ modelį galima taikyti tik tada, kai patenkinamos šios sąlygos:

1. Paklausa yra pastovi ir jo dydis yra iš anksto žinomas.
2. Atsargos papildomos periodiškai tuo pat metu.
3. Atsargų įsigijimo kaina nepriklauso nei nuo užsakymo dydžio, nei nuo laiko.
4. Transportavimo sąnaudos nepriklauso nei nuo užsakymo dydžio, nei nuo laiko.
5. Visiškai patenkinama paklausa.
6. Nėra atsargų, esančių kelyje į užsakymo vietą.
7. Kiekvieno produkto atsarga nesusijusi su kito produkto atsarga.
8. Galima planuoti veiklą kiek nori laiko į priekį.
9. Kapitalo dydis neribojamas.

Nors šios sąlygos gali pasirodyti per griežtos efektyviam modeliui sukurti, tačiau, kad ir

kaip bebūtų, yra situacijų, kuriose šie užsakymų parametrai sutampa. Įsigyjant paprastą produkciją, kaip pavyzdžiui alkūnes ir movas, EOQ veiks labai gerai, nes šie dalykai yra nebrangūs ir tikrumo prielaida nėra pagrindinio svarbumo reikalas. Taip pat įmanoma neesmingai pakeitus pagrindinį modelį skaičiuoti gautas nuolaidas dėl perkamo kiekio ar transportavimo. Kadangi nuolaidos sumažina vieneto kainą, keisis ir EOQ. Šios modifikacijos padeda modelį padaryti dar naudingesnį realiose gyvenimo situacijose. Jis paskaičiuojamas pagal formulę:

$$Q^1 = \frac{2rD}{C} + (1 - R) \times Q^0; \quad (5.8)$$

čia: Q^1 - maksimalus kiekis, kuris gali būti užsakytas, siekiant gauti nuolaidų; r - kainos nuolaida proc., jeigu užsakomas didelis kiekis; D - metinė paklausa (vnt.); C - metinės atsargų laikymo išlaidos (%); Q^0 - EOQ iki koregavimo (t.y. dar negavus nuolaidų).

Saugaus atsargų dydžio nustatymas. Net ir geriausia atsargų valdymo sistema firmai palieka šiokių tokių pažeidžiamumą, atsirandantį dėl galimų pasibaigusių atsargų, nes ir paklausai, ir vežimo laikui būdingas nepastovumas. (Atmintina, kad pagal EOQ modelio prielaidas pasibaigusios atsargos negalimos.) Kitaip tariant, jei paklausa ir vežimo laikas per tam tikrą laikotarpį bus skirtingi. Taigi vadybininkai turėtų atsakyti į klausimą: kokia paklaida yra toleruotina.

Saugumo atsargos – tai papildomos atsargos, kurios turėtų apsaugoti įmonę nuo staigių, trumpalaikių paklausos ir pristatymo laiko pakitimų.

Įsidėmėtina, kad bet kokie saugumo atsargos dydžio skaičiavimai grindžiami nustatytų pardavimo apimčių lygiu ir pristatymų laikų duomenimis. Jeigu bent vienas iš jų pakinta, saugumo atsargų dydis turi būti perskaičiuotas įvertinus naujus parametrus. Be to tai nėra geriausias būdas išspręsti atsargų valdymo problemas.

5.3. Pirkimų ir pajamų valdymas

Lėšos atsargoms priklauso ne tik nuo naudojamo atsargų kiekio, bet ir nuo įvairių jų gavimo, laikymo bei apmokėjimo sąlygų. Todėl atsargų valdymui nemažą įtaką turi pirkimų valdymas. Įmonės, siekdamos mažinti išlaidas atsargoms, turėtų atidžiai įvertinti jų formavimosi etapus ir taikyti verslo praktikoje įprastus sprendimus:

- Konsoliduoti pirkimus tarp mažesnio skaičiaus tiekėjų. Tai sustiprina įmonės derybines pozicijas, mažina atsargų įsigijimo išlaidas ir dokumentų kiekį;

- Suskirstyti tiekėjus pagal pelningumą ir užsakymų neįvykdymo riziką bei optimizuoti palaikomus ryšius tarp didelės rizikos, pelningų tiekėjų;
- Nesistengti sumokėti per anksti, tačiau visus atsiskaitymus vykdyti laiku – taip bus palaikomi geri santykiai su tiekėjais;
- Naudotis ankstesnio mokėjimo suteikiamomis nuolaidomis, jei tam yra ekonominis pagrindas;
- Įvertinti įmonės sandėliavimo kaštus. Jeigu jie dideli, tai galbūt naudingiau tartis su tiekėjais dėl medžiagų pristatymo pagal poreikį, nors ir mokant daugiau, tokiu būdu atsargų valdymą perduodant tiekėjui.

Pirkimų veiklos įvertinimui galima naudoti mokėtinų sumų (tiekėjams) apyvartumo dienomis rodiklį:

$$\text{Mokėtinų sumų apyvartumas dienomis} = (\text{Mokėtinų sumų vidurkis} / \text{Savikaina}) \times 365 \quad (5.9)$$

Šis rodiklis parodo, per kiek dienų įmonė vidutiniškai apmoka sąskaitas tiekėjams. Aplamai pirkimų proceso valdymą yra ganėtinais sudėtinga įvertinti rodikliais, tačiau nuo šios veiklos didžiąja dalimi priklauso sklandus įmonės darbas, o taip pat ir efektyvus atsargų valdymas.

Lėšų surinkimas yra labai svarbi įmonės veiklos dalis, kadangi būtent čia yra grynųjų pinigų šaltinis. Įmonės gautos lėšos yra naudojamos tolesnėje veikloje, todėl nuo to, kaip bus planuojamas ir kontroliuojamas pajamų surinkimas, priklauso įmonės veiklos intensyvumas. Būtina nuolat analizuoti pirkėjų įsiskolinimų būklę, kuriai įvertinti skaičiuojami du rodikliai: pirkėjų įsiskolinimo periodo trukmė ir apyvartumas. Pirkėjų įsiskolinimų mokėjimo periodas yra vidutinis laikas, kuris reikalingas pirkėjų įsiskolinimams apmokėti. Šis rodiklis yra svarbus įmonei, ypač kai jis lyginamas su mokėjimo tiekėjams terminais. Pirkėjų įsiskolinimų mokėjimo periodo trukmė (P/P) apskaičiuojamas pagal formulę:

$$P/P = (P_I / PP) \times 365; \quad (5.10)$$

čia: P_I – vidutinis metinis pirkėjų įsiskolinimas, PP – pardavimo pajamos.[7]

Normali pirkėjų įsiskolinimo periodo riba yra 1 – 2 mėnesiai ir jei ši riba yra viršyta, tai įmonei iškyla pavojus didinti savo įsiskolinimus. Pirkėjų įsiskolinimų apyvartumas (PIA) apskaičiuojamas:

$$PIA = PP / P\downarrow \quad (5.11)$$

Pirkėjų įsiskolinimo apyvartumas rodo, kiek kartų per metus pirkėjų įsiskolinimai paverčiami pinigais. Kuo jis didesnis, tuo mažiau lėšų investuojama į pirkėjų įsiskolinimus pirkėjų įsiskolinimo apyvartumas spartėja, kai:

- Pirkėjai greičiau apmoka įsiskolinimus;
- Prekės greičiau išsiunčiamos;
- Sutrumpėja prekių transportavimo laikas;
- Pagreitėja atsiskaitymai;
- Sumažėja santykinė pirkėjų įsiskolinimo dalis.

Mokėjimų atidėjimas (prekinis kreditas) suteikia įmonei galimybę skatinti pardavimus, būti konkurencingai ir didinti užimamos rinkos dalį. Suteikdama daugiau kreditų įmonė įgyja pasitikėjimą ir užsitikrina ilgalaikį bendradarbiavimą. Tačiau prekių pardavimas atidedant mokėjimą yra rizikinga pardavimo skatinimo priemonė, todėl būtina tinkamai valdyti šį procesą. Tinkamas skolų valdymas daro įtaką visai įmonės finansinei būklei:

- Gerina finansinius rezultatus;
- Didina veiklos efektyvumą;
- Padeda geriau planuoti finansinius srautus;
- Mažina dėl skolų patiriamus nuostolius.

Įmonės turi nuolat stebėti, kaip keičiasi konkrečių pirkėjų įsiskolinimai ir analizuoti pirkėjų mokumą. Reikėtų naudoti ir riziką (kylančią dėl nemokių klientų) mažinančias priemones:

- Apsidrausti nuo nemokų klientų;
- Parduodamų prekių apdraudimą.

Lėšų surinkimo gerinimui gali padėti šie pajamų valdymo būdai:

- Įvertinti įmonės galimą prisiimti pirkėjų kreditavimo riziką ir laikytis nusistatytų kriterijų – geriau neparduoti visai, nei parduoti nemokiam ar labai ilgai delsiančiam apmokėti klientui;
- Kiek įmanoma supaprastinti taikomas apmokėjimo sąlygas bei minimizuoti jų skaičių; apmokėjimo sąlygas taikyti priklausomai nuo kliento rizikos

- Paskatinti greitesnį sąskaitų apmokėjimą. Suteikti nedideles pinigines ar prekinės nuolaidas už anksčiau apmokėtas sąskaitas;
- Pagreitinti sąskaitų išrašymo procesą. Vėlesnis sąskaitos išrašymas nukelia apmokėjimo terminus, kas pailgina apmokėjimo laikotarpį;
- Prieš išrašant sąskaitą susisiekti su pagrindiniais klientais ir galutinai suderinti sąskaitos sumą ir apmokėjimo sąlygas, tam kad ateityje būtų išvengta ginčų ir apmokėjimo nukėlimo;
- Griežtai kontroliuoti atsiskaitymą.

Optimizuojant pirkėjų įsiskolinimus svarbu sukurti tinkamą pirkimų valdymo strategiją, kad įmonė, atidėdama mokėjimus pirkėjams, neprarastų pinigų, išvengtų sutarčių su skolų negražinančiais klientais ir nepatirtų nuostolių.

Siekiant tinkamai valdyti pirkėjų įsiskolinimus reikia:

- Kaupti informaciją apie klientus, domėtis jų finansiniu stabilumu ir aktyviai valdyti pirkėjų skolas;
- Optimizuoti ryšius su didelės rizikos pelningais pirkėjais;
- Suradus naują klientą nuspręsti, ar verta jį kredituoti, kokią pasirinkti kredito sumą ir kiek galima atidėti mokėjimą.

6. UAB „X“ ATSARGŲ VALDYMO ANALIZĖ

6.1. Įmonės pristatymas

UAB „X“ yra vienas didžiausių plastikinių vamzdžių gamintojų Lietuvoje. Įmonė gamina plastikinius vamzdžius vidaus ir lauko kanalizacijai, PVC slėgio vamzdžius bei vamzdžius kabelių apsaugai. Taip pat bendrovė importuoja produkciją iš kitų „X“ pramoninės grupės gamyklų, bei eksportuoja vamzdžius į Latviją, Estiją, Rusiją ir Baltarusiją. Šiuo metu įmonėje dirba 145 darbuotojai. „X“ įmonių grupė nuolat ieško naujų galimybių plastikinių vamzdžių sistemų gamybos ir pritaikymo srityse bei siekia nuolat būti patikimiausių plastikinių vamzdžių sistemų tiekėju Europoje.

Tarptautiniam gamybos koncernui „X“ priklausanti plastikinių vamzdžių gamykla Vilniuje UAB „X“ investuoja į gamybos plėtrą ir nuo 2007 metų spalio mėnesio pradėjo polietileninių vandentiekio vamzdžių gamybą.

Investicijos suma į naujas gamybos linijas siekia apie 4 milijonus litų, sukurtos 6 naujos darbo vietos. Įmonėje įrengtos dvi kompiuterizuotos ekstruderinės vamzdžių gamybos linijos ir moderni produkcijos kokybės patikros laboratorija. Šiuolaikiški gamybiniai įrengimai, gamyboje naudojamos aukščiausios kokybės žaliavos, įgyta daugiametė ekstruderinės gamybos patirtis bei įmonėje veikianti ISO 9001 kokybės valdymo sistema garantuoja, kad Lietuvoje pagamintų polietileninių vamzdžių kokybė atitiks pačius aukščiausius Europinius kokybės standartus.

Įmonėje bus gaminami iki 400mm skersmens vamzdžiai, gamybiniai pajėgumai leidžia pagaminti iki 9 milijonų metrų skirtingų skersmenų produkcijos per metus.

Vilniuje gaminami polietileniniai vandentiekio vamzdžiai bus platinami Lietuvos rinkoje bei eksportuojami į kaimynines šalis.

UAB „X“ įmonė vartotojams siūlo pilną gamą vamzdžių sistemų skirtų vandentekiui, šildymui, nuotekoms, drenažui, dujotekiui bei kabelių apsaugai.

6.2. Trumpalaikio turto vertikaloji ir horizontalioji analizė

1 lentelė

Trumpalaikio turto vertikaloji analizė

Eil. Nr.	Balanso straipsniai	Finansiniai	metai	Prašę finansiniai metai		Pasikeitimas
		Lt	%	Lt	%	
B.	<u>TRUMPALAIKIS TURTAS</u>	5.822.050	62,6	3.465.989	53,7	8,9
I.	<u>ATSARGOS IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS</u>	1.725.943	18,6	1.084.766	16,8	1,8
I.1	<u>Atsargos</u>	1.689.251	18,2	1.036.443	16,1	2,1
I.1.1	<u>Žaliavos ir komplektavimo gaminiai</u>	491.920	5,3	259.563	4,1	1,2
I.1.2	<u>Nebaigta gamyba</u>	0	0	0	0	0
I.1.3	<u>Pagaminta produkcija</u>	667.488	7,2	328.220	5,1	2,1
I.1.4	<u>Prekės, skirtos perparduoti</u>	529.843	5,7	448.660	7,1	-1,4
I.2	<u>Išankstiniai apmokėjimai</u>	36.692	0,4	48.323	0,7	-0,3
I.3	<u>Nebaigtos vykdyti sutartys</u>	0	0	0	0	0
II.	<u>PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS</u>	3.749.885	40,3	2.380.699	36,9	3,4
II.1	<u>Pirkėjų įsiskolinimas</u>	3.646.153	39,2	2.256.211	35	4,2
II.2	<u>Dukterinių ir asocijuotų įmonių skolos</u>	0	0	0	0	0
II.3	<u>Kitos gautinos sumos</u>	103.732	1,1	124.488	1,9	-0,8
III.	<u>KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS</u>	0	0	0	0	0
III.1	<u>Trumpalaikės investicijos</u>	0	0	0	0	0
III.2	<u>Terminuoti indėliai</u>	0	0	0	0	0
III.3	<u>Kitas trumpalaikis turtas</u>	0	0	0	0	0
IV.	<u>PINIGAI IR JŲ EKVIVALENTAI</u>	346.222	3,7	524	0	3,7
	TURTAS IŠ VISO	9.298.604	100	6.449.502	100	

Iš vertikaliosios trumpalaikio turto analizės matome, kad trumpalaikis turtas sudaro 62,6 % viso įmonės turimo turto. Palyginus su praėjusiais finansiniais metais, trumpalaikis turtas padidėjo 8,9 punktais. Šį padidėjimą lėmė atsargų padidėjimas 2,1 punktu, pagamintos produkcijos padidėjimas 2,1 punktu, taip pat ir pirkėjų įsiskolinimai, kurie palyginus su praėjusiais metais padidėjo 4,2 punkto. 3,7 punkto padidėjo pinigai ir jų ekvivalentai. Prekes skirtos perparduoti sumažėjo 1,4 punkto. Sumažėjimą lėmė įmonės sprendimas išplėsti nuosavos gamybos prekių asortimentą.

Trumpalaikio turto horizontalioji analizė

Eil. Nr.	Balanso straipsniai	Finansiniai metai	Praėję finansiniai metai	Pasikei	timas
		Lt	Lt	Lt	%
B.	TRUMPALAIKIS TURTAS	5.822.050	3.465.989	2.356.061	68,0
I.	ATSARGOS IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS	1.725.943	1.084.766	641.177	59,1
I.1	Atsargos	1.689.251	1.036.443	652.808	63,0
I.1.1	Žaliavos ir komplektavimo gaminiai	491.920	259.563	232.357	89,5
I.1.2	Nebaigta gamyba	0	0	0	0
I.1.3	Pagaminta produkcija	667.488	328.220	339.268	103,3
I.1.4	Prekės, skirtos perparduoti	529.843	448.660	81.183	18,1
I.2	Išankstiniai apmokėjimai	36.692	48.323	11.631	24,1
I.3	Nebaigtos vykdyti sutartys	0	0	0	0,0
II.	PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS	3.749.885	2.380.699	1.369.186	57,5
II.1	Pirkėjų įsiskolinimas	3.646.153	2.256.211	1.389.942	61,6
II.2	Dukterinių ir asocijuotų įmonių skolos	0	0	0	0,0
II.3	Kitos gautinos sumos	103.732	124.488	20.756	16,7
III.	KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS	0	0	0	0,0
III.1	Trumpalaikės investicijos	0	0	0	0,0
III.2	Terminuoti indėliai	0	0	0	0,0
III.3	Kitas trumpalaikis turtas	0	0	0	0,0
IV.	PINIGAI IR JŲ EKVIVALENTAI	346.222	524	345.698	660,7
	TURTAS IŠ VISO	9.298.604	6.449.502	2.849.102	44,2

Atlikę įmonės trumpalaikio turto analizę matome, kad tai sparčiai auganti įmonė, kurios turtas per metus padidėjo 44,2 %. Trumpalaikis turtas padidėjo 68 %. Tai lėmė žaliavų ir komplektavimo gaminių padidėjimas 89,5 %, pagamintos produkcijos padidėjimas daugiau negu dvigubai, arba 103,3 %, o taip pat ir grynujų pinigų padidėjo šešis kartus. Kartu 61,6 % padidėjo pirkėjų įsiskolinimai, todėl įmonei reikia pasirūpinti pirkėjų įsiskolinimų mažinimu.

6.3. Įmonės atsargų apyvartumo skaičiavimas

Norint plėtoti savo veiklą, įmonė turi būti apsirūpinusi trumpalaikiu turtu. Šis turtas įmonei- tai vienas iš būtinų gamybos ir prekybos išteklių, be kurių įmonė nefunkcionuoja. Finansų specialistams būtina nuolat analizuoti įmonės apsirūpinimą trumpalaikiu turtu ir esamomis atsargomis, įvertinti atsargų būklę, materialinį atsargų apyvartumą.

Gamybos veiklos procese visada yra nuolatinė trumpalaikio turto transformacija-įmonė

perka medžiagas ir iš jų gamina prekes. Parduodant prekes dažnai susidaro pirkėjų įsiskolinimas, iš kurių tik vėliau gaunami gryniesi pinigai. Manytina, kad įmonė turi rūpintis finansiniais ištekliais visam savo veiklos ciklui. Norint žinoti, kokią veiklos ciklo dalį įmonė turi finansuoti savo lėšomis, turime apskaičiuoti šiuos rodiklius:

1. Atsargų apyvartumas: (AA) = Pardavimo savikaina / Vidutinės atsargos

$$AA_{FM} = 12102022 / 1362847 = 8,9 \text{ k. } 365 / 8,9 = 41 \text{ d.}$$

$$AA_{PFM} = 9446745 / 1036443 = 9,1 \text{ k. } 365 / 9,1 = 40 \text{ d.}$$

Įmonės atsargų apyvartumas rodo, kiek kartų kiekvienos rūšies atsargos parduotos ir papildytos. Tai vidutiniškai finansiniais metais jos apsisvertė 8,9 k. O praėjusiais finansiniais metais jos apsisukdavo 9,1 k.. Taigi matyti, kad atsargų apyvartumas sulėtėjo 1 d.

2. Debitorinių įsiskolinimų apyvartumas (DĮA) = Pardavimo pajamos / Debitoriniai įsiskolinimai

$$DĮA_{FM} = 15291834 / 3749885 = 4,07 \text{ k., } 365 / 4,07 = 90 \text{ d.}$$

$$DĮA_{PFM} = 12282237 / 2380699 = 5,16 \text{ k. } 365 / 5,16 = 71 \text{ d.}$$

Šis rodiklis parodo pirkėjų įsiskolinimo apmokėjimo periodą dienomis. Kaip matyti praėjusiais metais yra viršijama 2 mėn. neišieškoto įsiskolinimo riba, finansiniais metais pirkėjų įsiskolinimai jau padidėjo iki 3 mėnesių. Iš gautų duomenų galime teigti, kad yra pavojus kauptis įsiskolinimams.

3. Skolų tiekėjams apyvartumas (STA) = Pardavimo savikaina / Skolos tiekėjams

$$STA_{FM} = 12102022 / 2048982,5 = 5,9 \text{ k. } 365 / 5,9 = 62 \text{ d.}$$

$$STA_{PFM} = 9446745 / 2240836 = 4,2 \text{ k. } 365 / 4,2 = 87 \text{ d.}$$

Iš čia matyti, kad finansiniais metais 31 diena yra sutrumpėjęs laikas reikalingas kreditorių skoloms apmokėti. Tai rodo, kad įmonės apyvartinės lėšos juda, įmonė sugeba atsiskaityti su tiekėjais greičiau, negu jai sumoka klientai.

Pinigų apytakos ciklas (PAC) = AA + DĮA - STA

$$PAC_{FM} = 41 + 90 - 62 = 69 \text{ d.}$$

$$PAC_{PFM} = 40 + 71 - 87 = 68 \text{ d.}$$

Taigi matyti, kad 2007 m. kaip ir 2006 m. prekių atsargos tampa parduotomis, debitorinis įsiskolinimas pinigais daugiau negu dviejų mėnesių laikotarpyje. Štai finansiniais metais kreditoriniai įsiskolinimai apmokami 1 d. lėčiau nei 2006 m. Ši trukmė yra tiesiogiai susijusi su turto likvidumu, kurio dėka įmonė apsirūpina apyvartiniu kapitalu.

4. Atsargų apyvartumas kartais-(AA)=Parduotų prekių savikaina/Vidutinės atsargos

$$AA_{FM} = 12102022 / 1362847 = 8,88 \text{ k.}$$

$$AA_{PFM} = 9446745 / 1036443 = 9,11 \text{ k.}$$

Pokytis: - 0,23 k.

Šis rodiklis parodo, kad finansiniais metais atsargos buvo atnaujinamos (parduotos ir vėl atkurtos) lėčiau 0,23 k, nei 2006 m.

5. Atsargų apyvartumas dienomis-(AAP)=Vidutinės atsargos*365/ Parduotų prekių savikaina

$$AAP_{FM} = 1362847 * 365 / 12102022 = 41 \text{ d.}$$

$$AAP_{PFM} = 1036443 * 365 / 9446745 = 40 \text{ d.}$$

Pokytis: 1 d.

Šis rodiklis rodo, kad atsargos 2007m. įmonėje išbuvo ilgiau 1 d.. Taigi realizuojant numatytą produkcijos kiekį, jos finansiniais metais buvo atnaujinamos per 41 dieną.

6. Skubaus padengimo koeficientas-(SPK)=Trumpalaikis turtas – Atsargos / Trumpalaikiai įsipareigojimai.

$$SPK_{FM} = 5822050 - 1689251 / 5557074 = 0,74 \text{ k.}$$

$$SPK_{PFM} = 3465989 - 1036443 / 3234866 = 0,75 \text{ k.}$$

Pokytis: - 0,01 k.

Šis koeficientas nustatė, kad 2007 m. labiausiai likvidus turtas viršijo trumpalaikius įsipareigojimus 0,74 k. o praėjusiais finansiniais metais 0,75 k. Tai gana pavojinga įmonei būklė, kadangi gali pritrūkti lėšų laiku padengti skolas.

7. Pagamintos produkcijos atsargų efektyvumas - (PPAE) = Pagaminta produkcija / Pardavimai

$$PPAE_{FM} = 667488 / 12102022 = 0,06 \text{ k.}$$

$$PPAE_{PFM} = 328220 / 9446745 = 0,03 \text{ k.}$$

Pokytis: 0,02 k.

Šis rodiklis apibūdina- parduotos pagamintos produkcijos imlumą pagamintos produkcijos atsargoms. Taigi iš rezultatų ,matyti, kad imlumas yra padidėjęs 0,03 k.

7. UAB“ X“ ATSARGŲ VALDYMO TOBULINIMO GALIMYBĖS

Atlikę atsargų valdymo analizę pasirinktoje įmonėje, matyti, kad įmonė turi finansinių problemų su debitoriniais įsiskolinimais. Žvelgiant į pinigų apyvartos ciklo gautus duomenis, matome, kad šio ciklo trukmė siekia daugiau negu 2 mėn.. Galime daryti prielaidą, kad įmonėje yra sutrikę pirkėjų atsiskaitymai. Štai pagal pateiktus apskaičiavimus žinoma, kad pirkėjų įsiskolinimo periodo trukmė pailgėjo 19 (90 - 71) dienų. Pirkėjai mums skolas sumoka per 90d., tad įmonė turi ieškoti finansinių išteklių savo veiklai finansuoti net 90 dienų. Tai komplikuoja įmonės finansinę būklę.

Nors yra sutrikę atsiskaitymai su pirkėjais, atsiskaitymai su kreditoriais sutrumpėja 25 (62-87) dienos. Tačiau įmonė turi finansuoti sandėlyje laikomas atsargas, kurių apyvartumas finansiniais metais, palyginus su praėjusiais sulėtėjo 1 diena ir siekia 41 dieną. Tai reiškia, kad įmonė turi rasti papildomų lėšų, kad galėtų finansuoti likusias 13 d. (41 + 62 – 90). Kad įmonėje nekiltų šių finansinių problemų su atsiskaitymais siūloma:

- **Spartinti prekių pirkimo bei gamybos procesą bei prekių pristatymą pirkėjams-** jei bus greičiau pristatomos prekės, greičiau bus atsiskaitoma už gautas prekes.
- **Gerinti atsiskaitymus su pirkėjais - finansininkai ar vadybininkai** turi kontroliuoti atsiskaitymus, sekti nukrypimus, aiškintis priežastis, kodėl taip yra ir žinoma siūlyti palankesnius variantus pirkėjams dėl atsiskaitymų.
- **Stengtis pailginti atsiskaitymus su kreditoriais trukmę**-negaudami nustatyto laiku grynųjų pinigų iš pirkėjų, įmonė turės skolintis pinigų, kad laiku atsiskaitytu su kreditoriais. Tai įmonei nuostolinga.
- **Paskatinti greitesnį sąskaitų apmokėjimą.** Suteikti nedideles pinigines ar prekes nuolaidas už anksčiau apmokėtas sąskaitas;
- **Pagreitinti sąskaitų išrašymo procesą.** Vėlesnis sąskaitos išrašymas nukelia apmokėjimo terminus, kas pailgina apmokėjimo laikotarpį;

Iš buhalterinio įmonės balanso ir pelno nuostolių ataskaitos matyti, kad įmonės pardavimai yra padidėję 2007 m. 3009597 Lt. Galima teigti, kad įmonės ekonominės veiklos procesas yra pagerėjęs, bei pardavimų apimtys Lietuvoje ir užsienyje yra padidėjusios. Tačiau grynasis pelnas finansiniais metais yra sumažėjęs 62116 Lt. Tai lėmė 431248 Lt padidėjusios veiklos sąnaudos. Atsargų kiekis įmonėje taip pat padidėjo 641177 Lt. O tai lėmė atsargų apyvartumo padidėjimą iki 41 d. Norint sumažinti atsargas reikia:

- Tiksliau planuoti prekių, medžiagų ar žaliavų poreikį artimiausiu laikotarpiu. Tai padeda išvengti nereikalingų medžiagų užsakymų, gamybos stabdymo ar atsargų pertekliaus. Planavimas leidžia ne tik palaikyti optimalų atsargų lygį, bet ir sumažinti

sąnaudas, susijusias su papildomais užsakymais ar perteklinių medžiagų sandėliavimu.

- Palaikyti įvairių produktų skirtingus atsargų lygius, atsižvelgiant į tai, kada jos gali būti papildytos, kiek jos svarbios veiklai, tobulinti prognozavimą.
- Skatinti lanksčiau dirbti pardavimų skyrių, kad laiku būtų reaguojama į kliento poreikius, palaikant kuo mažesnę atsargų lygį mažiausiais kaštais.
- Atsisakyti mažo apyvartumo prekių ir pašalinti pasenusias ar nenaudojamas atsargas.

Prekių atsargų valdymas, prognozavimo tobulinimo aspektu, gali būti vykdomas naudojant atsargų ABC analizės metodą, tai yra suklasifikuoti prekes pagal pardavimų apimtį ar pagal pelningumą į A, B ir C grupes. UAB "X" yra A grupei priklausančių prekių lygis yra kontroliuojamas kiekvieną dieną ir, priklausomai nuo sezono, sandėlyje palaikomas nustatytas minimalus ar maksimalus kiekis. Ne sezono metu palaikomas minimalus kiekis, sezono metu palaikomas maksimumas. B ir C grupės prekės sandėlyje nelaikomos, o pristatomos pagal užsakymą. B grupės prekės į sandėlį pristatomos per dvi savaites po užsakymo, C grupės prekės – per vieną mėnesį. Metų pabaigoje yra būtina analizuoti kiekvieną prekių grupę, jų judėjimą, pardavimus. Jeigu nustatoma, kad kurios nors A grupės prekių yra mažas apyvartumas, maži pardavimai, yra tikslinga nustatyti mažesni sandėliavimo kiekį arba jį perkelti į B arba C grupę jos nesandėliuojant, o pristatyti pagal poreikį. Ir atvirkščiai, jei yra nustatoma, kad B arba C grupės kai kurių prekių pardavimai žymiai išaugo ir norint geriau patenkinti klientų poreikius, yra tikslinga prekę perkelti į A grupę ir sandėlyje palaikyti tam tikrą nustatytą kiekį. Tačiau reikia įvertinti, ar ta prekė nebuvo vežta pagal vienkartinį užsakymą kokiam nors dideliame projektui. Tuomet yra netikslinga perkelti į A grupę, investuoti į ją pinigus, kurie gali negreitai sugrižti.

Nustatant A grupės prekių sandėlyje palaikomą maksimumą reikia atsižvelgti į mokėjimo atidėjimo terminus. Jei mokėjimo atidėjimas yra 60 dienų, tai prekės maksimumas turėtų būti ne didesnis kaip dviejų mėnesių vidutinis parduodamas kiekis, nes laikant didesnę kiekį gali pritrūkti apyvartinių lėšų, kurios bus investuotos į papildomą atsargų kiekį. Kitaip tariant, lėšos bus "išaldytos". Sakyme, įmonė per 2006 metus pardavė 220 vnt. A grupės dvisluoksniu vamzdžio, kurio vieneto savikaina yra 2584 Lt. Maksimalus palaikomas kiekis sandėlyje buvo 36 vnt., arba sumine išraiška – 93.024 Lt. 2007 metais, pasikeitus situacijai rinkoje, šio vamzdžio buvo parduota 150 vnt. Neįvertinus pardavimų sumažėjimo ir laikant tą patį nustatytą maksimalų kiekį sandėlyje, įmonė investuoja papildomas lėšas. Sumažinus maksimalų kiekį iki 20 vnt. (51.680 Lt), įmonė papildomai išlaisvina 41.344 Lt. Tai yra ji šias lėšas gali panaudoti kitų prekių pirkimui ar investuotų į verslo plėtrą.

IŠVADOS

1. Atsargos - nelikvidžiausias trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kuri įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.

2. Žaliavos, komplektavimo gaminiai, nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija yra gamybinės įmonės atsargos, o prekės, skirtos perparduoti, priklauso prekybinių įmonių atsargoms.

3. Apskaičiuojant sunaudotų gamyboje ar parduotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti FIFO, LIFO, svertinio (slenkančio) vidurkio, konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo metodus.

4. Svarbiausias FIFO metodo pranašumas - jis susieja fiziškai (tikrovėje) parduotų prekių įsigijimo savikainą su pajamomis, gautomis pardavus šias prekes. FIFO atsargų apskaitos metodas dažniausiai leidžia tiksliai parodyti apskaitoje atsargų judėjimą.

5. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro ne tik atsargų pirkimo kaina, bet ir kitos tiesiogiai su pirkimu susijusios išlaidos, jei šių išlaidų sumos yra reikšmingos. Jei šios išlaidos yra nereikšmingos, jos gali būti pripažintos sąnaudomis tą patį laikotarpį, kai buvo patirtos.

6. Savos gamybos atsargos įvertinamos pasigaminimo savikaina, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Kriterijai, pagal kuriuos įmonė gamybos išlaidas priskiria tiesioginėms ar netiesioginėms išlaidoms, yra nustatomi pačios įmonės, atsižvelgus į jos gamybos specifiką.

7. Atsargų grynąja galimo realizavimo verte laikoma įvertinta atsargų pardavimo kaina, esant įprastomis verslo sąlygomis, iš kurios turi būti atimamos įvertintos atsargų gamybos užbaigimo ir galimos tų atsargų pardavimo išlaidos.

8. Pasirinkdama tinkamiausią atsargų valdymo metodą, kiekviena įmonė turi įvertinti, kuri sistema jai yra geriausia, tai yra, visi jos priimami sprendimai turi būti susiję su mažiausių bendrųjų atsargų valdymo išlaidų mažinimo tikslu ir geros logistinės sistemos sukūrimu įmonėje. Fiksuoto atsargų užsakymo dydžio sistema gali būti naudojama, jei: atsargų valdymo išlaidos yra labai didelės ir jas galima apskaičiuoti, atsargų poreikis ir realizavimo apimtys įmonėje yra pastovūs, nėra kintamųjų atsargų užsakymo išlaidų. Fiksuoto laiko tarp užsakymų sistema gali būti naudojama esant nedidelėms atsargų valdymo išlaidoms, kai atsargos tiekiamos nustatytais (pastoviais) terminais.

9. ABC analizė - tai metodas, kuris leidžia nustatyti, kokias produkcijos rūšis tikslinga laikyti centriniame sandėlyje. Šios analizės pagrindą sudaro ataskaitos apie tai, kaip produkcija pasiskirsto pagal pardavimų apimtis.

10. Prognozavimas – kiekvieno produkto kiekio, kuris tikėtina bus nupirktas, nustatymas. Planuojant prekių pardavimo apimtis yra sudaromas pardavimų biudžetas.

11. Biudžetas – tai tam tikram apibrėžtam laikotarpiui sudarytas įmonės ar jos dalies veiklos planas, išreikštas kiekybiniais vienetais. Kitaip tariant biudžetas yra ekonominiais rodikliais išreikštas operatyvinio planavimo rezultatas, reikalaujantis veiksmų ir kontrolės.

12. Atsargų valdymo įvertinimui galima naudoti atsargų apyvartumo dienomis rodiklį, kuris parodo, vidutiniškai per kiek dienų pasikeičia atsargos.

13. Atsargų apyvartų skaičius rodo, kiek kartų per metus gali pasikeisti atsargos, t.y. kiek kartų jos buvo parduotos ir vėl atkurtos. Šis rodiklis įmonei labai svarbus, nes per kiekvieną atsargų apyvartumą uždirbamas bendrasis pelnas.

14. Siekiant tinkamai valdyti pirkėjų įsiskolinimus reikia: kaupti informaciją apie klientus, domėtis jų finansiniu stabilumu ir aktyviai valdyti pirkėjų skolas; optimizuoti ryšius su didelės rizikos pelningais pirkėjais; suradus naują klientą nuspręsti, ar verta jį kredituoti, kokią pasirinkti kredito sumą ir kiek galima atidėti mokėjimą.

15. Atsargas galima mažinti tiksliau planuojant prekių, medžiagų ar žaliavų poreikį artimiausiu laikotarpiu. Tai padeda išvengti nereikalingų užsakymų, gamybos stabdymo ar atsargų pertekliaus.

16. Siekiant tinkamai valdyti pirkėjų įsiskolinimus, reikia: kaupti informaciją apie klientus, domėtis jų finansiniu stabilumu ir aktyviai valdyti pirkėjų skolas; optimizuoti ryšius su didelės rizikos pelningais pirkėjais; suradus naują klientą nuspręsti ar verta jį kredituoti, kokią pasirinkti kredito sumą ir kiek galima atidėti mokėjimą.

17. Analizuojant pasirinktos UAB “X” įmonės atsargų valdymą nustatyta, kad:

- Atsargų apyvartumas lyginant su praėjusiais finansiniais metais sulėtėjo 1 diena ir siekia 41 d.
- Pirkėjų įsiskolinimai pailgėjo iki 3 mėnesių. Galime teigti, kad yra pavojus kauptis įsiskolinimams.
- Laikas, reikalingas kreditorių skoloms apmokėti yra sutrumpėjęs 31 diena. Tai rodo, kad įmonės apyvartinės lėšos juda, įmonė sugeba atsiskaityti su tiekėjais greičiau, negu jai sumoka klientai.
- Atsargų apyvartumo rodiklis kartais yra sulėtėjęs 0,23 k. Ir siekia 8,88 k.
- Skubaus padengimo koeficientas yra 0,75. tai yra gana pavojinga įmonei, kadangi gali pritrūkti lėšų laiku padengti įsiskolinimus.

18. Norint, kad įmonė išvengtų finansinių problemų su atsiskaitymais siūloma:

- Spartinti prekių pirkimo bei gamybos procesą bei prekių pristatymą pirkėjams.
- Gerinti atsiskaitymus su pirkėjais.

- Stengtis pailginti atsiskaitymus su kreditoriais trukmę
- Paskatinti greitesnį sąskaitų apmokėjimą bei pagreitinti sąskaitų išrašymo procesą.

19. Prekių atsargų valdymas gali būti vykdomas naudojant atsargų ABC analizės metodą. Pagal pateiktą pavyzdį nustatėme, kad tinkamai išanalizavus pasirinktos prekės pardavimo rodiklius, įmonė gali sutaupyti apie 41 tūkstantį Lt laikant mažesnį kiekį sandėlyje.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Bagdžiūnienė V. Finansinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Rosma, 2004.-187 p.
2. Bagdžiūnienė V. Įmonės veiklos planavimas ir analizė. – Vilnius: Conto litera, 2006 – 178 p.
3. Bagdžiūnienė V. Apskaitos politika. – Vilnius: Inforastras, 2004 – 144 p.
4. Gudaitienė O. Apskaitos pradmenys. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2002 – 112 p.
5. Gudaitienė O. Finansinė apskaita. – Vilnius: Vilniaus kolegija, 2004 – 225 p.
6. Ivanauskienė A. Buhalterinės apskaitos pradmenys. – Vilnius, 2004 -360 p.
7. Juozaitienė L. Įmonės finansai: analizė ir valdymas. – Šiauliai: ŠU leidykla, 2007 – 416 p.
8. Juškauskas. G. Atsargų įvertinimas grynąja galimo realizavimo verte. – Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005, Nr. 2, p 12.
9. Kalčinskas. G. Buhalterinės apskaitos pagrindai (šeštoji atnaujinta ir papildyta laida). – Vilnius: UAB Pačiolis, 2007 – 863 p.
10. Lazauskas J. Įmonių ūkinės ir komercinės veiklos ekonominė analizė. – Vilnius: Technika, 2005 – 380 p.
11. Mackevičius J. Įmonių veiklos analizė. Vilnius: TEV, 2005 - 476 p.
12. Minalga R. Logistika. Vilnius: Petro ofsetas, 2001 – 384 p.
13. Palšaitis R. Logistikos pagrindai.- Vilnius: Technika, 2003 – 268 p.
14. Rutkauskas V., Stankevičius P. Finansų analizė, valdymas ir prognozavimas. Vilnius: VPU leidykla, 2004 - 301 p.
15. Židonis Ž. Verslo logistika. – Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija, 2002 – 146 p.
16. Wilson P., Mažos įmonės finansinis valdymas. Vilnius, 1997 – 119 p.
17. Finansų valdymas. Paskaitų konspektas. – Vilnius: VGTU, 2007 – 191 p.
18. Долгов А. П., В. К. Козлов, С. А. Уваров. Логистический менеджмент фирмы. Санкт-Петербург: Бизнес-пресса, 2005 - 380 стр.
19. Линдерс М. П., Фирон Х. Е. Управление снабжениями и запасами. Санкт-Петербург: Victory, 2002 – 758 стр.
20. Радионов А. Р., Радионов Р. А. Логистика. Нормирование сбытовых запасов и оборотных средств предприятия. Москва: Дело, 2002 – 415 стр.
21. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais iki 2007-12-31) – Vilnius: Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515.
22. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais iki 2007-12-31) – Vilnius: Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3516.

23. Lietuvos Respublikos įmonių konsoliduotos finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais iki 2007-12-31) – Vilnius: Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3517.
24. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. www.vmi.lt.
25. Verslo apskaitos standartai. www.aat.lt.
26. Tarptautiniai finansinės atskaitomybės standartai. www.aat.lt.
27. www.lrinka.lt/Leidiny/mokesciai.biudzetas/1998.1.maibe.phtml.
28. Pačiolis. www.paciolis.lt

-

Darbo tema: Atsargų valdymo strategija.

Pagrindinės sąvokos: atsargų valdymas, įkainojimo metodai, savikaina, apyvartumas, atsargų valdymo išlaidos.

Santraukos turinys:

1. Atsargų samprata ir jų įkainojimo metodai
2. Atsargų poreikio planavimas, biudžetavimas ir atsargų valdymo efektyvumo analizė.
3. UAB "X" pavyzdžiu atlikta atsargų valdymo analizė.

SANTRAUKA

Finansų rinkų programos Verslo nuosavybės ekonomikos specializacijos magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali, nes atsargų valdymas, efektyvus atsargų valdymo proceso organizavimas yra aktualus kiekvienai įmonei, užsiimančiai gamybine ar prekybine veikla. Atsargos – vienas iš įmonės veiksmų jos pelningai veiklai palaikyti. Atsargų valdymas yra jų optimalaus kiekio paieška bei tinkamiausio santykio tarp naudos ir išlaidų išlaikymas.

Tyrimo objektas – atsargų valdymas.

Pagrindinis šio darbo tikslas – nustatyti, kokia įtaką įmonės pelningumui daro efektyvus atsargų valdymas.

Tiksliui pasiekti buvo iškelti šie uždaviniai:

1. susipažinti su atsargų rūšimis;
2. atsargų poreikio nustatymas;
3. apibrėžti pagrindinius atsargų įkainojimo metodus;
4. atlikti atsargų panaudojimo efektyvumo analizę.

Tyrimo metodika. Darbe naudota mokslinės, ekonominės literatūros analizė apie atsargų valdymą ir su juo susijusias problemas, turto panaudojimo efektyvumo koeficientų analizė.

Šiuo darbu norime pagrįsti hipotezę, kad efektyvus atsargų valdymas padidintų įmonės pinigų srautus, kas leistų juos panaudoti verslo plėtrai ar veiklos procesų efektyvumui gerinti.

Pirmoje darbo dalyje išanalizavime, kas tai yra atsargos, išnagrinėjome atsargų rūšis ir jų klasifikavimą. Atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektavimo gaminiai, nebaigta gamyba, pagamint produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kurį įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienus metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą. Žaliavos, komplektavimo gaminiai, nebaigta gamyba ir pagaminta produkcija yra gamybinės įmonės

atsargos, o prekės, skirtos perparduoti, priklauso prekybinių įmonių atsargoms. Antroje dalyje išnagrinėjome atsargų įkainojimo metodus. Atsargų įkainojimo metodo pasirinkimas yra vienas iš svarbių vadybinių sprendimų, nes tai turi tiesioginę įtaką pardavimo savikainai. Apskaičiuojant sunaudotų gamyboje ar parduotų atsargų savikainą, įmonė gali taikyti FIFO, LIFO, svertinio (slenkančio) vidurkio, konkrečių kainų arba kitus atsargų įkainojimo metodus. Trečioje dalyje išanalizavome atsargų įsigijimo ir pasigaminimo savikainą bei atsargų įvertinimą grynąja galimo realizavimo verte. Atsargų įsigijimo savikainą sudaro ne tik atsargų pirkimo kaina, bet ir kitos tiesiogiai su pirkimu susijusios išlaidos. Savos gamybos atsargos įvertinamos pasigaminimo savikaina, kurią sudaro tiesioginės ir netiesioginės gamybos išlaidos. Atsargų grynąja galimo realizavimo verte laikoma įvertinta atsargų pardavimo kaina, esant įprastomis verslo sąlygomis, iš kurios turi būti atimamos įvertintos atsargų gamybos užbaigimo ir galimos tų atsargų pardavimo išlaidos. Ketvirtoje dalyje aptarėme atsargų prognozavimą, planavimą ir biudžetavimą. Prognozavimas – kiekvieno produkto kiekio, kuris tikėtina bus nupirktas, nustatymas. Planuojant prekių pardavimo apimtims yra sudaromas pardavimų biudžetas. Pagal jį yra rengiamas produktų gamybos biudžetas arba prekių pirkimo biudžetas. Biudžetas – tai tam tikram apibrėžtam laikotarpiui sudarytas įmonės ar jos dalies veiklos planas, išreikštas kiekybiniais vienetais. Penktoje dalyje nagrinėjama atsargų valdymo efektyvumo analizė. Atsargų valdymo įvertinimui galima naudoti atsargų apyvartumo dienomis rodiklį, kuris parodo, vidutiniškai per kiek dienų pasikeičia atsargos. Šeštoje dalyje atlikta pasirinktos įmonės UAB „X“ atsargų valdymo analizė bei pasiūlyta keletas atsargų valdymo tobulinimo galimybių.

Work title. Strategy of inventory management

Keywords: inventory management, estimation methods, cost price, stock turnover.

Summary content:

1. Inventory quality and estimation methods.
2. Forecasting, budgeting and analyzing the inventory management effectiveness.
3. The chosen company UAB “X” inventory management analyzing.

SUMMARY

Master's work in business property economics is actual, because the inventory management, the effective inventory organizing is actual for each producing and trade company. Inventory is one from the most important factors for profitable activity of company. Inventory management is the most suitable relation between the profit and expenses.

The object is inventory management.

The aim of this article is to research the effective inventory management influence for company's profitableness.

To reach this goal we resolved such tasks as:

1. Become acquainted with qualities of inventory;
2. To define the basic estimation methods;
3. To carry out the analyze of the effective inventory employment.

In this article we want to ground the hypothesis that effective inventory management increase profit of company.

In the first part we have analyzed the inventory qualities and classification. Inventory is the short-term assets (raw materials and consumables, work in progress, finished products and goods for resale), which company used for receipts earn during one year. Raw materials and consumables, work in progress and finished products are the inventory of producing company. And the goods for resale are the inventory of trade company. In the second part we analyzed the basic estimation methods. The choosing of the estimation methods is one from the most important factors for profitable activity of company, which could influence the sale cost price. For the calculating of used in production and sold inventory cost price, company could use FIFO, LIFO, weighted average, concrete prices and another estimation methods. In the third part we analyzed the inventory cost, inventory producing cost and inventory estimation in net realizable

value. Inventory costs includes invoice price plus freight and transportation on and applicable insurance, taxes and tariffs. Net realizable value is the market value less selling expenses. In the forth part the discussed the forecasting, planning and budgeting. Forecast is an account of what may be expecting to happen in the future, usually by looking a condition that lie ahead. Budget is quantitative, financial expression of a programmer of measures planned for a give period. In the fifth part is analyzing the inventory management effectiveness. For this analyze we could use stock turnover. It is the relationship between the amount of sales or usage during a given period and the amount of stocks on hand, both calculated on the same price basic. In the sixth part we analyzed the inventory management of chosen company and gave some ways to handle the problems.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

1 lentelė

UAB "X" BALANSAS

Eil. Nr.	Turtas	Finansiniai metai, 2007	Praėję finansiniai metai
A.	<u>ILGALAIKIS TURTAS</u>	3.476.554	2.983.513
I.	<u>NEMATERIALUSIS TURTAS</u>	90.242	146.839
I.1	<u>Plėtojimo darbai</u>	0	0
I.2	<u>Prestižas</u>	0	0
I.3	<u>Patentai ir licencijos</u>	0	0
I.4	<u>Programinė įranga</u>	84.621	145.024
I.5	<u>Kitas nematerialusis turtas</u>	5.621	1.815
II.	<u>MATERIALUSIS TURTAS</u>	3.386.312	2.832.143
II.1	<u>Žemė</u>	0	0
II.2	<u>Pastatai ir statiniai</u>	1.109.604	1.032.350
II.3	<u>Mašinos ir įrengimai</u>	1.957.570	1.478.873
II.4	<u>Transporto priemonės</u>	39.292	57.606
II.5	<u>Kita įranga, prietaisai, įrankiai ir įrenginiai</u>	0	0
II.6	<u>Nebaigta statyba</u>	0	0
II.7	<u>Kitas materialusis turtas</u>	279.846	263.314
III.	<u>ILGALAIKIS FINANSINIS TURTAS</u>	0	4.531
III.1	<u>Investicijos į dukterines ir asocijuotas įmones</u>	0	0
III.2	<u>Paskolos asocijuotoms ir dukterinėms įmonėms</u>	0	0
III.3	<u>Po vienerių metų gautinos sumos</u>	0	4.531
III.4	<u>Kitas ilgalaikis finansinis turtas</u>	0	0
	-		
B.	<u>TRUMPALAIKIS TURTAS</u>	5.822.050	3.465.989
I.	<u>ATSARGOS IR NEBAIGTOS VYKDYTI SUTARTYS</u>	1.725.943	1.084.766
I.1	<u>Atsargos</u>	1.689.251	1.036.443
I.1.1	<u>Žaliavos ir komplektavimo gaminiai</u>	491.920	259.563
I.1.2	<u>Nebaigta gamyba</u>	0	0
I.1.3	<u>Pagaminta produkcija</u>	667.488	328.220
I.1.4	<u>Prekės, skirtos perparduoti</u>	529.843	448.660
I.2	<u>Išankstiniai apmokėjimai</u>	36.692	48.323
I.3	<u>Nebaigtos vykdyti sutartys</u>	0	0
II.	<u>PER VIENERIUS METUS GAUTINOS SUMOS</u>	3.749.885	2.380.699
II.1	<u>Pirkėjų įsiskolinimas</u>	3.646.153	2.256.211
II.2	<u>Dukterinių ir asocijuotų įmonių skolos</u>	0	0
II.3	<u>Kitos gautinos sumos</u>	103.732	124.488
III.	<u>KITAS TRUMPALAIKIS TURTAS</u>	0	0
III.1	<u>Trumpalaikės investicijos</u>	0	0
III.2	<u>Terminuoti indėliai</u>	0	0
III.3	<u>Kitas trumpalaikis turtas</u>	0	0
IV.	<u>PINIGAI IR JŲ EKVIVALENTAI</u>	346.222	524
	TURTAS IŠ VISO	9.298.604	6.449.502

Eil. Nr.	Nuosavas kapitalas ir įsipareigojimai	Finansiniai metai, 2007	Praėję finansiniai metai
C.	<u>NUOSAVAS KAPITALAS</u>	3.708.339	3.214.636
I.1	<u>Istatinis (pasirašytasis)</u>	1.560.000	1.560.000
I.2	<u>Nepareikalautas įmokėti (-)</u>	0	0
I.3	<u>Akcijų priedai</u>	0	0
I.4	<u>Savos akcijos (-)</u>	0	0
II.	<u>PERKAINOJIMO REZERVAS</u>	0	0
III.	<u>REZERVAI</u>	100.800	73.000
III.1	<u>Istatymo numatyti</u>	100.800	73.000
III.2	<u>Savoms akcijos įsigyti</u>	0	0
III.3	<u>Kiti rezervai</u>	0	0
IV.	<u>NEPASKIRSTYTAS PELNAS (NUOSTOLIS)</u>	2.047.539	1.581.636
IV.1	<u>Ataskaitinių metų</u>	493.104	555.220
IV.2	<u>Ankstesniųjų metų</u>	1.554.435	1.026.416
D.	<u>DOTACIJOS IR SUBSIDIJOS</u>	0	0
E.	<u>MOKĖTINOS SUMOS IR ĮSIPAREIGOJIMAI</u>	5.590.265	3.234.866
I.	<u>PO VIENERIŲ METŲ MOKĖTINOS SUMOS IR ILGALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI</u>	33.191	0
I.1	<u>Finansinės skolos</u>	0	0
I.1.1	<u>Lizingo (finansinės nuomos) ir panašus įsipareigojimai</u>	0	0
I.1.2	<u>Kreditinėms institucijoms</u>	0	0
I.1.3	<u>Kitos finansinės skolos</u>	0	0
I.2	<u>Skolos tiekėjams</u>	0	0
I.3	<u>Gauti išankstiniai apmokėjimai</u>	0	0
I.4	<u>Atidėjimai</u>	0	0
I.4.1	<u>Įsipareigojimų ir reikalavimų padengimo</u>	0	0
I.4.2	<u>Pensijų ir panašių įsipareigojimų</u>	0	0
I.4.3	<u>Kiti atidėjimai</u>	0	0
I.5	<u>Atidėtieji mokesčiai</u>	33.191	0
I.6	<u>Kitos mokėtinos sumos ir ilgalaikiai įsipareigojimai</u>	0	0
	-		
II.	<u>PER VIENERIUS METUS MOKĖTINOS SUMOS IR TRUMPALAIKIAI ĮSIPAREIGOJIMAI</u>	5.557.074	3.234.866
II.1	<u>Ilgalaikių skolų einamųjų metų dalis</u>	0	0
II.2	<u>Finansinės skolos</u>	3.293.710	627.352
II.2.1	<u>Kreditinėms institucijoms</u>	3.293.710	627.352
II.2.2	<u>Kitos</u>	0	0
II.3	<u>Skolos tiekėjams</u>	1.857.129	2.240.836
II.4	<u>Gauti išankstiniai apmokėjimai</u>	19.405	8.941
II.5	<u>Pelno mokesčio įsipareigojimas</u>	0	63.584
II.6	<u>Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai</u>	32.519	22.997
II.7	<u>Atidėjimai</u>	40.000	40.000
II.8	<u>Kitos mokėtinos sumos ir trumpalaikiai įsipareigojimai</u>	314.311	231.156
	<u>SAVININKŲ NUOSAVYBĖ IR ĮSIPAREIGOJIMAI IŠ VISO</u>	9.298.604	6.449.502

UAB "X" PELNO (NUOSTOLIO) ATASKAITA (Lt)

Eil. Nr.	Straipsniai	Finansiniai metai, 2007	Praėję finansiniai metai
I.	<u>PARDAVIMO PAJAMOS</u>	15.291.834	12.282.237
II.	<u>PARDAVIMO SAVIKAINA</u>	12.102.022	9.446.745
III.	<u>BENDRASIS PELNAS (NUOSTOLIS)</u>	3.189.812	2.835.492
IV.	<u>VEIKLOS SANAUDOS</u>	2.420.377	1.989.129
IV.1	<u>Pardavimo</u>	281.933	274.911
IV.2	<u>Bendrosios ir administracinės</u>	2.138.444	1.714.218
V.	<u>TIPINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIS)</u>	769.435	846.363
VI.	<u>KITA VEIKLA</u>	25.946	16.845
VI.1	<u>Pajamos</u>	72.356	86.641
VI.2	<u>Sanaudos</u>	46.410	69.796
VII.	<u>FINANSINĖ IR INVESTICINĖ VEIKLA</u>	(120.196)	(73.635)
VII.1	<u>Pajamos</u>	3.045.107	5.492
VII.2	<u>Sanaudos</u>	(3.165.303)	(79.127)
VIII.	<u>IPRASTINĖS VEIKLOS PELNAS (NUOSTOLIS)</u>	675.185	789.573
IX.	<u>PAGAUTĖ (ypatingasis pelnas)</u>	0	0
X.	<u>NETEKIMAI (ypatingieji praradimai)</u>	0	0
XI.	<u>PELNAS PRIEŠ APMOKESTINIMA (NUOSTOLIS)</u>	675.185	789.573
XII.	<u>PELNO MOKESTIS</u>	182.081	234.353
XIII.	<u>GRYNASIS PELNAS (NUOSTOLIS)</u>	493.104	555.220