

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA**

Julita KAUNAUKIENĖ

**PAJAMŲ IR KAŠTŲ ANALIZĖ ODONTOLOGIJOS PASLAUGŲ
SEKTORIUJE**

Magistro darbas

Šiauliai, 2011

**ŠIAULIŲ UNIVERSITETAS
SOCIALINIŲ MOKSLŲ FAKULTETAS
EKONOMIKOS KATEDRA**

Julita KANAUKIENĖ

**PAJAMŲ IR KAŠTŲ ANALIZĖ ODONTOLOGIJOS PASLAUGŲ
SEKTORIUJE**

**Magistro darbas
Socialiniai mokslai, ekonomika (04 S)**

Aš, Julita Kanaukienė, teigiu, kad magistro studijų baigiamasis darbas, kurį teikiu Ekonomikos studijų programos magistro kvalifikaciniam laipsniui įgyti, yra originalus autorinis darbas

(parašas)

Magistro darbo autorius Julita Kanaukienė

(vardas, pavardė, parašas)

Vadovas prof. habil. dr. Algis Šileika

(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

Recenzentas prof. dr. Zita Tamašauskienė

(pareigos, vardas, pavardė, parašas)

SANTRAUKA

Julita Kanaukienė

Pajamų ir kaštų analizė odontologijos paslaugų sektoriuje.

Magistro darbas.

Magistro darbe teoriniu aspektu išnagrinėta paslaugų ir pajamų samprata, išskirtos svarbiausios paslaugų savybės, pateikti pagrindiniai kaštų sąvokos apibrėžimai remiantis įvairių Lietuvos ir užsienio autorių požiūriais. Atlikta kaštų klasifikacija pagal įvairius skirstymo požymius: kaštų rūšis, susidarymo vietą, laiką, įskaitymą į skaičiuojamo objekto savikainą ir kitus požymius. Atskleisti kaštų apskaičiavimo metodai bei nurodytos pajamų ir kaštų subalansuotumo galimybės. Išsamiai išanalizuotos VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos teikiamų odontologinių paslaugų pajamos ir kaštai, nustatytos jų kitimo tendencijos bei priežastys. Remiantis kaštų paskirstymo metodika, apskaičiuoti padalinių ir paslaugų tiesioginiai bei netiesioginiai kaštai, jų pelningumas. Atsižvelgiant į gautus rezultatus, pateiktos poliklinikos pajamų didinimo ir kaštų mažinimo kryptys, kurių pagrindinėmis išskirtos: lėšų, skirtų dantų protezavimui, įsisavinimo stiprinimas; mokamų paslaugų kainų apskaičiavimo tikslinimas; darbuotojų skaičiaus optimizavimas ir tuo pačiu darbo užmokesčio kaštų mažinimas; pigesnių, tačiau kokybiškų odontologinių medžiagų pasirinkimas siekiant sumažinti medicininių medžiagų kaštus.

SUMMARY

Julita Kanaukienė

The revenue and cost analysis of dental services sector.

Master's work.

The present master's thesis examines the theoretical aspects of services and income concept, identified the key service features, the main costs of the various definitions of the concept on the basis of Lithuanian and foreign authors' views. Cost classification done by the various distribution features: a cost type of formation, location, time, offsetting the cost of the total of the object and other features. Disclosed methods for calculating costs and revenues and the cash register equilibrium potential. Detailed analysis of VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinika provided dental services revenue and cost of the trends and causes. On the basis of cost allocation methodology for calculating the units and services direct and indirect costs and their profitability. Given the results, the clinic revenue enhancement and cost reducing of the main trends identified: funding for dental restoration, the absorption enhancement of paid services in calculating the price adjustment, optimization of the number of employees at the same time reducing salary costs, cheaper but high quality dental materials to choose from in order to reduce the cost of medical materials.

TURINYS

ĮVADAS.....	10
1. PASLAUGŲ, PAJAMŲ IR KAŠTŲ TEORINIAI KLAUSIMAI.....	13
1.1. Paslaugų ir jų pajamų samprata.....	13
1.2. Kaštai ir jų klasifikacija.....	18
1.3. Kaštų apskaičiavimo metodai.....	24
1.4. Pajamų ir kaštų subalansuotumo problema	33
2. ODONTOLOGINIŲ PASLAUGŲ PAJAMŲ IR KAŠTŲ ANALIZĖ.....	36
2.1. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos veiklos charakteristika.....	36
2.2. Poliklinikos pajamų 2005-2010 metais analizė.....	43
2.3. Poliklinikos kaštų 2005-2010 metais analizė	47
3. KAŠTŲ MAŽINIMO IR PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBIŲ TYRIMAS	59
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	64
LITERATŪRA.....	68

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė. Paslaugų sąvokos apibrėžimai	5
2 lentelė. Paslaugų ir materialiujų prekių skirtumai	7
3 lentelė. Autorių požiūriai į kaštų sąvoką	11
4 lentelė. Buhalterinių kaštų rūšys	13
5 lentelė. Gamybos kaštų skirstymas	15
6 lentelė. Kaštų skirstymo požymiai	15
7 lentelė. Atsakomybės centrų klasifikavimas	18
8 lentelė. Viešųjų įstaigų trūkumai ir privalumai	29
9 lentelė. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos teikiamos paslaugos	32
10 lentelė. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų struktūra 2005-2010 metais	36
11 lentelė. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštų struktūra 2005-2010 metais	40
12 lentelė. Kaštų paskirstymo poliklinikos padaliniams metodika	43

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas. Paslaugos procesas	6
2 paveikslas. Prekių ir paslaugų ekonominio proceso skirtumai	7
3 paveikslas. Kaštų sandara	23
4 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos organizacinė struktūra	33
5 paveikslas. Darbuotojų skaičius 2005-2010 metais	34
6 paveikslas. Gydytojų skaičius 2005-2010 metais	34
7 paveikslas. Pajamos už odontologines paslaugas 2005-2010 metais	35
8 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų ir darbuotojų ryšys	38
9 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštai ir darbuotojų DU 2005-2010 metais	39
10 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamos ir kaštai 2005-2010 metais	42
11 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos tiesioginiai ir netiesioginiai kaštai 2005-2010 metais	44
12 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų dinamika pagal skyrius 2005-2010 m.	45
13 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštų dinamika pagal skyrius 2005-2010 m.	46
14 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos suaugusių skyriaus pajamų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais	47
15 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos suaugusių skyriaus kaštų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais	48
16 paveikslas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos vaikų skyriaus pajamų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais	49

PRIEDŲ SĄRAŠAS

- 1 priedas. Poliklinikos 2005 metų kaštų paskirstymas padaliniais
- 2 priedas. Poliklinikos 2005 metų pajamų pasiskirstymas pagal padalinius
- 3 priedas. Poliklinikos kaštų paskirstymas padalinimas 2006 metais
- 4 priedas. Poliklinikos pajamų paskirstymas padalinimas 2006 metais
- 5 priedas. Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2007 metais
- 6 priedas. Poliklinikos pajamų paskirstymas padaliniais 2007 metais
- 7 priedas. Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2008 metais
- 8 priedas. Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2009 metais
- 9 priedas. Poliklinikos kaštų paskirstymas padalinimas 2010 metais
- 10 priedas. Poliklinikos pajamų 2005-2010 metais struktūra
- 11 priedas. Poliklinikos kaštų 2005-2010 metais struktūra

ĮVADAS

Mokslinio darbo problema. Paslaugų sektorius šiuolaikinėje ūkio struktūroje sudaro nemažą dalį, o paslaugoms tenka ypatingas vaidmuo. Auganti paslaugų ekonomikos reikšmė reikalauja išsamesnės ne tik gamybinių, tačiau ir paslaugas teikiančių įmonių veiklos analizės. Medicininių paslaugų sektorius yra ypatingas tuo, jog šiame sektoriuje teikiamos paslaugos, kurios padeda pagerinti sveikatos būklę ar išgelbėti gyvybę, visada turi didelę paklausą. Odontologinės paslaugos taip pat turi didesnę paklausą nei pasiūlą - netrumpas laukimo laikas (nuo kelių savaitių iki kelių mėnesių) rodo, jog šiame sektoriuje nėra visiškai užtikrinamas kokybiškas pacientų poreikių tenkinimas. Magistro darbe nagrinėjama viešoji įstaiga Šiaulių odontologijos poliklinika taip pat susiduria su tam tikromis problemomis, kurios neleidžia užtikrinti kokybiško odontologinių paslaugų teikimo. Analizuojamu laikotarpiu sumažinus sveikatos apsaugos priežiūros paslaugų įkainius, VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinika susidūrė su ryškiu pajamų sumažėjimu. Siekiant toliau vykdyti veiklą, būtina atlikti patiriamų kaštų analizę, padėsiančią nustatyti, kuriuos kaštus būtų galima sumažinti. Taip pat svarbu nustatyti, kurie poliklinikos padaliniai uždirba daugiausiai pajamų, kiek kainuoja išlaikyti padalinius, neuždirbančius įstaigai pajamų. Išanalizavus paslaugų rentabilumą, taip pat būtina atsižvelgti į tai, kaip skatinti ir motyvuoti darbuotojus, kurie tiesiogiai uždirba pajamas, kad gaunamų pajamų suma padidėtų. Tačiau optimizuojant poliklinikos veiklą, privaloma stengtis, kad nenukentėtų teikiamų paslaugų kokybė. Poliklinika teikia specializuotas paslaugas, todėl negalima rizikuoti, kad sumažinus kaštus nukentėtų paslaugų kokybė, t.y., pacientų sveikata.

Mokslinio darbo aktualumas. Moksliniame darbe analizuojama sveikatos priežiūros paslaugas teikianti VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinika skiriasi nuo kitų ūkinę veiklą vykdančių įmonių tuo, jog jos veiklą varžo steigimo nutartyje apribota veiklos sritis bei priklausomybė nuo steigėjų. Taip pat Sveikatos apsaugos ministerijos vienašališkai keičiama balo vertė už atliktas paslaugas sunkina poliklinikos veiklą, kai tą pačią paslaugą įstaiga privalo teikti ir už mažesnę sumą, tuomet būtina ieškoti vidinių rezervų kaštų sumažinimui, kad įstaigos veikla netaptų nuostolinga ir nenukentėtų teikiamų paslaugų kokybė.

Mokslinio darbo atsiribojimas. Nors odontologinės paslaugos teikiamos viešosiose gydymo įstaigose ir privačiuose odontologų kabinetuose, tačiau darbe, analizuojant odontologinių paslaugų pajamas ir kaštus, apsiribojama tik VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pavyzdžiu. Ji pasirinkta dėl keleto priežasčių: ši įstaiga teikia tik odontologines paslaugas; jos veiklos apimtis leidžia atlikti išsamią gautų pajamų ir patirtų kaštų analizę bei siūlyti veiklos kryptių koregavimą.

Mokslinio darbo objektas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamos ir kaštai.

Mokslinio darbo dalykas. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos teikiamų paslaugų pajamų ir kaštų ekonominė analizė 2005-2010 metais.

Mokslinio darbo tikslas. Atlikus VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų ir kaštų analizę, atskleisti jų subalansavimo problemines vietas, kurių pašalinimas pagerintų poliklinikos finansinę padėtį.

Mokslinio darbo uždaviniai:

1. Teoriniu aspektu išnagrinėti pajamų ir kaštų sampratą, jų klasifikacijos metodus bei subalansuotumo problemas.
2. Atlikti VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos odontologinių paslaugų pajamų ir kaštų ekonominę analizę.
3. Nustatyti pajamų ir kaštų subalansavimo problemines vietas. Remiantis atliktos analizės rezultatais atlikti kaštų mažinimo ir pajamų didinimo galimybių tyrimą.

Tyrimo metu iškelta mokslinė hipotezė. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinika turi rezervų mažinti kaštus nepabloginant teikiamų paslaugų kokybės.

Tyrimo metodai. Mokslinių literatūros šaltinių bei teisinių dokumentų analizė, pirminių apskaitos duomenų sisteminimas, grupavimas, lyginamoji analizė, matematiniai metodai.

Mokslinio darbo struktūra. Mokslinį darbą sudaro trys dalys. Teorinėje darbo dalyje nagrinėjama paslaugų ir pajamų samprata, išskirtos pagrindinės paslaugų savybės. Pateikti kaštų sąvokos apibrėžimai remiantis V. Skomino, H.R. Varian, A. Andrijauskienės, V. Bagdžiūnienės, A. Jakučio ir kt. požiūriais į kaštų sampratą. Atlikta kaštų klasifikacija pagal įvairius požymius (pagal kaštų rūšis, susidarymo vietą, įmonės veiklos rūšis ir kt.). Pagrindine kaštų klasifikacija išskirta tiesioginių ir netiesioginių kaštų rūšys. Pateikti kaštų apskaičiavimo būdai, kaštų analizės metodai, tiesioginių ir netiesioginių kaštų paskirstymas pagal įmonės veiklos rūšis, atsakomybės centrus, padalinius ir kitus paskirstymo kriterijus. Nurodyti pajamų ir kaštų subalansuotumo būdai. Teorinėje dalyje atlikta analizė remiantis Lietuvos ir užsienio autorių (Burkett, J., 2006, Davulis, G., 2003, Gavelis, V., Jakutis, A., Petraškevičius, V., ir kt., 2007, Martinkus, B, 2001, Pindyck, R.S., Rubinfeld, D.L, 2005, Vengrienė, B., 1998. ir kt.) moksline literatūra.

Praktinėje darbo dalyje pateikta VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos veiklos charakteristika, apibūdintos pagrindinės teikiamos paslaugos, atlikta 2005-2010 metų įstaigos teikiamų odontologinių paslaugų pajamų ir kaštų analizė, nustatytos jų kitimo tendencijos, pagal pateiktą kaštų paskirstymo metodiką, išskirti tiesioginiai ir netiesioginiai kaštai, apskaičiuoti netiesioginiai kaštai perskirstyti pajamas uždirbantiems padaliniams. Gauti rezultatai parodo, kokia netiesioginių kaštų dalis tenka

šioms padaliniais, taip pat, kurios paslaugos uždirba daugiausiai pajamų, o kurios paslaugos įstaigai buvo nuostolingos.

Trečiojoje dalyje, remiantis atliktos analizės rezultatais, sukurtos pajamų didinimo ir kaštų mažinimo kryptys. Pagrindinėmis pajamų didinimo kryptimis išskirtos: dantų protezavimo paslaugų apimties didinimas, po atliktų pirkimo procedūrų nepavėluotas odontologinių medžiagų ir priemonių kainyno peržiūrėjimas, darbo užmokesčio tvarkos pakoregavimas, padidinant procentinę dalį nuo mokamų paslaugų atlikimo bei dantų silantavimo. Darbo užmokestis, priklausantis nuo atliktų paslaugų apimties pagerintų darbuotojų motyvaciją ir tuo pačiu padidintų poliklinikos pajamas. Paskutiniiais metais mažėjant aptarnaujamų gyventojų skaičiui, taip pat svarbu nustatyti optimalų darbuotojų skaičių, kas padėtų sumažinti didžiausią poliklinikos kaštų rūšį – darbo užmokesčio sąnaudas.

1. PASLAUGŲ, PAJAMŲ IR KAŠTŲ TEORINIAI KLAUSIMAI

1.1. Paslaugų ir jų pajamų samprata

Šiuolaikinėje ekonomikoje vis didesnę prekių masės dalį sudaro paslaugos, pasižyminčios ypatingomis savybėmis ir visų pirma tuo, kad neturi materialaus apčiuopiamumo, nes paroduodamas ne darbo rezultatas, o tiesiogiai pati veikla. Norint suvokti paslaugų veiklos savitumą, skirtumus nuo gamybinės veiklos, pirmiausia būtina patikslinti, kas yra paslauga ir kuo ji skiriasi nuo materialios prekės.

Pasak B. Vengrienės (2006), formuluoti paslaugos apibrėžimą skatina keletas aplinkybių, iš jų paminėtinos dvi – tai poreikis apibrėžti paslaugų sektorių, nustatyti jo vietą ir vaidmenį ūkio struktūroje, poveikį makroekonominiams procesams ir būtinybė suvokti paslaugos esmę tam, kad būtų galima priimti teisingus sprendimus įmonėje.

Kaip teigia autorė (Vengrienė, 1998), surasti universalų paslaugos apibrėžimą trukdo šios veiklos įvairovė. Paslaugos sąvoka turi daugelį reikšmių, apimančių veiklą nuo asmeninės paslaugos iki paslaugos kaip produkto sudedamosios dalies. Bandymai suformuluoti paslaugos apibrėžimą parodė, kad tai labai sudėtingas uždavinys. Bet kuris paslaugos apibrėžimas gali būti sukritikuotas todėl, kad visuomet atsiras reiškinį, kurie visuotinai pripažįstami paslaugomis, tačiau netelpa į tą apibrėžimą. Kita vertus, galima įrodinėti, kad tas ar kitas paslaugos apibrėžimas apima reiškinį, kurį visuomenė laiko preke, o ne paslauga.

1 lentelė

Paslaugų sąvokos apibrėžimai

Eil. Nr.	Autorius	Autoriaus požiūris į paslaugos sąvoką
1.	Lethinen, J. (1983)	Paslauga yra veiksmas arba veiksmų serija, pasireiškianti asmenų kontaktu arba kontaktu su fiziniu įrengimu ar mašina, suteikianti pasitenkinimą vartotojui.
2.	Kotler, P., Bloom, P.M. (1984)	Paslauga yra bet kokia nauda ar veikla, kurią viena pusė gali pasiūlyti kitai, pasižyminti neapčiuopiamumu bei tuo, kad nėra nuosavybės rezultatas. Jos išraiška gali būti susieta ar nesusieta su fiziniu produktu.
3.	Gronroos, Ch. (1989)	Paslauga yra veiksmas ar serija veiksmų, kurie būdingi neapčiuopiamos prigimties pasireiškia sąveika tarp vartotojo ir paslaugų darbuotojo, pastarajam pasiūlius fizinius išteklius, prekes ar sistemas vartotojo problemoms spręsti.
4.	Bagdžiūnienė, V. (2004)	Paslauga – tai įmonės vykdoma veikla, susijusi su darbų atlikimu pirkėjui (klientui), uždirbanti pajamas.
5.	L. Bagdonienė ir V. Hopenienė (2004)	Paslauga - tai aiškios (suvokiamos) ir neapibrėžtos naudos bei prekių, reikalingų paslaugos teikimo procesui vykdyti arba jį palengvinti derinys.
6.	Raizberg, B.A., Lozovsky, L.S., Staradubtseva, E.B (2007)	Paslauga – tai veikla, darbo procesas, kuris nesukuria naujų produktų, tačiau keičia produkto kokybę. Paslauga, pasireiškianti ne prekės o veiklos forma, suteikia norimą vartotojui rezultatą.
7.	Kirilovič, R.K.. (2010)	Paslauga – tai sąveika tarp dviejų ar daugiau subjektų rinkoje, kuri vyksta per tam tikrus veiksmus pirkėjui. Tai nematerialūs veiksmai, turintys vertę, kurią pirkėjas pajėgus sąmoningai suvokti.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Vengrienė, B. (1998). Paslaugų ekonomika. Vilnius: Vilniaus universiteto

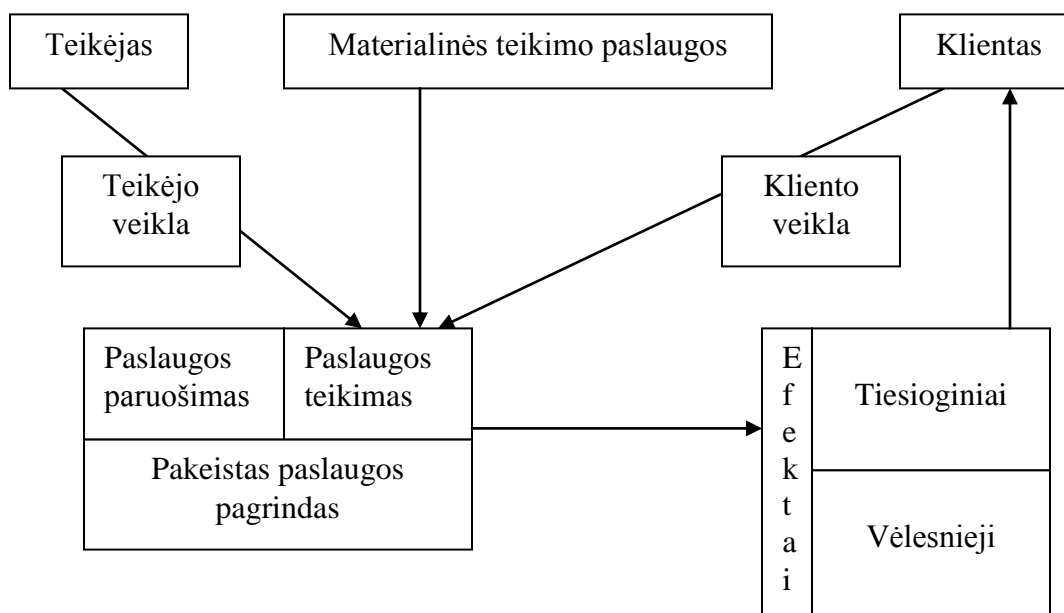
leidykla.

Nors nėra vieningo paslaugos apibrėžimo, tačiau skirtingi autoriai pateikia savo požiūrį į paslaugos sąvokos apibūdinimą, išskirdami tai, kas jų manymu tiksliausiai atskleidžia paslaugos sąvokos esmę. Reikėtų išskirti, jog dauguma paslaugų veiklos apibrėžimų nusako ją kaip paslaugų gamintojo ir paslaugų vartotojo santykį. Analizuojant 1 lentelėje pateiktus apibrėžimus, pastebima, jog juose iškeliami viena ar kelios paslaugų savybės, kurias autoriai laiko universaliomis. Dažniausiai akcentuojama, jog:

- paslauga – tai veikla arba veikimo procesas;
- paslauga – tai veikla, kurios rezultatai neturi apčiuopiamo materialaus rezultato;
- paslauga – tai santykiai tarp teikėjo ir paslaugos vartotojo arba kliento, tam tikras jų tarpusavio kontaktas.

Todėl apibrėžiant paslaugos ypatybes, galima daryti išvadą, jog paslauga yra veiksmas ar daugiatazės veiklos procesas, neturintis materialaus apčiuopiamo rezultato, kuris skiriamas patenkinti kito ūkinio subjekto poreikius.

Paslaugos sampratos suvokimą kaip procesą padeda atskleisti 1 paveiksle pateikta schema. Iš jos matyti šio proceso komponentai: veikiantys subjektai, jų sąveika, šios sąveikos fazės ir rezultatas, paslaugos efektai. Kiekvienas komponentas, būdamas neatskiriamas nuo paties proceso, vis dėlto tam tikru mastu išlieka savitas. Visi kartu jie sudaro paslaugą.



1.pav. Paslaugos procesas. Šaltinis: Vengrienė, B. (2006). Paslaugų vadyba. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla

Be jau minėtų paslaugos savybių, įvairių autorių pateikiamuose apibrėžimuose neretai akcentuojamas kliento poreikių patenkinimas. Iš tiesų paslauga – tai procesas, susijęs su asmens savybių, fizinių ar turtinių galimybių keitimu jo paties pageidavimu. Šis keitimas gali vykti tiesiogiai per asmenį arba per jo valdomas gėrybes. Paslaugos esmei atskleisti būtina suvokti ir pabrėžti, jog tai yra tokia veikla, kurią atlikti gali tik kitas asmuo, o ne vartotojas. Teikėjo ir vartotojo atskirumas bei ekonominis savarankiškumas yra esminė prielaida paslaugai atsirasti (Vengrienė, 1998).

Ch. Gronroos (2001) pateikia paslaugų savybių interpretaciją lygindamas su materialiosiomis prekėmis. Šis palyginimas padeda suvokti paslaugų rezultato ir pačios veiklos išskirtinumą.

2 lentelė

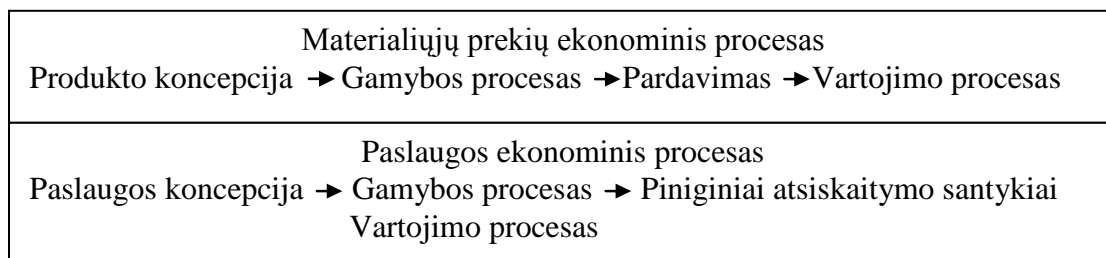
Paslaugų ir materialiujų prekių skirtumai

Fizinė prekė	Paslauga
Apčiuopiama	Neapčiuopiama
Homogeniška	Heterogeniška
Gamyba ir pardavimas atskirti nuo vartojimo	Gamyba, pardavimas ir vartojimas – viena laikis procesas
Vartotojas gamyboje nedalyvauja	Klientas dalyvauja kuriant paslaugą
Gali būti sandėliuojama	Negali būti sandėliuojama
Perduodama nuosavybė	Perduodamos nuosavybės nėra

Šaltinis: Vengrienė, B. (2006). Paslaugų vadyba. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Apibendrinant galima teigti, jog nors paslaugų veikla labai skirtinga, pasižymi daugeliu savybių, visoms paslaugoms yra būdinga neapčiuopiamumas, heterogeniškumas (kintamumas), gamybos ir vartojimo vienovė, kliento dalyvavimas teikiant paslaugą, neįmanoma jas kaupti ir sandėliuoti bei perduoti kaip nuosavybę.

B. Vengrienė (1998) nurodo, jog paslaugų savybės nulemia kitokią ekonominės veiklos logiką negu materialiujų prekių. Ekonominio proceso nuoseklumo skirtumai pateikiami 2 paveiksle.



2 pav. Prekių ir paslaugų ekonominio proceso skirtumai. Šaltinis: Vengrienė, B. (1998). Paslaugų ekonomika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Paslaugų gamybos savitumas, jų specifinės savybės gerokai veikia paslaugų įmonių veiklos strategiją. Paslaugų įmonė dažnai negali elgtis taip, kaip gamybinės įmonės. Siekiamos sumažinti

gamybos kaštus, padidinti veiklos efektyvumą, gamybos įmonės standartizuodamos operacijas, gali sukcentruoti dėmesį į produkto kokybę ir kaštus. Paslaugų įmonės taip pat gali standartizuoti paslaugas, tačiau tuomet kyla pavojus prarasti įvairovę ir lankstumą, sumažėja galimybės prisitaikyti prie konkretaus kliento keliamų reikalavimų.

Skiriasi paslaugų įmonėse ir kainodaros politika. Paslaugų sferoje tik nedaugelis įmonių gali naudotis kaštais besiremiančia kainodara. Jei ir galima apibrėžti realius paslaugos teikimo kaštus, tai pagal juos nustatyti kainą retai teįmanoma. Paslaugų vertė dažniau negu produkto gamyboje remiasi vartotojo subjektyviu paslaugos vertingumo supratimu.

Gamybos įmonės pasiūlą ir paklausą valdo atsargomis. Pajėgumų perteklių jos gali panaudoti gamindamos prekes ateičiai, būsimajam vartotojui. Paslaugų įmonės šią problemą sprendžia kitaip: samdant papildomus darbuotojus dalinio užimtumo sąlygomis, uždarančios pajėgumų perteklių arba perskaičiuojant kainas. Kapitalui imliose paslaugose, tokiose kaip sveikatos apsauga, pajėgumų perteklius valdoms taikant kainas ar įvairias paskatas.

Kaštų struktūra taip pat skiriasi gamybinėse ir paslaugų įmonėse. Paprastai fiksuoti kaštai pramonės gamyboje sudaro 15-30 proc. visų kaštų. Jeigu įmonė gamina didesnę kiekį produkcijos, šie kaštai pasiskirsto per didesnę apimtį ir tokiu būdu mažina bendruosius kaštus. Paslaugų įmonių kaštų struktūra yra kitokia. Fiksuoti kaštai sudaro apie 70-85 proc. bendrųjų kaštų ir tik 15-30 proc. tesiekia kintami kaštai, kurie tiesiogiai priskiriami atskiram paslaugų vienetui. Paslaugų įmonės stengiasi sutelkti pasiūlą, kad fiksuotus kaštus visiškai absorbuotų padidėjusi teikiamų paslaugų apimtis.

Visi šie paslaugų ir gamybinių įmonių skirtumai kyla iš paslaugų specifinių savybių: neapčiuopiamumo, kliento dalyvavimo, gamybos ir vartojimo vienovės ir kitų. Todėl ir sprendimai, kuriuos pasirenka paslaugų įmonės radikaliai skiriasi nuo įprastinių sprendimų ir metodų. Tačiau jie būtini siekiant uždirbti pajamas ir tikintis pelningos veiklos.

Visos paslaugų įmonės, nepaisant jų veiklos rūšies, teikdamos paslaugas klientams gauna pajamas. 10 –ajame Verslo apskaitos standarte nurodyta, jog pajamos – tai ekonominės naudos padidėjimas dėl prekių pardavimo ir paslaugų teikimo per ataskaitinį laikotarpį, pasireiškiantis įmonės turto padidėjimu arba įsipareigojimų sumažėjimu, kai dėl to padidėja nuosavas kapitalas, išskyrus papildomus savininkų įnašus.

Pajamos - plačiąja prasme reiškia bet kokių pinigų srautą arba gautą turtą. Pajamų sąvoka taikoma valstybės, įmonės ir fizinių asmenų gaunamoms piniginėms ir kitos formos įplaukomoms. Įmonės pajamas gali gauti iš prekių ir paslaugų, darbų bei turto pardavimo, taip pat iš palūkanų. Valstybė pajamas daugiausia gauna iš surinktų mokesčių, rinkliavų, rentos ir kitų šaltinių. Fizinių asmenų

pajamų struktūrą gali sudaryti darbo užmokestis, pensijos, stipendijos, dividendai, turto pardavimo ir kitos pajamos (Raizberg, B.A., Lozovsky, L. S., Starodubtseva, E.B., 2007).

Kaip nurodo K. Berman ir kt. (2006), pajamos – tai pinigais (pvz., litais) išreikšta visų per tam tikrą laikotarpį įmonės klientams suteiktų paslaugų vertė. Paslaugų teikimo pajamos, atsižvelgiant į tai, ar paslaugų teikimo rezultatas gali būti patikimai įvertintas, ar ne, pripažįstamos skirtingais būdais. Rezultatas gali būti tiksliai įvertintas tuomet, kai yra įvykdytos visos šios sąlygos:

- pajamų suma gali būti patikimai įvertinta;
- sandoris yra baigtas arba jo įvykdymo laipsnis iki balanso sudarymo datos gali būti patikimai įvertintas;
- tikėtina, kad bus gauta su paslaugų teikimo sandoriu susijusi ekonominė nauda;
- sąnaudos, susijusios su paslaugų teikimo sandoriu ir jo pasibaigimu, gali būti patikimai įvertintos.

Analizuojant paslaugų įmonių veiklą, anot A. Andrijauskienės (2004), pagrindinis pajamų šaltinis yra įplaukos už šių įmonių suteiktas paslaugas klientams. Įplaukų sumai tiesioginę įtaką daro atliktų paslaugų apimtis bei jų kainos. Dažnai įplaukų pavadinimas yra sugretinamas su pardavimo pajamomis. Be to, įplaukų sąvoką dar atitinka realizacija, apyvarta ar pardavimai. Kadangi LR pelno mokesčio įstatyme įplaukų sąvoka tapatinama su pajamomis, todėl ji dažniausiai ir naudojama.

Tiksliu įvertinti pajamų sampratą galima ne tik remiantis pajamų subjektų aspektu, bet ir analizuojant pajamų reikšmę įvairiose srityse. Bendrine prasme, pajamos – tai srautas grynujų pinigų ar jų ekvivalentų, gautas iš darbo (darbo užmokestis ar atlyginimas), kapitalo (palūkanos ar nauda), ar žemės (nuompinigiai). Apskaitoje pajamos apibrėžiamos kaip suma, kuria balansas padidėja ataskaitiniame laikotarpyje. Ekonomikoje pajamos – tai maksimalus pinigų kiekis, kurį asmuo gali išleisti per tam tikrą laiko tarpą prekių ir paslaugų įsigijimui, todėl pajamos laikomos ekonomiką užvedančiu varikliu. O įstatymiškai pajamos apibrėžtos kaip pinigai ar kitos užmokesčio formos (gautos periodiškai ar reguliariai) iš komercinės veiklos, darbo, socialinių pašalpų, investicijų, autorinių atlyginimų ir t.t. Apibendrinant galima teigti, jog nors pajamų sąvoka vertinama įvairiais aspektais, tačiau apibrėžimo esmė išlieka ta pati. Pajamos – tai pinigų ar jų ekvivalentų suma, gauta už tam tikrą veiklą per tam tikrą laikotarpį.

Apibendrinant galima teigti, jog paslaugų įmonių pajamomis išreiškiama klientams suteiktų paslaugų vertė. Įmonių pajamos yra akivaizdus jų veiklos efektyvumo atspindys, kuris parodo, kokioje būklėje yra įmonė ir kokios galimybės tolesniam vystymuisi.

1.2. Kaštai ir jų klasifikacija

Įmonės, vykdydamos savo veiklą, gauna ne tik pajamas, bet ir patiria tam tikras sąnaudas. Sąnaudos – tai gamybos procese naudojami ekonominiai ištekliai. Kadangi naudą galima gauti tik suteikus paslaugas, tai sąnaudomis yra laikoma tik ta išlaidų dalis, kuri patirta teikiant paslaugas ataskaitiniu laikotarpiu. Įmonėse pagrindinę dalį sudaro veiklos sąnaudos, kurios apima pardavimų, bendrąsias ir administracines sąnaudas.

Įmonių požiūriu, ekonominiai kaštai – tai mokėjimai gamybos veiksnių savininkams arba jų pajamos, kurios privalo būti tokio dydžio, kad šie veiksniai nebūtų naudojami kitur. Mokėjimai gali būti dvejopi:

- išoriniai, kai mokama už nuomojamus ar įsigyjamus gamybos veiksnius. Tai mokėjimai už energiją, kurą, žaliavas, darbą ir kt. Pinigai, išleisti šiems ištekliams vadinami eksplisicininiais (tiesioginiais) kaštais
- vidiniai, kadangi už šiuos išteklius pinigai tiesiogiai nemokami, o jų kaštai laikomi implicitiniais (numanomais) kaštais. Šių išteklių pavyzdžiai būtų įmonės savininko vadovavimo sugebėjimai ir finansiniai ištekliai, kurių panaudojimas kitur galėtų duoti pajamas.

Daugeliu atveju sąvokos – sąnaudos, kaštai ir išlaidos vartojamos kaip sinonimai, nes dažnai šios sąvokos sutampa, o kartais tarp jų yra atotrūkis. Sąvoka kaštai – tai skolinys iš Vakarų Europos kalbų, kuris prigijo Lietuvos ekonominėje terminologijoje, nes neapibrėžtas laikas išlaidoms vertinti, tačiau buhalterinėje apskaitoje labiau priimtinos sąvokos išlaidos ir sąnaudos (A. Andrijauskienė, 2004).

Kaip teigia autorė (Andrijauskienė, 2004), kaštai gali būti vertinami ir kaip kaina, mokama už įsigytas prekes ar paslaugas, arba sąnaudų suma, kurios reikia paslaugai sukurti. Kaina, mokama už paslaugą, tampa pirkėjo kaštais. Verslo požiūriu kaštai – tai einamosios ir praėjusio laikotarpio piniginės išlaidos, panaudotos gamybos ištekliams pirkti. Įmonių veiklai labai svarbios ne tik einamojo ir praėjusio laikotarpio, bet ir būsimąjo laikotarpio išlaidos. Tačiau nustatyti būsimąjo laikotarpio išlaidas gana sunku, nes kinta gamybos išteklių kainos ir tiekimo sąlygos, atsiranda naujos technologijos, keičiasi darbo produktyvumas.

Analizuojant mokslinę literatūrą kaštu tema, pastebima, jog kiekvienas autorius turi savo požiūrį į kaštų sąvokos apibrėžimą. Kai kurių autorių suformuluotos pagrindinės mintys apie kaštų sampratą pateiktos 3 lentelėje.

Autorių požiūriai į kaštų sąvoką

Eil. Nr.	Autorius	Pagrindinės autorių tezės
1.	V. Skominas (2000)	Kaštai – tai visų gamyboje sunaudotų gamybos veiksnių vertė, t.y. sąnaudų vertė faktinėmis kainomis. Tokius kaštus skaičiuoja įmonių buhalteriai, kuriems būdingas retrospektyvinis požiūris į įmonės finansus. Jiems svarbus įmonės veiklos efektyvumas. Įmonių vadovai vadovaujasi perspektyviniu metodu. Jiems svarbu rasti būdus, kaip sumažinti būsimus kaštus, todėl juos domina kaštai platesne ekonomine prasme, kaštai, susiję su kitokia, geresne išteklių panaudojimo alternatyva. Tokie kaštai vadinami alternatyviaisiais kaštais ir jie suprantami ne kaip pinigų suma, sumokėta už sunaudotus gamybos veiksnius, o kaip prarastos pajamos, nepanaudojus suvartotų gamybos veiksnių kitu, geriausiu būdu.
2.	H.R. Varian (2004)	Ekonominiai kaštai vadinami prarastos galimybės kaštais. Taip teigiama todėl, kad jei išteklius naudojamas vienai paskirčiai, prarandama galimybė jį panaudoti kur nors kitur. Todėl prarastos pajamos yra gamybos kaštų dalis.
3.	A.Andrijauskienė (2004)	Išlaidos – tai per tam tikrą laikotarpį išleisti pinigai, už kuriuos mainais gaunamas koks nors materialusis ar nematerialusis turtas. Išlaidos skaičiuojamos visos įmonės ir jos padalinių mastu.
4.	A.Jakutis ir kt. (2007)	Bet kokio produkto gamybos sąnaudos apima ne tik įmonės sąnaudas, bet ir tuos neigiamus išorinius efektus, kuriuos apmoka visuomenė ir kurie vadinami visuomenėmis sąnaudomis. Ryškiausi visuomeninių sąnaudų pavyzdžiai – gamtos užterštumas kaip įmonės ūkinės veiklos padarinys.
5.	V. Bagdžiuvienė (2005)	Išlaidos yra kaštų dalis, sunaudota produkto gamyboje, nepriklausanti nuo jo baigtumo lygio ir pardavimo. Kaštai yra visi gamyboje ar kitoje veikloje panaudoti ištekliai, nepriklausomai nuo produkto baigtumo. Tai apibendrinanti sąvoka, kuri apima išlaidų, sąnaudų ir savikainos rodiklius. Kaštai finansinėje atskaitomybėje nerodomi, bet reikalingi veiklos planavimui ir analizei.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis įvairiais literatūros šaltiniais.

Nagrinėjant aukščiau pateiktą informaciją, teigtina, jog V. Skomino (2000) ir H.R. Varian (2004) požiūriai šiek tiek sutampa, nes abu vertina kaštus kaip išteklių panaudojimo alternatyvos kainą. Išteklius panaudojus vienoje srityje, jų nebegalima panaudoti kitur ir gauti pajamų. Todėl prarastos pajamos tampa gamybos kaštais arba alternatyviaisiais kaštais. V. Bagdžiuvienė (2005) ir A. Andrijauskienė (2004), nurodo, jog kaštai – tai išlaidų dalis, patirta įmonės veikloje įsigyjant tam tikrą materialų ar nematerialų turtą (išteklius) ir panaudojant jį produkto gamyboje. Į kaštų sumą įtraukiami visi ištekliai, nepriklausomai nuo to, ar produktas baigtas pagaminti, ar parduotas, ar dar tik sandėliuojamas. A. Jakučio ir kt. (2007) požiūris į kaštų sąvoką apima platesnę sampratą. Be įprastinių kitų autorių nagrinėjamų įmonių kaštų, įtraukiami ir išoriniai arba visuomenės kaštai, kurie patiriami dėl įmonės gamybos sukeltų neigiamų išorinių efektų.

Apibendrinant galima teigti, jog siejant aukščiau išdėstytas autorių mintis apie kaštų sampratą su darbo tema, manytina, kad A. Jakučio ir kt. (2007) požiūris per platus ir nebus pritaikytas tolesnėje analizėje, nes kaštų nagrinėjimas apima tik vienos įmonės (VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos) kaštus, o ne bendrai ir visuomenės patiriamus išorinius kaštus. Tinkamiausias darbo temai kaštų apibrėžimas būtų V. Skomino (2000), kuris teigia, jog kaštai apima visus sunaudotus gamybos

veiksnius faktine verte. Tai retrospektyvinis požiūris, leidžiantis įvertinti įmonės veiklos efektyvumą ir pelningumą.

Kaštų rūšys. Mokslinėje literatūroje yra išskiriamas nemažas skaičius kaštų rūšių remiantis kaštų analize įvairiais aspektais. Kaip teigia B. Martinkus ir V. Žilinskas (2001), šiuolaikinis požiūris į gamybą neapsiriboja tik materialaus produkto gaminimu. Gėrybės kuriamos ir tokiose žmogaus veiklos srityse kaip mokslas, švietimas, kultūra ir pan. Bendriausia prasme gamyba yra bet kokia žmogaus veikla, kurios tikslas – gėrybių, t.y. prekių ir paslaugų kūrimas. Tačiau gamintojai šio tikslo negalėtų pasiekti be išlaidų. Todėl autoriai (Martinkus, Žilinskas, 2001) išskiria gamybos kaštus, kurie yra gamybos išteklių pavertimo aukštesnės vertės prekių ir paslaugų produkcijos kaina. Tačiau A. Andrijauskienė (2004) pateikia šiek tiek kitokį gamybos kaštų apibrėžimą, kuriame teigiama, jog šie kaštai – tai piniginių išlaidos, būtinos visiems gamybos veiksniams apmokėti už teikiamas paslaugas ar pagamintas prekes. Abu požiūriai siejasi tuo, jog gamybos kaštai vertinami kaip gamybos veiksnių kaina, kurie reikalingi gaminant prekes ar teikiant paslaugas.

Autorė (Andrijauskienė, 2004) teigia, jog pagal gamintojo požiūrį kaštai gali būti skirstomi į visuomeninius ir individualiuosius. Individualieji kaštai sutampa su gamybos kaštais, nes jie apima įmonės vidinius kaštus: darbo užmokestį, sunaudotas medžiagas ir pan., o visuomeniniai kaštai, kurie tiesiogiai gamyboje neskaičiuojami ir neieškoma jų sudarymo priežasčių, padengiami mokant atitinkamus mokesčius: kelių, aplinkos taršos ir kt. Manytina, jog visuomeniniai kaštai jau minėti A. Jakučio ir kt. (2007) bei A. Andrijauskienės (2004), skiriasi tuo, jog, pirmesnių autorių nuomone, šie kaštai kompensuojami visuomenės narių, t.y. vartotojų sąskaita, o A. Andrijauskienės (2004) teigimu, tokie kaštai dengiami iš įmonės lėšų ir jie tampa vidiniais įmonės kaštais.

Nagrinėjant kaštų klasifikaciją detaliau, taip pat galima išskirti piniginius ir nepiniginus kaštus. Anot autorės (Andrijauskienė, 2004), buhalteriniai kaštai – tai realūs kaštai, kurie apskaitomi ir analizuojami visose įmonėse, o nepiniginiai kaštai įvardijami kaip alternatyvieji kaštai. Piniginiai kaštai fiksuojami buhalterinėje apskaitoje. Visus buhalterinius kaštus galima skirstyti į tris pagrindines grupes, kurios pateiktos 4 lentelėje.

Buhalterinių kaštų rūšys

Eil. Nr.	Kaštų rūšis	Apibūdinimas
1.	Materialinės vertybės ir jiems prilyginti kaštai	Įmonėse jie sudaro didžiausią išlaidų dalį. Prie jų priskiriama: medžiagos, žaliavos, naudojamos produkcijai gaminti ar paslaugoms teikti, instrumentai ir įrankiai, visų rūšių energijos išteklių bei kitas trumpalaikis turtas. Šiai grupei taip pat priklauso transporto išlaikymo, sandėliavimo, ryšių, kanceliarinės bei kitos išlaidos, susijusios su turto apsauga, nuoma ir paslaugomis.
2.	Darbo jėgos kaštai	Šie kaštai apima darbo užmokestį už atliktą darbą ar dirbtą laiką, padidintą apmokėjimą už darbą kenksmingomis sąlygomis, naktinį darbą ar darbą švenčių dienomis. Šiai grupei priklauso ir kasmetinių atostogų apmokėjimo, išeitinių pašalpų ar kompensacijų už nepanaudotas atostogas bei komandiruočių išlaidos.
3.	Pridėtiniai kaštai	Tai visų rūšių rinkliavos ir privalomos įmokos į biudžetą, draudimo įmokos, administracinės veiklos sąnaudos, reprezentacinės išlaidos ir kt.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Andrijauskienė, A. (2004). Įmonių ekonomika. Vilnius: Presvika.

Kaip matyti iš pateiktos 4 lentelėje informacijos, pagrindinę buhalterinių įmonės kaštų dalį sudaro įmonės įsigytas trumpalaikis turtas, kuris skirtas prekių gamybai ar paslaugų teikimui, darbuotojų darbo užmokestis ir susijusios išlaidos taip pat užima didelę dalį kaštų struktūroje, o mažiausią dalį apima mokesčiai ir rinkliavos, kurie priklauso pridėtinių kaštų grupei. Autorės požiūriu į pridėtinių kaštų grupę įeina ir administraciniai kaštai, kuriuos sudaro administracijos darbuotojų darbo užmokestis, kanceliarinės prekės ir kitos trumpalaikis turtas, tačiau galima teigti, jog tokia klasifikacija siekiama atskirti tiesiogiai prekių gamyboje ar paslaugų teikime patiriamus kaštus nuo pridėtinių (papildomų) kaštų, kadangi administracijos darbuotojai tiesiogiai negamina prekių ar neteikia paslaugų.

Analizuojant kaštų klasifikaciją įvairiais aspektais, kaštus galima skirstyti ir pagal laiko veiksnius į trumpojo ir ilgojo periodo kaštus. Trumpuoju periodu laikomas laikotarpis, per kurį įmonė nekeičia savo techninio pajėgumo, dalis gamybos veiksnių yra pastovūs, o kita dalis – gali keistis. Ilgasis periodas – tai laikotarpis, per kurį keičiami visi gamybos veiksniai, t.y. visiškai pakeičiamas gamybos pajėgumas.

B. Martinkus ir V. Žilinskas (2001) teigia, jog trumpasis laikotarpis ekonominės analizės srityje apibūdinamas kaip laikotarpis, per kurį ekonominė sistema beveik nepakinta, pavyzdžiui, ketvirtis. Trumpuoju laikotarpiu gamybos išteklių yra daugiau ar mažiau fiksuoti (pastovūs), nepriklausomai nuo to laikotarpio trukmės. Reikėtų pabrėžti, jog ilgojo ir trumpojo laikotarpio trukmė nėra apibrėžta, t.y. neturi ryšio su konkrečia kalendorinio laiko trukme.

Anot autorių, įmonės turėtų išskirti svarbią trumpojo laikotarpio kaštų grupę – tai ribinius kaštus, kurie padeda atsakyti į klausimą, ar verta didinti gamybos apimtį. Ribiniai kaštai yra papildomos

išlaidos, patiriamos, kai per trumpą laiką vienu vienetu didinama produkcijos apimtis. Ribiniai kaštai tiksliai parodo optimalias gamybos apimties ribas, t.y. didžiausią piniginių išlaidų ekonomiją. Ši riba pasiekama, kai papildomos išlaidos produkcijos vienetui pagaminti yra mažiausios. Priešingu atveju, t.y. viršijus šią ribą, ima didėti papildomos išlaidos.

V. Snieška ir kiti (2006) nurodo, jog ilguoju laikotarpiu, didėjant gamybos apimčiai, gali keistis visi gamybos veiksniai, todėl pastovūs kaštai ilguoju laikotarpiu tampa kintamaisiais. Įmonė, siekdama pagaminti tam tikrą produkcijos kiekį, renkasi ne tik optimalų darbo ir kapitalo derinį, bet ir efektyviausią gamybos dydį. Įmonė, siekdama sužinoti, kaip galėtų minimizuoti sąnaudas, turi keisti veiksnius tarpusavyje tol, kol vieno ribinis produktas, gautas padidinus šio veiksnio sąnaudas vienu litu, tampa lygus kiekvieno kito veiksnio vieno lito sąnaudų ribiniam produktui. Ilgalaikių kaštų analizė naudojama minimaliems gamybos kaštams ir gamybos apimčiai pagrįsti.

Detalesnę gamybos kaštų klasifikaciją pateikiantys autoriai nurodo, jog įmonė, pagaminusi tam tikrą produkcijos kiekį arba realizavusi tam tikras paslaugas, turi piniginių išlaidų, sudarančių jos gamybos kaštus, kurie vadinami bendraisiais gamybos kaštais. Anot A. Rasteikienės (2005), bendrieji kaštai apima visus kaštus, susijusius su produkto gamyba. Kaip ir gamybos veiksmų kaštus, juos galima skirstyti į fiksuotus ir kintamus. Bendrieji kaštai yra bendrųjų pastoviųjų ir bendrųjų kintamųjų kaštų suma.

Pastovieji kaštai yra nepriklausomi nuo gamybos rezultatų dydžio. Kad ir kiek produkto vienetų būtų pagaminama, dalis trumpojo laikotarpio kaštų nekinta. Kintamieji kaštai yra susiję su kintančio veiksnio kaštais gamybos procese. Kintamieji kaštai apskaičiuojami padauginus kintančiojo veiksnio kaštų kiekį iš jų kainos. Kadangi kintančio veiksnio kaštų ribinis produktas mažėja, kintamieji kaštai didėja sparčiau negu gamybos apimtis.

Pasak B. Martinkaus ir V. Žilinsko (2001), įmonėms svarbu žinoti gamybos kaštus, tenkančius produkcijos ar paslaugos vienetui, nes bendrųjų kaštų kategorija išsamiai neatskleidžia įmonės veiklos efektyvumo, todėl konkretūs tos veiklos rodikliai išreiškiami vidutinių kaštų kategorijomis.

Kaip žinoma, bendruosius kaštus sudaro pastovieji ir kintamieji kaštai. Vidutinius kaštus taip pat galima suskirstyti į du komponentus: vidutinius pastoviuosius kaštus ir vidutinius kintamuosius kaštus. Vidutiniai pastovieji kaštai – tai pastoviųjų kaštų dalis, tenkanti vienam produkcijos ar paslaugos vienetui ir yra lygūs pastoviųjų kaštų bei pagamintų produkcijos vienetų santykiui. Kintamieji kaštai apibūdinami panašiai kaip vidutiniai pastovieji kaštai, tik jie yra kintamųjų kaštų dalis, kuri tenka vienam produkcijos ar paslaugos vienetui, ir yra apskaičiuojami kintamųjų kaštų ir pagamintų produkcijos vienetų santykiui.

Daugelį aspektų apjungiančią kaštų klasifikaciją pateikia A. Andrijauskienė (2004), kuri visus įmonės kaštus sugrupavo į keturias pagrindines grupes ir priskyrė siauresnes kaštų grupes (5 lentelė).

5 lentelė

Gamybos kaštų skirstymas

Kaštų grupė	Kaštų pogrupis		Smulkiausia kaštų grupė
Pagal gamintojo požiūrį	Individualieji		
	Visuomeniniai		
Pagal piniginę išraišką	Piniginiai	Buhalteriniai	Žaliavos, medžiagos
			Darbas
	Nepiniginiai	Alternatyvieji	Pridėtiniai kaštai
Pagal laiko veiksnius	Trumpojo periodo		Pastovieji
			Kintamieji
	Ilgąjo periodo		Kintamieji
Pagal priklausomybę paslaugai	Tiesioginiai		
	Netiesioginiai		

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Andrijauskienė, A. (2004). Įmonių ekonomika. Vilnius: Presvika.

Kaip matyti iš pateiktos 5 lentelėje informacijos, tie patys kaštai, atsižvelgiant kuriuo požiūriu nagrinėjami, gali būti priskiriami įvairioms kaštų grupėms. Toks skirstymas priklauso, nuo to, kas nagrinėja kaštus ir kokių tikslų siekiama iš kaštų analizės. Taip pat autorė (Andrijauskienė, 2004) teigia, jog priklausomai nuo įmonės tikslų, susidariusios situacijos ir veiklos strategijos, dar galima išskirti ir kitus kaštų skirstymo požymius. Jie pateikiami 6 lentelėje.

6 lentelė

Kaštų skirstymo požymiai

Eil. Nr.	Kaštų požymiai	Kaštų grupės
1.	Ryšys su gamybos technologiniu procesu	Pagrindiniai ir pridėtiniai kaštai
2.	Išskaitymas į produkcijos ar kito skaičiuojamo objekto savikainą	Tiesioginiai ir netiesioginiai kaštai
3.	Svarba gamybos procese	Gamybiniai ir negamybiniai kaštai
4.	Santykis su gamybos apimti	Pastovieji ir kintamieji kaštai
5.	Planavimo pobūdis	Planuojamieji ir neplanuojamieji kaštai
6.	Kalendorinis laikotarpis	Ataskaitinio laikotarpio ir būsimųjų laikotarpių kaštai
7.	Kaštų rūšys	Medžiagų, darbo ir bendrieji ūkiniai kaštai
8.	Tikslų siekimo trukmė	Ilgalaikiai ir trumpalaikiai kaštai
9.	Kaštų vengimo galimybė	Išvengiamieji ir neišvengiamieji kaštai
10.	Kontroliavimo galimybė	Kontroliuojamieji ir nekontroliuojamieji kaštai
11.	Susidarymo vieta	Gamybos padalinių, aptarnaujančiųjų padalinių ir administraciniai kaštai
12.	Įmonės veiklos rūšis	Pagrindinės gamybos, pagalbinės gamybos, materialinio aprūpinimo, marketingo, valdymo ir kiti kaštai

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis Andrijauskienė, A. (2004). Įmonių ekonomika. Vilnius: Presvika.

Apibendrinant galima teigti, jog kaštai gali būti skirstomi pagal įvairius požymius. Kiekviena įmonė, priklausomai nuo veiklos pobūdžio, šiuos požymius pasirenka savo nuožiūra. Skirstymo pobūdis dažniausiai priklauso nuo vadovams reikalingos informacijos tam tikriems sprendimams priimti bei tikslams pasiekti. Bet kokių atveju vertinant kaštus reikia atsižvelgti į veiksnius, kurie turi didžiausią įtaką kaštams. Kadangi analizuoti kaštus pagal visus požymius sudėtinga ir netikslinga, todėl tolesnėje analitinėje darbo dalyje pasirinkta, jog kaštų analizė remsis keliais kaštų skirstymo požymiais: pagal kaštų rūšis, susidarymo vietą ir paslaugų rūšis. Šis analizės variantas, darbo autorės nuomone, yra tinkamas sudaryti išsamų nagrinėjamos įstaigos veiklos efektyvumo vaizdą.

1.3. Kaštų apskaičiavimo metodai

Kiekviena įmonė, vykdydama savo veiklą, atlieka kaštų analizę, kadangi kaštų apskaita yra būtina informacija, kuri padeda priimti teisingus sprendimus. Pasak A. Andrijauskienės (2004), gamybos kaštai atspindi visapusiškai įmonės veiklos rezultatus, nuo jų dydžio priklauso įmonės išsilaikymas rinkoje ar jos praradimas. Todėl kaštų apskaitos sistema, nustatyti kaštai, jų struktūra, pokyčiai, lygis, palyginti su konkurentų kaštais, turi nuolat rūpėti įmonės vadovams. Kaštų apskaitos sistema yra informacinė, o jos tikslas yra suteikti valdymo darbuotojams informaciją apie nustatytus kaštų objektus, atspindinčius įmonės veiklą. Kaštų apskaitos sistema turi atsakyti į įvairius klausimus, kurie būtini tolesniems sprendimams priimti. Būtina išsiaiškinti, kokios priežastys nulėmė susidariusias išlaidas, kokio jos dydžio ir kada susidarė, ar šios išlaidos patirtos gamybos organizavimo, pardavimų metu ar kitoje negamybinėje srityje.

Anot B. Martinkaus ir kt. (2002), gamybos išlaidų apskaičiavimas pagrįstas nusistovėjusiomis metodikomis, kurios naudojamos visose įmonėse. Pagal tai, kokios išlaidos apskaitomos, yra skiriama planinių, normatyvinių ir faktinių išlaidų apskaita. Pagal išlaidų dydį skiriama visų ir dalinių išlaidų bazės apskaita. Anot autorių, pirmasis išlaidų klasifikavimo požymis leidžia užfiksuoti siekiamą bei faktinį išlaidų dydį ir išsiaiškinti nukrypimus, o antrasis būdas leidžia pasirinkti, ar bus skaičiuojamos visos išlaidos, ar tik kai kurios. Apskaitos dalinių išlaidų pritaikymas yra ribotas, tačiau labai efektyvus pagrindžiant valdymo sprendimus, apskaičiuojant padalinių daromas išlaidas ir pan. Apskaita visų išlaidų bazėje, be plačiai naudojamų kintamųjų ir sąlygiškai pastovių išlaidų, reikalauja išskirti ir kitas išlaidų grupes: tiesiogines, bendrąsias, vienaarūšes ir kompleksines.

Kaip teigia V. Gronskas (2005), išlaidų klasifikavimas turi svarbiausią reikšmę atliekant jų analizę. Tinkamas jų klasifikavimas padeda greičiau ir objektyviau surinkti informaciją apie išlaidas įvairiais

požiūriais ir įvairiuose valdymo lygiuose. Įmonių praktikoje susiduriama su įvairiomis išlaidomis, todėl kiekvienu atveju išlaidas reikia skirstyti pagal tai, kokie keliami tikslai. Atsižvelgiant į keliamus tikslus, įmonės veiklos strategiją, parenkami požymiai, pagal kuriuos išlaidos klasifikuojamos.

Pasak J. Mackevičiaus (2003), dažniausiai išlaidos klasifikuojamos šiais tikslais:

1. Valdymo sprendimams priimti. Tik gerai parengta išlaidų klasifikavimo sistema padeda įmonių vadovams priimti teisingus valdymo sprendimus ir siekti numatytų tikslų.

2. Įmonių veiklos analizei atlikti. Analitikui išlaidų klasifikavimas padeda geriau įvertinti tam tikras išlaidas, pagrįsti jų susidarymą, numatyti jų mažinimo rezervus. Netinkamas išlaidų klasifikavimas gali turėti įtakos ir galutiniam finansiniam rezultatui.

3. Produkcijos savikainai apskaičiuoti. Gerai parengta išlaidų klasifikacija padeda gerokai tiksliau apskaičiuoti ne tik produkcijos vieneto, bet ir jos sudedamųjų dalių savikainą. Jei klasifikacija netinkama, nuolat susiduriama su problema, kurias išlaidas įskaityti ir kurių neįskaityti į tam tikros produkcijos ar kitų kalkuliavimo objektų savikainą.

4. Kontrolei, reguliavimui ir prognozavimui. Tinkamas išlaidų klasifikavimas padeda geriau kontroliuoti visų rūšių išlaidas įmonės padaliniuose, stebėti, kaip jos susidaro, ieškoti būdų ir galimybių jas sumažinti. Remiantis nustatytais išlaidų klasifikavimo požymiais, lengva prognozuoti tam tikrų išlaidų didėjimo ar mažėjimo tendencijas ateityje.

Apibendrinant galima teigti, jog išlaidų klasifikacija turi nemažai tikslų, tačiau pagrindiniu tikslu galima išskirti įmonės veiklos efektyvumo analizei naudojamą kaštų klasifikaciją. Tik tinkamai išnagrinėjus kaštų grupes, galima ne tik nustatyti praėjusio laikotarpio patirtas išlaidas, jų susidarymo priežastis ir kitimo tendencijas, tačiau ši informacija taip pat naudinga priimant sprendimus dėl tolimesnių įmonės veiklos kryptių nustatymo, apskaičiuojant, kuri paslauga ar prekė reikalauja mažesnių sąnaudų bei imantis veiksmų dėl tam tikrų kaštų mažinimo galimybių.

Anot J. Mackevičiaus (2007), išlaidų analizė turi būti atliekama nuosekliai. Tik nuoseklus išlaidų tyrimas gali atskleisti jų mažinimo rezervus. Kiekvienos įmonės išlaidas siūloma analizuoti tokiu nuoseklumu:

1. visų išlaidų apimties analizė;
2. išlaidų analizė pagal padalinius ar atsakomybės centrus;
3. išlaidų analizė pagal veiklos sritis;
4. išlaidų ir pajamų lyginimo analizė;
5. konkrečių išlaidų straipsnių analizė.

Ši autoriaus (Mackevičius, 2007) pasiūlyta išlaidų analizė, darbo autorės nuomone, pakankamai efektyvi ir galinti suteikti daug išsamios informacijos, todėl bus taikoma darbo analitinėje dalyje nagrinėjant VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos patirtus kaštus.

J. Mackevičius (2007) nurodo, kad išlaidų atsakomybės centrai gali būti apibūdinami kaip įmonės veiklos tam tikra zona (padalinys), kuriame galima nustatyti individualią atsakomybę; kaip tam tikros veiklos sritis ar padalinys, kuriam vadovauja atsakingas asmuo, turintis teisę ir galimybę priimti sprendimus; kaip tam tikras mokymas, naujas psichologinis apskaitos traktavimas, skirtas vadovų elgesiui gerinti ir panašiai. Atsakomybės centrai, anot autoriaus, sudaromi pagal įvairius požymius, tačiau dažniausiai sudaromi pagal atsakomybės sritis ir funkcijas. Žemiau pateiktoje lentelėje pateikiama atsakomybės centrų klasifikacija.

7 lentelė

Atsakomybės centrų klasifikavimas

Eil. Nr.	Atsakomybės centrų sudarymo požymiai	Atsakomybės centrai
1.	Pagal atsakomybės sritis	išlaidų pelno investicijų pardavimų
2.	Pagal funkcijas	pagrindiniai pagalbiniai
3.	Pagal sudėtį	paprasti sudedamieji
4.	Pagal pastovumą	laikini nuolatiniai

Šaltinis: Mackevičius, J. (2007). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas.

Vilnius: TEV.

Kaip teigia autorius (Mackevičius, 2007), didžiausias dėmesys skiriamas išlaidų centrams, kuriais gali būti cechas, darbo baras, brigada, staklės ir pan. Valdymo tarnybose išlaidų centrais gali būti įmonės padaliniai: tiekimo, pardavimų, planavimo, buhalterijos ir kt. Pagrindinis reikalavimas, kuris keliamas kuriant išlaidų centrus, yra tas, kad turi būti užtikrinta susidariusių šiame centre išlaidų apskaita ir kontrolė, kad šias išlaidas galima būtų palyginti su normatyvinėmis, taip pat su gautais rezultatais. Siekiant, kad išlaidų centrų veikla būtų veiksmingesnė, labai svarbu, nustatant išlaidų centrus laikytis šių taisyklių:

1. reikia nustatyti atitinkamus kiekvieno išlaidų centro išlaidų apskaičiavimo kriterijus;
2. kiekvienas išlaidų centras turi būti savarankiška atsakomybės sritis;
3. visos buhalterio registruojamos išlaidos turi būti be didesnių sunkumų priskiriamos atitinkamam išlaidų centrui.

Nors pasiūlyta išlaidų centrų analizė pakankamai efektyvi, tačiau taip pat turi ir trūkumų siekiant buhalterinėje apskaitoje priskirti išlaidas atitinkamam išlaidų centrui. Šie sunkumai atsiranda todėl, kad dalis išlaidų yra bendros, tuomet naudojamos išlaidų paskirstymo bazės, proporcingai paskirstant bendrąsias išlaidas visiems centrams. Analitinėje darbo dalyje bus vadovaujama J. Mackevičiaus (2007) pateiktu išlaidų paskirstymo variantu, tačiau tie kaštai, kurių tiesiogiai nebus galima priskirti konkrečiam išlaidų centrui, remiantis paskirstymo baze, bus padalinti proporcingai visiems išlaidų centrams.

Tačiau B. Martinkus ir kt.(2002) pateikia kitokį požiūrį į kaštų klasifikaciją ir apskaitą. Autoriai nurodo, jog išlaidų apskaita pagal jų susidarymo vietas vaidina ne pagrindinį vaidmenį, jos tiksliau įvertinamos kalkuliuojant išlaidas pagal gaminius. Taikant išlaidų apskaitos pagal susidarymo vietas būdą, labai svarbu jas tiek detalizuoti, kad būtų galima tiksliai apskaičiuoti visas daromas išlaidas ir kad būtų nepažeista įmonėje susiklosčiusi gamybos bei valdymo struktūra. Pasak autorių, svarbus išlaidų skaičiavimo metodas yra išlaidų apskaitos pakopos, sujungiančios visas darbo vietas į vieningą schemą. Tokiu būdu galima išskirti bendrą apskaitos sistemą ir mažąsias apskaitos sistemas, aprėpiančias tik tam tikrą apskaitos pjūvį.

Skaičiuojant išlaidas pagal darbo vietas taip pat kaip ir pagal išlaidų centrus kyla problema, kaip paskirstyti bendrąsias išlaidas. Skirstant gali būti naudojami kiekybiniai, vertiniai arba mišrūs dydžiai: vienetų skaičius, darbo laikas ir pan. Pasirenkant paskirstymo principus privaloma vadovautis šiais principais:

- proporcingumo principas reikalauja pasirinkti tokius paskirstymo principus, kurie daro didžiausią įtaką skirstomiems dydžiams;
- minimalus išlaidų svyravimo principas reikalauja pasirinkti tokius dydžius, kurių paskirstymo procentas laiko požiūriu pagal skirstomas vietas yra stabiliausias.

Kaip nurodo V. Gronskas (2005), išlaidų klasifikavimas pagal išlaidų centrus tiesiogiai susijęs su jų skirstymu į kontroliuojamas ir nekontroliuojamas. Kiekvienas išlaidų centras materialiai atsako už kontroliuojamų išlaidų nukrypimą nuo išlaidų sąmatų. Tačiau praktiškai kai kurios išlaidos yra nekontroliuojamos tam tikro vieno atsakomybės centro, bet gali būti kontroliuojamos kito, paprastai aukštesnio lygio centro. V. Bagdžiūnienė (2005), analizuodama kaštų klasifikaciją pagal išlaidų centrus, pateikia šio būdo privalumus: išlaidų grupavimas pagal atsakomybės centrus leidžia nustatyti išlaidų mažinimo rezervus. Kiekviena įmonės struktūrinė sudedamoji dalis gali patirti tik tas išlaidas ir uždirbti tik tas pajamas, už kurias atsako ir kurias gali kontroliuoti. Atsakomybės centrų išskyrimas

leidžia derinti centralizuotą valdymą su decentralizuotu, didina viduriniojo ir žemiausiojo lygio vadovų iniciatyvą ir atsakomybę.

J. Mackevičius (2007) kaip ir V. Bagdžiūnienė (2005) nurodo, jog atsakomybės centrų veiklos analizė yra labai veiksminga, nes ji parodo, kuriuose centruose formuojasi tam tikros išlaidos. Analitikas turi nustatyti, ar išlaidos yra specifinės ir neišvengiamos tame atsakomybės centre, ar yra galimybių jas sumažinti. Taip pat svarbu nustatyti, kokios išlaidos ir kokiuose centruose susidaro nuolat ir kokios tokio reiškinių priežastys. Nemažiau svarbu apskaičiuoti vienkartinio pobūdžio išlaidas, nustatant kokiems reikalams ir kuriame atsakomybės centre jos padarytos. Tačiau svarbiausia yra nustatyti visų asmenų, priklausančių tam tikram išlaidų atsakomybės centrui, konkrečią atsakomybę už tam tikras išlaidas. Nustatant asmenų atsakomybę, siūloma vadovautis šiais principais:

- jeigu asmuo gali kontroliuoti medžiagų apimtį ir kainą, tai jis yra atsakingas už visas padarytas išlaidas;
- jeigu asmuo gali kontroliuoti medžiagų apimtį, o ne jų kainą, tai jis yra atsakingas už faktinių ir planinių išlaidų skirtumą, kuris susidarė dėl pasikeitusio sunaudotų medžiagų kiekio;
- jeigu asmuo negali kontroliuoti nei medžiagų apimtį, nei kainų, tai tokios išlaidos yra nekontroliuojamos ir už jas jis nėra atsakingas.

Nustačius tikslią darbuotojų atsakomybę, įmonei susidaro didesnės galimybės kontroliuoti išlaidas, reikalauti darbuotojų veiksmų, padedančių mažinti patiriamas išlaidas. Tačiau anot autoriaus (Mackevičius, 2007), išlaidų atsakomybės centrų veikla bus neveiksminga, jeigu bus neteisingai paskirstyta atsakomybė už konkrečias išlaidas. Atsakingi už tam tikras išlaidas asmenys turi kiekvieną mėnesį parengti ataskaitas, kuriose privalo nurodyti ne tik visą faktinių išlaidų nukrypimą nuo planinių (normatyvinių), bet ir nukrypimų priežastis, jų susidarymo kaltininkus ir iniciatorius. Tačiau ypatinga atsakomybė tenka išlaidų centrų vadovui, kuris privalo atsakyti ne tik už tam tikrų išlaidų kontrolę, bet ir sugebėti parengti priemones išlaidoms mažinti.

Dar vienas pakankamai išsamus išlaidų skaičiavimas yra pagal gaminius. Ši analizė atsako į klausimą, kiek ir kokių išlaidų tenka vienam ar kitam gaminiui. Sudaryta gaminio kalkuliacija leidžia įvertinti darbo efektyvumą lyginant su atskirų gaminių gamybos efektyvumu. Sudarant produkcijos vieneto išlaidų kalkuliaciją, galima išskirti tris etapus:

1. Tiesioginių išlaidų priskyrimas gaminiams.
2. Bendrųjų išlaidų paskirstymas gaminiams pagal pasirinktus paskirstymo principus-dydžius (darbo laikas, mašinų laikas, darbo užmokestis ir kt.).

3. Trumpalaikio įmonės pasisekimo apskaičiavimas pagal atskirų gaminių gamybos išlaidas. Tai pasiekama įvertinant skirtumą tarp gaminio visos savikainos ir jo numatomos (faktinės) realizavimo kainos.

Kaip nurodo B. Martinkus ir kt. (2002), siekiant apskaičiuoti produkcijos vieneto išlaidos būtina laikytis tam tikros tvarkos, kuri padeda tiksliai nustatyti prekės ar paslaugos vieneto kaštus. Pagrindiniai produkcijos vieneto išlaidų analizės principai:

1. Apskaičiuojamos tiesioginės atskirų gaminių išlaidos.
2. Apskaičiuojami kompleksiniai straipsniai per tam tikrą laikotarpį visos įmonės ir padalinio mastu.
3. Pagal pasirinktus skirstymo dydžius kompleksinės išlaidos paskirstomos atskiriems gaminiams.

Gamybos išlaidos taip pat gali būti apskaičiuotos pagal ekonominius elementus arba kalkuliacinius straipsnius. Analizuoti išlaidas, ieškoti gamybos išlaidų rezervų patariama pagal kalkuliacinius straipsnius, nes išryškėja įmonės neūkiškumo ir kiti veiksniai.

Apibendrinant galima teigti, jog kaštų analizė gali remtis nuo smulkesnių kalkuliacinių straipsnių, produkcijos vieneto išlaidų iki įmonės padalinių (centrų) patiriamų išlaidų apskaičiavimo. Kaštų analizės pobūdis priklauso nuo įmonės veiklos rūšies ir iškeltų analizei tikslų. Analitinėje darbo dalyje kaštų analizės skaičiavimai remsis ne tik poliklinikos padalinių, bet ir teikiamų paslaugų kaštų skaičiavimais, kurie parodys, kurie padaliniai ir kokios paslaugos sukuria didžiausią dalį kaštų. Kaštų analizė pagal atskirus straipsnius taip pat bus atliekama, tačiau ši analizė nesuteikia tokios išsamios informacijos kaip padalinių ir atskirų paslaugų kaštų skaičiavimas, todėl bus tik pagalbinė analizė siekiant tiksliau atlikti poliklinikos patiriamų kaštų analizę.

Tiesioginių kaštų analizė. V. Bagdžiūnienė (2005) tiesiogines gamybos išlaidas apibūdina kaip išlaidas, kurias galima tiesiogiai priskirti gaminamai produkcijai. Tiesioginėmis gamybos išlaidomis dažniausiai laikomos pagrindinių žaliavų, komplektuojamųjų pusgaminių ir tiesioginio darbo užmokesčio išlaidos. Anot V. Gronsko (2005), analizuojant tiesiogines medžiagų išlaidas, svarbu patikrinti, kokios išlaidos jas sudaro. Praktiškai tai visos medžiagos, kurios fiziškai priskirtos konkrečiam produktui, tačiau medžiagos, sunaudotos pataisyti gamybos įrengimus, kurie gamina produkciją, vadinamos netiesioginėmis medžiagomis. Jos sudaro dalį gamybos pridėtinių išlaidų. Tiesioginės darbo išlaidos – tai darbuotojų, kurie gamina tą produktą, darbo užmokestis. O tokios darbo išlaidos kaip įmonės buhalterių, kitų administracijos darbuotojų darbo užmokestis yra netiesioginės

darbo išlaidos, nes tie darbuotojai produkto tiesiogiai negamina. Netiesioginės darbo išlaidos, kaip ir netiesioginės medžiagų išlaidos, priskiriamos prie bendrų gamybos pridėtinių išlaidų.

Atliekant tiesioginių kaštų analizę, siūloma nustatyti tiesioginių (darbo ir medžiagų) faktiškų išlaidų nukrypimą nuo normatyvinių išlaidų. Kai kurie autoriai siūlo paprastus grafikus tiems nukrypimams apskaičiuoti.

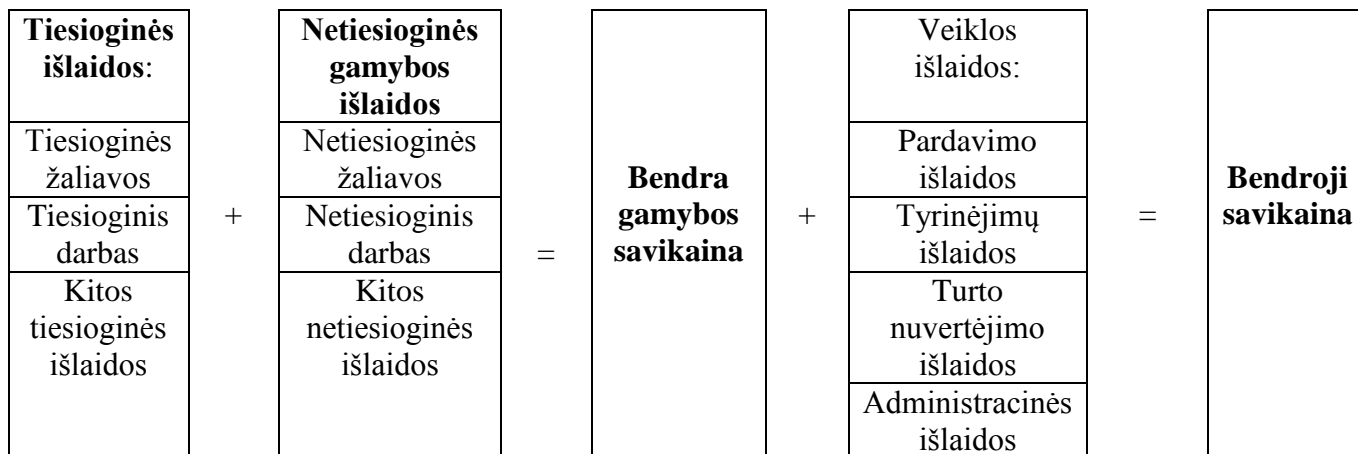
Kaip nurodo J. Mackevičius (2003), tiesioginių kaštų analizė svarbi kiekvienai įmonei, kadangi labai svarbu žinoti, kiek kainuoja pagaminti konkretų gaminį. Tos pačios išlaidos, gaminant vieną gaminį, gali būti panaudotos racionaliai, o gaminant kitą gaminį gali „kainuoti“ labai brangiai. Vadovai, siekdami sumažinti išlaidas, siūlo naudoti, kuo pigesnes medžiagas, tačiau dirbant su tokiomis medžiagomis, gaminių apdorojimas gali stipriai padidinti darbo išlaidas, kol galiausiai prekės kaštai išauga labai daug. Be to, prastesnės kokybės produkciją yra sunkiau parduoti, o tai susiję su papildomomis išlaidomis. Todėl kiekvienai įmonei svarbu kuo tiksliau apskaičiuoti gaminamos produkcijos savikainą, įskaičiuojant tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas.

Anot autoriaus (Mackevičius, 2003), tiesioginių išlaidų įskaitymas į produkcijos savikainą susijęs su pagrįstumo, tikslumo ir efektyvumo didinimo problema. Į kalkuliuojamų objektų savikainą būtina įtraukti kuo daugiau tiesioginių išlaidų, tačiau praktika rodo, jog susiduriama su tam tikromis problemomis. Todėl tiesioginės darbo ir medžiagų išlaidos turi būti kruopščiai matuojamos, įkainuojamos ir dokumentuojamos. Tik tiksliai žinodami konkretaus kalkuliavimo objekto tiesiogines išlaidas, vadovai gali priimti tikslius sprendimus, atsakyti į klausimus, kiek ir kokių išlaidų reikia, kad veikla funkcionuotų, kokias ir kaip išlaidas reikėtų sumažinti.

Apibendrinant galima teigti, jog tiesioginių kaštų analizė būtina, siekiant nustatyti, kiek tiksliai kainuoja pagaminti prekę ar suteikti paslaugą. Šiai analizei atlikti siūloma apskaičiuoti faktinių išlaidų nukrypimą nuo normatyvinių, tačiau iškyla problema priskiriant tiesioginius kaštus konkrečiam gaminiui ar paslaugai. Jei priskiriama per mažai ar per daug tiesioginių išlaidų, įmonė gali priimti klaidingus sprendimus dėl tolesnės prekės gamybos ar paslaugos teikimo.

Netiesioginių kaštų analizė. Nors tiesioginiai kaštai ir jų analizė įmonių veikloje užima svarbią vietą, tačiau taip pat būtina nagrinėti ir netiesioginius kaštus. Kaip nurodo V. Bagdžiūnienė (2005), netiesioginės gamybos išlaidos – tai netiesiogiai su produkcijos gamyba susijusios išlaidos. Tai pagalbinių žaliavų, netiesioginio darbo užmokesčio, nusidėvėjimo bei kitos gamybos išlaidos, kurias sudėtinga priskirti konkrečioms gaminiams ar jų grupėms. Pagalbinių žaliavų išlaidos apima produkcijos gamybos metu sunaudotas žaliavas, kurios susijusios su gamyba, bet į produkto sudėtį tiesiogiai neįeina, arba, nors ir yra jo sudedamoji dalis, bet nėra tokios reikšmingos, kad galėtų būti

priskirtos prie tiesioginių išlaidų. Konkrečių gamybos išlaidų priskyrimo tiesioginėms ar netiesioginėms bei tiesioginių gamybos išlaidų paskirstymo kriterijus įmonė pasirenka atsižvelgdama į gamybos specifiką. Analitikui labai svarbu teisingai pasirinkti tokį netiesioginių išlaidų paskirstymo būdą, kad nebūtų iškraipoma informacija. Tiesioginės ir netiesioginės išlaidos sudaro bendrą gamybos savikainą, o prie jos pridėjus veiklos išlaidas, gaunama bendroji savikaina. Detali kaštų sandara pateikiama 3 paveiksle.



3 pav. Kaštų sandara. Šaltinis: Bagdžiūnienė, V. (2005). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Esmė ir verslo situacijos. Vilnius: Conto litera.

J. Mackevičius (2003) nurodo, jog netiesioginių išlaidų paskirstymo kalkuliavimo objektams problema visada buvo ir yra aktuali bei diskutuotina. Tai lemia tam tikros priežastys:

- stengimasis kuo tiksliau šias išlaidas įskaityti į konkrečių gaminių savikainą;
- stengimasis supaprastinti paskirstymo techniką;
- ieškojimas būdų ir priemonių šio proceso darbo sąnaudoms sumažinti.

Šios priežastys įtakoja tai, jog pakankamai sudėtinga pasirinkti nesudėtingą netiesioginių kaštų analizės būdą, kuris reikalautų nedidelių sąnaudų. Taip pat didelio tikslumo reikalauja netiesioginių kaštų nustatymas ir įskaičiavimas į gaminių ar paslaugų savikainą. Siekiant tikslios netiesioginių kaštų analizės, visas netiesiogines išlaidas sąlyginai galima skirstyti į šias grupes:

- pagrindinių gamybos padalinių;
- funkcinų padalinių;
- aptarnaujančių (pagalbinių) padalinių;
- įmonės bendrosios ir administracinės išlaidos;
- pardavimo išlaidos.

Taip pat svarbu kuo tiksliau netiesiogines išlaidas suskirstyti į kintamas ir pastovias. Šis skirstymas svarbus taikant dalinį produkcijos savikainos kalkuliavimą. Taikant šį metodą, produkcijos savikaina apskaičiuojama prie tiesioginių išlaidų pridėjus netiesiogines kintamas išlaidas. Netiesioginės pastovios išlaidos pripažįstamos kaip laikotarpio veiklos sąnaudos. Netiesioginių išlaidų suskirstymas į pastovias ir kintamas išlaidas padeda įmonių vadovams priimti tikslesnius sprendimus. Netiesiogines išlaidas paskirstyti būtina norint gauti duomenis įvairiems tikslams:

- svarbiems valdymo sprendimams priimti;
- produkcijos savikainai apskaičiuoti;
- produktų pardavimo kainoms nustatyti;
- geresnei išlaidų kontrolei garantuoti;
- vidaus rezervams atskleisti ir kt.

Kaip nurodo J. Mackevičius (2003), netiesioginės išlaidos į konkrečių produktų ar užsakymų savikainą turi būti įskaitomos vadovaujantis nuoseklumo principu. Netiesioginės išlaidos pirmiausia turi būti sukaupiamos pagal jų susidarymo vietas: pagrindinius gamybos padalinius, paslaugų ir kitus funkcinius padalinius. Paslaugų padalinių netiesioginės išlaidos pagal pasirinktą paskirstymo bazę paskirstomos gamybos padaliniams. Galiausiai gamybos padalinių netiesioginės išlaidos pagal pasirinktą paskirstymo bazę įskaitomos į konkrečių produktų ar užsakymų savikainą. Nors toks paskirstymas gana aiškus, tačiau problema kyla dėl paslaugų padalinių išlaidų paskirstymo gamybos padaliniams. Kai kurie paslaugų padaliniai teikia paslaugas vieni kitiems, todėl problemos sprendimas pasirenkamas naudojant šiuos būdus:

1. Geriausias variantas yra ignoruoti išlaidas paslaugų padalinio, kai vienas paslaugų padalinys teikia paslaugas kitam, ir paskirstyti bendras kiekvieno paslaugų padalinio išlaidas gamybos padaliniams.

2. Pirmiausia galima paskirstyti išlaidas paslaugų padalinio, kuris teikia paslaugas didžiausiam skaičiui kitų paslaugų padalinių, bet kuris gauna mažiausiai paslaugų iš kitų padalinių.

3. Tiksliausias (ir sudėtingiausias) būdas yra kaip ir antruoju atveju, tik kai antro paslaugų padalinio išlaidos paskirstytos, kai kurios iš jų gali būti gražinamos į pirmą padalinį, kuriam antras padalinys suteikė paslaugų.

Paskirstant netiesiogines išlaidas, dažniausiai keliamas klausimas, kokiais kriterijais reikia vadovautis. Manoma, jog teisingiausi Ch. Horngren`o ir G. Foster`io pateikti pagrindiniai kriterijai:

1. priežasties ir padarinio (pasirenkant paskirstymo bazę būtina netiesiogines išlaidas susieti su jų priežastiniu veiksmu, t.y. nustatomi ryšiai tarp išlaidų objektų ir tam tikrų išlaidų straipsnių);

2. vertingumo (taikant šį kriterijų, nustatomi tie objektai, kurie duoda naudą iš patirtų išlaidų);
3. teisingumo (į išlaidų paskirstymą žiūrima pro „teisingumo prizmę“, t.y. siūloma taikyti lygybės kriterijų, kuris gali pasireikšti vienoda naudojamų išteklių, sunaudoto darbo laiko apimtimi ir kt.);
4. pelningumo (taikant šį kriterijų, netiesiogines išlaidas siūloma paskirstyti remiantis atskirų padalinių veiklos pelnu. Daroma prielaida, kad pelningesnių padalinių yra ir didesnės netiesioginės išlaidos).

Apibendrinant galima teigti, jog įvairių šalių mokslininkai siūlo vis naujus išlaidų klasifikavimo požymius, tai daroma tam, kad išlaidos būtų kuo veiksmingiau išanalizuotos įvairiems tikslams pasiekti. Taip pat galima pažymėti, jog tie patys klasifikavimo požymiai įvairių autorių vadinami nevienodai. Tos pačios išlaidos gali būti klasifikuojamos pagal įvairius požymius, todėl išlaidų klasifikavimo schema parengiama atsižvelgiant į įmonės vadovybės poreikius, t.y. į tai, kokios informacijos apie išlaidas, jų struktūrą ir apimtį jai reikia.

1.4. Pajamų ir kaštų subalansuotumo problema

Kad įmonės veikla nebūtų nuostolinga, būtina atlikti įmonės pajamų ir kaštų analizę bei nustatyti, būdus, kurių pagalba būtų galima subalansuoti šiuos įmonės veiklos aspektus. Anot V. Bagdžiūnienės (2005), siekiant nustatyti pajamų ir kaštų subalansavimo galimybes, naudojamos įvairios analizės. Autorė nagrinėja lūžio taško analizę, kurios esmę sudaro nustatoma išlaidų suma – išlaidų riba, kurią pasiekusi įmonė padengia visas iki šio momento patirtas išlaidas ir pradeda uždirbti pelną. Lūžio tašku vadinama tokia pardavimų apimtis, kuri visiškai padengia visas veiklos (gamybos) išlaidas.

Tuo tarpu J. Mackevičius (2003) analizuoja kitokį pajamų ir kaštų subalansuotumo būdą - išlaidų-apimties-pelno analizę. Ši analizė dar vadinama gamybos nenuostolingumo analize. Analizės pagrindinis tikslas – nustatyti, kokie bus įmonės finansiniai rezultatai, jeigu pasikeis numatytas gamybos lygis. Ši informacija svarbi siekiant nustatyti kritinį produkcijos gamybos apimties lygį, kuriam esant bus gautas didžiausias pelnas, arba lygį, kai nebus gauta nei pelno, nei nuostolio. Išlaidų-apimties-pelno analizei atlikti būtinos šios pagrindinės sąlygos:

- Visos išlaidos turi būti suskirstytos į pastovias ir kintamas;
- Būtina iš anksto nustatyti relevantinę (reikšmingą) produkcijos gamybos ir pardavimų apimtį. Tai reikšmingumo zona, kuri nustatyta atsižvelgiant į įmonės pajėgumą ir produkcijos paklausą;
- Turi būti garantuotos pastovios kainos;

- Išlaidų, produkcijos gamybos ir pardavimų apimtis turi būti apskaičiuota atsižvelgiant į nustatytą įmonės gamybos efektyvumą, kuris analizuojamu laikotarpiu neturėtų labai svyruoti;
- Turi būti laiduota tam tikra galimybė tarp produkcijos ir pardavimo apimties, t.y. kad visa pagaminta produkcija analizuojamu laikotarpiu bus parduota ir įmonė neplanuoja sukaupti didelių neparduotos produkcijos atsargų.

Šių sąlygų laikymasis garantuoja, kad visi apskaičiavimai, gauti analizuojant išlaidų-apimties-pelno ryšį, bus tikslūs. Tačiau tai atlikti sudėtinga, kadangi garantuoti pastovias gamybos veiksmų kainas neįmanoma, taip pat nerealu užtikrinti tam tikrą produkcijos gamybos ar paslaugų teikimo apimtį bei garantuoti, kad visa produkcija analizuojamu laikotarpiu bus parduota.

V. Gronskis (2005) pabrėžia, jog siekiant subalansuoti įmonės pajamas ir kaštus, ekonominėje analizėje daugiausia dėmesio turi būti skiriama žaliavų ir medžiagų, darbo ir valdymo normoms. Įmonės turi siekti parengti optimalias išlaidų normas. Normų optimalumas priklauso nuo turimos informacijos kokybės, prognozių realumo ir skaičiavimų tikslumo. Pagal tai, kokių tikslų siekiama apskaičiuojant vienokią ar kitokią normą, jos skirstomos į:

- bazines normas – apskaičiuotos remiantis jau turima patirtimi, naudojamos ilgą laiką.
- einamąsias normas – apskaičiuotos trumpam laikotarpiui, paprastai ne ilgesniam negu metai.
- pasiekiamas normas – pasiekiamos, jei mašinos dirbtų tiksliai, būtų tiksliai naudojamos medžiagos, tinkamai naudojamas darbas.
- idealias normas – įmanoma pasiekti esant palankiausiomis sąlygomis. Jas apskaičiuojant remiamasi prielaida, kad jokių gedimų, medžiagų pereikvojimo ir kitokių nesklandumų nebus.

Taikant šį analizės būdą, pagrindinis uždavinys yra nustatyti, kad išlaidų normos būtų realios ir įvykdomos, kad būtų orientuotos į efektyvų darbą. Priešingu atveju, realios naudos tokia analizė įmonei neatneš. J. Mackevičius (2003) pabrėžia, jog būtina fiksuoti nukrypimus nuo nustatytų normų, išsiaiškinti tų nukrypimų priežastis, kaltininkus ir iniciatorius. Šiuos nukrypimus svarbu kuo greičiau pašalinti ir užkirsti kelią jiems pasikartoti ateityje. Nukrypimų valdymo sistema geriausiai panaudojama pritaikius normatyvines išlaidų apskaitos sistemas. Nukrypimai būna dviejų tipų – palankūs ir nepalankūs. Palankūs nukrypimai tokie, kai parametriniai rodikliai yra didesni už faktinius, o nepalankūs tokie, kai parametriniai rodikliai mažesni už faktinius. Taikant nukrypimų valdymo sistemą, pirmiausia apskaičiuojama bendra nukrypimų suma ir veiksniai, turintys įtakos nukrypimui, po to aiškinamos priežastys, dėl kurių atsirado nukrypimai.

V. Gronskas (2005) išskiria, jo požiūriu, svarbias išlaidų valdymo strategijų analizes: išlaidų optimizavimo strategiją, kurios tikslas ieškoti būdų ir galimybių mažinti išlaidas – ne tik bendrą išlaidų sumą, bet ir konkrečių išlaidų straipsnių sumą, o pirmiausia – mažinti deficitinių, brangių išteklių naudojimą bei išlaidų palaikymo strategiją, kurios esmė ta, kad tam tikram procesui, operacijai, veiksmui atlikti turi užtekti tam tikro dydžio išlaidų. Ši strategija įgyvendinama atliekant išlaidų kontrolę.

B. Martinkus ir kt. (2002) kaip pagrindinius savikainos mažinimo veiksmus ir kartu pajamų ir kaštų subalansuotumo variantus išskiria:

- gamybos techninio lygio kėlimas;
- gamybos organizavimo tobulinimas;
- gamybos apimties ir produkcijos struktūros pasikeitimas;
- geresnis išteklių naudojimas;
- naujų gaminių, įrengimų diegimas;

Apibendrinant galima teigti, jog pagrindiniai produkcijos savikainos mažinimo rezervai yra darbo našumo didinimas, materialinių darbo sąnaudų mažinimas, darbo laiko ekonomija dėl geresnių įrengimų panaudojimo, gamybos išteklių panaudojimas, naujų technologiškai efektyvesnių įrengimų diegimas ir kitos priemonės. Kurios priemonės efektyviausios, priklauso nuo įmonės veiklos pobūdžio ir strategijos, todėl įmonių vadovai, turėdami ne vieną sprendimo variantą, gali pasirinkti optimaliausią ir efektyviausią kaštų mažinimo būdą.

2. ODONTOLOGINIŲ PASLAUGŲ PAJAMŲ IR KAŠTŲ ANALIZĖ

2.1. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos veiklos charakteristika

VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinika (toliau Poliklinika) savo veiklą vykdo vadovaudamasi LR Viešųjų įstaigų įstatymu, kuriame apibrėžiama, jog viešoji įstaiga – tai pagal šį ir kitus įstatymus įsteigtas pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus vykdant švietimo, mokymo ir mokslinę, kultūrinę, sveikatos priežiūros, aplinkos apsaugos, sporto plėtojimo, socialinės ar teisinės pagalbos teikimo, taip pat kitokią visuomenei naudingą veiklą. Viešosios įstaigos steigėjai gali būti valstybės ar savivaldybės institucijos ir kiti iš įstaigos veiklos nesiekiantys sau naudos asmenys, sudarę viešosios įstaigos steigimo sutartį. Steigėjų skaičius yra neribojamas. Viešoji įstaiga turi turėti organą – visuotinį dalininkų susirinkimą ir vienasmenį valdymo organą – viešosios įstaigos vadovą.

Įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka viešoji įstaiga, nepažeisdama įstatymų gali:

- 1) pirkti ar kitu būdu įsigyti turtą, jį valdyti ir disponuoti;
- 2) savarankiškai sudaryti sutartis bei prisiimti įsipareigojimus;
- 3) teikti mokamas paslaugas;
- 4) teikti ir gauti paramą;
- 5) gautą pelną naudoti įstatuose nustatytiems įstaigos veiklos tikslams siekti;

Viešajai įstaigai draudžiama:

- 1) gauto pelno skirti kitiems veiklos tikslams, negu nustatyta viešosios įstaigos įstatuose;
- 2) neatlygintinai perduoti viešosios įstaigos turtą nuosavybėn, pagal patikėjimo ar panaudos sutartį viešosios įstaigos dalininkui ar su juo susijusiam asmeniui;
- 3) skolintis pinigų už palūkanas iš savo dalininko ar su juo susijusio asmens;

Išanalizavus viešosios įstaigos sąvoką ir požymius, galima išskirti esminius šių įstaigų bruožus:

- 1) ribota civilinė atsakomybė. Viešosios įstaigos dalininkų atsakomybė pagal jos prievoles yra ribota, tai reiškia, kad jie atsako tik įneštu turtu.
- 2) pelno nesiekimas. Tokios įstaigos pelnas privalo būti naudojamas tik įstaigos numatytiems tikslams ir negali būti skirstomas steigėjams.
- 3) viešųjų interesų tenkinimas. Privatusis juridinis asmuo (pvz., akcinės bendrovės, individualios įmonės) siekia naudoti savo steigėjams, akcininkams. Viešoji įstaiga, priešingai, siekia visuomenei naudingų interesų. Todėl viešąsias įstaigas dažniau steigia savivaldybės, rečiau fiziniai asmenys.

Apibendrinant pateiktą informaciją, galima išskirti pagrindinius viešosios įstaigos trūkumus ir privalumus, kurie pateikti žemiau esančioje lentelėje:

8 lentelė

Viešųjų įstaigų trūkumai ir privalumai

Eil. Nr.	Privalumai	Trūkumai
1.	Nėra griežtai nustatyto įstatinio kapitalo dydžio, dalininkų kapitalas yra lygus dalininkų įnašų vertei.	Veiklos pasirinkimas ribojamas veikla, tenkinančia viešuosius interesus.
2.	Ribota civilinė atsakomybė.	Pelnas negali būti skirstomas VŠĮ dalininkams.
3.	Pelnas iki 25 tūkstančių litų apmokestinamas taikant 0 % mokesčio tarifą.	VŠĮ gali užsiimti tik jos įstatuose tiksliai apibrėžta veikla.
4.	Gali gauti pagal LR Paramos ir labdaros įstatymą..	Negali būti pertvarkoma į UAB (išimtis – aukštosios mokyklos).
5.	Gali gauti 2 % paramą pagal GPM įstatymą iš Lietuvos gyventojų.	Netinka veikti tarptautiniu mastu, nes ši forma daugeliui šalių nepažįstama.
6.	Platus ES remiamų priemonių švietimo, socialinėse, sveikatos sferose pasirinkimas.	

Šaltinis: Malevska, J. (2009). Viešosios įstaigos. Prieiga per internetą: < <http://www.verslogalia.lt/verslo-teise/straipsniai/viesosios-istaigos>>.

Analizuojant aukščiau lentelėje pateiktą informaciją, matyti, jog privalumų išskirta daugiau nei trūkumų, tačiau atsižvelgiant į juos, pastebima, jog viešosios įstaigos veikia labai ribotai, jų steigimas turi griežtai apibrėžtą tikslą, todėl šioms įstaigoms kartais neleidžiama imtis tam tikrų veiksmų, kurie padėtų pagerinti įstaigos veiklos efektyvumą. Viešųjų įstaigų priklausomybė nuo steigėjų taip pat apsunkina jų veiklą, kadangi steigėjams nusprendus, net ir efektyviai veikianti viešoji įstaiga gali būti reorganizuota ar uždaryta, jei bus nuspręsta, jog teikiamos paslaugos nebėra reikalingos visuomenei.

Poliklinika, kaip ir apibrėžta Viešųjų įstaigų įstatyme, yra ne pelno siekianti organizacija, 1997 metais reorganizuota iš biudžetinės įstaigos. Poliklinikos steigėjas – Šiaulių miesto savivaldybės taryba. Įstaiga vykdo odontologinės sveikatos priežiūros veiklą - pirminę odontologinę sveikatos priežiūrą, specializuotą ambulatorinę odontologinę priežiūrą, dantų protezavimą pensininkams ir invalidams ir vaikų dantų silantavimą.

Pagrindiniai įstaigos lėšų šaltiniai:

- Privalomojo socialinio draudimo fondo lėšos;
- Šiaulių miesto savivaldybės biudžeto lėšos programų vykdymui;
- Pajamos už odontologines paslaugas, suteiktas gyventojams, pasirinkusiems kitas gydymo įstaigas;
- Pajamos už mokamas paslaugas.

Poliklinikos apskaita tvarkoma ir finansinė atskaitomybė sudaroma vadovaujantis šiais bendraisiais apskaitos principais: veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo ir turinio svarbos. Apskaitos politika sudaryta, apskaita tvarkoma ir finansinė atskaitomybė parengta vadovaujantis šiais teisės aktais:

- LR buhalterinės apskaitos įstatymu Nr. IX-574;
- Viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklėmis, patvirtintomis 2004 m. gruodžio 30 d. finansų ministro įsakymu Nr. 1K-417;
- LR viešųjų įstaigų įstatymo pakeitimo įstatymu 2004-01-27 Nr. IX-1977;
- LR Vyriausybės 1999-06-03 nutarimu Nr. 719 “Dėl inventorizacijos tvarkos”;
- Kitais LR teisės aktais, reglamentuojančiais apskaitos tvarkymą ir finansinės atskaitomybės sudarymą bei pateikimą.

Pajamų ir sąnaudų pripažinimas. Vadovaujantis kaupimo principu, pajamos apskaitoje pripažįstamos ir registruojamos tada, kai jos uždirbamos. Pagrindinės veiklos pajamoms priskiriamos pajamos už veiklą, susijusią su medicinos paslaugų teikimu. Finansinės investicinės veiklos pajamoms priskiriamos banko mokamos palūkanos už atsiskaitomojoje sąskaitoje laikomus pinigus. Prie kitos veiklos pajamų priskiriamos pajamos, nesusijusios su tipine įstaigos veikla. Pajamomis nepripažįstama:

- Sąskaitų, surašytų už patalpų išlaikymą Šiaulių centro poliklinikai, sumos.
- Lėšos, gautos konkrečioms programoms vykdyti. Jos apskaitomos tikslinio finansavimo sąskaitose.

Sąnaudos, patirtos uždirbant ataskaitinio laikotarpio pajamas, registruojamos apskaitoje ir rodomos finansinėje atskaitomybėje pagal kaupimo ir pajamų bei sąnaudų palyginimo principus. Sąnaudomis pripažįstama tik ta ataskaitinio ar ankstesnių laikotarpių išlaidų dalis, kuri tenka per ataskaitinį laikotarpį uždirbtoms pajamoms. Išlaidos, nesusijusios su per ataskaitinį laikotarpį uždirbtomis pajamomis, bet skirtos būsimųjų laikotarpių pajamoms uždirbti, apskaitoje registruojamos ir finansinėje atskaitomybėje pateikiamos kaip turtas. Sąnaudos, susijusios su programos vykdymu, pripažįstamos tą ataskaitinį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos, ir apskaitomos sąskaitoje „Kompensuojamos sąnaudos“.

Finansavimo apskaita. Poliklinikos finansavimas priklauso nuo dalyvavimo programose. Finansavimo būdai yra:

- Dotacija – neatlygintinai gautas ilgalaikis turtas;
- Tikslinis finansavimas konkrečioms programoms vykdyti;
- Parama;

- Kitas finansavimas.

Dotacija pripažįstama ir registruojama apskaitoje, kai atitinka šiuos požymius: gauto turto naudojimo tikslas atitinka įstatuose nustatytus veiklos tikslus; neatlygintinai gaunamas ilgalaikis turtas arba jis įsigijamas iš programai skirtų lėšų. Dotacijos apskaita tvarkoma kaupimo principu. Dotacija pripažįstama panaudota, kai neatlygintinai gautas ar įsigytas iš tikslinio finansavimo lėšų ilgalaikis turtas nudėvimas. Nusidėvėjimo suma mažinama šio turto vertė ir pripažįstamos ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos. Kartu kredituojama sąnaudų kompensavimo sąskaita ir pripažįstamas dotacijos panaudojimas. Tiksliniam finansavimui priskiriama iš valstybės, savivaldybių biudžetų, paramos fondų, juridinių ir fizinių asmenų teikiama parama griežtai apibrėžtiems tikslams įgyvendinti. Panaudojus tikslinio finansavimo lėšas ilgalaikiam turtui įsigyti, keičiasi tik finansavimo straipsnis: didėja dotacija, mažėja tikslinis finansavimas. Tikslinis finansavimas pripažįstamas panaudotas tiek, kiek pripažinta patirtų sąnaudų kompensavimo. Parama gali būti gaunama materialinėmis vertybėmis arba kita parama, davėjui nenurodžius jos panaudojimo konkretaus tikslo. Poliklinika savo veiklos vykdymui gauna 2 proc. mokėtino gyventojų pajamų mokesčio, nes pagal LR Labdaros ir paramos įstatymo 7 str. turi teisę gauti paramą.

Poliklinika vykdydama savo įstatuose nurodytą funkciją – teikti odontologines paslaugas, aptarnauja Šiaulių centro poliklinikoje prisirašiusius pacientus, Šiaulių miesto privačių šeimos gydytojų centrų, su kuriais sudarytos sutartys, pacientus bei kitus gyventojus, kurie kreipiasi dėl antrinio lygio paslaugų. Odontologijos paslaugos, kurių bazines kainas apmoka ligonių kasos, teikiamos tik pagal prisirašymą pas šeimos gydytojus, pateikus dokumentus, patvirtinančius draustumą privalomuoju sveikatos draudimu. Ne pagal prisirašymą paslaugos teikiamos tik pagal atskiras sutartis su sveikatos priežiūros įstaigomis ar kitomis institucijomis. Kitais atvejais gali būti teikiama tik būtinoji odontologijos pagalba arba mokamos paslaugos, taip pat ir neturint siuntimo pas gydytoją odontologą specialistą.

Vadovaujantis Lietuvos sveikatos apsaugos ministro 2008 m. gegužės 15 d. įsakymu Nr. V-450 ir 2008 m. gegužės 23 d. įsakymu Nr. V-483, VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos vyriausiosios gydytojos 2008 m. birželio 12 d. įsakymu Nr. 13 patvirtinta nauja mokamų paslaugų tvarka ir kainoraštis, pagal kurį reikia papildomai mokėti:

- už odontologijos paslaugas, neįrašytas į pirminių odontologijos paslaugų sąrašą;
- už plombines medžiagas, kitas odontologines medžiagas ir vienkartinės priemonės, atsižvelgiant į šių medžiagų ir priemonių kiekį ir tuo metu galiojančias kainas (išskyrus vaikus ir vyresnius, besimokančius dieninėse bendrojo lavinimo mokyklose, profesinių mokyklų dieniniuose

skyriuose, bet ne ilgiau iki jiems sukanka 24 metai, ir socialiai remtinus asmenis, kai jie pateikia gyvenamosios vietos savivaldybės socialinės paramos skyriaus atitinkamą pažymą).

Už plombines medžiagas, kitas odontologines medžiagas ir vienkartinės priemonės turi mokėti ir apdraustieji privalomuoju sveikatos draudimu asmenys pagal poliklinikoje patvirtintą kainoraštį. Informaciją apie kainas teikia paslaugą teikiantis gydytojas ar kitas sveikatos priežiūros specialistas. Pagrindinės paslaugos, kurias teikia Poliklinika, nurodytos žemiau esančioje lentelėje:

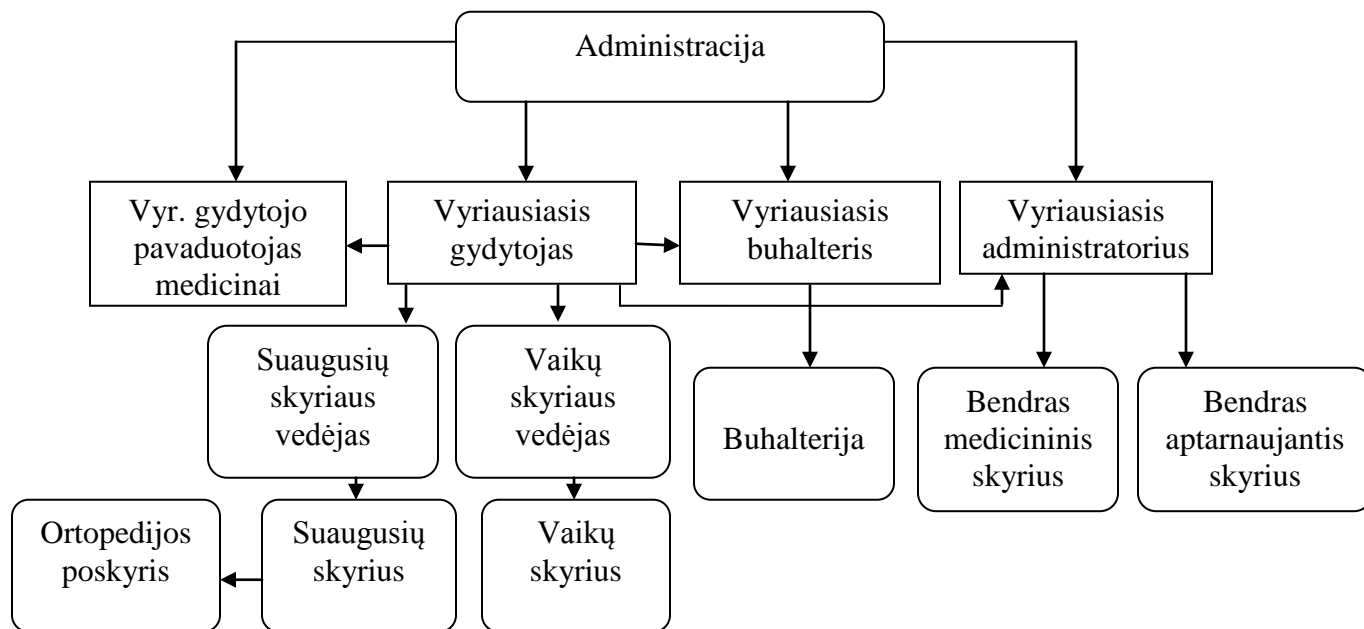
9 lentelė

VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos teikiamos paslaugos

Eil. Nr.	Paslaugos pavadinimas	Apibūdinimas
1.	Odontologų	Gydytojai odontologai teikia įvairias odontologijos paslaugas vaikams ir suaugusiems: dantų ėduonies ir nekariozinių dantų ligų gydymas, dantų plombavimas, dantų šaknų kanalų gydymas, nesudėtingos chirurginės procedūros – dantų ir šaknų rovimas, pjūviai (incizijos) neišplitusių pūlinių atvejais, gydo nesudėtingas apydančio (periodonto) ir burnos gleivinės ligas, atlieka profilaktines procedūras, taip pat ir vaikų nuolatinių dantų dengimą silantais. Gydytojai odontologai teikia būtinąją odontologijos pagalbą labai intensyvaus skausmo, pūlinių ar dantų traumų atvejais.
2.	Specializuotos	<ul style="list-style-type: none"> • Burnos chirurgija ir dantų implantacija - teikiamos II lygio burnos chirurgų konsultacijos vaikams ir suaugusiems, atliekamos chirurginės procedūros sudėtingais atvejais: sudėtingas operacinis netaisyklingos padėties, retinuotų ir vadinamųjų „proto“ dantų ir šaknų rovimas, ambulatorinės operacijos (pvz., lūpų ir liežuvio pasaitėlių plastika, nedidelių cistų ir kitų gerybinių burnos darinių šalinimas, konsultavimas žandikaulių traumų atvejais ir kt. Taip pat atliekamos dantų implantavimo operacijos. • Periodontologinės paslaugos – teikiamos periodontologo konsultacijos sudėtingais apydančio (periodonto) ir burnos gleivinės susirgimų atvejais, atliekamos apydančio (periodonto) operacijos (gingivektomijos, lopo operacijos); • Ortopedo – Sudėtingesniais dantų protezavimo atvejais teikiamos II lygio odontologo ortopedo konsultacijos • Vaikų odontologo – teikiamos II lygio vaikų odontologo konsultacijas sudėtingų vaikų dantų ir burnos susirgimų atvejais, sudėtingesnių dantų traumų atvejais, vaikams su negalia, kai viršijama gydytojų odontologo kompetencija. • Ortodontinės - teikiamos II lygio ortodontų konsultacijos dantų ir žandikaulių anomalijų atvejais, atliekamas šių anomalijų aparatūrinį gydymas, gaminami išimami ortodontiniai aparatai (plokštelės).
3.	Radiografijos	Atliekamos dantų ir panoraminės radiogramos (rentgenogramos), telerentgenogramos (TRG) – prieš ortodontinį gydymą. Atliekamos tiek įprastinės, tiek skaitmeninės dantų radiogramos.
4.	Dantų protezavimo	Atliekamas dantų protezavimas asmenims, kuriems dantų protezavimą apmoka Šiaulių teritorinė ligonių kasa ir kitos teritorinės ligonių kasos pagal sutartis. Pacientus eilės tvarka nukreipia ligonių kasa. Gaminami lietuvių konstrukcijų fiksuoti metalo ar metalo keramikos dantų protezai ir išimami dantų protezai – plokštelės.
	Burnos higienistų	Burnos higienistės mokyklose ir ikimokyklinėse įstaigose vykdo vaikų dantų ėduonies profilaktiką, poliklinikoje ir kai kuriose mokyklose dengia silantais nuolatinius 6 - 14 metų vaikų dantis, poliklinikoje atlieka profilaktines procedūras ir burnos higienos procedūras šiuolaikiniais metodais (dantų apnašų valymas ultragarsiniais skaleriais).

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos tinklalapyje pateikta informacija. Prieiga per internetą: < <http://www.sop.lt> >.

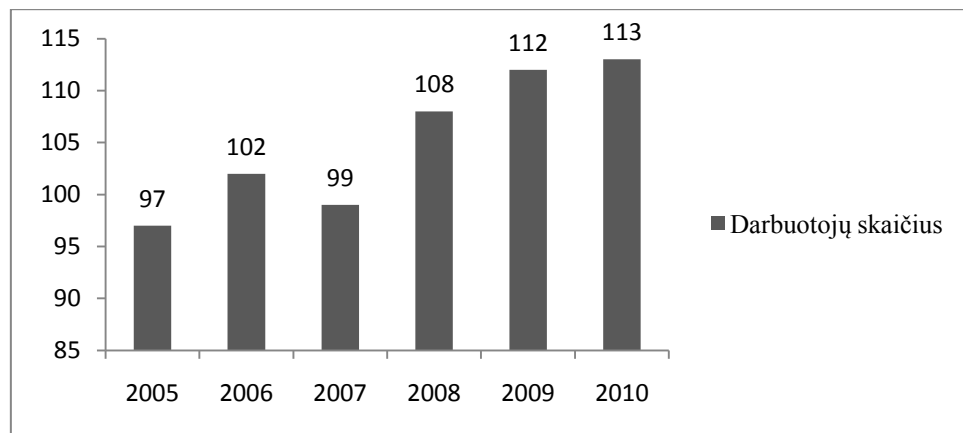
Analizuojant VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos veiklą svarbu apžvelgti šios įstaigos organizacinę struktūrą, kuri pateikta 4 paveiksle:



4 pav. VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos organizacinė struktūra. Šaltinis: sudaryta darbo autorės.

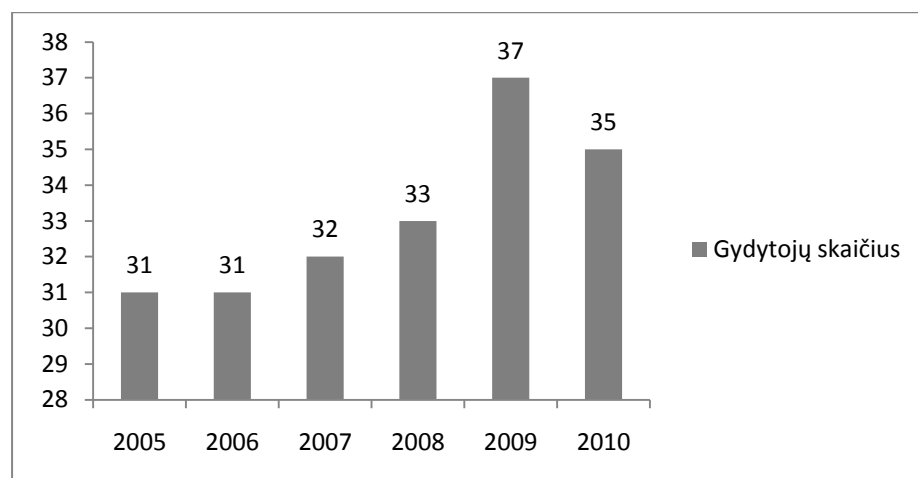
Aukščiausias poliklinikos padalinys – administracija, kuriam priklauso vyriausiasis gydytojas ir jam tiesiogiai pavaldūs: vyr. gydytojo pavaduotojas medicinai, vyriausiasis buhalteris ir vyriausiasis administratorius. Vyriausiasis administratorius yra atsakingas už du skyrius: bendrą aptarnaujantį ir bendrą medicininį. Bendrą medicininį skyrių sąlyginai galima priskirti pajamas uždirbančiam skyriui, kadangi jam priklauso rentgeno laboratorija, kurioje teikiamos mokamas radiografijos paslaugas. Vyriausiasis buhalteris tiesiogiai atsakingas už buhalterijos darbą. Vyriausiajam gydytojui tiesiogiai pavaldūs vaikų ir suaugusių skyrių vedėjai, kurie atsakingi už pajamas uždirbančius padalinius – vaikų, suaugusių ir ortopedijos poskyrį.

Poliklinikos veiklos analizei taip pat svarbus ir jos darbuotojų skaičius bei pokytis, kadangi darbuotojai teikia pacientams paslaugas, už kurias įstaiga gauna pajamas.



5 pav. Darbuotojų skaičius 2005-2010 metais. *Šaltinis:* sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos duomenimis.

Analizuojant 5 paveikslą, matyti, kaip kito Poliklinikos darbuotojų skaičius 2005-2010 metais. 2005 metais Poliklinikoje dirbo 97 darbuotojai, 2006 metais šis skaičius išaugo iki 102, tačiau 2007 metais darbuotojų skaičius sumažėjo beveik 3 proc. punktais ir siekė 99. Nuo 2008 metų darbuotojų skaičius turėjo tendenciją didėti: 2008 metais šis skaičius padidėjo daugiausiai – 9 proc. punktų iki 108 darbuotojų, o 2009 metais darbuotojų skaičiaus augimas sumažėjo iki 3,7 proc. punktų ir siekė 112 darbuotojų. Mažiausias darbuotojų kitimo procentas fiksuotas 2009-2010 metais, kuris siekė 0,88 proc. punktų. Šis keturis metus fiksuotas darbuotojų skaičiaus augimas siejamas su jaunu gydytojų padėjėjų amžiumi, kadangi nemaža dalis išėjo vaiko auginimo atostogų, o į jų vietą laikinai priimti kiti darbuotojai, todėl ir išaugo darbuotojų skaičius, tačiau jis nebuvo įtakotas padidėjusio pacientų srauto ar dėl to išaugusių poliklinikos pajamų.



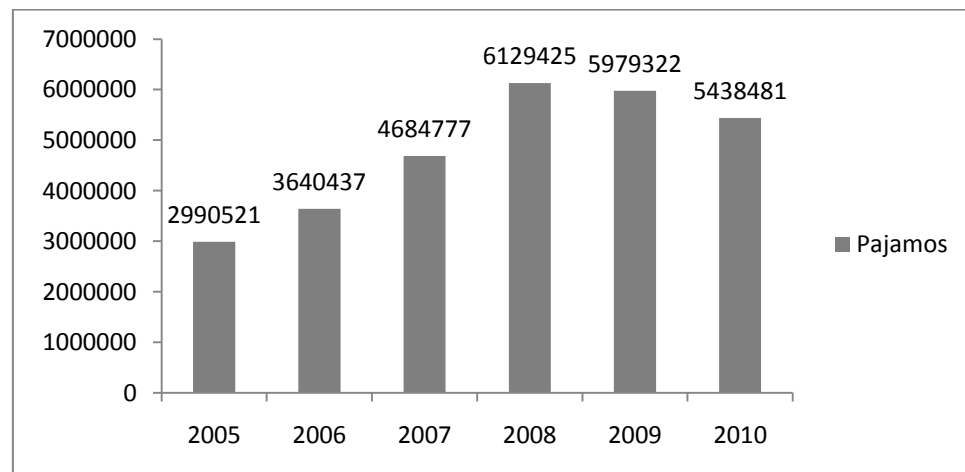
6 pav. Gydytojų skaičius 2005-2010 metais. *Šaltinis:* sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos duomenimis.

Detalesnėje poliklinikos darbuotojų analizėje verta išskirti gydytojus, kurie įstaigai uždirba didžiausią dalį pajamų. Kaip matyti iš pateikto paveikslo duomenų, gydytojų skaičiaus kitimas 2005-2010 metais sudarė 11,42 proc. punktus. Iki 2009 metų gydytojų skaičius turėjo didėjimo tendencijas, o 2009 metais fiksuotas didžiausias augimo tempas (10,81 proc. punktas), tačiau 2010 metais pirmą kartą per analizuojamą laikotarpį gydytojų skaičius sumažėjo ir siekė 35. Tai galima paaiškinti tuo, jog 2009 metais prasidėjus ekonominės valstybės padėties blogėjimui, didžiuosiuose miestuose pabaigę studijas gydytojai negavo darbo, todėl atvyko dirbti į polikliniką, tačiau padirbėję šioje įstaigoje ir įgavę patirties, dalis gydytojų išvyko dirbti į užsienį, kiti gydytojai pasirinko privačias gydymo įstaigas, kuriose mokamas didesnis darbo užmokestis. Atsižvelgiant į šias priežastis, gydytojų mažėjimo tendencijos turėtų ir toliau išlikti panašios, nes poliklinika nepajėgi konkuruoti su privačiais gydytojų kabinetais ar šeimos gydytojų centrais gydytojų atlyginimų atžvilgiu.

2.2. Poliklinikos pajamų 2005-2010 metais analizė

Poliklinika nėra orientuota siekti kuo didesnio pelno, tačiau, kad galėtų užtikrinti kokybiškų odontologinių paslaugų teikimą, turi gauti pakankamai pajamų, užtikrinančių išlaidų padengimą.

Remiantis poliklinikos finansinių dokumentų duomenimis, atlikta gautų pajamų 2005-2010 metais dinaminė ir struktūrinė analizė. Dinaminėje analizėje palygintos finansinių ir praėjusių finansinių metų pajamos, apskaičiavus jų pasikeitimą absoliutiniais ir santykiniais dydžiais. Struktūrinėje analizėje įvertinta skirtingų odontologinių paslaugų įtaka bendrų pajamų dydžiui.



7 pav. Pajamos už odontologines paslaugas 2005-2010 m., Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos pelno (nuostolių) ataskaitų 2005-2010 m. duomenimis.

Atlikus poliklinikos pajamų, gautų 2005-2010 metais dinaminę analizę, matyti, kad pajamos už odontologines paslaugas turėjo didėjimo tendenciją iki 2008 metų, tačiau nuo 2009 metų, pajamos pradėjo mažėti. Lyginant 2006-2005 metų laikotarpį, pajamos padidėjo beveik 650 tūkst. litų (21,73 proc. punktų), dar didesnis pajamų augimas pastebimas 2007-2006 metų laikotarpyje. Tuo metu pajamos padidėjo 1 mln. 44 tūkst. litų (8,69 proc. punktų), o 2008-2007 metų laikotarpiu fiksuotas didžiausias pajamų didėjimas – beveik 1,5 mln. litų (30,84 proc. punktų). Tačiau 2009-2008 metų laikotarpiu pajamos sumažėjo 150 tūkst. litų (2,45 proc. punktų). Tokia pati pajamų mažėjimo tendencija fiksuota ir 2009-2010 metų laikotarpiu. Pajamos sumažėjo 540 tūkst. litų arba 9,95 proc. punktų. Šis neigiamas pokytis siejamas su Sveikatos apsaugos ministerijos sumažinta medicininių paslaugų balo verte nuo 1 lito iki 0,89 lito. Bendras pajamų pokytis lyginant 2010 metus su 2005 metais lygus beveik 2,5 mln. litų, tačiau išliekant sumažintam PSDF biudžetui ir sumažintai medicininių paslaugų balo vertei tikėtina pajamų mažėjimo tendencija neleidžia tikėtis teigiamų perspektyvų.

Siekiant nustatyti pajamų kitimo priežastis, svarbi pajamų struktūrinė analizė. Žemiau pateiktoje lentelėje nurodytos visos poliklinikos pajamų rūšys 2005-2010 metais.

10 lentelė

VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų struktūra 2005-2010 metais, Lt.

Pajamos/Metai	2005	2006	2007	2008	2009	2010
už I lygio odont. paslaugas, apmokamas iš PSDF	1968222	2341276	2774295	3353784	3268410	2894972
už II lygio odont. paslaugas, apmokamas iš PSDF	309444	388285	453915	526082	514540	449728
už dantų protezavimo paslaugas, apmokamas iš PSDF	293046	474749	802886	1193942	1152927	1187597
už dantų protezavimo paslaugas, apmokamas iš Savivaldybės	4998	50000	50000	75199	21995	40000
už odont. paslaugas kitoms organizacijoms	24659	21303	80076	34499	30101	10099
už plombines ir vienkartines medžiagas	117526	113607	118474	259070	324814	203552
už dantų protezavimo ir vienkartines medžiagas	90483	31399	113118	22001	89710	132300
radiologijos pajamos	138484	162285	215935	230566	217597	199075
už burnos higienos paslaugas	13398	18490	29275	31563	28241	37284
už kitas mokamas paslaugas	28738	37561	45661	70838	102193	93341
už protezavimo paslaugas, apmokamas gyventojų	-	-	-	225514	160678	172069
už dantų silantavimą	-	-	-	102909	67335	16936
palūkanų pajamos	1073	1281	1142	1121	783	1528
kitos pajamos	450	202	0	2338	0	0
Pajamos iš viso	2990521	3640437	4684777	6129425	5979322	5438481

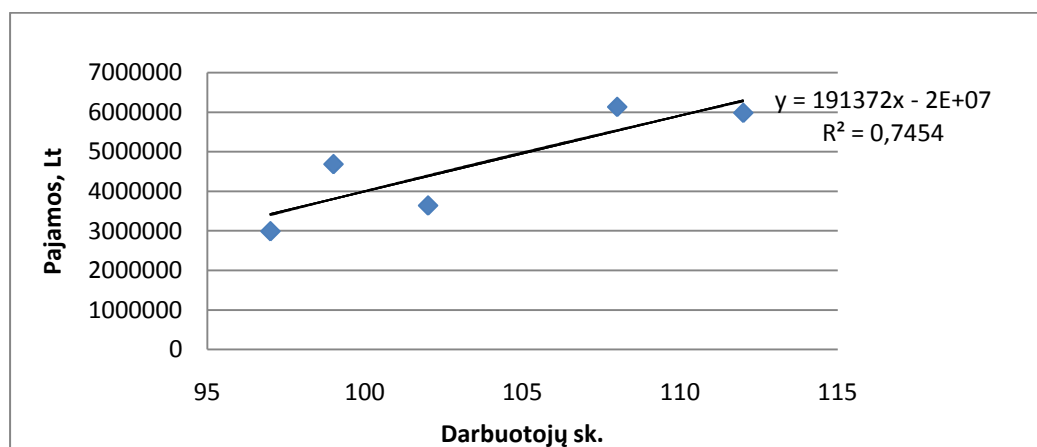
Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos dokumentais.

Analizuojant 10 lentelėje pateiktą informaciją, matyti, jog nors visu analizuojamu laikotarpiu svarbiausias pajamų šaltinis buvo pajamos už pirminio lygio odontologines paslaugas, apmokamas iš

PSDF, tačiau bendroje pajamų struktūroje ši pajamų rūšis turėjo mažėjimo tendenciją: 2005 metais pajamos už pirminį lygį sudarė 65,82 proc. visų pajamų, tačiau vėlesniais metais mažėjo (2006 m. – 64,31 proc., 2007 m. – 59,22 proc.). Pirminio lygio pajamos 2008 metais sumažėjo iki 54,72 proc. visų pajamų, sekančiais metais (2009 m. – 54,66 poc.) beveik nekito šių pajamų lyginamasis svoris visose pajamose, tačiau 2010 metais šių pajamų lyginamasis svoris buvo pats mažiausias per visą analizuojamą laikotarpį (46,77 proc.). Šių pajamų mažėjimo tendencijas paskutiniaisiais analizuojamais metais galima pagrįsti keliomis priežastimis: Sveikatos apsaugos ministerijos sumažinta medicininių paslaugų balo verte bei 2010 metais ryškiai sumažėjusiu aptarnaujamų gyventojų skaičiumi (12 tūkst. gyventojų). Pajamos už antrinio lygio odontologines paslaugas, apmokamas iš PSDF 2005-2010 metų laikotarpiu sudarė žymiai mažesnę dalį nei pajamos už pirminį lygį. 2005 metais šių pajamų dalis sudarė 10,35 proc. visų pajamų. Tik 2006 metais pajamos už antrinį lygį truputį padidėjo ir siekė 10,67 proc., o vėlesniais metais turėjo mažėjimo tendenciją, kol 2010 metais sudarė 8,27 proc. visų pajamų. Nagrinėjant poliklinikos pajamų kitimo tendencijas, nustatyta, kad jų didėjimui didžiausią įtaką turėjo pajamos už dantų protezavimo paslaugas, apmokamas iš PSDF. 2005 metais pajamos už šias paslaugas sudarė beveik 10 proc. visų pajamų, o vėliau šios pajamos augo ir kartu didėjo lyginamasis svoris bendroje pajamų struktūroje: 2006 metais – 13,04 proc., 2007 metais – 17,14 proc. 2008 metais – 19,48 proc., 2009 metais truputį sumažėjo ir siekė 19,28 proc. visų pajamų o 2010 metais fiksuotas didžiausias šių pajamų lyginamasis svoris – 21,84 proc. visų pajamų. Nors dantų protezavimo paslaugų sumą nustato Šiaulių teritorinės ligonių kasos, tačiau įsisavintos lėšos rodo, jog protezavimo poskyris analizuojamu laikotarpiu dirbo efektyviai ir tuo pačiu didino poliklinikos gaunamas pajamas bei kompensuodamas dalį netektų pajamų už pirminį lygį. Nors tuo laikotarpiu bendros pajamos didėjo, tačiau pajamos už plombines ir vienkartinės medžiagas iki 2008 metų mažėjo – mažiausia reikšmė buvo 2007 metais (2,53 proc.), o nuo 2008 metų, kuomet buvo patvirtinta nauja mokamų paslaugų tvarka ir kainoraštis, pagal kurį papildomai pacientai privalo mokėti už plombines medžiagas, kitas odontologines medžiagas ir vienkartinės priemones, atsižvelgiant į šių medžiagų ir priemonių sunaudotą kiekį pacientui ir tuo metu galiojančias medžiagų bei priemonių kainas, ši pajamų rūšis išaugo ir sudarė 4,22 proc pajamų. 2009 metais pajamų reikšmė už plombines ir vienkartinės medžiagas taip didėjo ir siekė 5,43 proc. visų pajamų, tačiau 2010 metais šių pajamų reikšmė sumažėjo ir sudarė tik 3,74 proc. visų pajamų. Tai galima pagrįsti tuo, jog pablogėjus gyventojų finansinei padėčiai, daugelis nebeįstengia susimokėti už gydytojo odontologo paslaugas, taip pat vadovaujantis įstatymais poliklinika privalo teikti nemokamas odontologines paslaugas gyventojams, kurie turi socialiai remtino asmens statusą. Tokių gyventojų skaičius paskutiniaisiais metais turėjo didėjimo

tendenciją ir tuo pačiu prisidėjo prie sumažėjusių pajamų už plombines ir vienkartinės medžiagas. Taip pat verta paminėti pajamas už radiologines medžiagas, kurios sumažėjo analizuojamu laikotarpiu: 2005 metais – 4,63 proc., o 2010 metais – 3,66 proc., tačiau sudarė taip pat nemažą dalį bendrų pajamų. Nuo 2008 metų išskirta nauja pajamų rūšis – pajamos už protezavimo paslaugas, apmokamas gyventojų, taip pat darė įtaką bendrų pajamų kitimui. 2008 metais ši pajamų rūšis sudarė 3,68 proc. visų pajamų, 2009 metais truputį sumažėjo ir siekė 2,69 proc., tačiau 2010 metais šių pajamų lyginamasis svoris padidėjo ir siekė 3,16 proc. visų pajamų. Tai vėl rodo pakankamai efektyvų protezavimo poskyrio darbuotojų darbą, kai buvo įsisavintos ne tik iš PSDF paskirtos lėšos, bet ir suteikta nemaža dalis paslaugų, už kurias gyventojai susimokėjo savo lėšomis. Likusios pajamų rūšys analizuojamu laikotarpiu nesiekė nei dviejų procentų, todėl dėl mažo lyginamojo svorio, jos neanalizuojamos atskirai.

Analizuojant poliklinikos pajamų kitimą, teigtina, jog jis priklauso ne tik nuo SAM nustatytos medicininių paslaugų balo vertės, bet ir darbuotojų skaičiaus.

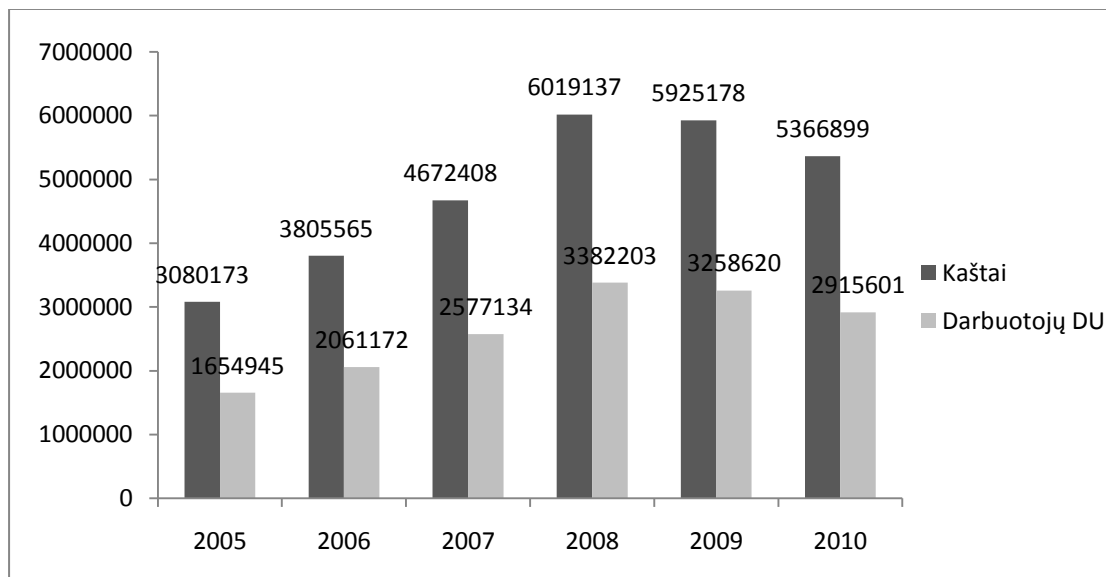


8 pav. Poliklinikos pajamos ir darbuotojų skaičius 2005-2010 metais. Šaltinis: sudaryta darbo autorės, remiantis pirminiais VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos dokumentais.

Analizuojant, darbuotojų skaičiaus įtaką poliklinikos pajamoms, iš 8 paveiksle pateiktos informacijos, matyti, kad gautas koreliacijos koeficientas $R = 0,863$ rodo, jog ryšys tarp darbuotojų skaičiaus ir gautų pajamų 2005-2010 metais buvo stiprus. Šis ryšys tiesioginis ir tai reiškia, kad didėjant darbuotojų skaičiui, pajamos taip pat turės didėjimo tendenciją. Determinacijos koeficientas R^2 parodo, kiek procentų poliklinikos pajamų kitimo galima paaiškinti darbuotojų skaičiaus kitimu. Iš paveiksle nurodyto koeficiento reikšmės ($R^2 = 0,7454$) galima teigti, kad darbuotojų skaičius lemia pajamų kitimą 74,54 proc. punktais. Gautas regresijos lygties koeficientas prie x rodo, kiek pasikeis pajamos, darbuotojų skaičiui pasikeitus vienu vienetu. Šiuo atveju – darbuotojų skaičiui padidėjus vienu vienetu, poliklinikos pajamos turėtų išaugti 191372 litais kitiems veiksniais nekintant.

2.3. Poliklinikos kaštų 2005-2010 metais analizė

Poliklinika, vykdydama savo veiklą, gauna ne tik pajamų, tačiau patiria ir tam tikrų išlaidų, kurias būtina kontroliuoti, kad įstaigos veikla netaptų nuostolinga. Atlikta poliklinikos kaštų dinaminė ir struktūrinė analizė parodo patiriamų kaštų kitimo tendencijas bei kurios kaštų grupės labiausiai įtakojo bendrų kaštų didėjimą.



9 pav. VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštai ir darbuotojų darbo užmokestis 2005-2010 metais, Lt. *Šaltinis:* sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos dokumentais.

Analizuojant 9 paveikslo duomenis matyti, jog bendri poliklinikos kaštai iki 2008 metų didėjo, o 2009 metais turėjo tą pačią mažėjimo tendenciją kaip ir pajamos. Lyginant 2005-2006 metų laikotarpį, pastebima, kad įstaigos kaštai padidėjo 725391 litais (23,55 proc. punktų), 2006-2007 metų laikotarpyje kaštų reikšmė išaugo dar daugiau – 866843 litų (22,78 proc. punktų). Didžiausias poliklinikos kaštų augimas fiksuotas 2007-2008 metų laikotarpyje, tuo metu kaštų suma padidėjo 1346729 litų (28,82 proc. punktų). 2008-2009 metų laikotarpiu pirmą kartą kaštai sumažėjo, tačiau mažėjimo tempas nebuvo ryškus – 93959 litų (1,56 proc. punktų), didesnis kaštų mažėjimo tempas fiksuotas 2009-2010 metų laikotarpyje – 558279 Lt (9,42 proc. punktų). Bendras kaštų pasikeitimas per 2005-2010 metų laikotarpį lygus beveik 2 mln. 300 tūkst. litų (74 proc. punktams). Poliklinikos įstatuose nurodyta nuostata, kad iki 85 proc. pajamų turi būti skirta darbuotojų darbo užmokesčiui, todėl bendrų kaštų pokytį labiausiai įtakojo darbo užmokesčio kitimas. Nagrinėjant 2005-2006 metų laikotarpį, matyti, kad darbo užmokestis padidėjo 400 tūkst. litų (24,55 proc. punktų), 2006-2007 metų laikotarpiu darbo užmokesčio kaštai dar labiau išaugo (515962 litų, 25,03 proc. punktų). Didžiausias

darbo užmokesčio didėjimas kaip ir bendrų kaštų užfiksuotas 2007-2008 metų laikotarpyje (805 tūkst. litų. 31,24 proc. punktu), tokį didelį augimą įtakojo tarifinių atlyginimų padidinimas 25 procentais. Nuo 2008 metų darbo užmokestis pradėjo mažėti, nes sumažėjus Poliklinikos pajamoms, buvo pakoreguota darbo užmokesčio apmokėjimo tvarka (atsisakyta kintamų priedų), kas nulėmė, jog darbo užmokesčio kaštai sumažėjo beveik 124 tūkst. litų (3,65 pro. punktu). Didžiausias darbo užmokesčio sumažėjimo pokytis fiksuotas 2009-2010 metų laikotarpiu, tuo metu šių kaštų pokytis siekė 343 tūkst. litų (10,53). Bendras darbo užmokesčio padidėjimas 2005-2010 metų laikotarpyje kaip ir bendrų kaštų siekė 76 proc. punktais (1,26 mln. litų). Lyginant bendrų kaštų ir darbo užmokesčio pokyčius 2005-2010 metų laikotarpiu, pastebima, jog kiekvienais analizuojamais metais kitimo tendencijos buvo vienodos, tačiau bendras darbo užmokesčio pokytis (76 proc.) fiksuotas šiek tiek didesnis nei bendrų kaštų (74 proc.), todėl galima teigti, jog poliklinika didžiausią dėmesį skyrė darbuotojų atlyginimų didinimui arba minimaliam mažinimui, kartu ieškodama kaštų mažinimo rezervų kitose srityse.

11 lentelė

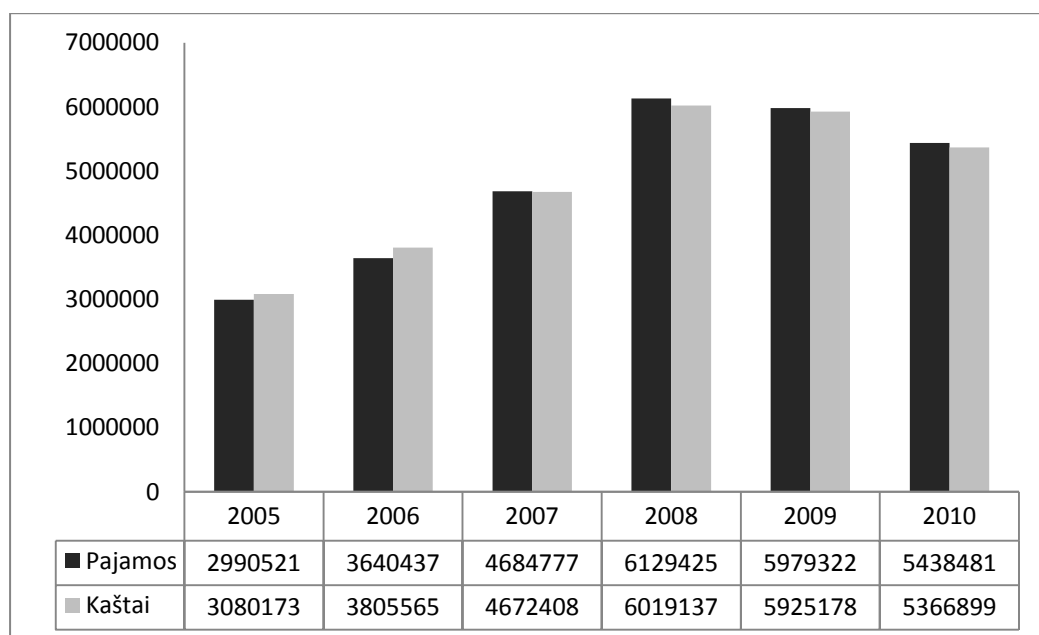
VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštų struktūra 2005-2010m., Lt.

Kaštai/Metai	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Darbuotojų DU	1654945	2061172	2577134	3382203	3258620	2915601
Soc. draudimo įmokos	511470	636517	795774	1043429	1005697	902523
Įmokos garantiniam fondui	3300	4109	5138	4943	3247	2916
Medikamentai ir med. priemonės	485678	598713	801444	1026729	989676	968680
Pagalbinės medžiagos	28852	37184	42317	53590	58806	58616
Darbuotojų kvalifikacijos kėlimo sąn.	5179	1615	5031	15043	8468	1756
Komandiruočių sąn.	794	793	686	480	402	146
Skalbyklų paslaugos	4980	9875	15415	9049	5856	4672
Ilg. turto nusidėvėjimas	69468	96944	125051	139523	174959	183674
Transporto eksploataavimo sąn.	65878	6018	7427	11651	6438	7277
Patalpų eksploataavimo sąn.	5685	79003	86759	111741	133942	113221
Patalpų einamojo remonto sąn.	64731	106498	23175	16058	17688	16926
Med. technikos aptarnavimo sąn.	37953	47161	50515	68920	85449	90083
Ryšių sąn.	16146	18072	17970	15856	15261	14746
Kanceliarinės sąn.	10273	7646	5547	7918	10195	7167
Spaudos prenumeratos sąn.	3652	2372	3534	2986	2714	3599
Kitos veiklos sąn.	93060	67773	94628	93811	130017	62296
Civilinės atsakomybės sąn.	17630	21870	9375	12125	11700	11000
Kitos sąnaudos	500	2231	5487	3083	6042	2000
Kaštai iš viso	3080173	3805565	4672408	6019137	5925178	5366899

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos dokumentais.

Kaip matyti iš 11 lentelėje pateiktų duomenų, vien darbo užmokestis sudaro daugiau nei pusę visų kaštų. 2005 metais ši kaštų rūšis sudarė 53,73 proc. visų kaštų, vėlesniais metais lyginamasis svoris didėjo, o didžiausią lyginamąjį svorį sudarė 2008 metais (56,19 proc. punktų). Tačiau 2009 metais darbo užmokestis sumažėjo ir siekė 55,00 proc. visų kaštų, o 2010 metais darbo užmokesčio kaštai sudarė tik 54,33 proc. visų kaštų. Tą pačią kitimo tendenciją kaip ir darbo užmokestis analizuojamu laikotarpiu turėjo socialinio draudimo įmokų kaštai, kadangi socialinio draudimo įmokos tiesiogiai priklausomos nuo darbo užmokesčio kitimo, todėl, kaip ir darbo užmokestis, soc. draudimo įmokų kaštai mažiausi buvo 2005 metais ir sudarė 16,61 proc. punktą visų kaštų. Ši kaštų rūšis didėjo iki 2008 metų (17,34 proc. punktų). 2009 metais, kaip ir darbo užmokestis sumažėjo ir siekė 16,97 proc. visų kaštų vertės, 2010 metais šių kaštų lyginamasis svoris dar labiau sumažėjo ir siekė 16,81 proc. visų kaštų. Dar viena su darbo užmokesčiu susijusi kaštų rūšis - įmokos garantiniams fondui neturėjo svaraus lyginamojo svorio ir sudarė nuo 0,11 proc. punktų 2005 metais iki 0,05 proc. punktų 2010 metais visų kaštų. Be darbo užmokesčio kaštų dar viena svarbi kaštų rūšis yra medikamentų ir medicininių priemonių kaštai. Kokybiškų odontologinių paslaugų teikimas didžia dalimi priklauso ne tik nuo poliklinikos darbuotojų profesionalumo, bet ir nuo naudojamų medicininių priemonių ir medžiagų, todėl šių kaštų rūšies didėjimas analizuojamu laikotarpiu susijęs su geresnės kokybės medicininių priemonių pirkimu bei išaugusiu nuo 5 iki 21 proc. PVM šios rūšies prekėms. Medicininių priemonių ir medikamentų lyginamasis svoris 2005 metais siekė 15,77 proc., vėlesniais metais didėjo labai nežymiai, šis pokytis sudarė apie 2 proc., o 2010 metais kaip ir dauguma kaštų rūšių turėjo mažėjimo tendenciją ir sudarė 18,05 proc. visų kaštų. Ne tokį reikšmingą lyginamąjį svorį kaip prieš tai išvardintos kaštų rūšys sudaro ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, tačiau jos analizuojamu laikotarpiu sudarė nuo 2,26 proc. 2005 metais iki 3,43 proc. 2010 metais visų kaštų. Tokį šių kaštų pokytį galima būtų paaiškinti tuo, kad kokybiškas odontologinių paslaugų teikimas negalimas be technologiškai modernios įrangos. Poliklinikoje 2005-2010 metų laikotarpyje daug lėšų buvo skiriama naujos įrangos pirkimui, o tai ir nulėmė ilgalaikio turto nusidėvėjimo kaštų didėjimą. Nors patalpų eksploataavimo kaštai nesudaro didelio lyginamojo svorio visoje kaštų struktūroje, tačiau šių kaštų pokytis pakankamai didelis: nuo 0,18 proc. 2005 metais iki 2,11 proc. 2010 metais, kuris rodo, kad komunaliniai mokesčiai ir kiti patalpų eksploataavimo kaštai sudaro vis didesnę našą poliklinikos veiklai. Likusios kaštų rūšys analizuojamu laikotarpiu nesudarė nei 2 proc. visų kaštų, todėl juos analizuoti atskirai nėra prasminga – jų kitimas neturėjo ryškios įtakos bendrų kaštų pokyčiui.

Analizuojant kaštų kitimą, taip pat svarbu palyginti pajamų ir kaštų dydžius kiekvienais analizuojamais metais, kad būtų galima įvertinti poliklinikos veiklos pelningumą arba nuostolingumą.



10 pav. VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamos ir kaštai 2005-2010 metais, Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pelno (nuostolio) ataskaitomis .

10 paveiksle pateiktos poliklinikos pajamos ir kaštai 2005-2010 metais. Kaip matyti iš pateiktų duomenų, 2005 metais įstaigos kaštai buvo didesni nei pajamos 89652 litais, dar didesnis skirtumas fiksuotas 2006 metais, kuomet kaštai buvo 165128 litais didesni nei pajamos. Nuo 2007 metų poliklinikos veikla nebebuvo nuostolinga, likusiais analizuojamais metais pajamų dydis buvo aukštesnis nei kaštai. 2007 metais pajamos 12369 litais viršijo kaštus. 2008 metais fiksuotas didžiausias teigiamas skirtumas tarp pajamų ir kaštų - 110288,08 litų. 2009 metais ir pajamos, ir kaštai sumažėjo, tačiau pajamų dydis vis tiek buvo truputį didesnis nei kaštų (54143,94 litų), o 2010 metais nors abu dydžiai turėjo mažėjimo tendenciją, tačiau pajamų ir kaštų skirtumas padidėjo ir siekė 71582 litų. Išanalizavus poliklinikos pajamų ir kaštų tendencijas 2005-2010 metais, galima daryti išvadą, jog nors įstaigai pavyksta savo veiklą vykdyti teigiamu rezultatu, tačiau pajamų mažėjimas varžo galimybes didinti darbuotojų, o ypač gydytojų atlyginimus, įsigyti naujos medicininės įrangos kokybiškų odontologinių paslaugų teikimui. Kol kas poliklinikai pavyko rasti rezervų siekiant sumažinti kaštų dydį, tačiau jei tendencijos išliks panašios, ateityje galimi poliklinikos finansiniai sunkumai.

Siekiant detalesnės kaštų analizės, bendra kaštų suma buvo paskirstyta visiems poliklinikos padaliniais – pajamas uždirbantiems: suaugusių, vaikų ir ortopedijos padaliniui bei pajamas neuždirbantiems padaliniais (administracijai, bendram mediciniam ir bendram aptarnaujančiam skyriui). 12 lentelėje pateikta kaštų paskirstymo metodika. Darbo užmokesčio bei socialinio draudimo įmokų kaštai fiksuojami atskirai kiekvienam padaliniui, todėl papildomo perskirstymo nereikia atlikti.

Medikamentų ir medicininių priemonių kaip ir pagalbinių priemonių paskirstymas remiasi faktiniu sunaudojimu. Komandiruočių ir darbuotojų mokymo kaštai paskirstomi tiems padaliniam, kuriems priklauso darbuotojai, dėl kurių buvo patirti šie kaštai. Skalbyklų, banko, draudimo ir kitos sąnaudos paskirstomos proporcingai darbuotojų skaičiui. Šildymo kaštai paskirstyti pagal padalinių patalpų plotą. Transporto išlaikymo, elektros energijos ir vandens sunaudojimo kaštai priskiriami bendram aptarnaujančiam padaliniumi, kadangi neįmanoma tiksliai jų paskirstyti visiems padaliniam. Administravimo kaštams priskiriami ryšių, kanceliarinių išlaidų bei spaudos prenumeratos kaštai. Medicininės technikos aptarnavimo kaštai paskirstomi tiems padaliniam, kurių įranga prižiūrima ir remontuojama.

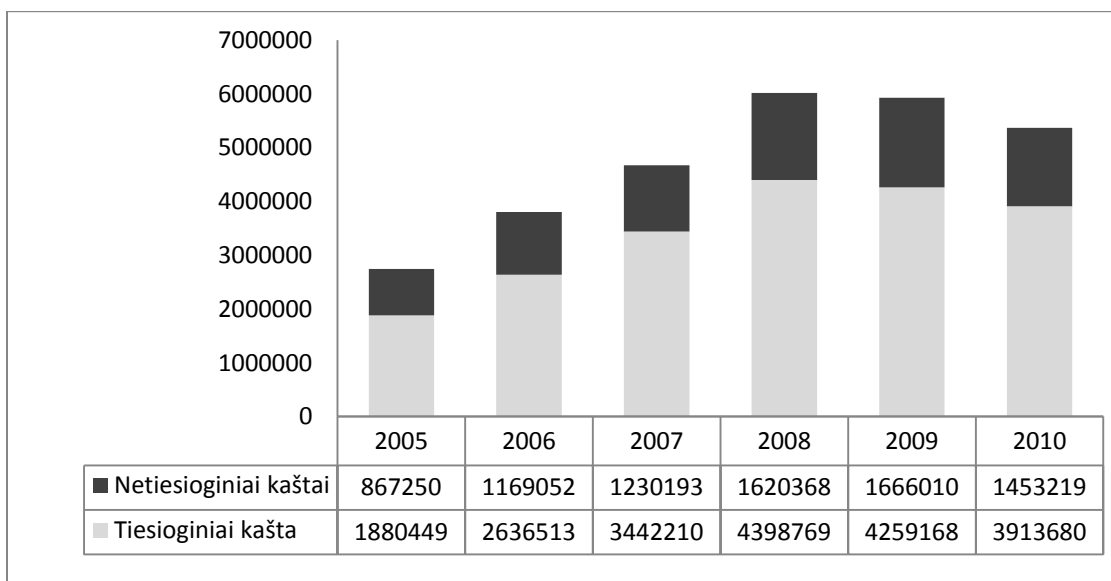
12 lentelė

Kaštų paskirstymo poliklinikos padaliniam metodika

Kaštų rūšys	Skirstymo bazė
Medikamentai ir med. priemonės	Padaliniam pagal faktinį sunaudojimą
Pagalbinės medžiagos	Padaliniam pagal faktinį sunaudojimą
Transporto išlaikymas	Per bendrą aptarnaujantį
Banko paslaugos	Darbuotojų skaičius
Šildymas	Padalinių patalpų plotas
Elektros energija	per bendrąjį aptarnaujantį
Ryšių paslaugos	per administravimo kaštus
Vanduo	per bendrąjį aptarnaujantį
Med. technikos aptarnavimas	Tiesiogiai padaliniam
Skalbyklų paslaugos	Darbuotojų skaičius
Kanceliarinės išlaidos	Per administravimo kaštus.
Spaudos prenumerata	Per administravimo kaštus
Draudimas	Darbuotojų skaičius
Kitos sąnaudos	Darbuotojų skaičius

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis pirminiais VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos apskaitos dokumentais.

Suskirstyti kaštai visiems padaliniam sekančiame etape perskirstomi iš pajamas neuždirbančių padalinių pajamas uždirbantiems - suaugusių, vaikų ir ortopedijos padaliniam proporcingai darbuotojų skaičiui kiekviename padalinyje. Šie skaičiavimai leidžia nustatyti, kokia netiesioginių kaštų suma tenka pajamas generuojantiems padaliniam.

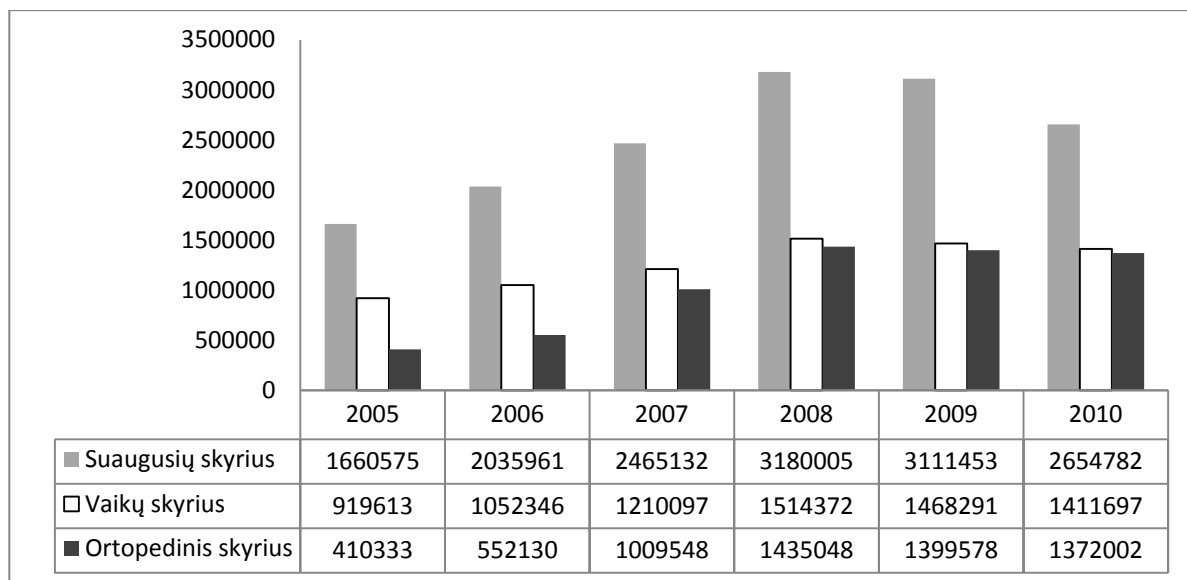


11 pav. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos tiesioginiai ir netiesioginiai kaštai 2005-2010 metais, Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

Suskirsčius visus poliklinikos 2005-2010 metais patirtus kaštus į tiesioginius ir netiesioginius, matyti, jog pajamas uždirbančių padalinių tiesioginiai kaštai iki 2008 metų turėjo augimo tendenciją. Išaugusių kaštų dydį labiausiai įtakojo darbo užmokesčio teigiamas pokytis (52 proc. punktais). Vėlesniais metais tiesioginiai kaštai mažėjo. Šį sumažėjimą įtakojo dėl pablogėjusios poliklinikos finansinės padėties darbo užmokesčio mokėjimo tvarkos pakeitimas. Sumažinus atlyginimų fondą darbuotojams, tiesioginiai kaštai sumažėjo 11,03 proc. punktais. Analizuojant netiesioginių kaštų tendencijas 2005-2010 metais, matyti, jog jų kitimas sutapo su tiesioginių kaštų kitimu. Netiesioginiai kaštai iki 2007 metų sudarė daugiau nei 30 proc. visų kaštų, vėlesniu analizuojamu laikotarpiu svyravo nuo 26,33 proc. 2007 metais iki 28,12 proc. 2009 metais. Sumažėjęs netiesioginių kaštų dydis rodo, jog poliklinika sugebėjo sumažinti administravimo ir aptarnaujančių padalinių kaštus, kurie sudaro papildomą krūvį pajamas uždirbantiems padaliniams.

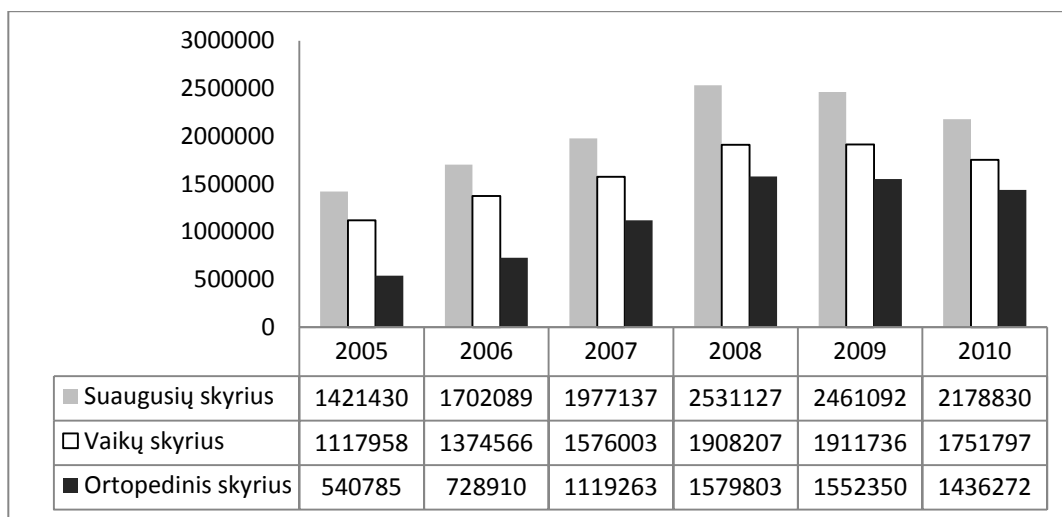
Pagal 12 lentelėje pateiktą kaštų skirstymo metodiką atlikus poliklinikos 2005 metų kaštų paskirstymą visiems padaliniams (žr. 1 priedas), matyti, kad didžiausia įstaigos kaštų dalis (987805 litai) tenka suaugusių skyriui, tai galima būtų paaiškinti tuo, jog šis skyrius turi didžiausią darbuotojų skaičių. Pagrindinės suaugusių skyriaus kaštų rūšys – darbo užmokestis (528513 litų) ir medicinos priemonės bei medikamentai (141820 litų). Tos pačios kaštų rūšys sudaro didžiausią dalį ir kituose pajamas uždirbančiuose padaliniuose – vaikų ir ortopedijos skyriuose. Paskirsčius netiesioginius kaštus, nustatyta, kad 2005 metais įstaigos administravimo kaštai sudarė 260709 litus, aptarnavimo – 2462461 litą, o bendro medicininio padalinio (pacientų registracijos ir instrumentų sterilizacijos kaštai)

kaštai – 360295 litus. Perskirsčius šiuos kaštus pajamas generuojantiems padaliniais, matyti kad prieš perskirstymą pagal veiklos rezultatus buvę pelningi padaliniai – vaikų ir ortopedijos tapo nuostolingi (-198346 litų ir -130450 litų). Vienintelis pelningas padalinys po visų kaštų perskirstymo buvo suaugusių skyrius. Ši teigiamą rezultatą įtakėjo didelės pajamos iš PSDF už pagal prisirašiusių gyventojų skaičių pirminį lygį (127260 litų).



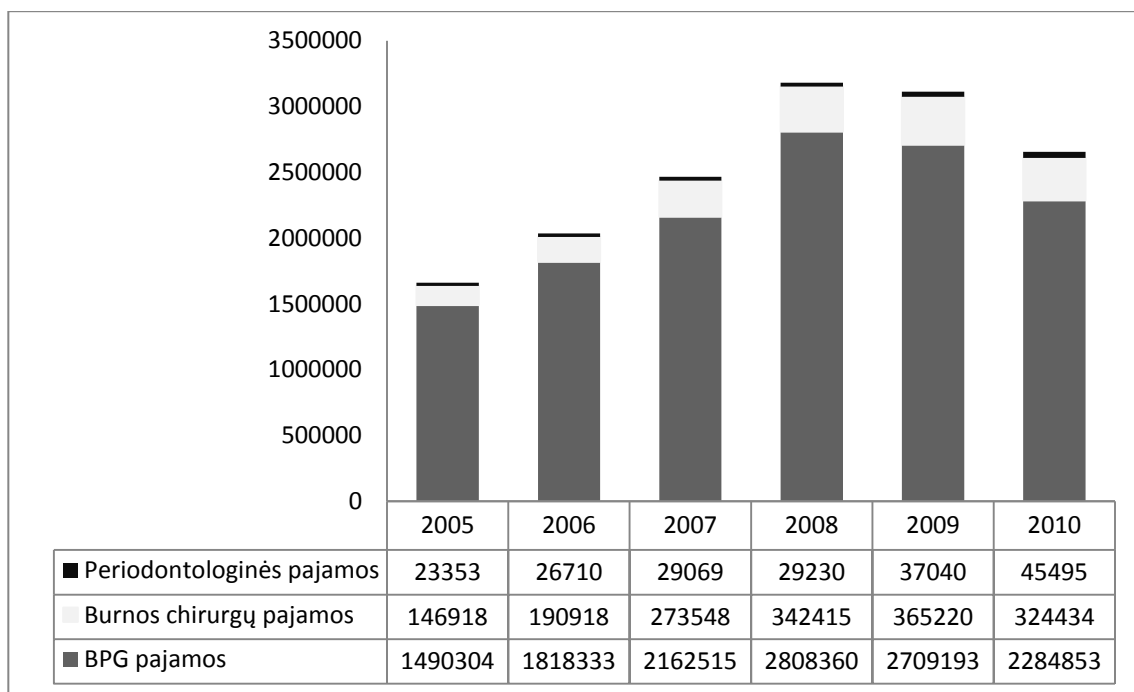
12 pav. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų dinamika pagal skyrius 2005-2010 metais, Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

Analizuojant 12 paveiksle pateiktą informaciją, matyti, jog didžiausią poliklinikos pajamų 2005-2010 metais dalį sudarė suaugusių skyriaus uždirbtos pajamos. Jų lyginamasis svoris svyravo nuo 55,92 proc. 2006 metais iki 48,81 proc. 2010 metais bendrų pajamų. Vaikų skyriaus pajamos didžiausią visų pajamų lyginamąjį svorį sudarė 2005 metais – 30,75 proc., vėlesniais metais lyginamasis svoris turėjo mažėjimo tendenciją, o 2010 metais vaikų skyriaus uždirbtos pajamos sudarė 25,96 proc. pajamų. Analizuojamu laikotarpiu vienintelio ortopedinio skyriaus pajamos didino savo lyginamąjį svorį bendrose pajamose (2005 metais – 13,72 proc., o 2010 metais – 25,23 proc.). Tai galima pagrįsti tuo, jog per analizuojamą laikotarpį finansavimas iš PSDF už dantų protezavimą buvo padidintas keturis kartus, kurį protezavimo skyriaus darbuotojams pavyko įsisavinti.



13 pav. VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos kaštų dinamika pagal skyrius 2005-2010 metais. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

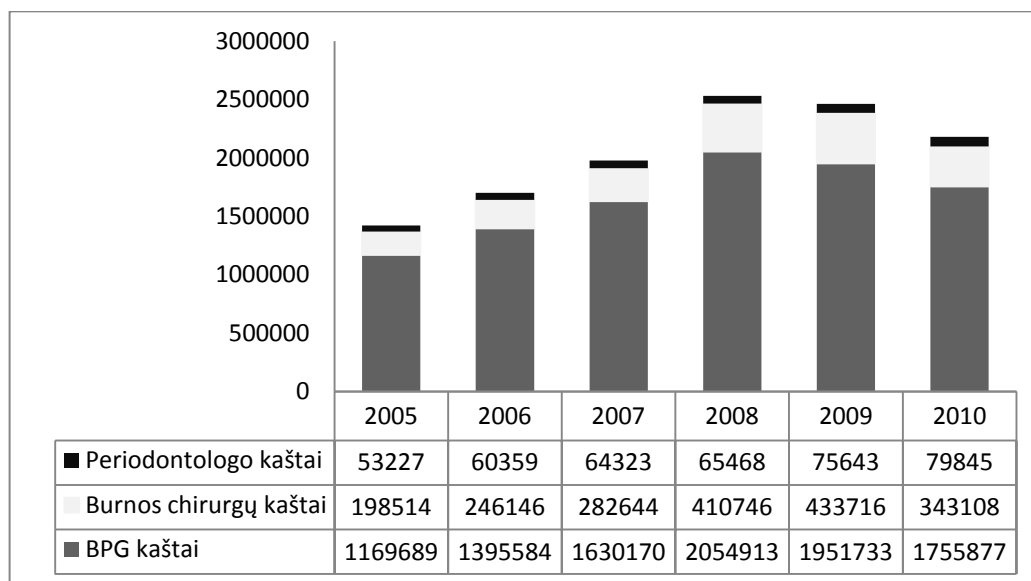
13 paveiksle pateikta poliklinikos patirtų kaštų dinamika 2005-2010 metais ir jų struktūra pagal pajamas uždirbančius padalinius. Matyti, jog visu analizuojamu laikotarpiu didžiausią dalį kaštų sudarė suaugusių skyriaus patirti kaštai. 2005 metais šio skyriaus kaštų lyginamasis svoris siekė 46 proc. visų kaštų, vėlesniais metais šis dydis mažėjo, o 2010 metais siekė tik 41 proc. visų kaštų. Tokią tendenciją įtakojo nuo 2008 metų sumažėjęs darbuotojų darbo užmokestis ir tuo pačiu sumažėję socialinio draudimo priskaitymai (18 proc. punktų). Vaikų skyriaus kaštų dydis bendroje kaštų struktūroje taip pat turėjo mažėjimo tendenciją (2005 metais 36 proc., 2010 metais 33 proc. visų kaštų). Tai nulėmė sumažėjęs šio skyriaus darbuotojų darbo užmokestis (12,17 proc. lyginant 2008 metus su 2010 metais). Analizuojamu laikotarpiu labiausiai išaugo ortopedinio skyriaus kaštų dalis (2005 metais 18 proc., 2010 metais 27 proc. visų kaštų) bendrų kaštų struktūroje. Pagrindiniai veiksniai, nulėmę šį augimą, buvo darbuotojų darbo užmokesčio padidėjimas (69 proc. punktais lyginant 2005 metus su 2010 metais) bei išaugę kaštai dantų technikų laboratorijoms už dantų protezų gamybą (70 proc. punktų). Kiekvienais metais didėjant finansavimui už dantų protezavimą iš PSDF lėšų, šie pinigai buvo įsisavinti beveik 100 proc. kadangi darbuotojai, gaunantys darbo užmokestį, priklausantį nuo atliktų darbų sumos, turėjo motyvacijos dirbti našiau, o tai ir lėmė išaugusius šio skyriaus darbo užmokesčio kaštus, bei, didėjant darbų apimtims, padidėjusius ir kaštus už dantų protezų gamybą.



14 pav. VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos suaugusių skyriaus pajamų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais, Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

Atlikus detalesnę suaugusių skyriaus pajamų pagal paslaugų rūšis analizę, matyti, jog pagrindinis šio skyriaus pajamų šaltinis analizuojamais metais buvo bendrosios praktikos gydytojų pajamos. 2005 metais burnos chirurgai uždirbo 146918 litų už konsultacijas. Mažiausią pajamų sumą uždirbo periodontologas, kuris atliko konsultacijų už 23353 litus. Didžiausią bendrosios praktikos gydytojų pajamų dalį sudarė pajamos iš PSDF, kurios neparodo tikro gydytojų darbo našumo, nes šios pajamos gaunamos už prirašytų gyventojų skaičių, todėl vertėtų panagrinėti realiai suteiktas paslaugas (įplaukas už plombines medžiagas ir mokamas konsultacijas). Gautos pajamos už šias paslaugas atskleidžia, jog didžiausią pajamų dalį (117396 litai) uždirbo pirminio lygio gydytojai, tuo tarpu konsultantų pajamos (chirurgai – 12649 litų, periodontologas – 9300 litų) sudarė tik nedidelę suaugusių skyriaus realiai uždirbtų pajamų dalį. Išanalizavus šio skyriaus 2005 metų pajamų struktūrą, galima daryti išvadą, jog pelningiausia poliklinikai buvo pirminio lygio gydytojų odontologų paslauga (320615 litų), kuri dengė pajamas uždirbusias, tačiau nuostolingas burnos chirurgų (-51596 litai) ir periodontologines (-298741 litai) paslaugas. Tačiau, nors ir nuostolingos šios paslaugos poliklinikai, jų atsisakyti negalima, kadangi susiaurėjus teikiamų paslaugų spektrui, pablogėtų įstaigos įvaizdis. Analizuojant vėlesnius metus (2006-2010 metus), matyti, jog pasireiškia tos pačios tendencijos: dėl prirašyto didelio pacientų skaičiaus, BPG paslaugos teikė didžiausią dalį suaugusių skyriaus pajamų,

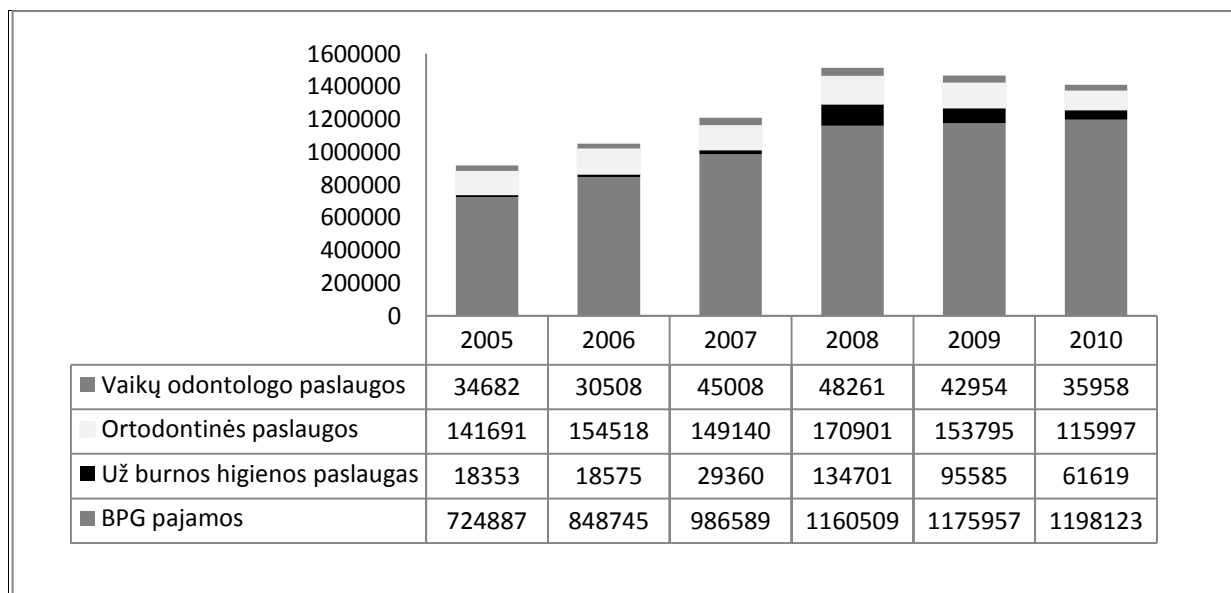
burnos chirurgų pajamos, nors ir sudarė mažą dalį bendrų suaugusių skyriaus pajamų, tačiau iki 2009 metų didėjo (vidutiniškai po 25 proc. punktus), tačiau 2010 metais fiksuotas šių paslaugų sumažėjimas (11,17 proc. punktu). Šios paslaugos pajamų sumažėjimą galima pagrįsti tuo, jog sumažėjo atliktų konsultacijų skaičius (3 proc. punktais lyginant 2009 metus su 2010 metais), bei sumažėjusia balo verte, pagal kurią skaičiuojamas konsultacijų mokėjimo įkainis. Mažėjančias burnos chirurgų pajamas šiek tiek kompensavo periodontologinės paslaugos, kurios visą analizuojamą laikotarpį turėjo didėjimo tendenciją (bendras 2005-2010 metų pokytis 95 proc. punktais). Šią situaciją nulėmė augantis atliktų periodontologinių operacijų skaičius, kuris rodo, jog pacientai pasitiki poliklinikos specialistu ir ir kreipiasi į įstaigą dėl šios paslaugos teikimo. Tačiau nors periodontologo ir burnos chirurgų pajamos augo, visu analizuojamu laikotarpiu šios paslaugos poliklinikai buvo nuostolingos. Tai pagrindžia žemiau pateikta suaugusių skyriaus kaštų struktūra pagal paslaugas.



15 pav. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos suaugusių skyriaus kaštų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

Kaip matyti iš pateikto 15 paveikslo, bendros praktikos gydytojų kaštai visą analizuojamą laikotarpį sudarė didžiąją dalį suaugusių skyriaus kaštų (2005 metais – 83 proc., o 2010 metais 81 proc.). Nors bendros praktikos gydytojų paslaugos atnešė didžiausią dalį visų kaštų, tačiau analizuojamais metais ši paslauga poliklinikai buvo pelninga (pajamos viršijo tiesioginius ir netiesioginius pirminio lygio paslaugų kaštus). Dėl sumažėjusio balo vertės bei sumažėjusio prirašytų gyventojų skaičiaus, už kurią poliklinika gauna pajamas iš PSDF, bendros praktikos gydytojų paslaugų pelnas 2010 metais sumažėjo 30 proc. punktu, o tai neigiamai atsiliepia poliklinikos rezultatams, nes pirminio lygio pajamos dengia nuostolingas burnos chirurgų ir periodontologo paslaugas. Dėl augančių šių paslaugų kaštų

analizuojamu laikotarpiu didėjo ir šių paslaugų nuostolis. 2010 metais šis neigiamas paslaugų rezultatas sumažėjo (burnos chirurgų 73 proc. punktais, o periodontologo 11 proc. punktu), tačiau stipriai sumažėjusioms pirminio lygio paslaugų pajamoms šių nuostolių dengimas didina didina našą ir blogina suaugusių skyriaus rezultatus. Tačiau, nors ir teikiamos burnos chirurgų bei periodontologo paslaugos yra nuostolingos, jų atsisakyti negalima dėl didelio šių paslaugų poreikio bei poliklinikos teikiamų paslaugų didesnio spektro palaikymo.



16 pav. VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos vaikų skyriaus pajamų dinamika pagal paslaugų rūšis 2005-2010 metais, Lt. Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos 2005-2010 metų pirminiais apskaitos dokumentais.

Išanalizavus vaikų skyriaus darbuotojų teikiamas paslaugas 2005-2010 metais, matyti, jog daugiausia pajamų kaip ir suaugusių skyriuje atnešė bendrosios praktikos gydytojų paslaugos. Antroje vietoje pagal pajamų dydį atsidūrė ortodontų paslaugos, o vaikų odontologų bei burnos higienistų paslaugos atnešė labai mažą dalį visų skyriaus pajamų. Kaip ir suaugusių skyriaus, vaikų skyriaus pelningiausia paslauga atėmus tiesioginius ir netiesioginius kaštus 2005-2010 metais metais buvo pirminio lygio odontologų paslaugos. Likusios paslaugos (burnos higienistų, ortodontų ir vaikų stomatologų) buvo nuostolingos. Jų nuostolius dengė vienintelė pelninga paslauga – bendrosios praktikos gydytojų paslaugos, tačiau 2006 metais ir ši paslauga buvo nuostolinga (-6414 litų), o tai rodo, jog vaikų skyriaus teikiamos paslaugos neatneša poliklinikai pakankamai pajamų. Nors 2010 metais pirminio lygio paslaugų pajamos truputį padidėjo, tai nulėmė iš dalies atstatyta šių paslaugų balo vertė, tačiau nemažėjantys kitų vaikų skyriaus paslaugų nuostoliai blogina bendrus rezultatus. Šios neigiamos tendencijos leidžia prognozuoti, jog jeigu ir toliau mažės prirašytų vaikų skaičius, už kuriuos

poliklinika gauna fiksuotas pajamas iš PSDF, bendras vaikų skyriaus atliekamų paslaugų nuostolis neleis tikėtis ir teigiamo poliklinikos veiklos rezultato, nes kitų skyrių (suaugusių ir ortopedijos) uždirbtos pajamos turės būti skiriamos ne tik tiesioginių ir netiesioginių šių skyrių kaštų padengimui, bet ir pajamas uždirbančio vaikus skyriaus nuostoliams padengti.

Apibendrinant galima teigti, jog 2005-2010 metais poliklinikos didžiausią pajamų dalį sudarė gautos iš PSDF pajamos už pirminį lygį, likusios paslaugos buvo nuostolingos, todėl mažėjantis prirašytų gyventojų skaičius (11 proc. punktais lyginant 2009 metus su 2010 metais) stipriai paveikia įstaigos veiklos rezultatus. Poliklinika dėl mažėjančių pirminio lygio pajamų nebeturi kuo padengti nuostolingas antrinio lygio paslaugas, todėl, nors analizuojamu laikotarpiu pavyko sumažinti kaštus tiek, kad galutinis poliklinikos rezultatas nebūtų neigiamas, tikėtina, jog su šia problema įstaiga susidurs netolimoje ateityje.

3. KAŠTŲ MAŽINIMO IR PAJAMŲ DIDINIMO GALIMYBIŲ TYRIMAS

Atlikus poliklinikos pajamų ir kaštų 2005-2010 metais analizę, galima teigti, jog didžiausia pajamų didinimo kryptis galėtų būti pajamos už dantų protezavimo paslaugas. Šiaulių Teritorinei ligonių kasai paskutiniaisiais metais skiriant vis daugiau lėšų šiai paslaugai atlikti (ne mažiau 1 mln. litų), vienintelė užduotis poliklinikai lieka šių lėšų įsisavinimas. Nuo 2009 m. spalio 1 d. pasikeitus kompensuojamo iš PSDF dantų protezavimo tvarkai, sumažėjo biurokratinių procedūrų, įteisinta pacientų priemoka už skirtumą tarp PSDF kompensuojamos sumos (nuo 2010 m. spalio 1 d. 1157 Lt, už ką pacientas nemokamai įgyja tik išėmimus pigiausių dantų protezus) ir faktinės dantų protezų kainos. Galiojant šiai lengvatinio protezavimo tvarkai kiekvienam pacientui kompensuojama suma (1157 Lt) riboja leistiną paslaugos sumą, kuri gaunama už vieną suprotezuotą pacientą, todėl gydytojai turi suprotezuoti didesnę skaičių pacientų, kad būtų įsisavintos visos protezavimo paslaugų atlikimui skirtos lėšos iš PSDF

Naujoji tvarka pacientams leidžia laisvai rinktis dantų protezavimo paslaugos teikėją. Kitoms gydymo įstaigoms irgi teikiant šią paslaugą, poliklinika praranda dalį finansavimo, tačiau ši problema nėra tokia didelė kaip sumažinta dantų protezavimo paslaugų balo vertė (2009 metais siekė 0,81 lito, o 2010 metais 0,89 lito). Šis apmokėjimo už protezavimo paslaugas sumažinimas įtakoja tai, jog poliklinika už tą patį darbą gauna 11 proc. mažiau pajamų nei galėtų gauti. Prognozuojama, jog gerėjant Lietuvos ekonominei situacijai, balo vertė bus didinama iki 1 lito, todėl poliklinika turėtų gauti daugiau pajamų už dantų protezavimo paslaugas.

Nors dantų protezavimo paslaugos prieinamumas dėl leisto laisvai pasirinkti paslaugos teikėjo pagėrėjo, tačiau dalis pacientų nelaukia eilės, kuri vidutiniškai trunka 3 metus, ir perka protezavimo paslaugas anksčiau nei prietų eilė. Atlikus poliklinikos pajamų ir kaštų analizę, matyti, jog kiekvienais metais didėja pajamos, gautos iš pacientų už anksčiau laiko suteiktas protezavimo paslaugas. Tai rodo, jog gyventojai, turintys galimybių protezuotis už savo pinigus, renkasi polikliniką dėl paslaugų kainos ir kokybės. Poliklinikoje efektyviai vykdant viešuosius dantų technikų laboratorijų paslaugos pirkimus pavyko sumažinti dantų protezų gamybos kaštus beveik 6 proc., o esant konkurencijai tarp dantų technikų laboratorijų, manytina, jog ir ateityje šie kaštai neturėtų didėti, todėl ir dantų protezų kainos yra konkurencingos lyginant su kitomis gydymo įstaigomis.

Be to poliklinikoje dantų protezavimo paslaugos teikiamos ne tik pacientams, kurie turi teisę į kompensuojamą protezavimą (pensininkams ir invalidumą turintiems žmonėms), bet ir likusiems gyventojams. Mažesnė šios paslaugos kaina (apie 20 proc.) lyginant su privačių odontologų kabinetų bei panašus protezavimo terminas (vidutiniškai 1,5 – 2 mėn.) poliklinikai sukuria didesnę konkurenciją

pranašumą, tačiau, kad didėtų šios rūšies pajamoms, būtina plačiau apie tai informuoti Šiaulių miesto ir aplinkinių rajonų gyventojus. Todėl reikėtų apie tai paskelbti miesto ir rajoniniuose laikraščiuose, kad daugiau gyventojų sužinotų apie tai, jog poliklinikoje teikiamos dantų protezavimo paslaugos ir gyventojams, kuriems nepriklauso kompensuojamas dantų protezavimas. Šiuo metu poliklinika neskelbia jokių reklaminių žinučių dėl dantų protezavimo paslaugų, todėl manytina, kad tai ir stabdo tokių paslaugų augimą ir jų pajamų didėjimą.

Pajamų už dantų protezavimo paslaugas dydžiui įtakos turi ir efektyvi darbo apmokėjimo už ortopedinį darbą tvarka. Gydytojai ir jų padėjėjai gauna ne fiksuotą darbo užmokestį, o kintantį, priklausantį nuo atliktų darbų vertės. Tai suteikia galimybes darbuotojams užsidirbti daugiau nei galėtų gauti teikiant terapinės odontologijos paslaugas. Gydytojai turi didesnės motyvacijos atlikti šias paslaugas, nors darbo krūvis ir specifika sudėtingesnė nei tiekiant terapines odontologijos paslaugas, tačiau iki 2 kartų didesnis darbo užmokestis lyginant su kitų poliklinikos gydytojų, skatina atlikti šias paslaugas. Todėl manytina, jog sumažėjus prirašytų gyventojų skaičiui (11 proc. punktų), vertėtų dalį gydytojų, kurie dabar teikia terapinės odontologijos paslaugas perkelti į ortopedinį skyrių, kad būtų suprotezuota daugiau pacientų. Tokiu būdu būtų įsisavintos visos numatytos lėšos ne tik iš PSDF už dantų protezavimą, bet ir sutektos dantų protezavimo paslaugos gyventojams, kuriems nepriklauso kompensuojamas protezavimas, tačiau dėl sunkios finansinės padėties ar sveikatos būklės iš Šiaulių miesto savivaldybė biudžeto skirta lėšų šių gyventojų dantų protezavimo paslaugų teikimui.

Nuo 2008-05-25 įsigaliojo Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2008 m. gegužės 15 d. įsakymas Nr. V-450 „Dėl Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 1999 m. liepos 30 d. įsakymo Nr. 357 „Dėl mokamų asmens sveikatos priežiūros paslaugų sąrašo, kainų nustatymo ir jų indeksavimo tvarkos bei šių paslaugų teikimo ir apmokėjimo tvarkos“ pakeitimo“, pagal kurį pacientai, išskyrus vaikus, profesinių mokyklų dieninių studijų studentus iki 24 metų ir socialiai remtinus asmenis, turi mokėti ne tik už plombines, bet ir už visas odontologines medžiagas. Pacientams padaugėjo mokėjimų, tačiau tai padeda užtikrinti pacientų saugą, naudojant šiuolaikines medžiagas, atitinkančias keliamus kokybės reikalavimus. Dėl šios mokamų paslaugų tvarkos pakeitimo, poliklinikos pajamos už plombines ir vienkartinės medžiagas padidėjo 54,27 proc. punktais lyginant 2007 su 2008 metais. 2009 metais šių pajamų pokytį (20,24 proc. punktais) labiau įtakojo padidėjęs PVM tarifas nuo 5 iki 21 proc. už plombines medžiagas. Siekiant poliklinikai gauti daugiau pajamų už mokamas plombines, vienkartinės medžiagas bei priemones, būtina patikslinti kainynus, kadangi, griežtėjant higienos reikalavimams pagausėjo ne tik dezinfekuojamų, bet ir sterilizuojamų odontologinėje priežiūroje naudojamų priemonių kiekis, o taip pat ir kaštai, tačiau kol kas jie nėra

įtraukti į mokamų paslaugų kainą. Kitas svarbus aspektas yra savalaikis kainų perskaičiavimas, kadangi poliklinika odontologinių medžiagų ir priemonių pirkimus vykdo kiekvienais metais, o tai lemia, jog perkamų medžiagų kainos keičiasi, todėl nepatikslinus paslaugų kainų, pacientai nesumoka visos sumos už poliklinikos perkamas medžiagas. Šios negautos pajamos neturėtų būti prarastos, jei po įvykdytų pirkimo procedūrų kuo skubiau būtų atlikti perskaičiavimai. Šiuo metu dėl nesant nustatytos griežtos tvarkos mokamų paslaugų kainynų koregavimo atžvilgiu, perskaičiavimai vėluoja iki kelių mėnesių, o tai mažina įstaigos pajamas ir didina patiriamus kaštus.

Paskutiniaisiais metais mažėjančias antrinio lygio (konsultantų) uždirbtas paslaugas daugiausiai nulėmė sumažėjusių konsultacijų skaičius (2009 metais – 10330, o 2010 metais – 10191 konsultacija). Padidinti pajamas už atliktas konsultacijas, apmokamas iš PSDF įmanoma, nes kol kas poliklinika nesugeba įvykdyti konsultacijų kvotų, o tai reiškia, kad galėtų užsidirbti daugiau pajamų, tačiau trūkstant antrinio lygio gydytojų, kol kas to padaryti nepavyksta. Priktraukti tokio lygio specialistus į įstaigą, gana sudėtinga, kadangi darbo užmokesčio dydis nevilioja, todėl jie renkasi didesnių miestų gydymo įstaigas, kuriose gali užsidirbti iki kelių kartų didesnę atlyginimą, nei pajėgtų pasiūlyti poliklinika. Tačiau kita priežastis, kodėl negaunamos pajamos už antrinio lygio paslaugas, yra tai, jog poliklinikoje dirbantys pirminio lygio gydytojai nesuinteresuoti siūsti pacientus konsultuotis pas antrinio lygio gydytojus. Glaudesnis bendradarbiavimas tarp gydytojų, sudėtingesnių gydymo atvejų siuntimas konsultacijai padidintų atliktų konsultacijų skaičių bei poliklinikos pajamas.

Dar viena poliklinikos pajamų didinimo galimybė galėtų būti dantų silantavimo paslaugos. Pajamų už šią paslaugą sumažėjimą (2009 metais – 34,57 proc. punktais, o 2010 metais – 74,85 proc. punktais) įtakojo pakeista darbo apmokėjimo tvarka, kuomet nebebuvo mokami fiksuoti priedai darbuotojams, kurie atlieka šias paslaugas. 2010 metais pasikeitė apmokėjimo iš PSDF poliklinikai už dantų silantavimą tvarka, anksčiau buvusi fiksuota suma, nebėra ribojama, o Šiaulių teritorinė ligonių kasa apmoka už faktiškai atliktų paslaugų kiekį. Siekiant padidinti pajamas už dantų silantavimą, siūlytina pakoreguoti darbo apmokėjimo tvarką ir mokėti gydytojams bei burnos higienistėms tam tikrą procentą nuo susilantuotų vaikų skaičiaus, tuomet darbuotojai turėtų didesnės motyvacijos ne tik gydyti ar atlikti burnos higienos paslaugas, bet ir silantuoti krūminius vaikų dantis.

Nors radiologinių paslaugų pajamos nuo 2008 metų turėjo mažėjimo tendenciją, tačiau ir jas būtų galima padidinti radiologijos kabineto darbuotojams dirbant savaitgalį poliklinikos budėjimo metu. Daugelis pacientų iš Šiaulių ir kitų rajonų teiraujasi, ar teikiamos radiologinės paslaugos savaitgalį, tačiau kol kas, nors šeštadieniais poliklinikoje ir budi gydytojas skubios pagalbos teikimui, radiologijos kabinetas nedirba. Iš pacientų pusės radiologijos paslaugos teikimui savaitgalį poreikis yra didelis,

kadangi tik poliklinikoje daromos panoraminės nuotraukos, o pacientams, kuriems reikalinga ši paslauga važiuoti į kitą artimiausią gydymo įstaigą (Klaipėdos mieste) per brangu, todėl mieliau rinktųsi polikliniką. Jei radiologijos kabinetas veiktų šeštadieniais, pagerėtų paslaugos prieinamumas bei padidėtų poliklinikos pajamos, gaunamos už radiologijos paslaugas.

Siekiant pagerinti poliklinikos veiklos rezultatus galima ne tik stengtis padidinti gaunamas pajamas, bet ir sumažinti patiriamus kaštus. Nors didžiausia kaštų dalis yra darbuotojų darbo užmokestis, tačiau jo sumažinimas turėtų neigiamai atsiliepti darbuotojų darbo motyvacijai ir našumui. Siekiant sumažinti darbo užmokesčio fondą, vienintelė galimybė yra nebemokėti kintamų priedų, kuriuos gauna visi darbuotojai nepriklausomai nuo to, kaip intensyviai ar našiai dirbo. Tačiau tuo pačiu turėtų būti padidintas mokamų paslaugų procentas, kurį gauna gydytojai ir gydytojų padėjėjos nuo atliktų darbų. Tai būtų tiesioginis darbuotojų skatinimas suteikti daugiau paslaugų ir tuo pačiu užsidirbti didesnę atlyginimą.

Taip pat sumažėjus prirašytų gyventojų skaičiui vertėtų pasirinkti optimaliausią darbuotojų skaičių. Paskutiniaisiais metais padidėjus darbuotojų skaičiui, o pajamoms sumažėjus, būtina peržiūrėti darbuotojų besidubliuojančias funkcijas, ypač aptarnaujančio personalo, kuris didina netiesioginius kaštus. 2010 metais poliklinikai įsigijus kompiuterių bei medicininę informacinę sistemą, atsirado galimybė kiekviename kabinete dirbantiems gydytojams patiems registruoti pacientus, taip pat informacinės sistemos dėka galima pildyti elektronines ambulatorines korteles. Šios naujovės dar nėra visiškai įsisavintos dėl gydytojų amžiaus bei išankstinio nusistatymo, tačiau tai sumažintų gydytojų padėjėjų bei medicinos registratorių darbo krūvį. Todėl siūlytina sumažinti gydytojų padėjėjų skaičių, kadangi nebepildant ambulatorinių kortelių, gydytojo padėjėjos suspėtų dirbti ne su vienu, o su dviem gydytojais, taip pat būtų galima vietoj šešių registratorių palikti keturias, kurios pajėgs užtikrinti kokybišką registratūros darbą, tokiu būdu būtų galima šiek tiek sumažinti darbo užmokesčio fondą.

Antra pagal dydį kaštų rūšis medikamentai ir medicininės priemonės taip pat gali būti sumažinta, tačiau tai gana sudėtinga padaryti, kadangi kiekvienais metais organizuojami vieši instrumentų, medicininių priemonių, odontologinių medžiagų ir dantų protezų pirkimai. Šiuose konkursuose gali dalyvauti visi norintys tiekėjai, tačiau kad ir veikia konkurencija, siūlomų prekių kaina nemažėja, todėl ir poliklinikos medicininių priemonių kaštai nemažėja. Norint šiuos kaštus sumažinti, būtų galima peržiūrėti perkamas medžiagas ir pasirinkti pigesnes, tačiau tuo pačiu siekiant nepabloginti teikiamų paslaugų kokybės bei gydytojų darbo sąlygų, kadangi gydytojams sunku įprasti dirbti su naujomis medžiagomis ir pasiekti gerų rezultatų.

Nors poliklinikoje įsigyta nemažai naujos medicininės įrangos - tai rodo didėjantys ilgalaikio turto nusidėvėjimo kaštai, tačiau esanti sena įranga reikalauja vis didesnių techninio aptarnavimo bei remonto išlaidų. Sumažinti šių kaštų beveik neįmanoma, kadangi negalima pašalinti žmogiškojo faktoriaus. Dalis gedimų atsiranda dėl netinkamo medicinos įrangos naudojimo, tačiau kol nėra tiesioginės atsakomybės už padarytą žalą, tol šie kaštai nemažės. Jeigu būtų nustatyta, jog už tyčinį įrangos gadinimą ar nepriežiūrą darbuotams laikinai būtų sumažintas darbo užmokestis, tikėtina, jog gedimų turėtų sumažėti. Taip pat dėl griežtesnių higienos normos reikalavimų atsirado pareiga pacientus gydyti naudojant sterilius odontologinius antgalius. Vykdamas šį reikalavimą, kiekvieną kartą būtina tepti antgalį specialiu tepalu, kad nepablogėtų antgalio darbinės funkcijos. Kol kas šį procesą vykdo gydytojų padėjėjos, tačiau dažnai tinkamai nesutepant, odontologiniai antgaliai genda, juos reikia remontuoti arba pirkti naujus, kurių vidutinė kaina apie 1000 litų. Tačiau yra galimybė įsigyti antgalių tepimo įrenginį, kuris kainuoja apie 10 tūkst. litų - tai nemaža investicija, tačiau pašalinus žmogiškąjį faktorių, prailgėtų antgalių tarnavimo laikas bei sumažėtų remonto ir techninio aptarnavimo kaštai.

Kitų kaštų rūšių dydžiai yra pakankamai maži bendroje kaštų struktūroje, todėl jų pokyčiai didelės įtakos nedaro poliklinikos veiklos rezultatams. Apibendrinant galima teigti, jog mažėjant aptarnaujamų gyventojų skaičiui, svarbu nustatyti optimalų darbuotojų skaičių, ypač pagalbinio personalo, kuris neuždirba pajamų. Taip pat yra galimybių pakoreguoti darbo apmokėjimo tvarką nustatant labiau nuo darbo rezultatų priklausantį darbo užmokestį, kuris skatintų dirbti našiau ir teikti daugiau paslaugų pacientams. Dar efektyvesni medicininiai medžiagų ir instrumentų pirkimai taip pat galėtų sumažinti kaštus, tačiau būtina tinkamai įvertinti, kurios pigesnės medžiagos nepablogintų darbo ir teikiamų paslaugų kokybės.

IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS

Išnagrinėjus paslaugų pajamų ir kaštų teorinius klausimus remiantis Lietuvos ir užsienio autorių moksline literatūra, galima pateikti šias išvadas:

- Apibrėžiant paslaugos ypatybes, teigtina, jog paslauga – tai procesas, susijęs su asmens savybių, fizinių ar turtinių galimybių keitimu jo paties pageidavimu. Šis keitimas gali vykti tiesiogiai per asmenį arba per jo valdomas gėrybes. Paslaugos esmei atskleisti būtina suvokti ir pabrėžti, jog tai yra tokia veikla, kurią atlikti gali tik kitas asmuo, o ne vartotojas. Teikėjo ir vartotojo atskirumas bei ekonominis savarankiškumas yra esminė prielaida paslaugai atsirasti.

- Visoms paslaugoms yra būdinga neapčiuopiamumas, heterogeniškumas (kintamumas), gamybos ir vartojimo vienovė, kliento dalyvavimas teikiant paslaugą, neįmanoma jas kaupti ir sandėliuoti bei perduoti kaip nuosavybę.

- Paslaugų įmonių pajamomis išreiškiama klientams suteiktų paslaugų vertė. Įmonių pajamos yra akivaizdus jų veiklos efektyvumo atspindys, kuris parodo, kokioje būklėje yra įmonė ir kokios galimybės tolesniam vystymuisi.

- Kaštų analizė gali remtis nuo smulkesnių kalkuliacinių straipsnių, produkcijos vieneto išlaidų iki įmonės padalinių (centrų) patiriamų išlaidų apskaičiavimo. Išlaidų klasifikacija turi nemažai tikslų, tačiau pagrindiniu tikslu galima išskirti įmonės veiklos efektyvumo analizei naudojamą kaštų klasifikaciją. Tik tinkamai išnagrinėjus kaštų grupes, galima ne tik nustatyti praėjusio laikotarpio patirtas išlaidas, jų susidarymo priežastis ir kitimo tendencijas, tačiau ši informacija taip pat naudinga priimant sprendimus dėl tolimesnių įmonės veiklos kryptių nustatymo, apskaičiuojant, kuri paslauga reikalauja mažesnių sąnaudų bei imantis veiksmų dėl tam tikrų kaštų mažinimo galimybių.

Atlikus VŠĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos teikiamų paslaugų pajamų ir kaštų 2005-2010 metais analizę galima daryti šias išvadas:

- Pajamos už odontologines paslaugas turėjo didėjimo tendenciją iki 2008 metų, tačiau nuo 2009 metų, pajamos pradėjo mažėti. 2008-2009 metų laikotarpiu pajamos sumažėjo 150 tūkst. litų (2,45 proc. punktų). Tokia pati pajamų mažėjimo tendencija fiksuota ir 2009-2010 metų laikotarpiu. Šis neigiamas pokytis siejamas su Sveikatos apsaugos ministerijos sumažinta medicininių paslaugų balo verte nuo 1 lito iki 0,89 lito. Bendras pajamų pokytis lyginant 2010 metus su 2005 metais lygus beveik 2,5 mln. litų, tačiau išliekant sumažintam PSDF biudžetui ir sumažintai medicininių paslaugų balo vertei tikėtina pajamų mažėjimo tendencija neleidžia tikėtis teigiamų perspektyvų.

- Analizuojamu laikotarpiu svarbiausias pajamų šaltinis buvo pajamos už pirminio lygio odontologines paslaugas, apmokamas iš PSDF, tačiau bendroje pajamų struktūroje ši pajamų rūšis turėjo mažėjimo tendenciją. Mažėjimo tendencijas paskutiniaisiais analizuojamais metais galima pagrįsti keliomis priežastimis: Sveikatos apsaugos ministerijos sumažinta medicininių paslaugų balo verte bei 2010 metais ryškiai sumažėjusiu aptarnaujamų gyventojų skaičiumi (12 tūkst. gyventojų). Pajamos už antrinio lygio odontologines paslaugas, apmokamas iš PSDF 2005-2010 metų laikotarpiu sudarė žymiai mažesnę dalį nei pajamos už pirminį lygį (vidutiniškai 10 proc. visų pajamų).

- Nagrinėjant poliklinikos pajamų kitimo tendencijas, nustatyta, kad jų didėjimui didžiausią įtaką turėjo pajamos už dantų protezavimo paslaugas, apmokamas iš PSDF. Nors dantų protezavimo paslaugų sumą nustato Šiaulių teritorinės ligonių kasos, tačiau įsisavintos lėšos rodo, jog protezavimo poskyris analizuojamu laikotarpiu dirbo efektyviai ir tuo pačiu didino poliklinikos gaunamas pajamas bei kompensuodamas dalį netektų pajamų už pirminį lygį.

- Iki 85 proc. pajamų skiriama darbuotojų darbo užmokesčiui, todėl bendrų kaštų pokytį labiausiai įtakojo darbo užmokesčio kitimas. Didžiausias darbo užmokesčio didėjimas kaip ir bendrų kaštų užfiksuotas 2007-2008 metų laikotarpyje (805 tūkst. litų, 31,24 proc. punktų), tokį didelį augimą įtakojo tarifinių atlyginimų padidinimas 25 procentais. Nuo 2008 metų darbo užmokestis pradėjo mažėti, nes sumažėjus poliklinikos pajamoms, buvo pakoreguota darbo užmokesčio apmokėjimo tvarka (atsisakyta kintamų priedų), kas nulėmė, jog darbo užmokesčio kaštai sumažėjo beveik 124 tūkst. litų (3,65 pro. punktų). Lyginant bendrų kaštų ir darbo užmokesčio pokyčius 2005-2010 metų laikotarpiu, pastebima, jog kiekvienais analizuojamais metais kitimo tendencijos buvo vienodos, tačiau bendras darbo užmokesčio pokytis (76 proc.) fiksuotas šiek tiek didesnis nei bendrų kaštų (74 proc.), todėl galima teigti, jog poliklinika didžiausią dėmesį skyrė darbuotojų atlyginimų didinimui arba minimaliam mažinimui, kartu ieškodama kaštų mažinimo rezervų kitose srityse.

- Dar viena svarbi kaštų rūšis yra medikamentų ir medicininių priemonių kaštai. Kokybiškų odontologinių paslaugų teikimas didžia dalimi priklauso ne tik nuo poliklinikos darbuotojų profesionalumo, bet ir nuo naudojamų medicininių priemonių ir medžiagų, todėl šių kaštų rūšies didėjimas analizuojamu laikotarpiu susijęs su geresnės kokybės medicininių priemonių pirkimu bei išaugusiu nuo 5 iki 21 proc. PVM šios rūšies prekėms. Ne tokį didelį lyginamąjį svorį kaip prieš tai išvardintos kaštų rūšys sudaro ilgalaikio turto nusidėvėjimo sąnaudos, tačiau jos analizuojamu laikotarpiu sudarė nuo 2,26 proc. 2005 metais iki 3,43 proc. 2010 metais visų kaštų. Tokį šių kaštų pokytį galima būtų paaiškinti tuo, jog kokybiškų odontologinių paslaugų teikimui buvo įsigyta naujos medicininės įrangos.

- Atlikus suaugusių skyriaus pajamų pagal paslaugų rūšis analizę, matyti, jog pagrindinis šio skyriaus pajamų šaltinis analizuojamais metais buvo bendrosios praktikos gydytojų pajamos. Dėl prirašyto didelio pacientų skaičiaus, BPG paslaugos teikė didžiausią dalį suaugusių skyriaus pajamų, burnos chirurgų pajamos, nors ir sudarė mažą dalį bendrų suaugusių skyriaus pajamų, tačiau iki 2009 metų didėjo (vidutiniškai po 25 proc. punktus), tačiau 2010 metais fiksuotas šių paslaugų sumažėjimas (11,17 proc. punktų). Šios paslaugos pajamų sumažėjimą galima pagrįsti tuo, jog sumažėjo atliktų konsultacijų skaičius (3 proc. punktais lyginant 2009 metus su 2010 metais), bei sumažėjusia balo verte, pagal kurią skaičiuojamas konsultacijų mokėjimo įkainis. Mažėjančias burnos chirurgų pajamas šiek tiek kompensavo periodontologinės paslaugos, kurios visą analizuojamą laikotarpį turėjo didėjimo tendenciją (bendras 2005-2010 metų pokytis 95 proc. punktais). Šią situaciją nulėmė augantis atliktų periodontologinių operacijų skaičius.

- Išanalizavus vaikų skyriaus darbuotojų teikiamas paslaugas 2005-2010 metais, matyti, jog daugiausia pajamų atnešė bendrosios praktikos gydytojų paslaugos. Kaip ir suaugusių skyriaus, vaikų skyriaus pelningiausia paslauga atėmus tiesioginius ir netiesioginius kaštus 2005-2010 metais metais buvo pirminio lygio odontologų paslaugos. Likusios paslaugos (burnos higienistų, ortodontų ir vaikų stomatologų) buvo nuostolingos. 2005-2010 metais poliklinikos didžiausią pajamų dalį sudarė gautos iš PSDF pajamos už pirminį lygį, likusios paslaugos buvo nuostolingos, todėl mažėjantis prirašytų gyventojų skaičius (11 proc. punktais lyginant 2009 metus su 2010 metais) įtakoja blogėjančius įstaigos veiklos rezultatus.

Atlikus pajamų didinimo ir kaštų mažinimo galimybių tyrimą, galima pateikti šias rekomendacijas:

- Siekiant padidinti poliklinikos pajamas siūlytina dėl sumažėjusio prirašytų gyventojų skaičiaus (11 proc. punktų) dalį gydytojų, kurie dabar teikia terapinės odontologijos paslaugas perkelti į ortopedinį skyrių, kad būtų suprotezuota daugiau pacientų. Tokiu būdu būtų įsisavintos visos skirtos lėšos iš PSDF už dantų protezavimą, bei sutektos dantų protezavimo paslaugos ir kitiems gyventojams, kuriems nepriklauso kompensuojamas protezavimas.

- Mažėjant aptarnaujamų gyventojų skaičiui, svarbu nustatyti optimalų darbuotojų skaičių, ypač pagalbinio personalo, kuris neuždirba pajamų. Taip pat yra galimybių pakoreguoti darbo apmokėjimo tvarką nustatant labiau nuo darbo rezultatų priklausančią darbo užmokestį, kuris skatintų dirbti našiau ir teikti daugiau paslaugų pacientams.

- Savalaikis mokamų paslaugų kainų perskaičiavimas dėl odontologinių medžiagų ir priemonių padidintų pajamas, nes poliklinika pirkimus vykdo kiekvienais metais, o tai lemia, jog perkamų

medžiagų kainos keičiasi, todėl nepatikslingas paslaugų kainų, pacientai tam tikrą laikotarpį nesumoka visos sumos už perkamas medžiagas. Šios negautos pajamos neturėtų būti prarastos, jei po įvykdytų pirkimo procedūrų kuo skubiau būtų atlikti mokamų paslaugų perskaičiavimai. Norint sumažinti medicininių medžiagų kaštus, taip pat būtų galima peržiūrėti perkamas medžiagas ir pasirinkti pakankamai geros kokybės, tačiau pigesnes.

Apibendrinant galima teigti, jog remiantis atliktos VšĮ Šiaulių odontologijos poliklinikos pajamų ir kaštų analizės bei kaštų mažinimo ir pajamų didinimo galimybių tyrimo rezultatais, poliklinika, nors ir sunkėjant finansinei padėčiai, dar turi rezervų mažinti kaštus tiek, kad nebūtų pabloginta teikiamų odontologinių paslaugų kokybė.

LITERATŪRA

1. Andrijauskienė, A. (2004). Įmonių ekonomika. Vilnius: Presvika.
2. Bade, R., Parkin, M. (2004). Foundations of microeconomics. Pearson Education: Pearson Addison Wesley.
3. Bagdonienė, L., Hopenienė, V. (2004). Paslaugų marketingas ir vadyba. Kaunas: Technologija.
4. Bagdžiūnienė, V. (2005). Apskaitos politika. Vilnius: Inforastas.
5. Bagdžiūnienė, V. (2004). Finansinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Rosma.
6. Bagdžiūnienė, V. (2005). Įmonių veiklos planavimas ir analizė. Esmė ir verslo situacijos. Vilnius: Conto litera.
7. Berman, K., Knight, J., Case, J. (2006). Finansinė išmintis. Knyga vadovams apie tai, ką iš tirųjų reiškia skaičiai. Vilnius.
8. Boguslauskas, V., Jagelavičius, G. (2002). Įmonės veiklos finansinis vertinimas. Kaunas: Technologija.
9. Borisov, A.B. (2003). Ekonominių terminų žodynas. [Žiūrėta: 2010-03-11]. Prieiga per internetą: < <http://www.bank24.ru/info/glossary/?srch=%D3%D1%CB%D3%C3%C8> >
10. Burkett, J. P. (2006). Microeconomics. Optimization, Experiments and Behavior. New York: Oxford University Press.
11. Davulis, G. (2009). Ekonomikos teorija. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
12. Gavelis, V., Klimašauskienė, D., Kostelnienė, V. ir kt. (2000). Mikroekonomika. Vilnius: Enciklopedija.
13. Gronskas, V. (2005). Ekonominė analizė. Kaunas: Technologija.
14. Jakutis, A., Petraškevičius, V., Stepanovas, A. ir kt. (2007). Ekonomikos teorija. Vilnius: Eugrimas.
15. Kirilovič, R.K. (2010). Paslaugų sąvokos apibrėžimas. [Žiūrėta: 2010-03-11]. Prieiga per internetą: < <http://www.nbene.narod.ru/market/fmarket16.htm> >.
16. Langvinienė, N., Vengrienė, B. (2005). Paslaugų teorija ir praktika, Kaunas: Technologija.
17. LR Buhalterinės apskaitos įstatymas. [Žiūrėta: 2010-03-21]. Prieiga per internetą: < http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=154657 >.
18. LR Finansų ministro įsakymas dėl viešųjų sveikatos priežiūros įstaigų buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės sudarymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo. [Žiūrėta: 2010-03-21]. Prieiga per internetą: < <http://www.litlex.lt/scripts/sarasas2.dll?Tekstas=1&Id=80312> >.

19. LR Labdaros ir paramos įstatymas. [Žiūrėta: 2010-03-22]. Prieiga per internetą:<
http://skelbimas.lt/istatymai/labdaros_ir_paramos_istatymas.htm>.
20. LR Sveikatos apsaugos ministro įsakymas dėl mokamų asmens sveikatos priežiūros paslaugų sąrašo, kainų nustatymo ir jų indeksavimo tvarkos bei šių paslaugų teikimo ir apmokėjimo tvarkos. [Žiūrėta: 2010-04-10]. Prieiga per internetą:<
http://essc.sam.lt/essc/lt/teisine_informacija/teises_aktai/lr_ministru_isakymai.html>.
21. LR Viešųjų įstaigų įstatymas. [Žiūrėta: 2010-03-21]. Prieiga per internetą:<http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=226945>.
22. Mackevičius, J. (2007). Įmonių veiklos analizė. Informacijos rinkimas, sisteminimas ir vertinimas. Vilnius: TEV.
23. Mackevičius, J. (2003). Valdymo apskaita. Konceptija, metodika, politika. Vilnius: TEV.
24. Mackevičius, J. Įmonių veiklos analizė – informacijos rinkimo, tyrimo ir vertinimo sistema. [Žiūrėta: 2010-05-20]. Prieiga per internetą:<
http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:LzUXeK_7m8oJ:www.leidykla.eu/fileadmin/Informacijos_mokslai/46/46-56.pdf+imones+veiklos+finansinis+vertinimas&hl=lt&gl=lt&pid=bl&srcid=ADGEEShcDGJvBDUMeq7cGLNtMu5MfW0s2nsUsGMI5xtsK1FkcTrEZHOCLyv95ZXWIybah9_-bJck7pnQDg_EZcYBlj8MQ23dYORNxkcl8jHHTFiieEBx47_xF-BJCRkiZ_NKznY9V63P&sig=AHIEtbQzMdR4c8FYvZQXWBoyf9Ev_-juFg>.
25. Malevska, J. (2009). Viešosios įstaigos. Verslo galia. [Žiūrėta: 2010-02-01]. Prieiga per internetą:<
<http://www.verslogalia.lt/verslo-teise/straipsniai/viesosios-istaigos>>.
26. Martinkus, B., Žilinskas, V. (2001). Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija.
27. Martinkus, B., Žičkienė, S., Žilinskas, V. (2002). Įmonės ekonomika. Šiauliai: ŠU leidykla.
28. McGuigan, J. R., Moyer, R. Ch., Harris, F. H. (2002). Managerial Economics: Applications, Strategy and Tactics. South-Western.
29. Mockaitytė, V. Finansinių rezultatų analizės problemos. [Žiūrėta: 2010-05-11]. Prieiga per internetą:<
http://www.lzuu.lt/jaunasis_mokslininkas/smk_2007/finansai/Mockaityte_Vaida.pdf>.
30. Pindyck, R.S., Rubinfeld, D. L. (2005). Study Guide Microeconomics. New Jersey: Pearson Education.

31. Raizberg, B.A., Lozovsky, L.S., Starodubtseva, E.B. (2007). Šiuolaikinės ekonomikos žodynas. [Žiūrėta: 2010-03-11]. Prieiga per internetą: <<http://www.bank24.ru/info/glossary/?srch=%C4%CE%D5%CE%C4>>.
32. Rice, T., Kenneth, E. T. Income-related cost sharing in health insurance. [Žiūrėta: 2009-12-01]. Prieiga per internetą: <<http://content.healthaffairs.org/cgi/content/abstract/12/1/21>>.
33. Snieška, V., Ambrasienė, I., Bernatonytė, D. ir kt. (2006). Mikroekonomika. Kaunas: Technologija.
34. Slavin, S. L. (1999). Microeconomics. Irwin McGraw-Hill.
35. Skominas, V. (2000). Mikroekonomika. Vilnius: Enciklopedija.
36. Šontaitė, M., Bakanauskas, A. (2007). Veiksnių, įtakančių vartotojų išlaikymą, tyrimas. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Nr. 31. Kaunas.
37. Rastėnienė, A. (2005). Mikroekonomika: paskaitų ciklas. Vilnius: Vilniaus vadybos akademija.
38. Vengrienė, B. (1998). Paslaugų ekonomika. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
39. Vengrienė, B. (2006). Paslaugų vadyba. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
40. Varian, H.R., (2004). Mikroekonomika. Vilnius: Margi raštai.
41. Wonnacott, P., Wonnacott, R. (1998). Mikroekonomika. Kaunas: Poligrafija ir informatika.

PRIEDAI

Poliklinikos 2005 metų kaštų paskirstymas padaliniam

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarnaujantis	Adminis travimas
Darbo užmokestis	1654945	528514	531233	107347	197274	132881	157695
Priskaitymai soc. draudimui	511470	175604	163376	20442	62139	41023	48885
Įmokos į garantinį fondą	3300	1012	1098	215	395	266	315
Med. medžiagos	317756	141820	100479	18861	56596		
Protezę gamyba	167922			167922			
Kitos pagalbinės medžiagos	28852	3809	3916	597	5441	15089	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	69468	32730	11874	2647	9744	3030	9443
Transporto išlaikymas	5695					5695	
Komandiruotės	794	68		75	8	178	467
Darbuotojų mokymas	5179	875	1286	626			2392
Draudimas	17630	6771	6994	656	3210		
Šildymas	35064	11320	9554	1558	4114	3758	4760
Elektros energija	22114					22114	
Ryšių sąnaudos	16146						16146
Vanduo	8700					8700	
Med. technikos aptarnavimas	37953	14731	13679	3388	6156		
Skalbyklų paslaugos	4980	1599	1664	154	743	668	154
Kanceliarinės sąnaudos	10273						10273
Spaudos prenumerata	3652						3652
Kitos sąnaudos	158282	68953	47321	8159	14477	12845	6527
Iš viso	3080173	987805	892473	332644	360295	246246	260709
Bendras med. aptarnaujantis	360295	180148	93677	86471			
Bendrasis ūkinis aptarnaujantis	246246	123123	64024	59099			
Administravimas	260709	130355	67784	62570			
Iš viso kaštų		1421430	1117958	540784			

Poliklinikos 2005 metų pajamų pasiskirstymas pagal padalinius

Pajamų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos
BPG pajamos	1968222	1272597	695625	
Konsultacijos	234742	146878	86374	1490
Ortodontiniai aparatai	74703		74703	
Ortopedijos paslaugos	293046			293046
Iš viso iš PSDF	2570712	1419475	856702	294535
Ortopedijos paslaugos iš savivaldybės	4998			4998
Įplaukos už plombines medžiagas	117526	117396	130	
Mokamos konsultacijos	28738	21949	6789	
Rentgeno paslaugos	138484	76311	42055	20118
Burnos higienistų paslaugos	13398		13398	
Mokamos ortopedijos paslaugos	90483			90483
Kitos pajamos	1523	883	440	200
Paslaugos kitoms organizacijoms	24659	24561	98	
Iš viso pajamų	2990521	1660575	919613	410334

Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2006 metais

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarnaujantis	Adminis travimas
Darbo užmokestis	2061172	629396	643487	171815	256672	156064	203738
Priskaitymai soc.draudimui	636517	194874	199399	51566	79653	48212	62813
Įmokos į garantinį fondą	4109	1246	1287	344	513	312	407
Med.medžiagos	333939	150587	92737	23761	66854		
Protezę gamyba	264774			264774			
Kitos pagalbinės medžiagos	37184	4881	3746	1531	16673	10353	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	96944	23376	13324	7459	13847	23649	15289
Transporto išlaidos	6018					6018	
Komandiruotės	793	196	293	8		105	191
Darbuotojų mokymas	1614	0			376	187	1051
Draudimas	21870	7682	8776	1297	4115		
Šildymas	43837	13878	13130	1695	4476	4784	5874
Elektros energija	24944					24944	
Ryšių sąnaudos	18072						18072
Vanduo	10222					10222	
Med. technikos aptarnavimas	47161	17906	20306	2190	6286	473	
Skalbyklų paslaugos	9875	2885	3262	504	1578	1335	311
Kanceliarinės sąnaudos	7646						7646
Spaudos prenumerata	2372						2372
Kitos sąnaudos	70005	32804	20911	2712	5938	5201	2439
Patalpų remonto sąnaudos	106497	2780	3193	515	1648	97949	412
Iš viso	3805565	1082491	1023851	530171	458629	389808	320615
Bendras med. aptarn.	458629	243073	137589	77967			
Bendrasis ūkinis aptarn.	389808	206599	116942	66267			
Administravimas	320615	169926	96184	54505			
Iš viso kaštų		1702089	1374566	728910			

Poliklinikos pajamų paskirstymas padaliniais 2006 metais

Pajamų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos
BPG pajamos	2341276	1493083	848193	
Konsultacijos	313749	215416	95409	2924
Ortodontiniai aparatai	81711		81711	
Ortopedijos paslaugos	474749			474749
Iš viso iš PSDF	3211485	1708499	1025313	477673
Ortopedijos paslaugos iš savivaldybės	50000			50000
Įplaukos už plombines medžiagas	113607	113607		
Mokamos konsultacijos	37560	29736	7824	
Rentgeno paslaugos	162285			
Burnos higienistų paslaugos	18490		18490	
Mokamos ortopedijos paslaugos	24225			24225
Kitos pajamos	1483	796	455	232
Paslaugos kitoms organizacijoms	21302	21038	264	
Iš viso pajamų	3640437	1873676	1052346	552130

Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2007 metais

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarnaujantis	Administravimas
Darbo užmokestis	2577134	795808	755712	259481	334745	170761	260627
Priskaitymai soc. draudimui	795774	247187	234245	80289	102303	52090	79660
Įmokos į garantinį fondą	5137	1596	1511	519	659	338	514
Med. medžiagos	370902	194527	146926	29449			
Protezų gamyba	430542			430542			
Kitos pagalbinės medžiagos	42317	8795	5548	1538	16840	9596	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	125051	27183	16559	13488	17779	30988	19054
Transporto išlaikymas	7427					7427	
Komandiruotės	686	55	78			250	303
Darbuotojų mokymas	5031	374				290	4367
Draudimas	9375	3350	3544	551	1930		
Šildymas	46599	12921	12773	3325	6075	4784	6721
Elektros energija	28137					28137	
Ryšų sąnaudos	17970						17970
Vanduo	12023					12023	
Med. technikos aptarnavimas	50515	18055	19622	3269	9569		
Skalbyklų paslaugos	15415	4571	4933	771	2619	2035	486
Kanceliarinės sąnaudos	5547						5547
Spaudos prenumerata	3534						3534
Kitos sąnaudos	100113	46114	30867	2960	9895	7854	2423
Patalpų remonto sąnaudos	23174	1505	11532	10137			
Iš viso	4672403	1362041	1243850	836319	502414	326573	401206
Bendras med. aptarn.	502414	251207	135652	115555			
Bendrasis ūkinis aptarn.	326573	163286	88175	75112			
Administravimas	401206	200603	108326	92277			
Iš viso kaštų		1977137	1576003	1119263			

Poliklinikos pajamų paskirstymas padaliniais 2007 metais

Pajamų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos
BPG pajamos	2774295	1787959	986336	
Konsultacijos	376051	261992	109919	4140
Ortodontiniai aparatai	77864		77864	
Ortopedijos paslaugos	802886			802886
Iš viso iš PSDF	4031096	2049951	1174119	807026
Ortopedijos paslaugos iš savivaldybės	50000			50000
Įplaukos už plombines medžiagas	118475	118475		
Mokamos konsultacijos	45661	39345	6316	
Rentgeno paslaugos	215935			
Burnos higienistų paslaugos	29275		29275	
Mokamos ortopedijos paslaugos	113118			113118
Kitos pajamos	1141	574	310	257
Paslaugos kitoms organizacijoms	80076	42737	77	37262
Iš viso pajamų	4684777	2251082	1210097	1007663

Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2008 metais

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarn.	Adminis travimas
Darbo užmokestis	3382203	1094698	970078	368579	397700	218086	333062
Priskaitymai soc. draudimui	1043429	340466	300944	114194	123237	65344	99244
Įmokos į garantinį fondą	4943	1562	1433	540	590	322	496
Med. medžiagos	396321	140574	112601	39973	103173		
Protezę gamyba	630408			630408			
Kitos pagalbines medžiagos	53590	9319	6640	2701	19936	14994	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	139523	24973	18322	14515	28399	35558	17756
Transporto išlaidos	11651					11651	
Komandiruotės	480	23	78	63		206	110
Darbuotojų mokymas	15043		416		1540	486	12601
Draudimas	12125	4348	4492	912	2373		
Šildymas	67644	18930	18589	8199	9248	4170	8508
Elektros energija	30850					30850	
Ryšių sąnaudos	15856						15856
Vanduo	13245					13245	
Med. technikos aptarnavimas	68920	29125	20634	7014	11892	255	
Skalbyklų paslaugos	9049	2684	2809	533	1515	1223	285
Kanceliarinės sąnaudos	7918						7918
Spaudos prenumerata	2986						2986
Kitos sąnaudos	96894	51142	26658	2765	7642	6280	2407
Patalpų remonto sąnaudos	16059	3089	3227	519	1917	6909	398
Iš viso	6019137	1720933	1486921	1190915	709162	409579	501627
Bendras med. aptarn.	709162	354581	184382	170199			
Bendrasis ūkinis aptarn.	409579	204799	106481	98299			
Administravimas	501627	250814	130423	120390			
Iš viso kaštų		2531127	1908207	1579803			

Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2009 metais

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarnaujantis	Adminis travimas
Darbo užmokestis	3258620	1016645	926110	370319	412656	230004	302886
Priskaitymai soc.draudimui	1005697	313293	284882	114732	127848	71107	93835
Įmokos į garantinį fondą	3247	1011	920	370	413	230	303
Med.medžiagos	397418	150055	121400	48844	77119		
Protezų gamyba	592258			592258			
Kitos pagalbinės medžiagos	58806	10663	12283	3178	16159	16523	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	174959	21412	24424	13989	44664	50028	20442
Transporto išlaikymas	6438					6438	
Komandiruotės	402	19	39		10	18	316
Darbuotojų mokymas	8468					33	8435
Draudimas	11700	4057	4127	1014	2502		
Šildymas	82664	22042	20742	10002	11065	7958	10855
Elektros energija	37272					37272	
Ryšių sąnaudos	15261						15261
Vanduo	14007					14007	
Med. technikos aptarnavimas	85449	27031	25242	8119	25057		
Skalbyklų paslaugos	5856	1690	1725	420	1038	814	169
Kanceliarinės sąnaudos	10195						10195
Spaudos prenumerata	2714						2714
Kitos sąnaudos	136059	60168	40020	5923	14963	11703	3282
Patalpų remonto sąnaudos	17688				15752	1936	
Iš viso	5925178	1628086	1461914	1169168	749246	448071	468693
Bendras med. aptarn.	749246	374623	202296	172327			
Bendrasis ūkinis aptarn.	448071	224036	120979	103056			
Administravimas	468693	234347	126547	107799			
Iš viso kaštų		2461092	1911736	1552350			

Poliklinikos kaštų paskirstymas padaliniais 2010 metais

Kaštų straipsnis	Iš viso	Suaugusių	Vaikų	Ortopedijos	Bendras medicininis	Bendras aptarnaujantis	Adminis travimas
Darbo užmokestis	2915601	896930	852742	345998	351704	223075	245152
Priskaitymai soc. draudimui	902523	279218	263535	107196	107874	68752	75948
Įmokos į garantinį fondą	2916	930	853	346	318	223	246
Med. medžiagos	407297	158833	125785	40519	82160		
Protezę gamyba	561383			561383			
Kitos pagalbinės medžiagos	58616	10973	9309	4902	16727	16705	
Ilgalaikio turto nusidėvėjimas	183674	22282	30404	12483	48618	49161	20726
Transporto išlaidos	7277					7277	
Komandiruotės	146	9				78	59
Darbuotojų mokymas	1756	134	348				1274
Draudimas	11000	3875	3961	1031	2133		
Šildymas	67332	17282	16771	8016	10878	5518	8867
Elektros energija	34811					34811	
Ryšių sąnaudos	14746						14746
Vanduo	11078					11078	
Med. technikos aptarnavimas	90083	30191	27745	13170	18977		
Skalbyklų paslaugos	4672	1331	1413	365	781	645	137
Kanceliarinės sąnaudos	7167						7167
Spaudos prenumerata	3599						3599
Kitos sąnaudos	64296	22590	21316	6623	5241	6714	1812
Patalpų remonto sąnaudos	16926	7642	5246		4038		
Iš viso	5366899	1452220	1359428	1102032	649449	424037	379733
Bendras med. aptarn.	649449	324725	175351	149373			
Bendrasis ūkinis aptarn.	424037	212018	114490	97529			
Administravimas	379733	189867	102528	87338			
Iš viso kaštų		2178830	1751797	1436272			