



LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE  
GRĀMATVEDĪBAS UN AUDITA KATEDRA

**Iveta Mietule**

*Personāla izmaksu uzskaites  
pilnveidošanas iespējas Latvijā*

**PROMOCIJAS DARBS**

**Ekonomikas doktora (Dr.oec.) zinātniskā grāda  
iegūšanai**

**Nozare: Ekonomika**

**Apakšnozare: Grāmatvedība un uzskaites teorija**

Darba zinātniskā vadītāja:

**Inta Brūna**  
Dr.oec., profesore

Rīga  
2008

# Saturs

	Lpp.
<b>Anotācija</b>	<b>3</b>
<b>Attēlu saraksts</b>	<b>4</b>
<b>Tabulu saraksts</b>	<b>5</b>
<b>Ievads</b>	<b>6</b>
<b>1. Personāla izmaksas kā ekonomiskā kategorija un uzskaites elements</b>	<b>12</b>
1.1. Darba attiecību un darba samaksas teoriju vēsturiskā attīstība	12
1.2. Personāla izmaksas kā uzskaites elements un tā pētījuma metodoloģija	27
<b>2. Personāla izmaksu juridiskie un metodiskie aspekti grāmatvedībā</b>	<b>37</b>
2.1. Personāla izmaksu tiesiskā reglamentācija darba attiecību kontekstā	37
2.2. Personāla izmaksu uzskaites metodiskie aspekti grāmatvedībā	50
2.3. Atsevišķu personāla izmaksu komponentu aprēķināšanas un uzskaites metožu izvērtējums	57
2.4. Starptautisko finanšu pārskatu standartu pamatnostādnes personāla izmaksu uzskaitē	72
2.5. Personāla izmaksu uzskaites aspekti Latvijas nodokļu sistēmas kontekstā	84
<b>3. Personāla izmaksu uzskaites procesa rezultāta analīze</b>	<b>91</b>
3.1. Personāla izmaksu atklāšanas īpatnības finanšu pārskatos	91
3.2. Darba samaksas kā personāla izmaksu pamatkomponenta statistikas rādītāju analīze	102
<b>4. Personāla izmaksu uzskaites pilnveidošanas virzieni</b>	<b>118</b>
4.1. Personāla izmaksu terminoloģijas pilnveidošana	118
4.2. Nodokļu pilnveidošanas iespējas	126
4.3. Finanšu pārskatos ietvertās informācijas kvalitatīvie uzlabojumi	140
<b>Secinājumi un priekšlikumi</b>	<b>145</b>
<b>Izmantotā literatūra un avoti</b>	<b>154</b>
<b>Pielikumi</b>	<b>163</b>

## Anotācija

Promocijas darba mērķis – analizēt un izvērtēt personāla izmaksu kā finanšu grāmatvedības elementa tiesiskos un metodiskos aspektus, aktualizēt personāla izmaksu uzskaites problēmas grāmatvedībā, izstrādāt priekšlikumus šo izmaksu uzskaites un informācijas atklāšanas pilnveidošanai.

Promocijas darba pirmajā nodaļā ir apkopotas dažādu ekonomikas teorētiķu atziņas par darba samaksas kā ekonomiskās kategorijas vēsturisko attīstību. Jāatzīmē, ka ar personāla izmaksām saistītie komponenti ir pozicionējušies dažādos ekonomikas apakšnozaru (makroekonomika, darba ekonomika, menedžments u.c.) pētījumos, taču grāmatvedības teorijas pētījumos personāla izmaksas nav guvušas atbalstu, kas bija par pamatu personāla izmaksu uzskaites procesa teorētiskā modeļa un personāla izmaksu uzskaites procesa pētījumu metodoloģijas izstrādei. Otrajā nodaļā ir analizēta personāla izmaksu aprēķināšanas/aplēses un uzskaites bāze un procesa norise, ir raksturota un analizēta personāla izmaksu un to uzskaites tiesiskā reglamentācija, uzskaites organizācijas īpatnības finanšu grāmatvedībā, kā arī interpretēta atsevišķu nodokļu likumu normu piemērošana personāla izmaksām. Trešajā nodaļā ir pētīta ar personāla izmaksām saistītās informācijas atklāšana finanšu pārskatos Latvijas likumdošanas un Starptautisko finanšu pārskatu standartu kontekstā un analizēti un interpretēti statistikas rādītāji, kas raksturo personāla izmaksas, galvenokārt, darba samaksu kā personāla izmaksu pamatkomponenti. Ceturtajā nodaļā, pamatojoties uz iepriekšējās nodaļās veikto analīzi, ir pilnveidota personāla izmaksu komponentu terminoloģija un klasifikācija, ietverot personāla izmaksu struktūrā personāla sākotnējās izmaksas. Šajā nodaļā, pamatojoties uz minimālās algas valstiskās reglamentācijas pozitīvo un negatīvo aspektu analīzi, izstrādātas rekomendācijas minimālās algas un neapliekamā minimuma paaugstināšanas alternatīvas – ienākuma nodokļa atlaides ieviešanai Latvijā. Izstrādāti ieteikumi informācijas uzrādīšanai finanšu pārskatos, kas pilnvērtīgāk raksturo uzņēmumā esošo personālu, tā izmaksas un darba devēju investīcijas cilvēkresursos.

Promocijas darba pamatteksts ir izklāstīts 162 lapaspusēs. Darbā ievietotas 24 tabulas, 33 attēli, 3 pielikumi. Literatūras un avotu sarakstā ir iekļautas 183 literatūras vienības.

## Attēlu saraksts

Attēla numurs	Nosaukums	Lpp.
1.1.attēls	Indivīda darba samaksu ietekmējošie faktori (autores sastādīts)	24.
1.2.attēls	Grāmatvedības elementu uzskaites procesa loģiskā secība (autores sastādīts)	30.
1.3.attēls	Personāla izmaksu uzskaites procesa teorētiskais modelis (autores izveidots)	32.
1.4.attēls	Personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiskais modelis (autores izveidots)	34.
2.1.attēls	Minimālās un vidējās darba algas dinamika 1995.-2007.g. Latvijā (Ls) (autores sastādīts pēc Latvijas CSB datiem)	43.
2.2.attēls	Ar likumu noteiktā minimālā alga 2007. gada janvārī ES valstīs, ASV un Turcijā (EUR un pēc pirktspējas paritātes standarta (PPS)), (autores sastādīts pēc Eurostat datiem)	47.
2.3.attēls	Minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvars procentos 2006.gadā (autores sastādīts pēc Eurostat datiem)	47.
2.4.attēls	Minimālā alga %-os no vidējās darba algas 2005.gadā (autores sastādīts pēc Eurostat datiem)	48.
2.5.attēls	Personāla izmaksu aprēķināšanas un uzskaites dokumentācija (autores sastādīts)	56.
2.6.attēls	Respondentu sadalījums pēc izmantotās darba samaksas sistēmas (pēc autores veiktās aptaujas datiem)	58.
2.7.attēls	Darba samaksas sistēmu klasifikācija (autores sastādīts)	64.
2.8.attēls	Uzņēmumu sadalījums pēc darbinieku neizmantoto atvaļinājumu uzrādīšanas finanšu grāmatvedībā un darbinieku skaita uzņēmumā (autores aprēķini un interpretācija)	70.
2.9.attēls	Darbinieku pabalstu klasifikācija saskaņā ar 19.SGS	77.
2.10.attēls	Apmaksātie darbinieku īslaicīgie kavējumi (autores interpretācija pēc 19.SGS)	79.
2.11.attēls	Darbinieku nemonetāro labumu veidi (autores interpretācija pēc 19.SGS)	82.
3.1.attēls	Darba samaksas un sociālo maksājumu īpatsvars IKP Latvijā 2002.-2007.gadā, procentos (autores interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	91.
3.2.attēls	Personāla izmaksu sadalījums pa peļņas vai zaudējuma aprēķina izdevumu posmiem (autores interpretācija)	99.
3.3.attēls	Personāla izmaksu uzrādīšana naudas plūsmas pārskatā (autores interpretācija)	100.
3.4.attēls	Grāmatvedības uzskaites elementu vērtības pieaugums (reizes) 2002.-2006.g. Latvijā, privātajā sektorā (autores sastādīta pēc Latvijas CSB datiem)	103.
3.5.attēls	Darba samaksas dinamika sabiedriskajā sektorā pa mēnešiem 2003.-2007.gadā (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)	109.
3.6.attēls	Darba samaksas dinamika privātajā sektorā pa mēnešiem 2003.-2007.gadā (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)	109.
3.7.attēls	Neregulāro piemaksu pieaugums 2004.-2007.gada 4.ceturksnī attiecībā pret 3.cet. sabiedriskajā un privātajā sektorā, reizes (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)	109.
3.8.attēls	Vidējā darba samaksa sabiedriskajā un privātajā sektorā pa reģioniem 2003.-2007.gadā LVL (autores interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	111.
3.9.attēls	Zemākā un augstākā darba samaksa attiecība pret vidējo darba samaksu (100%) teritoriālajā griezumā Latvijā, Lietuvā un Igaunijā 2000.-2007.gadā, procentos (autores interpretācija pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)	112.
3.10.attēls	Vidējās darba samaksas dinamika 2003.-2007.gadā pa nozarēm (autores interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	114.
3.11.attēls	Nozares personāla izmaksu īpatsvars kopējās darbaspēka izmaksās 2003. un 2007.gadā, procentos (autores interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	114.
4.1.attēls	Personāla izmaksu struktūra (autores sastādīts)	119.
4.2.attēls	Jēdziena „darba samaksa” saturiskais apjoms saskaņā ar formulējumu LR „Darba likumā” (autores interpretācija)	124.
4.3.attēls	Jēdziena „darba samaksa” saturiskais apjoms saskaņā ar formulējumu ekonomiskajā literatūrā (autores interpretācija)	124.
4.4.attēls	Minimālās darba algas un inflācijas sakarība (autores veidots)	128.
4.5.attēls	Neapliekamā minimuma un minimālās algas attiecība 2005.-2007.gadā, procentos (autores sastādīts pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)	130.
4.6.attēls	Augstākās izglītības finansējuma īpatsvars IKP %-os 1995.g.-2005.g. (pēc Latvijas IZM statistikas datiem)	136.
4.7.attēls	Studentu skaita sadalījums pa mācību maksas finansējuma veidiem (autores aprēķini un interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	137.

## Tabulu rādītājs

Tabulas numurs	Nosaukums	Lpp.
2.1.tabula	Minimālās darba algas pieaugums Latvijā no 1991.g. līdz 2008. g	42.
2.2.tabula	Pārskats par minimālās algas valstisko reglamentāciju dažādās valstīs	44.
2.3.tabula	Nakts stundu apmaksas nosacīts piemērs (autores interpretācija)	61.
2.4.tabula	Vidējās izpeļņas aprēķināšana (autores sastādīta)	67.
2.5.tabula	Uzkrājumu neizmantotajiem atvaļinājumiem aprēķināšanas metodikas	71.
2.6.tabula	Starptautiskie grāmatvedības standarti un Starptautiskie finanšu pārskatu standarti	75.
2.7.tabula	Darbinieku pabalstu uzskaitē ar daļēju izmaksu kapitalizāciju (piemērs, autores interpretācija)	78.
2.8.tabula	Neto algas aprēķina piemērs saskaņā ar Lietuvas, Latvijas un Igaunijas nodokļu sistēmu 2007.gadā (LVL)	85.
2.9.tabula	Nodokļu piemērošana atsevišķiem personāla izmaksu veidiem (autores sastādīts pēc (3),(5),(7))	87.
3.1.tabula	Kopīgās un atšķirīgās iezīmes SFPS un Latvijas likumdošanā finanšu pārskatu struktūrā un informācijas atklāšanā par personāla izmaksām (autores interpretācija)	92.
3.2.tabula	Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmas saskaņā ar SFPS	97.
3.3.tabula	Vidējās darba samaksas dinamika Latvijā 2000.-2007.gadā (autores aprēķini un interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)	105.
3.4.tabula	Neto darba samaksas īpatsvars (procentos) bruto darba samaksā Latvijā, Lietuvā, Igaunijā 2000.-2007.gadā (autores aprēķini pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)	106.
3.5.tabula	Personāla izmaksu komponentu struktūra sabiedriskajā un privātajā sektorā Latvijā 2004.-2007.gadā (autores sastādīts pēc Latvijas CSB datiem)	107.
3.6.tabula	Vidējās bruto darba samaksas attiecība Latvijā, Lietuvā un Igaunijā 2000.-2007.gadā sabiedriskajā un privātajā sektorā (autores aprēķini, pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)	108.
3.7.tabula	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa Latvijas reģionos 2003.-2007.gadā, Ls (pēc Latvijas CSB datiem)	110.
4.1.tabula	Jēdzienu „darba alga” un „darba samaksa” definīciju komponentes ( <i>definīciju numerācija pēc 1.pielikuma</i> )	121.
4.2.tabula	Minimālās algas valstiskās reglamentācijas un pozitīvie un negatīvie aspekti (autores sastādīts pēc 46, 72, 73, 106, 120 avotiem)	129.
4.3.tabula	Ienākuma nodokļa atlaides aprēķināšanas shēma (nosacīts piemērs, autores sastādīts)	131.
4.4.tabula	Algotā ienākuma nodokļa atlaides apmērs ASV 2006.gadā (120)	131.
4.5.tabula	Iedzīvotāju ienākuma nodokļa atlaides aprēķināšanas shēma Latvijā (autores aprēķini un interpretācija)	132.
4.6.tabula	Neto darba samaksa (autores aprēķini un interpretācija)	133.
4.7.tabula	Neto darba samaksas īpatsvara aprēķins bruto darba samaksā 4.6.tabulā interpretēto situāciju kontekstā (autores aprēķini)	134.
4.8.tabula	Pārskats par personāla kustību un izmaksām (autores sastādīts)	142.

## Ievads

Promocijas darba temata izvēle un aktualitāte ir pamatojama ar faktu, ka Latvijai kā mazai atvērtas ekonomikas valstij tautsaimniecības izaugsme un pasaules standartiem atbilstoša iedzīvotāju labklājības līmeņa sasniegšana lielā mērā ir atkarīga no darba samaksas kā personāla izmaksu pamatkomponenta attīstības tendencēm valstī, tās struktūras un tiesiskās reglamentācijas. Personāla izmaksas ir viens no būtiskākajiem sociālekonomiskajiem faktoriem, kas nosaka nodarbinātības līmeni, darbaspēka kvalitāti, iedzīvotāju dzīves līmeni, kā arī pirktspēju valstī. Personāla izmaksu tiesiskā reglamentācija, absolūtais un relatīvais līmenis darba tirgū ir nozīmīgs darba ņēmējiem, darba devējiem un valstij kopumā. Iedzīvotāju ienākuma līmeņa un dinamikas, t.sk., valdības noteiktās minimālās darba algas, izmaiņu tendences publiskajā un privātajā sektorā ir aktuālas, kad iedzīvotāju ienākumi citu valstu kontekstā tiek klasificēti kā zemi. Bruto un neto darba samaksas līmenis Latvijā joprojām ir viens no zemākajām Eiropas Savienībā.

Katram saimnieciskajam subjektam savas darbības nodrošināšanai ir vajadzīga cilvēka līdzdalība, kas izpaužas darbaspēka formā. Darbaspēkam, tāpat kā jebkuram citam ražošanas faktoram ir sava cena, t.i., darba samaksa, kas ir naudas formā izteikta nacionālā ienākuma daļa un tiek sadalīta pēc katra darbinieka patērētā darba daudzuma, kvalitātes un nonāk viņa personīgajā patēriņā. Darba devējam darbaspēka cena ir visas personāla izmaksas, kas rodas darba attiecību ietvaros. Valsts ilgtermiņa attīstība lielā mērā ir atkarīga no cilvēkresursu kvalitātes, ko, savukārt, ietekmē personāla izmaksu struktūra un investīcijas cilvēkresursos. Pētījumi par darba samaksu kā ekonomisko kategoriju un uzskaites objektu ir pārstāvēti tādu autoru darbos kā A.Pjetro (*A.Pietro*), D.Krips (*D.Krips*) E.Hendriksens (*E.S.Hendriksen*), K.Druī (*C.Drury*), G.Harisons (*G.Harrison*) u.c., pētījumi par personāla izmaksu uzrādīšanu finanšu pārskatos: E.Flamholcs (*E.G.Flamholtz*), J.E.Grojers (*J.E.Grøjer*), U.Johansons (*U.Johanson*), L.Edvinsons (*L.Edvinson*) u.c.

Latvijā fundamentāli pētījumi par darba tirgus attīstības iezīmēm un tendencēm tika realizēti pēdējos gados, galvenokārt ar ES fondu finansiālo atbalstu, pētījumu virzieni - darba tirgus iezīmes atsevišķās nozarēs, reģionos, darbaspēka mobilitāte u.c., viens no apjomīgākajiem pētījumiem ES struktūrfonda nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts Nr.VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./001/0003 „Darba alga un to ietekmējošie faktori”, tomēr šie pētījumi galvenokārt ir vērsti uz makroekonomisku problēmjauditājumu risināšanu, un personāla izmaksas finanšu grāmatvedībā kā pētījuma objekts ir ārpus līdz šim realizētajiem pētījumiem. Personāla izmaksu pilnvērtīga un metodoloģiski pamatota uzskaitē ir aktuāla darba ņēmējiem, savukārt, darba devējiem (valsts

sektoram un privātajiem uzņēmumiem) personāla izmaksas un ar tām saistītie nodokļu maksājumi ir būtisks postenis kopējā izmaksu struktūrā, līdz ar to ir svarīgi pilnvērtīgi organizēt darbinieku materiālo labumu uzskaiti finanšu un nodokļu grāmatvedībā. No darba attiecībām izrietošo maksājumu un saistību atklāšana finanšu pārskatos atstāj būtisku ietekmi uz finanšu pārskatu patiesumu, rādītāju novērtējumu un saimnieciska rakstura lēmumu pieņemšanu. Latvijas grāmatvedības uzskaites sistēma tiek tuvināta ES grāmatvedības uzskaites principiem, tāpat Latvijā tiek izstrādāti savi nacionālie grāmatvedības standarti, kas atklāj finanšu pārskatos uzrādāmās informācijas pamatnostādnes. Tomēr atsevišķas problēmas ir palikušas neatrisinātas, un viena no tām- visa veida personāla izmaksu, t.sk., darba samaksas, investīciju cilvēkresursos, saistību atspoguļošana finanšu grāmatvedībā un pārskatos.

Finanšu grāmatvedības primārais mērķis ir sniegt pilnīgu un patiesu informāciju datu lietotājiem, un saimniecisko procesu pilnvērtīga uzskaitē un uzrādīšana finanšu pārskatos nodrošina šī mērķa realizēšanu. Personāla izmaksu pilnīga un patiesa uzskaitē nodrošina datu lietotājus ar informāciju lēmumu pieņemšanai gan mikrolīmenī (uzņēmuma vadības process), gan arī makrolīmenī, pieņemot lēmumus par makroekonomisko procesu plānošanu un vadību tautsaimniecībā kopumā. Problēmas, kas saistītas ar personāla izmaksu uzskaiti Latvijā, pēdējos gados ir atspoguļotas atsevišķās analītiskajās un komentāru publikācijās periodiskos izdevumos: M.Grebenko, M.Linga, N.Loseva u.c.

Grāmatvedības uzskaitē kā ekonomikas apakšnozare lielākoties fokusējas uz ilgtermiņa ieguldījumu un apgrozāmo līdzekļu uzskaites īpatnībām, šīs informācijas patiesumu un izmantošanu finanšu analīzē. Personāla izmaksas ir viens no uzņēmuma izmaksu un saistību elementiem; par to būtisko apmēru liecina personāla izmaksu īpatsvars iekšzemes kopproduktā, kas Latvijā patstāvīgi ir palielinājies un 2007.gadā sastādīja 6833,6 milj. latu (faktiskajās cenās) jeb 49 % no IKP (saskaņā ar Latvijas CSB datiem). Personāla izmaksu patiesa, savlaicīga un pilnīga atspoguļošana finanšu grāmatvedībā nodrošina katra uzņēmuma finanšu rādītāju un vispārējo valsts statistikas rādītāju objektivitāti, kas, savukārt, ir indikatori ekonomiskās attīstības tendencēm un nākotnes prognozēm.

**Pētījuma objekts** – personāla izmaksas Latvijā.

**Pētījuma priekšmets** – personāla izmaksu uzskaitē finanšu grāmatvedībā Latvijā.

**Pētījuma mērķis** – analizēt un izvērtēt personāla izmaksu kā finanšu grāmatvedības elementa tiesiskos un metodiskos aspektus, aktualizēt personāla izmaksu uzskaites problēmas grāmatvedībā, izstrādāt priekšlikumus šo izmaksu uzskaites un informācijas atklāšanas pilnveidošanai.

### **Pētījuma uzdevumi:**

- veikt pētījumu par darba samaksu ietekmējošo faktoru un algu teoriju vēsturisko attīstību;
- pamatot un izstrādāt personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiju;
- izvērtēt personāla izmaksu uzskaites tiesisko reglamentāciju finanšu grāmatvedības, Starptautisko finanšu pārskatu standartu un Latvijas nodokļu sistēmas kontekstā;
- izvērtēt personāla izmaksu atklāšanas īpatnības finanšu pārskatos;
- analizēt darba samaksas attīstības tendences pa sektoriem, reģionālajā aspektā un nozaru griezumā;
- izstrādāt ieteikumus ar darba attiecībām saistīto izmaksu un saistību uzskaites pilnveidošanai nacionālajā grāmatvedībā;
- izstrādāt ieteikumus grāmatvedības finanšu pārskatos sniegtās informācijas pilnveidošanai.

### **Pētījuma hipotēze**

Finanšu grāmatvedību reglamentējošo normatīvo aktu un darba likumdošanas atsevišķu normu pilnveidošana sniegs finanšu grāmatvedības datu lietotājiem pilnvērtīgu informāciju par uzņēmumu personālu un tā izmaksām.

### **Promocijas darbā aizstāvamās tēzes**

1. Darba attiecību tiesiskā reglamentācija un nodokļu likumdošana ir valsts politikas instrumenti, kas ietekmē personāla izmaksu struktūru un ar personāla izmaksām saistīto rādītāju kvalitāti.
2. Personāla izmaksas ir būtisks grāmatvedības uzskaites elements un tā kvalitatīvas uzskaites nodrošināšanai ir nepieciešama grāmatvedības standarta „Personāla izmaksas” izstrāde.
3. Investīcijas cilvēkresursos darba attiecību kontekstā ir viens no personāla politikas veidošanas virzieniem, ko valsts var stimulēt ar tai pieejamiem fiskālajiem instrumentiem (nodokļu politiku).
4. Personāla sākotnējo izmaksu klasifikācija vispārējo personāla izmaksu sastāvā nodrošinās kvantitatīvi pilnvērtīgu informāciju par personāla izmaksām uzņēmumos mikro un makrolīmenī.



## **Pētīšanas metodes**

Pētījumā izmantotas vispārpieņemtās ekonomiskās un statistiskās analīzes metodes, loģiski – konstruktīva metode, kvalitatīvās pētīšanas metodes: monogrāfiskā metode, anketēšana, Latvijas un ārvalstu speciālās literatūras, zinātnisko publikāciju un likumdošanas aktu kontentanalīze un speciālo gadījumu pētījuma metode, kvantitatīvās pētīšanas metodes: ekonomiskās statistikas metodes, t.sk., dinamikas rindu analīze, datu grafiskās attēlošanas un analīzes metodes, izmantojot Microsoft Excel programmu.

**Pētījuma informatīvo bāzi** veido izmantotās literatūras un datu avotu grupas:

- zinātniskā literatūra un publikācijas;
- periodiskie izdevumi;
- Latvijas grāmatvedību un nodokļus reglamentējošie likumi, koncepcijas un citi normatīvie akti;
- Latvijas un citu ES valstu statistikas dati;
- Starptautisko Grāmatvedības Standartu padomes (IASB) publicētie standarti;
- autores patstāvīgi veikto pētījumu rezultāti (t.sk., anketēšanas, kurā piedalījās 510 respondenti, rezultāti);
- Internet tīkla informācija.

## **Promocijas darba zinātniskā novitāte un praktiskā pielietojamība**

Darbā ir izstrādātas un atspoguļotas šādas **zinātniskās novitātes**:

- izstrādāts, teorētiski pamatots un pielietots personāla izmaksu uzskaites procesa grāmatvedībā pētījumu metodoloģiskais modelis;
- pirmo reizi Latvijā apkopotas atziņas par darba samaksas, kas personāla izmaksu pamatsastāvdaļa, teoriju vēsturisko attīstību, kā rezultātā ir piedāvāta indivīda darba samaksu ietekmējošo faktoru interpretācija;
- izvērtēts jēdziena „darba samaksa” saturiskais apjoms Latvijas likumdošanas un ekonomikas teorijas kontekstā, rezultātā ir pilnveidotas jēdzienu „darba samaksa” un „personāla izmaksas” definīcijas, kā arī papildināta personāla izmaksu klasifikācija, ietverot personāla izmaksu struktūrā personāla sākotnējās izmaksas;
- izstrādātas rekomendācijas informācijas uzrādīšanai finanšu pārskatos, kas sniegs kvantitatīvi pilnvērtīgu informāciju par uzņēmuma cilvēkresursiem, personāla izmaksām un darba devēju investīcijām cilvēkresursos.

Promocijas darbā izstrādātas šādas **praktiskās novitātes**:

- uz personāla izmaksu tiesiskās reglamentācijas darba likumdošanā analīzes pamata, izstrādāti ierosinājumi darba likumdošanas pilnveidošanai, kas veicinās izpratni un vienkāršos tās piemērošanu;
- izstrādāti ieteikumi personāla izmaksu uzskaites organizācijas finanšu grāmatvedībā reglamentējošo normatīvo aktu pilnveidošanai;
- izstrādātas rekomendācijas personāla izmaksu uzrādīšanai finanšu pārskatos, pamatojoties uz Starptautisko finanšu pārskatu standartu pamatnostādņu personāla izmaksu uzskaitē un atspoguļošanā finanšu pārskatos izvērtējumu;
- apkopoti minimālās algas valstiskās reglamentācijas pozitīvie un negatīvie aspekti, izstrādātas rekomendācijas minimālās algas un neapliekamā minimuma paaugstināšanas alternatīvas – ienākuma nodokļa atlaides ieviešanai Latvijā;
- pamatots un formulēts ierosinājums par darbinieku uzkrāto neizmantoto atvaļinājumu izdevumu iekļaušanu ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamā ienākuma izdevumos.

## **Darba struktūra**

Vadoties no izvirzītajiem uzdevumiem, tika veidota darba uzbūve. **Pirmajā nodaļā** ir apkopotas dažādu ekonomikas teorētiķu atziņas par darba samaksas kā ekonomiskās kategorijas vēsturisko attīstību. Autores izvēli šādam pētījuma virzienam noteica tas, ka Latvijā jau ir publicēti pētījumi par grāmatvedības vēsturisko attīstību Latvijā (*Millere I.*) un vispārējām uzskaites attīstības tendencēm pasaulē (*Zariņa V.*), tāpēc autore uzskatīja par lietderīgu personāla izmaksas un darba samaksu pētīt ekonomikas teorētiķu un algu teoriju aspektā. Jāatzīmē, ka ar personāla izmaksām saistītie komponenti ir pozicionējušies dažādos ekonomikas apakšnozaros (makroekonomika, darba ekonomika, menedžments u.c.) pētījumos, taču grāmatvedības teorijas pētījumos personāla izmaksas nav guvušas atbalstu, kas bija par pamatu personāla izmaksu uzskaites procesa teorētiskā modeļa un personāla izmaksu uzskaites procesa pētījumu metodoloģijas izstrādei pirmajā nodaļā. Autores izstrādātais personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiskais modelis noteica **otrās nodaļas** uzbūves loģiku, t.i., lai analizēt personāla izmaksu aprēķināšanas/aplēses un uzskaites bāzi un procesa norisi, tika raksturota un analizēta personāla izmaksu un to uzskaites tiesiskā reglamentācija, uzskaites organizācijas īpatnības finanšu grāmatvedībā, kā arī interpretēti pētījuma ietvaros veiktās anketēšanas rezultāti. Personāla izmaksu struktūra lielā mērā ir saistīta ar darba devēju nodokļu objektiem, tāpēc šajā nodaļā tika interpretēta

atsevišķu nodokļu likumu normu piemērošana personāla izmaksām. **Trešās nodaļas** saturu noteica personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiskā modeļa secīgais posms - procesa rezultāta analīze; līdz ar to, šajā nodaļā, pirmkārt, ir pētīta ar personāla izmaksām saistītās informācijas atklāšana finanšu pārskatos Latvijas likumdošanas un Starptautisko finanšu pārskatu standartu kontekstā; otrkārt, ir analizēti un interpretēti statistikas rādītāji, kas raksturo personāla izmaksas, galvenokārt, darba samaksu kā personāla izmaksu pamatkomponenti. Analizētās informācijas saturu noteica statistikas rādītāju pašreizējā aktualitāte un šo rādītāju analīzē iegūtās informācijas kopsakarība ar personāla izmaksu uzskaites procesa kvalitāti. **Ceturtajā nodaļā**, pamatojoties uz iepriekšējās nodaļās veikto analīzi, tika pilnveidota personāla izmaksu komponentu terminoloģija un klasifikācija, tika izstrādāti un pamatoti ieteikumi Latvijas nodokļu sistēmas pilnveidošanai, kā arī izstrādāti ieteikumi, lai pilnveidotu finanšu pārskatos ietvertu informāciju, kas raksturo cilvēkresursus un ar tiem saistītās izmaksas.

Pētījums savā pamatā aptver laika periodu no 2003. līdz 2007.gadam, darba un nodokļu likumdošanas aktu saturiskai analīzei ir izmantota LR likumu un Ministru kabineta noteikumu 2007.gada redakcija.

### **Aprobācija**

Ar pētījuma galvenajām nostādnēm autore iepazīstināja plašu zinātnieku un speciālistu loku:

- promocijas darba rezultāti apspriesti Latvijas Universitātes Ekonomikas un Vadības fakultātes Grāmatvedības un audita katedras paplašinātajās sēdēs;
- darba rezultāti ir publicēti 12 zinātnisko konferenču rakstu krājumos (Igaunija, Latvija, Lietuva, Polija);
- mācību procesā, lasot lekcijas un vadot seminārus, Latvijas Universitātes Latgales filiālē, Rēzeknes Augstskolā, pasniedzēju mobilitātes programmas Socrates Erasmus ietvaros uzstājoties ar lekcijām Vilnius College in Higher Education (Viļņa, Lietuva), Alexandreio Technological Educational institute of Thessaloniki (Tesaloniki, Grieķija).

Promocijas darba apjoms 162 lappuses, tajā ievietotas 24 tabulas, 33 attēli, 3 pielikumi, bibliogrāfijas sarakstā ir iekļauti 183 literatūras avoti.

# 1. PERSONĀLA IZMAKSAS KĀ EKONOMISKĀ KATEGORIJA UN UZSKAITES ELEMENTS

## 1.1. Darba attiecību un darba samaksas teoriju vēsturiskā attīstība

Lai cik tālā pagātnē sniedzas vēstures pētījumi, nav iespējams definēt darba attiecību sākumu cilvēces evolūcijas kontekstā, tomēr jēdzieni „cilvēks”, „darba attiecības” un „samaksa par darbu” ir ekonomiskie termini, kuri ir bijuši aktuāli pasaules ekonomikai ejot cauri tehnikas progresam, tehnoloģiju attīstībai un sākoties inovāciju ērai. Darba attiecību teorija ir veikusi ilgu evolūcijas ceļu un tiek raksturota izmantojot daudzveidīgas konceptuālas pieejas, metodes un pētījumu instrumentus. Pasaules ekonomiskās domāšanas virzienos un skolās eksistē dažādi teorētiku uzskati par šo ekonomisko parādību. Lai raksturotu cilvēka lomu ekonomikā, tiek lietoti tādi termini kā darbaspēks (*angļu val.-labour force*), cilvēkresursi (*angļu val.-human resource*), darbaspēka tirgus (*angļu val.-labour market*), darbaspēka cena (*angļu val.-price of labour power*), personāla izmaksas (*angļu val.-staff costs*), darba alga/darba samaksa (*angļu val.-wage, salary*), minimālā darba alga (*angļu val.-minimal wage*) u.tml.

Darba attiecību ietvaros tiek realizēts maksājums par sniegtajiem pakalpojumiem, ko ekonomikas teorijā un makroekonomikā definē kā darbaspēka cenu. Neiedziļinoties terminoloģijas niansēs, darbaspēka pircējam/darba devējam tās ir personāla izmaksas, cilvēkresursu vadības teorijā tās ir cilvēkresursu izmaksas, savukārt, no darba ņēmēja/darbinieka aspekta tā ir darba samaksa. 18.-19.gadsimta ekonomikas teorētiku atziņās, interpretējot maksājumus darba attiecību ietvaros, galvenokārt, tiek lietots termins - darba samaksa (*angļu val.-wage*).

Saskaņā ar Ā.Smita (*A.Smith*) atzinumiem, darbs ir bagātību avots un visu materiālo vērtību veidotājs; darbs bija pirmais maksājums, ar kuru tika samaksāts par mantiskajām vērtībām; ne ar zeltu un ne ar sudrabu, bet tieši ar darbu sākotnēji tika pirkti visi labumi. (*Smith, 2000, 74*)

Mūsdienu tirgus ekonomikā cilvēks pilda daudzveidīgas ekonomiskās funkcijas un „spēlē” polifunkcionālu lomu. Cilvēkam kā personībai piemīt atributīvas un daudzveidīgas spējas un īpašības, kas sevī ietver arī ražošanas spējas, turklāt, viena no spējām, kas vienlaicīgi ir arī nepieciešamība, ir spēja patērēt. Saskaņā ar ekonomikas teorijas atziņām, ir svarīgi formēt un attīstīt gan cilvēka spēju strādāt, gan arī spēju patērēt. Pirms diviem gadsimtiem ekonomists S.Sismonī (*S.Sismondi „Political Economy”*) ir teicis, ka galvenais, lai saražotā produkcija atrastu noieta tirgu un tiktu realizēta, problēma rodas, ja nepalielinās iedzīvotāju ienākumi un samazinās iedzīvotāju patēriņš; nācija var bankrotēt, ja tā tērē pārāk

daudz, un arī tad, ja tā tērē pārāk maz. Nepārprotami arī mūsdienu ekonomikā iedzīvotāju spēja patērēt ir lielā mērā atkarīga no darba algas līmeņa.

Personāla izmaksas kā ekonomiskā kategorija tiek raksturotas un vērtētas daudzu pasaules valstu ekonomistu zinātniskajos pētījumos. Viena no senākajām ekonomiskās domas liecībām ir „Hērakleopoles valdnieka pamācības” (22.gs.p.m.ē., autors nezināms), kurā tiek risināts jautājums par valdnieka (darba devēja) un kalpotāju (darba ņēmēju) interešu saskaņošanu un atalgojuma kritērijiem. Kā liecina grāmatvedības attīstības vēstures pētījumi, jau Senajā Romā pastāvēja personāla izmaksu sava veida analītiskā (mūsdienu grāmatvedības terminoloģijas izpratnē) uzskaitē par izmaksām karavīriem naudā un natūrā (apgērbis, pārtika).

Kopš 18.gs. vadošo ekonomikas teorētiķu darbos ir sastopamas dažādas pieejas darba samaksas kā ekonomiskā faktora izvērtējumā. Darba samaksu ietekmējošo faktoru un algu teoriju vēsturiskās attīstības pētījumos savu ieguldījumu devuši gan 18. un 19.gs. ekonomikas teorētiķi, gan arī 20.gs. Eiropas, ASV, Kanādas, Krievijas u.c. valstu zinātnieki D.M.Kvīns (*D.M.Quinn*), R.G. Ērenbergs (*Ronald G.Ehrenberg*), R.S.Smīts (*Robert S.Smith*), S.A.Bartenevs (*C.A.Бартенева*), A.I.Dobrinins (*А.И.Добринин*), J.T.Danlops (*John T.Dunlop*) u.c.

18.gadsimtā klasiskās ekonomiskās domas teorētiķu atziņās ir dažādas pieejas darba samaksai, tās funkcijām un ietekmējošiem faktoriem. Būtisku ieguldījumu darba samaksas teorijas izveidē ir devis angļu ekonomists Ā.Smīts (*A.Smith „The Wealth of Nations”*), kas savos darbos raksturo faktorus, kas ietekmē vidējo algu, iztikas minimuma un algas kopsakarības, nodokļu piemērošanu darba samaksai, kā arī norāda faktorus, kas ietekmē indivīda darba samaksas līmeni.

Savukārt, šī laika perioda ekonomists D.Rikardo (*D.Ricardo*), analizējot sakarību starp peļņu un darba algu, nonāk pie secinājuma, ka nominālās algas pieaugums rada peļņas samazinājumu, jeb peļņa un darba alga ir antagonistiskas un savstarpēji pretējas. Pēc D.Rikardo domām pamattendence, kas raksturo ienākumu dinamiku, ir sekojoša: sabiedrībai attīstoties, reālā darba alga paliek nemainīga, ieņēmumi no nomas pieaug, bet peļņas līmenis krītas. D.Rikardo pieturējās pie principa, kas vēlāk arī tika nodēvēts par „Darba algas dzelzs likumu”, ja darba alga pieaug virs tās fiziskā minimuma, tas veicina dzimstību, pieaug bērnu skaits strādnieku ģimenēs, tā rezultātā pieaug darbaspēka daudzums, līdz ar to arī darbaspēka piedāvājums, un tas rada priekšnosacījumus darba algas samazināšanai līdz fiziskajam minimumam. D.Rikardo savos pētījumos nonāk pie sekojošām atziņām:

- darbam ir reālā un tirgus cena (nominālā un reālā darba alga);
- nominālā darba alga veidojas darbaspēka tirgū pieprasījuma un piedāvājuma mijiedarbībā;

- reālo darba algu ietekmē nominālās algas pirktspēja;
- fiziskais minimums, kas nepieciešams darbaspēka uzturēšanai ir atšķirīgs dažādās valstīs un to lielā mērā ietekmē cilvēku patēriņa ieradumi;
- tautas labklājību ietekmē pārvaldes un izglītības sistēma;
- iedzīvotāju tieksme uz komfortu un izklaidi ir labākais līdzeklis pret nesamērīgu iedzīvotāju skaita pieaugumu; ar visiem līdzekļiem ir jāveicina iedzīvotāju tieksme patērēt;
- darba algas līmenim ir jāveidojas brīvas konkurences apstākļos, līdz ar to valsts pārvaldes ietekme uz algu līmeni nav pieļaujama. *(Ricardo, 2004, 53-64)*

Angļu ekonomists T.Maltuss (*T.Malthus*), kura ekonomiskie uzskati zināmā mērā atšķīrās no klasiskās ekonomiskās domas teorētiku atziņām, izstrādāja algu eksistēšanas teoriju, kura ir iedzīvotāju pieauguma teorijas un algu līmeņa jautājuma sasaistes rezultāts. 300 gadu laikā (no 1550.gada līdz 1880.gadam) Eiropā tika attīstīta iedzīvotāju teorija, saskaņā ar kuru iedzīvotāju skaitam ir tendence pieaugt daudz straujāk nekā ir iespējams palielināt pārtikas piedāvājumu. T.Maltuss atzīmēja, ka iedzīvotāji īstenos pastāvīgu spiedienu uz esošo pārtikas piedāvājumu, kas varētu izpausties kā darba algu līmeņa kritums. Algu līmenis kritīsies kopā ar iedzīvotāju skaita pieaugumu, kamēr netiks sasniegts eksistēšanas līmenis. Algas vairs nevarētu palikt zem eksistēšanas līmeņa, jo tad cilvēki vienkārši nevarētu izdzīvot. Pēc T.Maltusa domām, tā kā iedzīvotāju pieaugums dzen algas uz leju, tad kari, slimības un citi fenomeni periodiski samazinās iedzīvotāju skaitu un algas augs virs eksistēšanas līmeņa. Šāds cikls var atkārtoties no jauna. T.Maltusa doktrīna ļāva algām svārstīties ap eksistēšanas līmeni. Tāpat T.Maltuss raksturo nominālās un reālās algas sakarību un trīs būtiskākos faktoros, kas ir saistīti ar reālo darba algu: strādnieku pirktspēja, iedzīvotāju skaita pieaugums un naudas vērtība. T.Maltuss akcentē gabaldarba samaksas izmantošanas priekšrocības, t.i., nodarbinātības intensitātes un darba ražīguma pieaugums. T.Maltuss tāpat kā D.Rikardo pauž uzskatus par darba algas un peļņas antagonistiskumu, atzīmējot, ka cenu līmeņa kritums nesamazina darba algu, bet izsauc peļņas samazinājumu. *(Malthus, 1970, 230-246)*

Dzelzs likuma pesimisms deva ceļu daudz optimistiskām un sarežģītākām teorijām 18. gadsimta otrajā pusē. Daļēji tās parādījās arī tāpēc, ka algām nebija tendences kristies līdz nabadzīgas eksistēšanas līmenim. Tā vietā, ražošanas apjomi pārsniedza iedzīvotāju skaitu un daudzās pasaules valstīs algas pieauga, neskatoties uz iedzīvotāju skaita strauju pieaugumu. T.Maltusa teorija atdzima tikai mūsdienās, kad iedzīvotāju skaita spiediens uz pārtikas piedāvājumu atkal sasniedza bīstamu līmeni vāji attīstītajās pasaules valstīs.

Autoresprāt, 18.gadsimta ekonomistu darbos var saskatīt priekšnosacījumus, lai diskutēt par personāla izmaksām kā uzskaites elementu, kā piemēru var minēt dažādu darba samaksas sistēmu esamību (laika un gabaldarba samaksa (T.Maltuss)), darba samaksa, rente un peļņa kā ražošanas izmaksas (D.Rikardo). Raksturojot grāmatvedības kā nozares attīstību šajā laika periodā, var atzīmēt, ka kā diskusiju objekti bija grāmatvedības elementu novērtēšana, sintētiskā un analītiskā uzskaitē, terminoloģijas izveide. Personāla izmaksām kā grāmatvedības elementam novērtēšana 18.gs. nebija būtiska, savukārt, šo izmaksu analītiskā uzskaitē bija izveidojusies jau iepriekšējos periodos (A.Pietro, D.Krips u.c.) (*Sokolovs, 1985,89*) Kopš 18.gadsimta, līdz ar izmaiņām pasaules valstu ekonomikā, ir attīstījušās un pilnveidojušās algu teorijas; šīs izmaiņas ir notikušas gan tehniskā progresa kontekstā, gan pilsoniskās sabiedrības veidošanās rezultātā, gan arī dažādu globālu notikumu ietekmē. Tomēr jāatzīmē, ka 18.gadsimta ekonomikas teorētiķu darbos interpretētie jēdzieni „darba algas fiziskais minimums” (D.Rikardo), „iztikas minimums”(Ā.Smits) ir termini, kuru aktualitāte ir saglabājusies līdz šodienai, un kuru saturiskajam apjomam nav viennozīmīga skaidrojuma arī 21.gadsimtā.

19.gadsimta ekonomikas klasiķu atziņās par darba samaksas veidošanās principiem dominē tirgus principi, un to ietekme uz darba samaksas līmeni. Neoklasiķu skola, kuru pārstāv tādi autori kā D.Gilders (*D.Gilder*), A.Laffērs (*A.Laffer*), M.Feldstains (*M.Feldstain*), R.Holls (*R.Holl*) u.c. balstās uz Ā.Smita klasiskās teorijas pamatprincipiem. Šie autori darbaspēka tirgu skata kā iekšēji neviendabīgu un dinamisku attiecību sistēmu, kas pilnībā pakļaujas tirgus likumiem. Šīs sistēmas regulators ir tirgus mehānisms un darbaspēka cena (darba alga) iedarbojas uz tirgus pieprasījumu un piedāvājumu, regulē to attiecību un nodrošina līdzsvaru. Darba algas līmenis ātri un elastīgi reaģē uz tirgus konjunktūru, palielinās vai samazinās atkarībā no reālās nepieciešamības pēc darbaspēka. Neoklasiķis Dž.B.Klarks (*J.B.Clark „The Distribution of Wealth”*) izmanto derīguma samazināšanās koncepciju attiecībā uz ražošanas faktoriem, lai skaidrotu ienākuma sadales principus. Dž.B.Klarks vadās no pieņēmuma, ka katra nākamā strādājošā ieguldījums kopējā produktivitātē būs mazāks. Galējais, t.i., papildus saražotais produkts, palielinot strādājošo skaitu, noteiks darbaspēka izmaksas, darba samaksu papildus darbiniekam un arī darba samaksu esošajiem darbiniekiem. Ja palielināt darbaspēka daudzumu un izmaksas, kapitālam nemainoties, vai arī palielināt kapitālieguldījumus pie šī paša darbaspēka daudzuma, gala produkts pieaugs, bet ne proporcionāli ražošanas faktoru pieaugumam. Darbaspēka piesaistīšanai ir robeža, kuru uzņēmējs nav ieinteresēts pārkāpt. No darba devēja viedokļa, kurš var pieņemt papildus strādājošos, negūstot peļņu un neciešot zaudējumus, saskaņā ar Dž.B.Klarka terminoloģiju, šis strādājošo skaits atrodas „vienaldzības zonā”. Papildus darbaspēka iesaistīšana notiek līdz

brīdim, kamēr darba galējais produkts kļūst vienāds ar „normālo” darba algas līmeni. Autore uzskata, ka Dž.B.Klarka atziņas būtiski „iezīmē” personāla izmaksu lomu un tendenci šīs izmaksas analizēt, kaut arī minētais autors, raksturojot ražošanas faktoru izmaksas, lieto jēdzienu „darbaspēka cena”, jāatzīmē, ka, interpretējot darbaspēka daudzumu un izmaksas uzņēmuma ietvaros mūsdienu terminoloģijā, tās ir personāla izmaksas.

**Piedāvājuma pieprasījuma teorija.** Galējās produktivitātes teorijas problēma ir tanī apstākļi, ka tā ir tikai puse no algu teorijas. Tā apraksta kāda būs algas likme, ja darba vienību skaits ir jau noteikts, bet neko nepasaka, kā noteikt darba vienību skaitu, kas tiks izmantots. Angļu ekonomists A.Maršals (*A.Marshall*), aprakstot problēmu, teica, ka algas var būt noteiktas ar piedāvājuma un pieprasījuma procesu, kas ir līdzīgs šķērēm, kur jāgriež abiem asmeņiem. Galējās produktivitātes teorija ir tikai viens šķēru asmens – pieprasījuma puse. Piedāvājuma puse sastāv no darbinieku vēlmēm piedāvāt darbu atkarībā no dažādām algas likmēm. Augot algas likmēm, darba piedāvājums aug. Darba tirgus vienā pusē atrodas darba devēji, kuri izmantos darbu un ir gatavi izmantot vairāk darba pie zemākas algas likmes. Tirgus otrajā pusē atrodas darbinieki, kuri ir gatavi pārdot darbu. Var sagaidīt, ka vairāk cilvēku vēlēšies strādāt un vairāk jau strādājošo cilvēku būs gatavi strādāt ilgāk, ja algu likme augs. Noteiktajā punktā kaulēšanās darba tirgū beigsies un darījums notiks. Kaulēšanās process noteiks konkrētu algas likmi un darba daudzumu, kas tiks izmantots no darba devēju puses un pārdots no darbinieku puses. (*Marshall, 1974, 215*)

A.Maršala (*A.Marshall „Principles of Economics”*) būtiskākās atziņas par darba algu ietekmējošiem faktoriem un sakarībām:

- darba samaksas pieaugums, kas nenotiek kaitīgu darba apstākļu ietekmē, paaugstina darbinieku fiziskās, garīgās un prāta spējas;
- ražošanas faktori - darbaspēks un kapitāls ir savstarpēji stimulējoši, kapitāla pieaugums veicina darbaspēka pieprasījumu;
- tiek interpretēta laika darba samaksas un gabaldarba samaksas sistēmas, akcentējot nepieciešamību darba samaksu saistīt ar darba ražīgumu un produktivitāti;
- valsts un privātās investīcijas izglītībā ir ne tikai indivīda, bet visas sabiedrības ieguvums;
- nosakot darba samaksas lielumu, ir jāņem vērā izdevumi, kas nepieciešami konkrētas profesijas apguvei;
- darba samaksas daļai natūrā (mājoklis, apģērbs u.c.) ir zemāks lietderības novērtējums darbiniekam nekā tas izmaksā darba devējam;
- darba devējiem ir jāiesaistās darbinieku apmācībā, tomēr tas ir saistīts ar zināmiem riskiem.



Analizējot A.Maršala atziņas, autore uzskata, ka no personāla izmaksu viedokļa te ir akcentētas tās sakarības un problēmas, kuras saglabā aktualitāti arī šodien:

- personāla izmaksu komponenti, to lietderības novērtējums;
- darba devēja izdevumi darbinieku apmācībai;
- darba samaksas un darba produktivitātes sasaiste.

Saskaņā ar autores viedokli, sabiedrības progresa rezultātā no šodienas skatpunkta vērtējot, ir diskutējams jautājums par darba samaksas daļas natūrā lietderību. Autoresprāt, 21.gadsimtā atsevišķās situācijās darbinieki relatīvi augstu vērtē dažādus papildus maksājumus, t.sk., arī nemonētāros labumus, savukārt, darba devējiem šie izdevumi tiek realizēti nodokļu maksājumu optimizācijas ietvaros, kas samazina to patiesās izmaksas. Tomēr kā liecina 2006.gadā Latvijā veiktais pētījums „Darba alga un to ietekmējošie faktori” (ES struktūrfonda nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts Nr.VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./001/0003), strādājošie skeptiski vērtē nemonētāro atalgojumu, kā arī apstiprinās A.Maršala atziņa par to, ka darba samaksas daļai natūrā ir zemāks lietderības novērtējums darbiniekam nekā tas izmaksā darba devējam.

**Algu fonda doktrīnu** izstrādāja Dž.S.Mīls. Visas preces un pakalpojumi ir darba produkts un darbs saražo visu, bet tas nesaņem visu to, ko saražo. Tā vietā lielāka produkcijas daļa aiziet rentei, peļņai, procentiem un nestrādājošo cilvēku atbalstam. Produkcijas izlaiduma atlikums pēc visa veida atskaitījumiem tiek saukts par „algu fondu” un pienākas darbiniekiem. Algu fonda sadalījuma rezultāts darbiniekiem ir algu likmes. Ja ir daudz darbinieku, tad algu likme kritās, ja ir maz darbinieku, tad algu likme aug. (*Mill, 2004, 487*) Šī teorija, kas šodien netiek īpaši izcelta ekonomistu vidū, tomēr tiek bieži minēta darbinieku un arodbiedrību vadības vidū. Pirmā Pasaules kara beigās algu fonda doktrīna stimulēja darbinieku imigrācijas ierobežošanu ASV. Dž.S.Mīls (*J.S.Mill „Principles of Political Economy”*) savos pētījumos par darba algu ietekmējošiem faktoriem uzstāj uz konkurences nozīmi darba algas līmeņa veidošanā:

- darba algas līmeni ietekmē pieprasījums un piedāvājums darbaspēka tirgū;
- darbaspēka pieprasījums var pieaugt, palielinoties kapitāla daudzumam nozarē vai valstī, kas palielinās arī „algu fondu”;
- tiek kritizēta minimālās algas ieviešana, jo tas rada nodarbinātības samazināšanos un „izkropļo” konkurenci;
- tāpat tiek kritizēta 19.gs. 30.-40.g. „dotāciju sistēma”, kuras mērķis bija atbalstīt maznodrošinātās, galvenokārt, daudzbērnu ģimenes;

- galvenais problēmjautājums ir iedzīvotāju skaita pieauguma nepieļaušana, un kā mehānisms šīs problēmas risinājumam ir sabiedrības, t.sk., trūcīgo slāņu uzskatu maiņa par laulībām un bērnu skaitu ģimenē. (Mill, 2004)

Autore uzskata, ka Dž.S.Mīla „algū fondu” uzņēmuma ietvaros var definēt kā kopējās personāla izmaksas. Kopumā vērtējot 19.gadsimta ekonomikas teorētiķu atziņas par darba samaksu kā ekonomisko kategoriju, var secināt, ka šajās teorijās dominē tirgus principu noteicošā loma darbaspēka tirgū, darba samaksa tiek vērtēta un noteikta kā darbaspēka (viena no ražošanas faktoriem) cena. Šajās teorijās netiek akcentēta valsts loma darba samaksas noteikšanā un arī sociālie aspekti paliek ārpus tirgus attiecībām. Pēc autores domām, šajās teorijās fokusējas 19.gadsimta ekonomiskās attīstības tendences, t.i., pasaules ekonomikas attīstību ietekmēja dažādi izgudrojumi, atklājumi un tehniskais progress kopumā, kas nodrošināja Eiropas valstu izaugsmi. Vispārīgā ekonomiskā izaugsme un ražošanas kā nozares strauja attīstība veicināja diskusijas par tādiem grāmatvedības uzskaites elementiem kā pamatlīdzekļi, to nolietojums, novērtēšana un uzskaitē, savukārt, personālam kā resursam šajā periodā netiek pievērsta sevišķa nozīme, tomēr personāla funkcijas un personāla izmaksu struktūra ir būtisks pašizmaksas aprēķināšanas elements, kas sevišķu aktualitāti iegūst rūpniecības uzņēmumos. 19.gs., attīstoties kapitālietilpīgai ražošanai un banku sistēmai, par grāmatvedības uzskaites objektiem un problēmsituācijām kļuva:

- uzskaites organizēšana sniedzot informāciju ārējiem datu lietotājiem; priekšnosacījums tam bija īpašuma un vadības funkciju sadale;
- akciju kapitāla rašanās, līdz ar to kapitāla un peļņas kā atsevišķu grāmatvedības elementu uzskaitē;
- fondu biržu darbība un to intereses par korporāciju finanšu informāciju.

19.gs. sākās plaša grāmatvedības profesiju pārstāvju apvienību veidošana (1880.g. – Anglijas un Skotijas zvērinātu grāmatvežu institūta izveide, 1887.- Amerikas grāmatvežu asociācija u.tml.). Tāpat šajā periodā sāka attīstīties grāmatvedības „juridiskais aspekts” (F.Marchi, F.Wille), kas grāmatvedības uzskaiti saista ar administratīvajām tiesību normām, un saimnieciskie darījumi tiek skatīti kā tiesisko attiecību izmaiņas starp darījumos iesaistītajiem dalībniekiem. 19.gadsimtā attīstījās valstīs ir divas dažādas pieejas grāmatvedības uzskaites tiesiskajai reglamentācijai - Vācijā, Francijā, Beļģijā, Dānijā ir raksturīga grāmatvedības uzskaites normu valstiskā reglamentācija, savukārt, liberāla pieeja ir raksturīga ASV, Lielbritānijai, Šveicei. (Sokolovs, 1985, 243)

20.gadsimta ekonomikas pētījumos un publikācijās parādās fundamentāli atšķirīgas pieejas darba tirgus un darba samaksas veidošanā un reglamentācijā. Šajā laika periodā iezīmējas arī globālo notikumu (ekonomiskās krīzes, pasaules karš) ietekme uz ekonomikas

teorijām un to pētījumu objektiem. Kopš 20.gadsimta sākuma analizējot ekonomiskās kategorijas „personāla izmaksas” un „darba samaksa”, ir atsevišķi jāizdala teorijas, kas raksturo darba samaksas kā sociāli ekonomiskās kategorijas ietekmējošos faktorus (algu teorijas), un pētījumi, kas analizē personāla izmaksas kā uzskaites objektu. (pētījumu par personāla izmaksu uzskaiti un novērtēšanu detalizēta analīze ir ietverta 1.2.apakšnodaļā)

Viena no algu teorijām ir **galējās produktivitātes teorija**, kas necentās izskaidrot visas algu likmes uzreiz, bet gan koncentrējās uz individuālajām likmēm. Šajā gadījumā teorētiski izmantoja samazinošās atdeves likumu, kas paredz – ja darbam (vai kapitālam) secīgi tiek piesaistītas jaunas darba vienības, tad ir lielāks produkcijas izlaidums stundā, bet pieauguma tempi samazinās. Saskaņā ar galējās produktivitātes teoriju, visas darba vienības saņem to, ko saražoja galējā vienība. Viens no uzskatāmākajiem galējās produktivitātes teorijas skaidrojumiem ir 20.gadsimta ekonomista Dž.R.Hika darbā „*Theory of Wages*”. Dž.R.Hiks akcentē arī arodbiedrību lomu darba algas līmeņa veidošanā, kas ir sava veida brīvās konkurences „izkropļojums” un arodbiedrību darbība, izmantojot streiku draudus, var panākt algu līmeņa pieaugumu virs normālā algu līmeņa, kas ir izveidojies darbaspēka tirgū pieprasījuma un piedāvājuma mijiedarbībā. (Hick, 1993,7)

**Keinsiānistu virziens** darbaspēka tirgū skata kā inertu sistēmu, kur darbaspēka cena (darba algas līmenis) tiek pietiekami stingri regulēta un reālās darba algas līmenis netiek noteikts darbaspēka tirgū, bet gan ir atkarīgs no patēriņa un investīciju preču un pakalpojumu pieprasījuma. Darbaspēka tirgū veidojas tikai darba algas līmenis un no tā atkarīgais darbaspēka piedāvājums, kas raksturo tikai maksimālo nodarbinātības līmeni pie noteikta darba algas līmeņa. Valsts, ietekmējot kopējo pieprasījumu, ietekmē darbaspēka pieprasījumu, t.sk., arī pieprasījuma sadalījumu pa nozarēm. Saskaņā ar Dž.M.Keinsa (*J.M.Keynes*) efektīvā pieprasījuma teoriju, kopējam pieprasījumam samazinoties, darba alga nesamazinās, samazinās preču ražošana un nodarbināto skaits. (Keynes,1997,122)

**Institucionālās socioloģijas skola**, kuru pārstāv tādi ekonomisti kā T.Veblens (*T.Veblen*), Dž.Danlops (*J.Dunlop*), Dž.Gelbreits (*J.Gelbreit*) balstās uz pieņēmumu par to, ka visas ar darbaspēku un nodarbinātību saistītās problēmas var tikt risinātās ar institucionālu reformu palīdzību. Šī virziena pārstāvji mazākā mērā koncentrējas uz makroekonomisko analīzi un visa veida radušās problēmas darbaspēka tirgū skaidro ar sociālām, profesionālām, nozares, vecuma, etniskām u.c. atšķirībām darbaspēka struktūrā un tām atbilstošu darba samaksas līmeni.

**Institucionālās teorijas, kas akcentē ekonomiskus faktorus.** Galvenais fakts, ar kurām sākas visas darījumu teorijas, ir arodbiedrību pastāvēšana. Ja arodbiedrības pastāv, tad darba algu noteikšana notiek citādi nekā gadījumā, ja arodbiedrības nepastāvētu. Tiek

pieņemts, ka uzņēmumi pastāv, lai maksimizētu peļņu, kas ir situācijas vienkāršojums, jo uzņēmumiem ir arī citi mērķi, tomēr tas ir svarīgs analītisks instruments. Izvērtējot uzņēmumu vēlmes maksimizēt peļņu, tiek atklāta virkne to uzvedības aspektu. Algas noteikšanas analīzes kontekstā šīs peļņas maksimizēšanas mērķis tiek attiecināts uz arodbiedrības darbību. (*Dunlop, 1964, 11*)

**Institucionālās teorijas, kas akcentē neekonomiskus faktoros.** Arodbiedrību ekonomisku motīvu akcentēšana no Dž.Danlopa puses bija apšaubīta. A.Ross (*A.M.Ross „Trade Union Wage Policy”*) 1948.gadā iebilda, ka arodbiedrības ir vairāk politiskā organizācija nekā ekonomiskā. Arodbiedrības nepārdod darbu, tās piedalās cenas noteikšanā darbam, bet darījums notiek starp darbinieku un darba devēju. Arodbiedrības arī neietekmē pārdotā darba kvantitāti, t.i., nodarbināto darbinieku skaitu tajā tautsaimniecības nozarē, kurā tās ir ieinteresētas. Tajā pašā laikā tās ir ļoti ieinteresētas savas līdzdalības mērogā, bet tas nav tas pats kā nodarbināto darbinieku skaits, izņemot situāciju, kad nozarē 100% darbinieku ir arodbiedrības locekļi. Pēc A.Rosa domām, arodbiedrības īpaši ir ieinteresētas savā dzīvotspējā un labklājībā. Algas politikas veidošanā arodbiedrības vispirms vadās no savām personīgajām interesēm. Dažos gadījumos tas var novest pie algu maksimizēšanas (kā uzskatīja Dž.Danlops). Tomēr citos gadījumos arodbiedrības var nebūt vispār ieinteresētas algu apmērā. Piemēram, ja viena arodbiedrība konkurē ar citu arodbiedrību par pārstāvības tiesībām kādā uzņēmumā, tad tā var vest sarunas nevis par algu palielinājumu, bet par algu pieauguma ierobežošanu, lai gūtu uzņēmuma atbalstu cīņā ar konkurējošu arodbiedrību. Vai arī arodbiedrība var cīnīties par darba algu palielinājumu, lai gūtu darbinieku atbalstu. A.Ross atzīmē, ka arodbiedrību lēmuma pamatā ir politiskie apsvērumi, nevis apzināta rīcība, kas vērsta uz algu maksimizēšanu. (*Ross, 1948, 54*)

**Elastīga tirgus koncepcija**, ko pārstāv R.Buae (*R.Buae*), G.Stendings (*G.Stending*), guva atzinumu un pielietojumu iepriekšējā gadsimta septiņdesmitajos gados, kas Eiropas attīstītajās valstīs notika strukturālas izmaiņas ekonomikā. Šīs koncepcijas pamatā ir pieņēmums par darba tirgus dereglamentāciju jeb liberalizāciju, pāreju uz elastīgākām, funkcionāli individualizētām un nestandarta nodarbinātības formām (nepilna darba diena vai nedēļa, īstermiņa līgumi, vienreizējie darbi, darbs mājās u.tml.). Šāda pieeja ļauj samazināt ražošanas strukturālo izmaiņu izmaksas (t.sk., arī kopējās personāla izmaksas – autores piez.), kas tiek realizētas ar sekojošiem instrumentiem:

- elastīgas un daudzveidīgas darbā pieņemšanas (atlaišanas) formas un nodarbinātības veidi;
- elastīga darba laika noteikšana, darba režīma veidošana, pielietojot nenormētu darba dienu;

- darba algas noteikšana balstoties uz dažādām pieejām;
- darbinieku sociālo garantiju formu un metožu daudzveidība;
- darbaspēka cenas, kvalitātes, struktūras un apjoma adaptācija darbaspēka tirgus pieprasījuma un piedāvājuma svārstībām.

Kopumā šī elastīgā tirgus koncepcija piedāvā veidot darba ņēmēju un darba devēju daudzveidīgas savstarpējo attiecību formas, un ir virzīta uz kopējo izdevumu racionalizāciju, ienesīguma paaugstināšanu un darba tirgus dinamisku attīstību. Autoresprāt, šīs koncepcijas ietvaros iezīmējas darba tiesību liberalizācijas pakāpes ietekme uz personāla izmaksu struktūru un apmēru, kas zināmā mērā ir saistīta ar cilvēkresursu vadību un izmaksu optimizāciju.

**Cilvēkkapitāla teorija.** Jēdziena „cilvēkkapitāls” rašanās un attīstība ir saistīta ar izmaiņām sabiedrībā kā rezultāts zinātniski-tehniskajai un informācijas revolūcijai. Cilvēka zinātniski izglītojošais potenciāls kļūst par izšķirošo faktoru sociālajā un ekonomiskajā progresā. Kategorija ”cilvēkkapitāls” plaši tiek izmantota mūsdienu pasaules ekonomikas terminoloģijā un ieņem centrālo vietu tirgus ekonomikas teorijā un praksē. Atsevišķi nosacījumi, kas saistīti ar darba novērtēšanas problēmām un cilvēka ražošanas potenciāla analīzi, tika izstrādāti jau ekonomikas klasiķu darbos. Mūsdienu cilvēkkapitāla formēšanās teorija attiecas uz pagājušā gadsimta 60.gadiem, kad ASV ekonomiskajos izdevumos tika publicēta virkne zinātnisko rakstu par šo tēmu. Saskaņā ar cilvēkkapitāla teoriju, algas likmju atšķirības ir saistītas arī ar nodarbošanās veidu. Šīs atšķirības atspoguļo līmeni, kādā cilvēki ir investējuši savu profesionālo iemaņu un zināšanu uzlabošanā. Cilvēkkapitāla teorija ir veltīta šiem aspektiem un akcentē personas izglītības finansiālās izmaksas. Saskaņā ar šo teoriju, cilvēks uzņemas izglītības (apmācības) izmaksas tāpēc, ka viņš sagaida lielāku darba samaksu nākotnē. Citiem vārdiem, izglītība vai iemaņas ir kā kapitāla investīcijas biznesā, kas vēlāk nesīs dividendes. Izglītība ir investīcijas cilvēkā un tāpēc tas ir cilvēku, nevis biznesa, kapitāls. Izglītots cilvēks cer pelnīt vairāk nekā mazāk izglītots cilvēks. Samaksas atšķirības pa amatiem atspoguļo arī investētā cilvēkkapitāla atdevi. Jo augstāks ir izglītības līmenis (respektīvi, lielākas tās izmaksas), jo lielāka samaksa ir paredzēta. Precīza investētā cilvēkkapitāla atdeves summa mainās laika gaitā. (*Becker, 1994*)

Pieredze rāda, ka dotajā brīdī investīciju izglītībā finansiālā atdeve samazinās. Tāpēc cilvēkkapitāla teorija, kā izskaidrojums dažādai darba samaksai atkarībā no amata, tagad tiek kritizēta. Kritiķi atzīst, ka virkne citu faktoru var ietekmēt darba samaksas līmeni. Visbeidzot, daži statistikas pētījumi neapstiprina šo cilvēkkapitāla teoriju. Piemēram, Dž.Medofs un K.Abrahama (*J.Medoff, K.Abraham „Experience, Performance and Earnings”*) nonāca pie secinājuma, ka dažās lielās kompānijās visaugstākās samaksas likmes ir noteiktas nevis

vislabākajiem darba veicējiem (kā to paredz cilvēkkapitāla teorija), bet gan vecākiem darbiniekiem. Dž. Medofs un K. Abrahama izskaidro šo fenomenu ar to, ka arodbiedrības atspoguļo savu locekļu prioritātes, mudinot kompānijas maksāt vecākiem darbiniekiem vairāk nekā viņu ieguldījums ražošanā, bet jaunākiem darbiniekiem mazāk nekā viņu ieguldījums. Cilvēkkapitāla teorijas aizstāvji tomēr atzīmē, ka šajā gadījumā pastāv netiešs kontrakts starp katru individuālo darbinieku un viņa darba devēju. Šis kontrakts atspoguļo individuālas prioritātes par labu darba samaksai, nevis personas karjerai kompānijā. (*Medoff, Abraham, 1980, 714*)

**Algas efektivitātes teorija** akcentē situācijas, kad peļņu maksimizējošās kompānijas ir gatavas maksāt darbiniekiem vairāk nekā izmaksātu šo darbinieku nomaina ar jauniem darbiniekiem. Ja kompānija nav ieinteresēta pieņemt darbā lētākus darbiniekus, tad nenodarbinātie darba meklētāji nevar izdarīt pazeminošo spiedienu uz algām, piekrītot strādāt par zemāku samaksu. Šādai pieejai ir dažādi izskaidrojumi, kuru pamatā ir kompānijas rīcībā esošā informācija par tās darbiniekiem. Maksājot vairāk nekā tirgū noteikto algu, tiek paaugstināta nodarbinātā darbaspēka efektivitāte. Šīs teorijas akcentē situāciju, kad, pastāvot zināmiem nosacījumiem, darba algas var būt noteiktas virs tirgus līmeņa. Viedokļu daudzveidība norāda uz to, ka šie procesi ir kompleksi un sarežģīti. Teorētiski mēģina atspoguļot šos aspektus savos modeļos. Darba algu noteikšana, bez piedāvājuma un pieprasījuma, ietver sevī arī arodbiedrības, kolektīvas vienošanās, katra atsevišķa darbinieka izglītību un iemaņas, kā arī cilvēka prioritāti saņemt samaksu noteiktajā laikā. (*Quinn, 1989, 379*)

Bez iepriekš raksturotajām teorijām, būtiski ir atzīmēt vēl atsevišķu ekonomistu atziņas par darba samaksu ietekmējošiem faktoriem un veidojošiem komponentiem.

Pēc R.G. Ērenberga (*R.G. Ehrenberg*) un S. R. Smita (*S.R. Smith*) darba samaksas līmeni nosaka pieprasījums un piedāvājums darbaspēka tirgū, darba produktivitāte, indivīda īpašības (izglītība, vecums un citi faktori), uzņēmuma vadības stratēģija un politiskie un institucionālie apstākļi (valsts likumdošana un arodbiedrības). (*Ehrenberg, Smith, 1987*)

J. Šumpeters (*J. Schumpeter*) ir viens no ekonomistiem, kas 20. gadsimtā 1. pusē ieviesa praksē šodien tik labi zināmo jēdzienu „inovācijas”, uzskatīja, ka ekonomikas attīstības pamatā ir inovācijas. Galvenā figūra, kas realizē jaunās ražošanas kombinācijas, ir uzņēmējs, pēc J. Šumpetera terminoloģijas- novators. Tas ne vienmēr ir īpašnieks, bet gan cilvēks, kas ir spējīgs uz radošu darbību, risku, panākumiem un sasniegumiem. Tas var būt direktors, administrators, menedžeris u.tml. Šīs darbības stimulē ir peļņa, ko var maksimizēt tikai ieviešot inovācijas. Vadoties no šīs teorijas, vadošo darbinieku rīcības un stimulēšanas

instrumentu uz inovatīvu darbību ir darba alga, pie tam šīs darbības rezultativitātes gadījumā palielinās uzņēmuma peļņa. (*Schumpeter, 1994, 272*)

20. gadsimta 2. pusē ASV ekonomistu I. Rosa (*I. Ross*), R. P. Kvīna (*R. P. Quinn*) publikācijās tiek analizēta darba samaksas struktūra un tiek novērtēta netiešās darba samaksas un citu monetāro un nemonetāro labumu ietekmējošā loma personāla izmaksās un vispārējā ekonomiskajā attīstībā. Turklāt statistikas dati liecina par netiešās darba samaksas īpatsvara pieaugumu kopējā darbaspēka izmaksās. Ja 1929. gadā ASV dominējošā darba samaksa bija maksājums par nostrādāto laiku un papildus maksājumi sastādīja tikai 1,4 %, tad 1982. gadā papildus labumu īpatsvars personāla izmaksās bija jau 36,7 %. (*Quinn, 1989, 408*)

Kā būtiskākie papildus labumi ir dažāda veida apmaksātie atvaļinājumi, darba devēja veiktie apdrošināšanas maksājumi darbinieku labā un iemaksas privātajos pensiju fondos. Kā viens no pēdējiem personāla piesaistīšanas veidiem ir personāla līdzdalība uzņēmuma kapitālā, kuru sāka praktizēt Eiropas valstu un ASV lielākās kompānijas 20. gadsimta 80. gados. Šajā sakarā autoresprāt, ir jāatzīmē sekojoši aspekti. Pirmkārt, personāla izmaksu komponenti kļuva par turpmāko pētījumu objektiem gan personāla vadībā, gan arī ekonomikas teorijā, piemēram, M. L. Veicmana (*M. L. Weitzman*), R. B. Frīmena (*R. B. Freeman*) teorijas par personāla izmaksu struktūras ietekmi uz nodarbinātību, personāla izmaksu struktūras un valsts ekonomiskās attīstības kopsakarībām ASV un Japānā. Otrs aspekts ir tas, ka grāmatvedības uzskaites sistēma piemērojās personāla izmaksu strukturālajām izmaiņām. 1983. gadā tika izstrādāts 19. Starptautiskā grāmatvedības standarta projekts „Pensionēšanās pabalstu uzskaitē darba devēju finanšu pārskatos” un 1996. gadā minētais standarts tika aizstāts ar diviem atsevišķiem standartiem 19. Starptautisko grāmatvedības standartu „Darbinieka pabalsti” un 26. Starptautisko grāmatvedības standartu „Pensiju plānu pārskati un grāmatvedības uzskaitē”. Tas norāda, ka 20. gadsimta beigās personāla izmaksas kļuva par būtisku uzņēmuma finanšu uzskaites objektu, kura novērtēšanai un atzīšanai finanšu pārskatos bija nepieciešami reglamentācija starptautiskā līmenī.

20. gs. pastāvošajās teorijās iezīmējas nepieciešamība pēc regulējošiem mehānismiem darba samaksas noteikšanā. Šie mehānismi ir gan valsts politikas atsevišķi instrumenti (likumdošana, valsts izdevumi), gan arodbiedrības kā darba samaksas līmeni ietekmējošs institūts. Tomēr par minēto mehānismu lomu darba samaksas politikas veidošanā ir atšķirīgas pieejas. Apkopojot 20. gadsimta darba samaksas teoriju attīstību, var secināt, ka darba tirgus nav institūts, kura sekmīgu funkcionēšanu var nodrošināt brīvā tirgus principi. Šajā tirgū nepārprotami būtiska loma ir valstij, tā izpaužas gan apstākļi, ka valsts ir viens no kopējo pieprasījumu veidojošajiem „spēkiem” (Dž. M. Keinsa atziņas), un otrs būtisks apstāklis ir valsts spēja ar tai pieejamiem instrumentiem nodrošināt šī tirgus funkcionēšanu atbilstoši

sabiedrības interesēm (iedzīvotāju labklājība, uzņēmējdarbības veicināšana, ekonomiskā izaugsme). Autoraresprāt, šodien, ņemot vērā pastāvīgās izmaiņas tirgus konjunktūrā (preču tirgus, noieta tirgus, darbaspēka migrācija, informācijas apmaiņas ātrums u.c. faktori), elastīgā tirgus koncepcija ir algu teorija, kas veicina uzņēmējdarbības attīstību, un, vienlaikus, nodrošina izmaksu optimizāciju.

Izvērtējot ekonomiskās domas attīstību un atsevišķu ekonomikas klasiķu atziņas par darba samaksu kā ekonomisko kategoriju, autore piedāvā sekojošu indivīda darba samaksas līmeni ietekmējošu faktoru apkopojumu, pamatojoties uz ekonomiskās kategorijas „darba samaksa” interpretāciju ekonomikas klasiķu atziņās un algu teorijās. (1.1.attēls, autores sastādīts)



1.1.attēls. Indivīda darba samaksu ietekmējošie faktori (autores sastādīts)



Raksturojot Latvijas pašreizējo situāciju, autore kā būtiskākos indivīda darba samaksas līmeni ietekmējošus faktorus izdala, pirmkārt, valsts lomu, kuras iedarbība notiek dažādos virzienos:

- valsts izdevumi, kas ietekmē kopējo preču un pakalpojumu pieprasījumu, līdz ar to arī darbaspēka pieprasījumu un darba samaksas līmeni;
- valsts politika darba samaksas noteikšanai sabiedriskajā sektorā, sociālās garantijas, to struktūra un apjoms;
- valsts realizētā darba likumdošana un nodokļu politika;

otrkārt, indivīda subjektīvās īpašības, t.i., spēja un vēlme patērēt, kas saistītas ar indivīda sociālo un kultūras vidi, un indivīda spēja uz inovatīvām darbībām, turklāt, jāatzīmē, ka minētās īpašības primāri ietekmē indivīda vēlmi iesaistīties darba tirgū un līdz ar to arī darba samaksas līmeni;

treškārt, uzņēmuma iekšējā vide, kur darba samaksas līmeni ietekmē ieņēmumu sadale starp ražošanas faktoriem un personāla izmaksu komponentu struktūra;

ceturtkārt, preču cenu līmenis, kas nosaka nominālās un reālās darba samaksas atšķirības.

Autores sastādītā 1.1.att. zaļajā blokbultā ir norādīti elementi - likumdošanas aktu ievērošanas principa realizācija un atsevišķu likumdošanas aktu liberālās normas, kas pieļauj dažādas pieejas atsevišķu normu realizācijā, kas nosaka faktora – valsts likumdošanas akti ietekmi uz indivīda darba samaksas līmeni. Praksē tas izpaužas kā darba, nodokļu un grāmatvedības likumdošanas aktu ievērošana/neievērošana, kā arī atsevišķu likumdošanas aktu alternatīvu izmantošana, piemēram, uzņēmumā piemērojamo atsevišķu personāla izmaksu elementu (nakts stundu, piemaksu, vidējās darba samaksas) aprēķināšanas/aplēses metodes. Uzņēmuma grāmatvedība ir struktūra, kurā fokusējas atsevišķu likumdošanas aktu normu piemērošanas pilnīgums, līdz ar to, grāmatvedībai kā mehānismam un tās funkcionalitātei ir ietekme uz darba samaksas apmēru gan uzņēmumu līmenī, gan arī valstī kopumā.

### ***Secinājumi***

- Izvērtējot ekonomiskās domas attīstību un atsevišķu ekonomikas klasiķu atziņas par darba samaksu kā ekonomisko kategoriju, autores piedāvā indivīda darba samaksas līmeni ietekmējošu faktoru apkopojumu:
  - pieprasījums un piedāvājums darbaspēka tirgū;
  - valsts izdevumi preču tirgū, investīcijām, sabiedriskā sektora darba samaksai, sociālajām garantijām;
  - darbaspēka produktivitāte (kopējā un indivīda);
  - valsts darba likumdošanas un nodokļu politika;

- uzņēmuma iekšējā vide, ieņēmumu sadale starp ražošanas faktoriem;
  - indivīda īpatnības (izglītība, vecums, dzimums u.tml.);
  - indivīda spēja uz inovatīvām darbībām;
  - indivīda spēja un vēlme patērēt, kas ir saistīta ar sociālo un kultūras vidi;
  - preču un pakalpojumu cenu līmenis, kas ietekmē indivīda reālo darba samaksas līmeni.
- Jēdziens „darba samaksa” kā ekonomiska kategorija ir attīstījies līdz ar pasaules ekonomikas un cilvēces attīstību; ekonomikas teorētiķu un praktiķu atziņās izejot evolūcijas ceļu no jēdziena darba samaksa kā darbaspēka (viena no ražošanas faktoriem) cena (18.gadsimta teorētiķu atziņas) līdz darba samaksa kā būtisks uzņēmuma finanšu uzskaites objekts (personāla izmaksas 20.gadsimta beigās ir grāmatvedības starptautiskās standartizācijas objekts).
  - Ekonomiskajās atziņās iezīmējas dažādas pieejas par valsts lomu darba tirgus un darba samaksas reglamentācijā; valsts loma aktualizējās 20.gadsimtā, un tās ietekmes mehānismi (valsts izdevumi kopējā pieprasījumā, darba attiecību tiesiskā reglamentācija, t.sk., minimālās algas noteikšanas mehānisms) ir raksturoti un interpretēti ekonomiskajos pētījumos un aktualitāti saglabā arī šodien.
  - Ņemot vērā pašreizējo mainīgo tautsaimniecības attīstību un strukturālās izmaiņas pasaules ekonomikā, ir būtiski, lai darba devēji spētu savlaicīgi reaģēt uz esošo situāciju un iespējamajām pārmaiņām. Brīvās darbaspēka migrācijas apstākļos ir būtiska darba tirgus tiesisko normu liberalizācija, kas ļauj izmantot elastīgas, funkcionāli individualizētas un nestandarta nodarbinātības formas (autore ir elastīgā tirgus koncepcijas teorijas piekritējs).
  - Grāmatvedība ir neatņemama ekonomikas kā zinātnes sastāvdaļa, kuras elementu struktūrā fokusējas vispārējās ekonomiskās attīstības tendences, t.i., zināmas izmaiņas sabiedrības un ekonomikas attīstībā (ražošanas attīstība, fondu biržu veidošanās) veicina adekvātu grāmatvedības elementu (ilgtermiņa ieguldījumu, kapitāla) uzskaites procesa pilnveidošanos.
  - Uzņēmuma grāmatvedībā fokusējas atsevišķu likumdošanas aktu normu piemērošanas pilnīgums, līdz ar to, grāmatvedībai kā mehānismam un tās funkcionalitātei ir ietekme uz darba samaksas apmēru gan uzņēmumu līmenī, gan arī valstī kopumā.

## 1.2. Personāla izmaksas kā uzskaites elements un tā pētījuma metodoloģija

Iepriekšējā nodaļā, raksturojot 20.gs. ASV ekonomistu atziņas, tika „atvērts” jautājums par personāla izmaksām, kā grāmatvedības uzskaites elementu. Personāla izmaksas ir neatņemama uzņēmuma izdevumu sastāvdaļa, kas kā uzskaites elements grāmatvedības uzskaites teorijā aktualizējās 20.gadsimta 2.pusē, turklāt jāatzīmē, ka, interpretējot „personāla izmaksas”, ir atšķirīga pieeja gan funkcionālajai uzskaitē, gan šo izmaksu analīzei finanšu grāmatvedībā un vadības grāmatvedībā.

Kolins Drurī (*C.Drury*), raksturojot personāla izmaksu uzskaites funkcionālos virzienus grāmatvedībā, norāda divus pamatvirzienus:

- personāla izmaksu uzskaitē, kuras uzdevums ir nodrošināt informāciju par šo izmaksu sadali starp operāciju/produkcijas pašizmaksu un pieskaitāmām izmaksām;
- personāla izmaksu uzskaitē, kuras uzdevums ir nodrošināt saistību reģistrāciju, kuras uzņēmumam rodas norēķinos ar personālu, valsts budžetu un trešajām pusēm. (*Drury, 1996, 77*)

Minētais autors savos darbos raksturo un analizē tādus ar personāla izmaksu uzskaiti saistītos aspektus, kā

- 1) darba uzskaitē un novērtēšana (nostrādātais laiks, gabaldarbs);
- 2) materiālā stimulēšana kā tūlītējie izdevumi ar mērķi samazināt turpmākās izmaksas;
- 3) izdevumi atvaļinājumu apmaksai kā tiešās izmaksas;
- 4) personāla piesaistīšanas izmaksas kā tiešās izmaksas.

K.Drurī (*C.Drury*) ir viens no tiem autoriem, kas, raksturojot personāla izmaksu sadali pašizmaksas aprēķināšanā, akcentē uzmanību arī uz personāla izmaksu nesējiem (personāla piesaistes izdevumi, ar darba attiecībām saistītie izdevumi) un to pamatotu sadali un iekļaušanu attiecīgajos izdevumu posteņos. Ir jāatzīmē, ka minētais autors ir viens no nedaudzajiem, kas tādās personāla izmaksu komponentes kā darbinieku piesaistīšanas izdevumi, atvaļinājumu apmaksas u.tml., novērtē kā būtiskus izdevumus, tomēr šie izdevumi vairāk tiek interpretēti saistībā ar ražošanas pašizmaksu nevis informācijas klasifikāciju finanšu pārskatos.

Savukārt ASV zinātnieks G.Harisons (*G.Harrison*) aizstāv tēzes par „atklātās” grāmatvedības priekšrocībām attiecībā uz personāla izmaksām, kā arī tiek kritizēta gabaldarba samaksas sasaiste ar laika faktoru (šī sasaiste ir netiešā veidā iestrādāta daudzu valstu darba likumdošanas aktos, kas paredz pie gabaldarba samaksas nodrošināt laika uzskaiti - autores

piez.), tāpat tiek uzsvērtā nepieciešamība izmantot aptuvenus aprēķinus/aplēses, kas ir būtiski, lai nodrošinātu grāmatvedības informācijas savlaicīgu ieguvu.

Aktualizējot personāla izmaksas kā pētījuma objektu, ir jāatzīmē, ka 20.gadsimtā, attīstoties zinātniskajam menedžmentam (F.Teilors (*F.Taylor*), H.Emersons (*H.Emerson*) u.c.), personāla izmaksas kā pētījuma objekts tika analizēts saistībā ar darbinieku uzvedību, motivāciju, organizācijas vadības stiliem. F.Teilors (*F.Taylor*) – atalgojumam ir jābūt saistītam ar darba rezultātiem, individuāla pieeja katram strādājošajam, darba samaksa proporcionāli darba apjomam un kvalitātei. A.Fajola (*A.Fayol*), kas ir klasiskās organizācijas teorijas pārstāvis, secina, ka atalgojumam jānodrošina personāla vajadzības, ir būtiski darba devēja nemonetārie izdevumi (veselības, izglītības pasākumu izdevumi), grāmatvedība ir viens no sešiem uzņēmuma darbības virzieniem, kas līdzīgi kā komercdarbība, tehniskā darbība, finansiālā darbība un juridiskā darbība ir labi zināmas un galvenā uzmanība jāvelta menedžmenta analīzei. Autore uzskata, ka ir diskutējams jautājums par to, cik grāmatvedība kā apakšnozare ir „labi zināma”, un, ņemot vērā, ka menedžmenta analīze un lēmumi daļēji balstās uz grāmatvedības sniegto informāciju, var secināt, ka menedžmenta lēmumu kvalitāte noteiktā apjomā ir atkarīga no grāmatvedības uzskaites kvalitātes.

Autore uzskata, ka, kaut arī pašizmaksas kalkulācija kā grāmatvedības uzskaites elements parādījās jau 19.gadsimta pētījumos, tomēr tieši 20.gadsimtā grāmatvedības virzienu *Finansu grāmatvedība (Financial Accounting)* un *Vadības grāmatvedība (Management Accounting)* formēšanās bija priekšnoteikums tam, ka personāla izmaksas vairāk fokusējās vadības teorijā. Raksturojot abu virzienu grāmatvedības lietotājus, Dž.Velšs (*G.A.Welsh*) un R.Antonī (*R.N.Anthony*), kā *Vadības grāmatvedības* datu lietotājus definē „personas uzņēmumā” (ne tikai vadība, bet arī darbinieki – autores piez.), savukārt, *Finanšu grāmatvedības* datu lietotāji ir personas, kas nestrādā uzņēmumā, bet ar ko uzņēmumam ir norēķini un saistības. (*Anthony,Welsh,1984,101*). Autore uzskata, ka, vadoties no grāmatvedības datu pieejamības personālam, šo datu lietotāju kategoriju var uzskatīt tikai kā *Finanšu grāmatvedības* datu lietotājus. R.Antonī (*R.N.Anthony*) ir viens no autoriem, kas plaši ir raksturojis dažādas pieejas pašizmaksas aprēķināšanai, t.sk., arī personāla izmaksu sadalē.

Iepriekšējā gadsimta 70.gados parādījās fundamentāli atšķirīga pieeja personāla izmaksu uzskaitē, kas savā veidā bija saistīta gan ar 60.gados uzsāktajiem pētījumiem par cilvēkkapitālu indivīda un valsts līmenī, gan arī ar cilvēkresursu vadības teoriju un koncepciju attīstību. Grāmatvedības teorijā, analizējot datu kvalitāti, kas ir pieejama finanšu pārskatu lietotājiem, tika uzsākta diskusija par iespējamiem zaudējumiem, ja, pieņemot finanšu rakstura lēmumus, netiks ņemti vērā uzņēmuma cilvēkresursi, to kvantitatīvie un kvalitatīvie

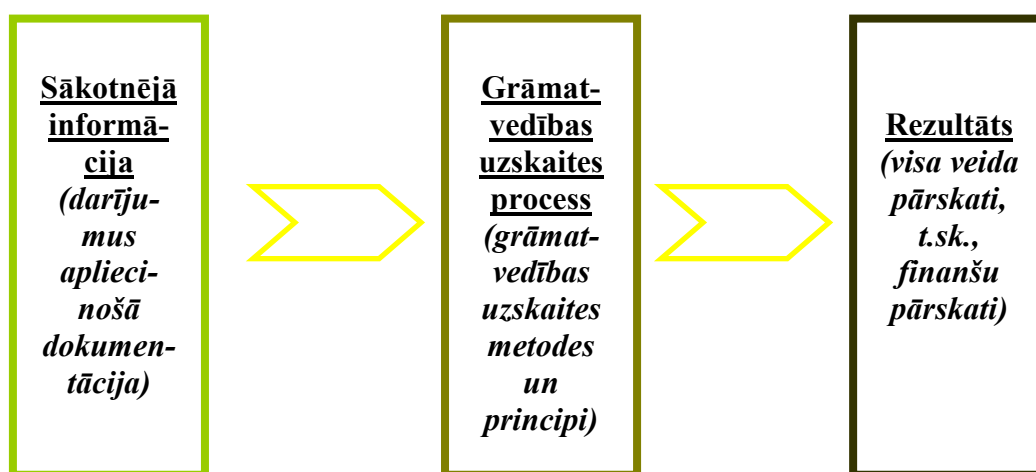
aspekti. Pievēršoties terminoloģijas niansēm, jāatzīmē, ka jēdziens „personāls” grāmatvedības teorijā uzņēmuma/organizācijas līmenī ir sinonīms jēdzienam „cilvēkresursi”. ASV cilvēkresursu uzskaites asociācija (*Committee on Human Resource Accounting*) cilvēkresursu uzskaiti definēja, kā informācijas par cilvēkresursiem identifikācijas un novērtēšanas procesu un šīs informācijas sniegšanu ieinteresētām pusēm. (*Report of the Committee on Human Resource Accounting*) Viens no pirmajiem autoriem, kas personāla izmaksas skata kā uzskaites un novērtēšanas objektu ir E.Flamholcs (*E.G.Flamholtz*), kas savos darbos apraksta gan cilvēkresursu sākotnējo izmaksu novērtēšanu un struktūru, gan arī turpmāko uzskaiti, novērtēšanu un atzīšanu finanšu pārskatos. Viņa idejas un fundamentālie pētījumi par personāla un to izmaksu uzrādīšanu bilances aktīvā, vēlākajos posmos tika gan attīstīti, gan kritizēti tādu autoru darbos kā J.E.Grojers (*J.E.Grōjer*), U.Johansons (*U.Johanson*), L.Edvinsons (*L.Edvinsons*) u.c. Tomēr jāatzīmē, ka idejas par cilvēkresursu vērtības uzrādīšanu bilances aktīvā nemateriālo ieguldījumu sastāvā nefokusējās grāmatvedības uzskaiti reglamentējošajos aktos, t.sk., arī Starptautiskajos grāmatvedības standartos. Autore uzskata, ka viens no apstākļiem, kas to ietekmēja, bija 90.gados aktualizētie pētījumi par nemateriālajiem aktīviem, to struktūru un atzīšanas kritērijiem kopumā, un ir jāatzīmē arī tas, ka, kā viens no pēdējiem tika izstrādāts 38.SGS Nemateriālie aktīvi, kas nosaka nemateriālo aktīvu uzskaites un atzīšanas kārtību, un cilvēkresursu izmaksas ir ārpus šī standarta. Šobrīd ir izveidojusies situācija, kurā finanšu grāmatvedības pamatnostādnes personāla izmaksas interpretē kā tekošos izdevumus, savukārt, cilvēkresursu izmaksas un vērtība lielākoties fokusējās vadības teorijas pētījumos. Autore uzskata, ka cilvēkresursu izmaksas ir grāmatvedības uzskaites elements, turklāt, šo izmaksu komponentes ir gan personāla izmaksas, gan arī citas izmaksas, kas netiek klasificētas kā personāla izmaksas, bet tiek iekļautas citos izdevumu un aktīvu posteņos, piemēram, personāla piesaistīšanas, apmācības u.tml. izdevumi.

Personāla izmaksu kā ekonomiskās kategorijas līdzšinējie pētījumi tika veikti sekojošos virzienos:

- makroekonomikā personāla izmaksas tiek analizētas kā kopējā darbaspēka tirgus elements;
- vadības teorijā/menedžmentā personāla izmaksas lielākoties tiek skatītas uzņēmuma kā ekonomiskās vienības vadības procesa ietvaros, kā arī saistībā ar motivācijas teorijām.

Autores mērķis ir personāla izmaksas pētīt kā grāmatvedības uzskaites elementu. Šajā virzienā fundamentāli pētījumi nav veikti, kur viens no priekšnoteikumiem bija arī pētījumu virzienu aktualitāte grāmatvedības teorijā kā zinātnē kopumā. R.J.Fleminga (*R.J.Fleming*)

veiktā analīze par pētījumiem grāmatvedības nozarē, norāda, ka pēdējos gados kā pētījumu objekti ir bijuši uzņēmuma aktīvi, audita process, izglītības jautājumi grāmatvedības procesa kvalitātes nodrošināšanā, grāmatvedība kā ārējais pakalpojums, finanšu pārskati un to kvalitāte, grāmatvedības teorijas pētījumi vēsturiskā kontekstā u.c. Autore uzskata, ka personāla izmaksas kā grāmatvedības elements zināmā mērā ir palicis ārpus pētījumiem, tomēr šis pētījuma virziens ir būtisks un pamatojams gan ar personāla izmaksu kā jebkura uzņēmuma vispārējo izmaksu neatņemamu sastāvdaļu, gan arī ar finanšu grāmatvedības informācijas pielietojuma iespējām. Viens no autoriem, kas ir plaši pētījis grāmatvedības sniegtās informācijas lietotājus un finanšu pārskatos ietvertās informācijas derīgumu lēmumu pieņemšanai ir G.J.Stobuss (*G.J.Staubus*). Saskaņā ar G.J.Stobusa atziņām ir diskutējams jautājums par to, kāda veida informācija (finanšu rādītāji vai ekonomiska rakstura) ir jāuzrāda finanšu pārskatos, šis autors grāmatvedības mērķi definē kā „tādas uzņēmumu raksturojošas finanšu informācijas sniegšana, kas ir izmantojama lēmumu pieņemšanai”. (*Staubus, 2000, 5*) Autoresprāt, finanšu informācijas būtiska sastāvdaļa ir personāla izmaksas un to uzrādīšanas kvalitatīvie aspekti uzņēmumu finanšu pārskatos, tomēr, ir diskutējams jautājums par šī grāmatvedības elementa uzskaites, novērtēšanas un informācijas atklāšanas iespējām un nepieciešamību finanšu pārskatos. Personāla izmaksas tāpat kā citi grāmatvedības elementi (ilgtermiņa ieguldījumi, apgrozāmie līdzekļi, pašu kapitāls, saistības, ieņēmumi, izdevumi u.tml.) ir jāvērtē kā process. (1.2.att.)



1.2.att. Grāmatvedības elementu uzskaites procesa loģiskā secība (autores sastādīts)

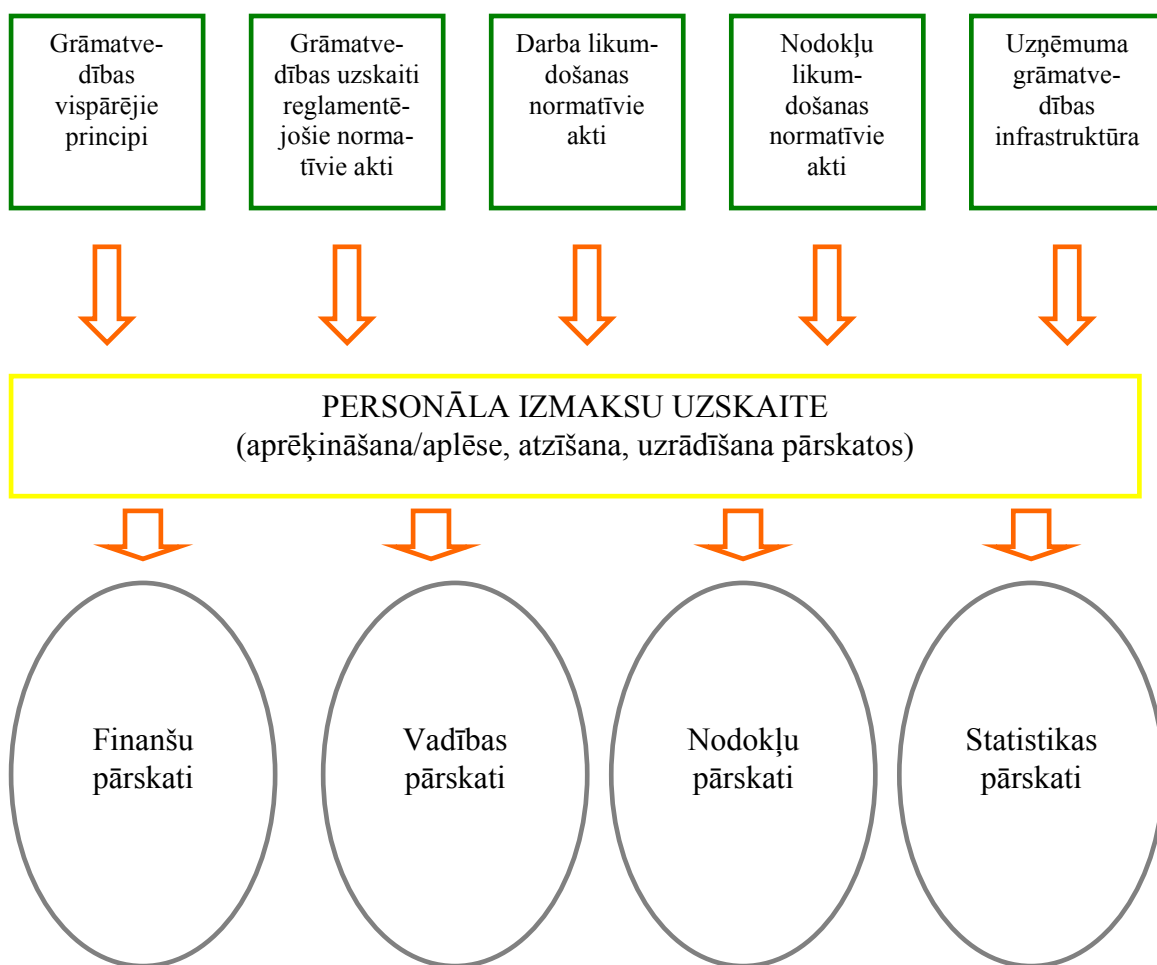
Jāatzīmē, ka process ir nosacīti nepārtraukts, rezultāta ieguve ir periodiska, ņemot vērā grāmatvedības uzskaites cikliskumu, un procesa pārtraukšana ir saistīta tikai ar uzņēmuma darbības pārtraukšanu. No zinātniskās un praktiskās izpētes viedokļa ir svarīgi, lai jebkura grāmatvedības elementa uzskaites process, kas sevī ietver uzskaiti un novērtēšanu, būtu kvalitatīvs, kas, savukārt, nodrošinās rezultāta – finanšu pārskatu kvalitāti. Raksturojot personāla izmaksu uzskaites kvalitāti, ir būtiski sekojoši aspekti. Grāmatvedībai kā ekonomikas apakšnozarei ir raksturīga tiesiskā reglamentācija. M.Smits (*M.Smith „Research Methods in Accounting”*) akcentē to, ka, veicot pētījumus grāmatvedības teorijas ietvaros, ir svarīgi ņemt vērā normatīvos aktus, kas nosaka izpētes objekta uzskaites un novērtēšanas tiesisko reglamentāciju. Minētajā darbā, autoram, analizējot dažādas pieejas un metodes pētījumiem grāmatvedībā, ir akcentēta gan normatīvo aktu nozīme pētījumu sākotnējo datu un problēmu analizē, gan arī normatīvo aktu normu pilnveidošana kā pētījumu rezultāts. Autore izdala sekojošas normatīvo aktu grupas, kas nosaka personāla izmaksu uzskaiti finanšu grāmatvedībā:

- finanšu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti;
- darba tiesību aktu atsevišķas normas tādā mērā, cik tās reglamentē personāla izmaksu apmēru un uzskaiti, t.sk., minimālās algas reglamentācija;
- nodokļu likumdošanas aktu atsevišķas normas tādā mērā, cik tās reglamentē personāla izmaksu apmēru un uzskaiti.

Ja nodokļu likumdošanas akti reglamentē arī citu grāmatvedības elementu uzskaites procesus, tad darba tiesību reglamentējošā ietekme ir raksturīga tikai personāla izmaksām.

1.3.attēlā ir izveidots detalizēts personāla izmaksu uzskaites procesa teorētiskais modelis.

Taisnstūra figūrās ir attēloti procesu ietekmējošie faktori, bez augstāk minētajiem normatīvajiem aktiem, kā ietekmējošos faktorus autore norāda arī grāmatvedības vispārējos principus, t.i., grāmatvedības metodes elementi, grāmatvedības pamatpieņēmumi un principi, kā arī uzņēmuma grāmatvedības infrastruktūru. Ar jēdzienu „grāmatvedības infrastruktūra” autore apzīmē uzņēmuma grāmatvedības organizācijas dokumentus, izmantojamo grāmatvedības sistēmu u.tml. Personāla izmaksu uzskaitē sevī ietver trīs secīgas darbības – personāla izmaksu aprēķināšanu vai atsevišķos gadījumos – aplēsi, atzīšanu attiecīgajos reģistros un kontos (izdevumi, aktīvi, saistības u.tml.) un uzrādīšanu finanšu pārskatu posteņos. Ovālajās figūrās ir uzrādīti pārskatu veidi, kas ir personāla izmaksu uzskaites procesa rezultāts. Kopumā personāla izmaksu uzskaites kā procesa kvalitāte ir atkarīga no uzskaiti ietekmējošo faktoru kvalitātes.



1.3. att. Personāla izmaksu uzskaites procesa teorētiskais modelis (autores izveidots)

Likumdošanas akti, kuru reglamentācijas objekti un mērķis ir nesaistīti ar grāmatvedības uzskaiti, bet kuriem ir netieša saistība ar personāla izmaksām ir

- 1) uzņēmējdarbību/komercdarbību reglamentējošā likumdošana, piemēram, tās normatīvo aktu normas, kas nosaka peļņas sadali, līdz ar to netieši nosaka personāla izmaksu, kas saistītas ar peļņas sadali, atzīšanas kārtību finanšu grāmatvedībā;
- 2) minimālās algas reglamentācijas akti un kārtība; jāatzīmē, ka viens no minimālās algas mērķiem ir darbinieku sociālā aizsardzība, tomēr šo aktu normas netieši ietekmē grāmatvedības uzskaites elementu kvantitatīvos rādītājus, un noteiktos apstākļos arī grāmatvedības finanšu pārskatu reprezentativitātes līmeni; tas ir raksturīgi valstīs, kur ēnu ekonomikas sastāvdaļa ir „aplokšņu” algas, minimālās algas palielināšanas gadījumā notiek legālās darba samaksas pieaugums un nelegālās darba samaksas samazinājums, kopējais darba samaksas līmenis nemainās, bet uzņēmumu grāmatvedības dati kļūst nosacīti reprezentatīvāki.



Pilnvērtīgai situācijas analīzei autore pētījumā raksturo arī LR *Komerclikuma* normas, kas attiecas uz peļņas sadales un personāla izmaksu sakarībām, kā arī likumdošanas normas, kas attiecas uz minimālās algas reglamentāciju un tās netiešu ietekmi uz personāla izmaksu uzskaiti finanšu grāmatvedībā.

Somu autors *Timo Salmi*, kas ir plaši raksturojis pētījumu procesus grāmatvedībā kā zinātnes apakšnozarē, norāda uz grāmatvedības duālo dabu, jo, pirmkārt, pētījumi grāmatvedībā ir vērsti uz teorētiskiem pētījumiem grāmatvedības teorijā, un, otrs pētījumu virziens ir kvantitatīvās informācijas veidošanās grāmatvedībā, kas ir izejas dati empīriskiem pētījumiem citās disciplīnās. Tomēr T.Salmi savos darbos grāmatvedību kā apakšnozari saista tikai ar uzņēmējdarbības ekonomiku. Autore uzskata, ka grāmatvedības sniegtās informācijas būtiskums ir pamatojams ar finanšu pārskatu sniegtās informācijas nozīmīgumu gan makrolīmenī (viens no statistikas rādītāju ieguves avotiem ir finanšu grāmatvedības reģistru dati), gan arī lēmumu pieņemšanas procesā, kur finanšu pārskatos ietvertā informācija ir pamats datu lietotāju (iekšējie lietotāji, ārējie lietotāji, t.sk., kredītiestādes, valsts iestādes u.c.) rīcībai.

Jāatzīmē, ka T.Salmi (*T.Salmi*) pētījumus grāmatvedībā klasificē trīs kategorijās:

a) pētījumu veikšana grāmatvedībā, kur empīriskie dati tiek iegūti no publiski pieejamiem finanšu pārskatiem un fondu biržu datiem; šie pētījumi ir konstruktīvi;

b) pētījumu veikšana uzņēmumu iekšējā/vadības grāmatvedībā, pētījuma mērķis ir attīstīt iekšējo grāmatvedību, kuras informācija ir pamats lēmumu pieņemšanas procesā; šie pētījumi pēc dabas ir vairāk aprakstoši;

c) pētījumi, kas vērsti uz grāmatvedības principu un datu iegūšanas metožu pilnveidošanu; šie pētījumi ir vairāk filozofiski un kreatīvi. (*T.Salmi, 1986, 71*)

Autore uzskata, ka noteikta grāmatvedības elementa (piemēram, pamatlīdzekļi, saistības, personāla izmaksas u.c.) izpētē ir svarīgi analizēt un novērtēt gan datu ieguves metodoloģiju grāmatvedībā, gan arī novērtēt šo elementu kvantitatīvos rādītājus finanšu pārskatos, t.sk., arī statistikas rādītājus. Autores izvēlētais pētījuma priekšmets – personāla izmaksu uzskaitē finanšu grāmatvedībā pamatojas uz plašu datu ieguves metodoloģiju (izejas datu aprēķināšanas un/vai aplēses metodes), atzīšanas metodēm finanšu grāmatvedībā, kas zināmā mērā ir atkarīgas no grāmatvedības vispārējiem principiem, un šo izmaksu uzrādīšanas principiem finanšu pārskatos. Procesa pētījuma veikšanai autore izstrādāja personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģisko modeli (1.4.att.).



1.4.att. Personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiskais modelis  
(autores izveidots)

1.4.attēla shēmā otrā līmeņa taisnstūra figūrās ir norādīti pētījuma posmi: personāla izmaksu aprēķināšanas/ aplēses un uzskaites bāzes analīze, procesa norises analīze, procesa rezultāta analīze un personāla izmaksu uzskaites pilnveidošanas iespēju izstrāde. Figūriekavās ir norādīti pētījumā izmantojamie avoti un pielietojamās pētījumu metodes. Ņemot vērā to, ka personāla izmaksu aprēķināšanas/ aplēses uzskaites procesu ietekmējošie faktori galvenokārt ir normatīvie akti un cita veida tekstuālā informācija, procesa novērtēšanai ir lietderīgi izmantot tādas kvalitatīvās pētījumu metodes kā monogrāfiskā, kontentanalīze un speciālo gadījumu pētījuma metode. Procesā norises analīzei tika veikta anketēšana, kuras ietvaros tika iegūts un apkopots procesa realizētāju (uzņēmumu grāmatvežu) viedoklis par noteiktiem ar personāla izmaksu uzskaiti saistītiem problēmjautājumiem un personāla izmaksu procesa norises īpatnībām pārstāvēto uzņēmumu grāmatvedības infrastruktūras ietvaros. Anketēšanas rezultātu apstrādei tika izmantotas ekonomiskās statistikas un datu grafiskās attēlošanas un analīzes metodes. Personāla izmaksu uzskaites procesa rezultativitātes analīzei pētījumā ir izvērtēti un analizēti divi atšķirīgi grāmatvedības uzskaites „galaprodukti” – finanšu pārskati un statistikas rādītāji. Finanšu pārskatu saturiskā analīze ir jāveic, lai novērtēt personāla izmaksu kā finanšu pārskata posteņa kvalitāti un šīs informācijas lietderību grāmatvedības datu lietotājiem. Savukārt, statistikas rādītāji ir ekonomiskā kategorija, kurā izpaužas T.Salmi (*T. Salmi*) definētās grāmatvedības duālās dabas otrā puse, jo statistikas rādītāji ir grāmatvedības „produkts”, un tā kvalitāte ietekmē pētījumu kvalitāti citās nozarēs. Statistikas rādītāju analīzei kā pētījumu metodes ir izmantotas ekonomiskās statistikas un datu grafiskās attēlošanas un analīzes metodes. Kā pēdējais posms modelī ir ietverta *personāla izmaksu uzskaites pilnveidošanas iespēju novērtēšana un izstrāde*, kas notiek pamatojoties uz iepriekšējos posmos veikto analīzi un atklātajām problēmsituācijām.

Autores izstrādāto pētījuma metodoloģisko modeli var izmantot citu administratīvo teritoriju personāla izmaksu uzskaites procesa zinātniskajos un praktiskajos pētījumos, kā arī citu grāmatvedības uzskaites elementu pētījumiem, papildinot pētījuma priekšmeta uzskaites procesa rezultāta analīzes bāzi, piemēram, rādītāju pielietošanas iespējas uzņēmumu finansiālās darbības novērtēšanā.

### ***Secinājumi***

- Personāla izmaksu uzskaites procesu ietekmē grāmatvedības vispārējie principi, grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti, darba un nodokļu likumdošana, grāmatvedības infrastruktūra uzņēmumā.
- Personāla izmaksas ir būtisks grāmatvedības uzskaites elements, kura aprēķināšanas/aplēses, uzskaites un atspoguļošanas kvalitāte ietekmē

grāmatvedības pārskatu (finanšu pārskatu, vadības pārskatu, nodokļu pārskatu, statistikas pārskatu) sniegtās informācijas kvalitāti.

- Grāmatvedības nozarē esošajos pētījumos līdz šim nav bijusi izstrādāta personāla izmaksu uzskaites pētījumu metodoloģija.
- Autores izstrādātais personāla izmaksu uzskaites procesa pētījuma metodoloģiskais modelis ir izmantots promocijas darba struktūras veidošanā; šis modelis var tikt izmantots citu administratīvo teritoriju personāla izmaksu uzskaites procesa zinātniskajos un praktiskajos pētījumos, kā arī citu grāmatvedības uzskaites elementu pētījumiem.

## 2. PERSONĀLA IZMAKSU JURIDISKIE UN METODISKIE ASPEKTI GRĀMATVEDĪBĀ

### 2.1. Personāla izmaksu tiesiskā reglamentācija darba attiecību kontekstā

Jebkura ekonomiskā procesa norise ir saistīta ar šī procesa tiesisko reglamentāciju. Atšķirībā no citiem uzņēmuma saimnieciskajiem procesiem (sagāde, realizāciju u.c.), izdevumi, kas veidojas darba attiecību ietvaros, ir darba tiesību objekts, līdz ar to darba tiesības noteiktā apmērā ietekmē šo izdevumu uzskaites prasības.

#### *Vispārējā darba attiecību normatīvā bāze*

Darba tiesības (*angļu val.-labour law*) ir normatīvo aktu kopums, kas regulē darbinieku un darba devēju attiecības, kuras dibinātas uz darba līgumu neatkarīgi no to statusa un īpašuma formas un citas ar tām cieši saistītās attiecības (koplīgumi, uzraudzība un kontrole par darba likumdošanas ievērošanu, darba strīdu izskatīšana u.c.). Ārvalstīs darba tiesību normas ietvertas kodeksos (Francija, Spānija), likumos un darba koplīgumos (Vācija, Holande, Zviedrija, Dānija u.c.), darba koplīgumos vai precedentu tiesībās (ASV, Lielbritānija).

Darba tiesību sistēmu Eiropas Savienības mērogā veido:

- primārie (sākotnējie) tiesību akti (Eiropas Kopienas dibināšanas līgums (*angļu val.-Treaty establishing the European Community*), Līgums par Eiropas Savienību (*angļu val.- Treaty on European Union*));

- sekundārie (atsavinātie) tiesību akti, kuriem ir juridisks spēks ES dalībvalstīs (regulas (*angļu val.-regulations*), direktīvas (*angļu val.-directives*), lēmumi (*angļu val.-decisions*));

- starptautisko darba tiesību avoti (Apvienoto Nāciju Organizācijas „Vispārējā cilvēktiesību deklarācija”, Starptautiskās Darba Organizācijas konvencijas un rekomendācijas).

Starptautiskie un ES normatīvie akti nosaka tikai minimālo standartu darba tiesību jomā, ES nacionālajā līmenī dalībvalstis var noteikt augstākas prasības un garantijas, kas skar jebkuru darba attiecību sfēru.

Darba tiesiskās attiecības Latvijā regulē:

- Latvijas Republikas Satversme;
- Latvijai saistošās starptautiskās tiesību normas;
- likumi (LR „*Darba likums*”, atsevišķas *Civillikuma* tiesību normas, citi likumi);
- MK noteikumi;

- darba koplīgumi;
- iekšējie darba kārtības noteikumi.

LR „*Darba likums*” attiecībā uz personāla izmaksām reglamentē:

- darba samaksas jēdzienu (59.pants nosaka: darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, kura ietver darba algu un normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktās piemaksas, kā arī prēmijas un jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu);
- minimālās mēneša darba algas noteikšanas funkcijas ir deleģētas Ministru kabinetam (61.pants);
- darba algas sistēmas (62.panta 1.p. paredz laika algas sistēmu un akorda algas sistēmu);
- paredz pienākumu uzņēmuma grāmatvedības struktūrvienībai sniegt darbiniekam izziņu par darba samaksu, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veikšanu, izsniegt un izskaidrot darba samaksas aprēķinu;
- nosaka minimālās likmes piemaksu aprēķināšanai par nakts darbu, virsstundām un darbu svētku dienās;
- darba samaksas izmaksas biežumu;
- vidējās izpeļņas aprēķināšanas kārtību;
- ieturējumu kopsummu ierobežojumus.

Izvērtējot LR „*Darba likuma*” normas no personāla izmaksu uzskaites aspekta, var iezīmēt atsevišķus problēmjaudājumus.

LR „*Darba likuma*” 40.panta 1.daļas 6.punkts paredz, ka darba līgumā ir jānorāda darba samaksas apmērs un laiks. LR „*Darba likuma*” 59.pants skaidro jēdziena „darba samaksa” saturisko apjomu, t.i., „darba samaksa....ietver darba algu, piemaksas, prēmijas un jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu”. Likuma šāda redakcija uzliek par pienākumu uzņēmuma vadībai, slēdzot darba līgumu, paredzēt un darba līgumā atrunāt iespējamās papildus izmaksas personāla politikas ietvaros.

LR „*Darba likuma*” 61.panta 1.punkts paredz, ka minimālā darba alga nedrīkst būt mazāka par valsts noteikto minimumu; 2.punkts nosaka, ka minimālo mēneša darba algu normālā darba laika ietvaros, kā arī minimālo stundas tarifa likmi nosaka MK. LR „*Darba likuma*” 80.panta 1.punkts nosaka, ka visu ieturējumu kopsumma nedrīkst pārsniegt 20 procentus, bet *Civilprocesa likumā* īpaši paredzētajos gadījumos — 50 procentus no darbiniekam izmaksājamās mēneša darba samaksas; jebkurā gadījumā darbiniekam saglabājama minimālā darba alga. Šādā likuma redakcijā veidojas sekojošas problēmas:

- nav saprotams jēdzienu „minimālā darba alga”, „valsts noteiktais minimums”, „minimālā mēneša darba alga” saturiskais apjoms;
- ja mēneša darba samaksa sastāda 180 Ls, nodokļu atskaitījumi (IIN un VSAOI) 57,15 Ls, izmaksājamā summa pēc nodokļu ieturējumiem sastāda 122,85 Ls, kas ir mazāka par minimālo mēneša darba algu 160,00 Ls; paliek atklāts jautājums, vai šajā gadījumā var vērst piedziņu no 122,85 Ls, kas mazāka par minimālo mēnešalgu.

Autore uzskata, ka no likuma 80.panta ir jāizslēdz piebilde „jebkurā gadījumā darbiniekam saglabājama minimālā darba alga”, tā rezultātā, pirmkārt, neveidosies juridiska rakstura problēmas finanšu grāmatvedībā, otrkārt, piedziņas ierobežojošais mehānisms ir izveidots, nosakot ieturējumu maksimālo procentu apmēru.

LR „*Darba likuma*” 67.panta 1.punkts nosaka, ka darbinieks, kas veic nakts darbu, saņem piemaksu ne mazāk kā 50 procentu apmērā no viņam noteiktās stundas vai dienas algas likmes, bet, ja nolīgta akorda alga, — piemaksu ne mazāk kā 50 procentu apmērā no akorddarba izcenojuma par paveiktā darba daudzumu. Saskaņā ar vispārpieņemto darba samaksas sistēmu klasifikāciju, akorda alga ir viens no gabaldarba samaksas paveidiem; likuma normas neparedz klasiskās gabaldarba samaksas formas. Autore uzskata, ka gabaldarba samaksa ir viena no darba samaksas sistēmām, kur darba samaksas apmērs ir tiešā veidā saistīts ar darba rezultātiem, un ir instruments darba produktivitātes kāpināšanai (autores pētījumi par darba samaksas sistēmām ir apkopoti 2.3.apakšnodaļā).

LR „*Darba likuma*” 67.panta 1.punkts nosaka, ka darbinieks, kas veic nakts darbu, saņem piemaksu ne mazāk kā 50 procentu apmērā no viņam noteiktās stundas vai dienas likmes. Ja darbiniekam noteikta mēnešalga, lai aprēķinātu stundas likmi, saskaņā ar vispārpieņemto praksi, mēnešalga tiek dalīta ar mēnesī nostrādāto stundu skaitu vai vidējo darba stundu skaitu gadā. Atkarībā no dalītāja (mēnesī nostrādāto stundu skaits vai vidējais mēneša darba stundu skaits gadā) piemaksu lielums naudas izteiksmē ir atšķirīgs. Autores analīze par mēneša/gada stundu skaita piemērošanu finanšu grāmatvedībā ir apkopota 2.3.apakšnodaļā.

### ***Darba samaksas tiesiskā reglamentācija valsts sektorā***

LR „*Darba likuma*” 62.pants deleģē darba samaksas tiesiskās reglamentācijas un uzskaites principu tiesisko reglamentāciju LR Ministru kabinetam. Šobrīd Latvijas Republikā ir spēkā vairāki Ministru kabineta noteikumi un likumi, kas regulē valsts sektorā strādājošo darba samaksu, kā arī sociālās garantijas (3.pielikums). Raksturojot 3.pielikumā uzskaitītos normatīvos dokumentus, iezīmējas sekojošas īpatnības un problēmas:

1) Valsts sektorā nodarbināto darba samaksu, sociālās garantijas, kompensācijas reglamentē vairāk nekā 20 normatīvie akti, kas nenodrošina valsts sektorā nodarbināto darba samaksas tiesiskās reglamentācijas caurspīdīgumu un pārskatāmību. Pozitīvi ir vērtējams, ka pēdējos gados notiek darbs pie normatīvo aktu izstrādes šajā jomā (liekākā daļa normatīvo aktu ir pieņemti pēdējo 4 gadu periodā).

2) Kā problēmjaudājumu var minēt Ministru kabineta 1997.gada 21.janvāra noteikumus Nr.46 „*Noteikumi par vadības līgumiem*”, kas pēc savas būtības ir papildus darba samaksa ārpus darba tiesībām (noteikumu 3.panta redakcija nosaka, ka vadības līgums neaizstāj noteiktās darba un dienesta attiecības). Minētais normatīvais akts ietekmē arī statistikas rādītājus par personāla izmaksām valsts sektorā.

3) Normatīvajos aktos, kas nosaka valsts sektorā nodarbināto darba samaksas lielumu absolūtajos skaitļos, nereti tiek izdarītas izmaiņas, pamatojoties uz arodbiedrību izvirzītajām prasībām (pedagogi, medicīnas darbinieki u.c.), kas pirmkārt, nereti ir politisks lēmums un nav saistīts ar vispārējo valsts pārvaldes stratēģisko plānošanu, otrkārt, tas ir apliecinājums teorijai par arodbiedrību kā būtisku ietekmējošo spēku darba algas līmeņa noteikšanā; turklāt jāatzīmē, ka arodbiedrību loma darba samaksas līmeņa veidošanā Latvijā dominējoši darbojas valsts sektorā.

4) Izvērtējot darba samaksas reglamentācijas sektorus, var atzīmēt, ka darba samaksa pašvaldībās Latvijā netiek reglamentēta; MK noteikumiem Nr.217 “*Noteikumi par darba samaksas sistēmu no valsts budžeta finansējamo iestāžu darbiniekiem*”, kas bija spēkā līdz 2006.gadam, bija rekomendējošs raksturs attiecībā uz darba samaksas sistēmu pašvaldībās, savukārt, kopš 2006.gada pašvaldības domes darba samaksas sistēmas un lielumu nosaka patstāvīgi. Ņemot vērā Latvijā funkcionējošo pašvaldību skaitu un nerealizēto teritoriālo reformu, pašvaldību finanšu resursu efektīvai un lietderīgai apguvei ir nepieciešama personāla izmaksām novirzīto līdzekļu ierobežošana.

5) Darba samaksas uzskaiti valsts sektorā reglamentā MK 2004.gada 3.februāra noteikumi Nr.62 „*Noteikumi par vienoto darba samaksas uzskaites sistēmu no valsts budžeta finansējamās institūcijās*”, kas nosaka kārtību kādā Finanšu ministrija uztur, pilnveido un aktualizē vienoto darba samaksas uzskaites sistēmu, kā arī kārtību, kādā no valsts budžeta finansējamās institūcijas – valsts iestādes, valsts aģentūras, valsts uzņēmumi, uzņēmēj sabiedrības un kapitālsabiedrības veic datu uzskaiti; jāatzīmē, ka minēto noteikumu 2.pielikumā ietvertā informācija paredz 54 veidu piemaksas, pabalstus, kompensācijas u.c., t.sk., arī samaksa pēc vadības līgumiem tiek klasificēta kā piemaksa. Saskaņā ar publiski pieejamo informāciju vadības līgumos noteiktā samaksa 2006. - 2007.gadā atsevišķos



gadījumos sastādīja vairākus tūkstošus mēnesī un pārsniedza darba samaksu, kas tiek maksāta darba līguma ietvaros.

### ***Minimālās algas reglamentācija***

LR MK 2003.gada 28.maija „*Koncepcija par minimālo darba algu*” paredz, ka darba samaksas noteikšanā pastāv noteikts publiskais elements, proti, valsts nosaka minimālās darba algas apmēru. Minimālās darba algas noteikšana ir saistīta ar nepieciešamību nodrošināt vismaz dzīvošanas minimumu visiem darbiniekiem- gan privātajā, gan valsts sektorā strādājošajiem. Tādējādi minimums tiek noteikts visai valstij un ir obligāti jāievēro visiem darba devējiem. Tiesības uz taisnīgu darba samaksu, kas nodrošina darbiniekiem pienācīgus dzīves apstākļus, ir viena no cilvēka pamattiesībām, kas noteikta gan starptautiskajos, gan Latvijas tiesību aktos.

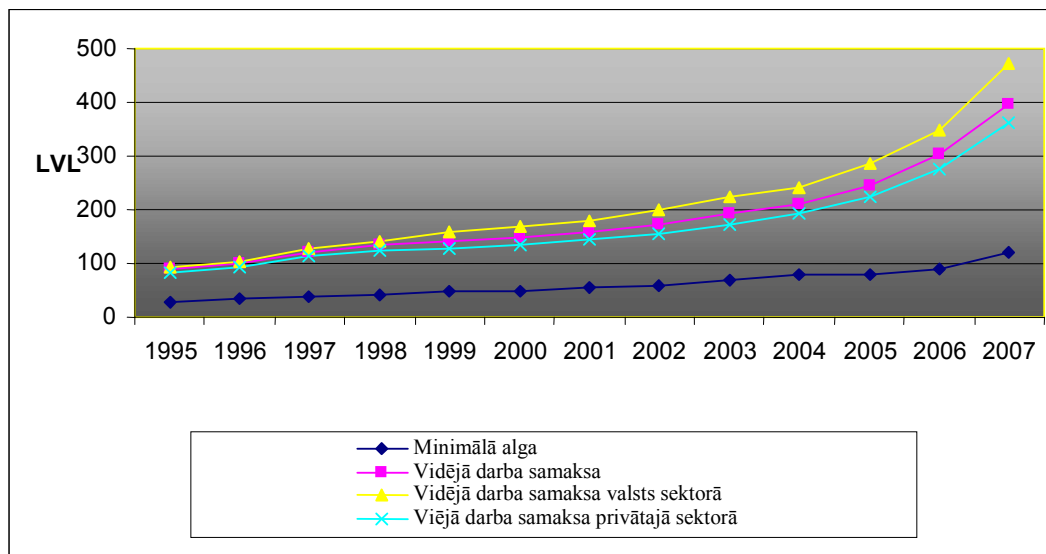
Latvijai ir saistoši vairāki starptautiskie līgumi, kuros tiek risināts darba samaksas jautājums. Piemēram, ANO Starptautiskajā paktā par cilvēka ekonomiskajām, sociālajām un kultūras tiesībām ir noteikts, ka „pakta dalībvalstis atzīst katra tiesības uz taisnīgiem un labvēlīgiem darba apstākļiem, kas sekmē it īpaši atlīdzību, kas nodrošina visiem strādājošiem vismaz apmierinošu eksistenci viņiem pašiem un viņu ģimenēm.” Starptautiskās Darba organizācijas konvencija Nr.131 “*Par minimālās darba algas noteikšanu*”, kuras viens no mērķiem ir aizsargāt strādājošos no nepamatoti zemām algām, uzliek valstij pienākumu, nosakot minimālās darba algas līmeni, ciktāl tas ir iespējams un atbilst nacionālajiem apstākļiem, ņemt vērā strādājošo un viņu ģimeņu vajadzības, vispārējo darba algas līmeni valstī, dzīvošanas izmaksas, kā arī ekonomiskos faktorus, ieskaitot ekonomiskās attīstības prasības, darba ražīguma līmeni un vēlamību sasniegt un uzturēt augstu nodarbinātības līmeni. Tāpat ANO Vispārējā cilvēka tiesību deklarācijā ir noteikts, ka „katram strādājošam ir tiesības uz taisnīgu un pienācīgu darba algu”. Pamatojoties uz augstāk minētajiem starptautiskajiem līgumiem, Latvijai ir uzlikta zināmas saistības attiecībā uz darba samaksas regulējumu.

Latvijā saskaņā ar LR „*Darba likuma*” 61.pantu minimālo algu normālā darba laika ietvaros nosaka Ministru kabinets. Ņemot vērā mainīgo ekonomisko situāciju, kā arī valsts budžeta veidošanās procesu un valsts tautsaimniecības vispārējās attīstības tendences, minimālās darba algas pārskatīšana Latvijā ir bijusi nosacīti regulāra (2.1. tabula).

## Minimālās darba algas pieaugums Latvijā no 1991.g. līdz 2008.g.

Gads	Datums, mēnesis	Minimālā mēneša darba alga, Ls	Minimālā stundas tarifa likme, Ls	Normatīvais akts
1	2	3	4	5
1991	1.janvāris	0,83		
1991	1.aprīlis	0,95	0,006	Ministru Padomes 1991.gada 8.aprīļa lēmums Nr.95 „Par iedzīvotāju naudas ienākumu indeksācijas nodrošināšanu”
1991	1.septembris	1,30		
1991	15.novembris	1,40		
1992	1.janvāris	2,30		
1992	1.februāris	3,35		
1992	16.aprīlis	5,00	0,03	Ministru Padomes 1992.gada 10.aprīļa lēmums Nr.125 „Par minimālo mēneš algu”
1992	1.jūnijs	7,50	0,04	Ministru Padomes 1992.gada 22.maija lēmums Nr.188 „Par izmaiņām minimālajā darba samaksā un pabalstu un stipendiju apmēriem”
1993	1.maijs	15,00	0,09	Ministru Padomes 1993.gada 30.aprīļa lēmums Nr.224 „Par izmaiņām minimālajā darba samaksā”
1994	1.aprīlis	22,50	0,133	MK 1994.gada 19.aprīļa noteikumi Nr.89 „Par izmaiņām minimālajā darba algā”
1994	1.oktobris	28,00	0,165	MK 1994.gada 1.oktobra noteikumi Nr.196 „Par izmaiņām minimālajā darba algā”
1996	1.aprīlis	38,00	0,225	MK 1996.gada 12.marta noteikumi Nr.59 „Noteikumi par izmaiņām minimālajā darba algā”
1998	1.janvāris	42,00	0,251	MK 1997.gada 19.novembra noteikumi Nr.374 „Noteikumi par izmaiņām minimālajā darba algā”
1999	1.janvāris	50,00	0,296	MK 1998.gada 24.novembra noteikumi Nr.439 „Noteikumi par minimālo darba algu”
2001	1.jūlijs	60,00	0,355	MK 2001.gada 6.marta noteikumi Nr.103 „Noteikumi par minimālo darba algu”
2002	1.jūnijs	60,00	0,357	MK 2002.gada 28.maija noteikumi Nr.215 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”
2003	1.janvāris	70,00	0,419	MK 2002.gada 27.decembra noteikumi Nr.580 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”
2004	1.janvāris	80,00	0,474	MK 2003.gada 23.septembra noteikumi Nr.535 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”
2006	1.janvāris	90,00	0,535	MK 2005.gada 25.oktobra noteikumi Nr.790 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”
2007	1.janvāris	120,00	0,713	MK 2006.gada 17.oktobra noteikumi Nr.858 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”
2008	1.janvāris	160,00	0,962	MK 2007.gada 28.augusta noteikumi Nr.592 „Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi”

Viens no minimālās algas paaugstināšanas primārajiem mērķiem ir darba samaksas līmeņa kāpināšana privātajā sektorā, līdz ar to nodokļu bāzes un budžeta ieņēmumu palielināšana, tomēr minimālās algas paaugstināšana Latvijā rada relatīvi vienādu ietekmi uz darba samaksas līmeni valsts un privātajā sektorā (2.1.att).



2.1.attēls. Minimālās un vidējās darba algas dinamika 1995.-2007.gadā Latvijā, latos (autores sastādīts pēc Latvijas CSB datiem)

No augstāk minētajiem statistikas datiem var secināt, ka kopējā darba samaksas līmeņa pieaugumu bez minimālās algas izmaiņām ietekmē arī citi faktori, piemēram, laika periodā no 1999.gada līdz 2001.gada 1.jūlijam minimālā alga bija nemainīga 50 LVL, tomēr bija novērojams kopējā darba samaksas līmeņa pieaugums gan atsevišķos sektoros, gan valstī kopumā. Tāpat kopš 2001.gada, pieaugot minimālajai algai, darba samaksas līmenis saskaņā ar statistikas datiem straujāk pieauga valsts sektorā. Kā blakus parādība, kas ietekmē darba algas līmeņa statistiskās rādītājus, jāmin ēnu ekonomika, „aploksņu algas” privātajā sektorā, darba līgumi uz nepilnu slodzi u.c.

### ***Minimālās algas reglamentācija un iezīmes ES valstīs***

Minimālā alga ir zemākā stundas, dienas vai mēneša alga, ko daba devējam jāmaksā darba ņēmējam. Pirmo reizi minimālā alga tika ieviesta 19.gadsimta beigās Austrijā un Jaunzēlandē. Pastāv atšķirīgi viedokļi par minimālās algas lielumu un par tiesiskās reglamentācijas nepieciešamību, un joprojām pastāv diskusijas par minimālās algas pozitīvo ietekmi uz darbaspēka tirgu. Tādās valstīs kā Norvēģija, Zviedrija, Somija, Dānija, Šveice, Vācija, Austrija, Itālija un Kipra minimālā alga netiek noteikta ar likumu, bet tiek panākta vienošanās starp arodbiedrībām un atsevišķu nozaru darba devējiem. ES un citās pasaules valstīs ir dažāda pieeja minimālās darba algas tiesiskajam regulējumam (2.2.tabula).

Pārskats par minimālās algas valstisko reglamentāciju dažādās valstīs (autore sastādīts pēc 150.avota)

2.2.tabula

<b>VALSTS</b>	<b>BELĢIJA</b>	<b>ČEHIJA</b>	<b>IGAUNIJA</b>	<b>GRIEKIJA</b>	<b>SPĀNIJA</b>	<b>FRANCIJA</b>	<b>ĪRIJA</b>	<b>LATVIJA</b>	<b>LIETUVA</b>	<b>LUKSEM- BURGA</b>	<b>UNGĀRIJA</b>	<b>MALTA</b>
<b>Sektors, kas tiek regulēts</b>	Privātais sektors, darba ņēmēji, kas sasnieguši 21 g.	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji, kas neatkarīgi no vecuma	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 18 g.	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 18 g.	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji
<b>Noteikšanas metode</b>	Sarunas ar sociālajiem partneriem	Nosaka valdība pēc sarunām ar sociālajiem partneriem	Nosaka valdība	Ikgadējās sarunas ar sociālajiem partneriem	Nosaka valdība	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība	Nosaka valdība	Nosaka valdība	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība
<b>Precizēšanas metodika</b>	Automātiskā indeksācija un periodiska pārskatīšana	Nosaka valdība parasti vienreiz gadā	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Ikgadēji, saskaņā ar valdības inflācijas prognozēm	Automātiskā indeksācija un ikgadējā pārskatīšana	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Automātiskā indeksācija un periodiska pārskatīšana	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Automātiskā indeksācija
<b>Periods</b>	Mēnesis	Mēnesis un stunda	Mēnesis un stunda	Mēnesis un diena	Stunda	Stunda	Stunda	Mēnesis un stunda	Mēnesis un stunda	Mēnesis un stunda	Mēnesis	Nedēļa

Pārskats par minimālās algas valstisko reglamentāciju dažādās valstīs (autore sastādīts pēc 150.avota)

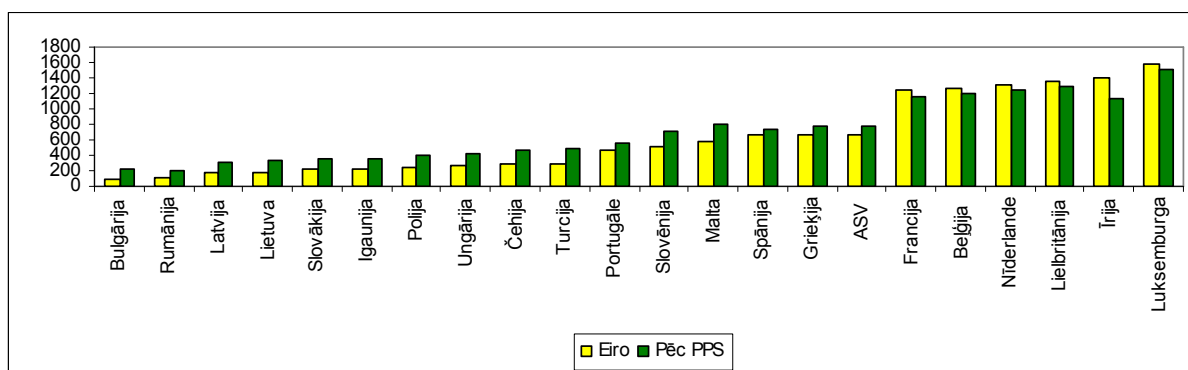
2.2.tabulas turpinājums

<b>VALSTS</b>	<b>NĪDERLANDE</b>	<b>POLJA</b>	<b>PORTUGĀLE</b>	<b>SLOVĒNIJA</b>	<b>SLOVĀKIJA</b>	<b>LIELBRITĀNIJA</b>	<b>BULGĀRIJA</b>	<b>RUMĀNIJA</b>	<b>TURCIJA</b>	<b>USA</b>
<b>Sektors, kas tiek regulēts</b>	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 23 g.	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji, neatkarīgi no vecuma	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 16 g.	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 18 g.	Visi darba ņēmēji	Visi darba ņēmēji, neatkarīgi no vecuma	Visi darba ņēmēji, kas sasnieguši 16 g.	Privātā sektora uzņēmumos ar apgrozījumu >500,000 USD gadā, mazos uzņēmumos, kas nodarbojas ar starpstatu tirdzniecību, valsts un pašvaldību sektorā
<b>Notieikšanas metode</b>	Nosaka valdība	Nosaka valdība pēc sarunām ar sociālajiem partneriem	Nosaka valdība	Nosaka valdība pēc sarunām ar sociālajiem partneriem	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām, ņemot vērā valsts budžeta ierobežojumus	Nosaka valdība pēc konsultēšanās ar sociālajiem partneriem	Nosaka minimālās noteikšanas metode, kas sastāv no valdības, darba devēju un darba ņēmēju pārstāvjiem	Nosaka valdība
<b>Precizēšanas metodika</b>	Divreiz gadā	No 2003.g. indeksē 2 reizes gadā, ja inflācija ir 5 % un vairāk	Katru gadu saskaņā ar valdības inflācijas prognozēm	Pārskata regulāri – parasti 2 reizes gadā	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām pārskata katru gadu	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām	Nosaka valdība pēc sociālo partneru rekomendācijām, ņemot vērā valsts budžeta ierobežojumus	Nosaka valdība pēc konsultēšanās ar sociālajiem partneriem	Parasti katru gadu	Periodiski pārskata
<b>Periods</b>	Mēnesis	Mēnesis	Mēnesis	Mēnesis	Mēnesis un stunda	Stunda	Mēnesis un stunda	Mēnesis	Mēnesis	Stunda

Analizējot 2.2. tabulas datus par dažādām pieejām minimālās algas valstiskai reglamentācijai, noteikšanas metodiku, iesaistītajiem partneriem un periodiskumu, var secināt, ka:

- minimālo algu nosaka valdība ar likumu (Spānija, Francija, Luksemburga, Malta, Nīderlande, Portugāle, ASV);
- minimālās algas paaugstināšanas solis ir atkarīgs no valdības inflācijas prognozēm (Grieķija, Spānija u.c.);
- minimālā alga tiek indeksēta vienu vai divas reizes gadā vadoties no inflācijas (Malta, Nīderlande);
- Polijā minimālā alga tiek indeksēta 2 reizes gadā, ja inflācija ir 5 un vairāk procenti;
- kā pozitīvu aspektu var minēt arī minimālās algas pārskatīšanu divreiz gadā, kas labvēlīgi ietekmē maznodrošināto darba ņēmēju pirkjspēju, pie tam, šāda regulāra pieeja mazina sociālo spriedzi un inflācijas gaidas;
- dažādās valstīs ir atšķirīga pieeja periodam, kuram tiek noteikta minimālā alga (stunda, diena, nedēļa, mēnesis);
- minimālā alga ne vienmēr tiek noteikta sākoties nākošajam taksācijas gadam, piemēram, Lietuvā laika posmā no 1997. līdz 2006.gadam minimālā alga tika mainīta budžeta gada ietvaros (1.maijs, 1.jūnijs, 1.jūlijs, 1.septembris), šāda pieeja atstāj mazāku ietekmi uz cenu līmeņa izmaiņām un inflāciju;
- atsevišķās valstīs (Beļģija, Nīderlande u.c.) minimālā alga tiek noteikta darba ņēmējiem, kuri sasnieguši noteiktu vecumu (16,18,21,23 gadi), respektīvi, minimālās algas apmērs nav jāpiemēro, nodarbinot pusaudžus un jauniešus; tas ir saistīts ar minimālās algas teoriju, kas paredz, ka pieaugot minimālajai algai, samazinās pusaudžu un jauniešu nodarbinātība, jo darba devēji, palielinoties izmaksām, ir ieinteresēti nodarbināt kvalificētu darbaspēku.

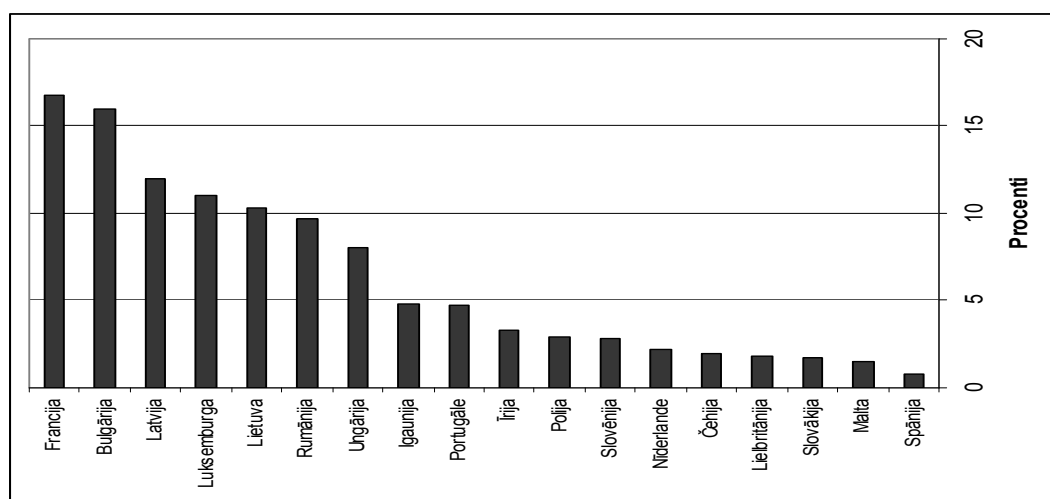
Minimālās algas lielums ir viens no problēmjaudājumiem Latvijā gan sociālās, gan fiskālās politiskās kontekstā, turklāt gan absolūtajos skaitļos, gan pēc pirkjspējas paritātes standarta 2007.gadā tā bija viena no zemākajām starp ES dalībvalstīm (2.2.attēls).



2.2.attēls. Ar likumu noteiktā minimālā alga 2007. gada janvārī ES valstīs, ASV un Turcijā (EUR un pēc pirktspējas paritātes standarta (PPS)), (autores sastādīts pēc Eurostat datiem)

Zemākā minimālā alga 92 EUR absolūtajos skaitļos 2007.gada janvārī bija Bulgārijā un augstākā 1570 EUR Luksemburgā. Analizējot minimālās algas lielumu absolūtajos skaitļos, atšķirības ir ievērojamas, piemēram, Luksemburgā minimālā alga bija 17 reizes augstāka nekā Bulgārijā, savukārt, minēto valstu minimālo algu atšķirība pēc pirktspējas paritātes standarta ir tikai 7 reizes. Absolūtajos skaitļos 2007.gadā minimālā alga Latvijā sastādīja 26,8 % no ES valstu vidējās algas, savukārt, minimālā alga pēc pirktspējas paritātes standarta sastādīja 43,9 %. Attiecīgie Lietuvas analogie rādītāji ir – 27,1 % un 45,9 % un Igaunijā – 35,8 % un 51,3 %. 2008.gada statistikas rādītāji ir līdzīgi, t.i., Latvijā ir 3. zemākā minimālā alga pēc Bulgārijas un Rumānijas, un tā sastāda 34 % no ES valstu vidējās minimālās algas, attiecīgi Lietuvā šis rādītājs ir 35 % un Igaunijā – 42 %.

Viens no faktoriem, kas nosaka minimālās algas paaugstināšanas aktualitāti, ir strādājošo īpatsvars, kas saņem minimālo algu. ES dalībvalstīs ievērojami atšķiras minimālo algu pelnošo darbinieku īpatsvars (2.3.attēls).



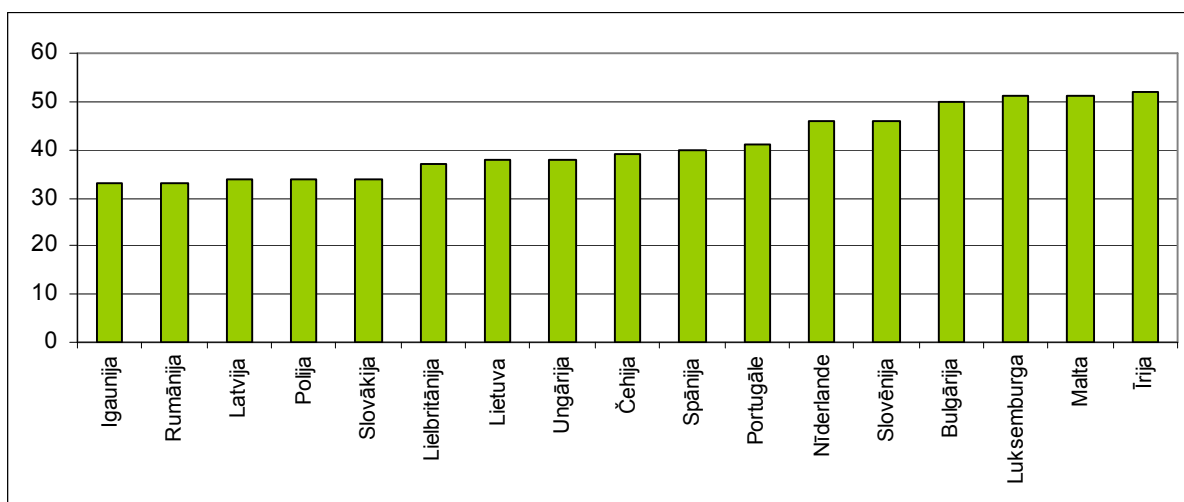
2.3.attēls. Minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvars 2006.gadā, procentos (autores sastādīts pēc Eurostat datiem)

2006.gadā viszemākais šādu darbinieku īpatsvars bija Spānijā (0,8%). Apvienotajā Karalistē minimālās algas saņēma 1,8 % darbinieku, Maltā – 1,5%, Slovākijā – 1,7%, Čehijā -2% darbinieku.

Augstāks minimālās algas pelnošo darbinieku īpatsvars bija Bulgārijā -16%, Latvijā - 12%, Francijā -16,8 %. Analizējot šos datus pa gadiem, var atzīmēt, ka periodiski mainās minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvars. 2004. gadā visaugstākais rādītājs bija Luksemburgā -18 %, Francijā-15,6 %, Lietuvā – 12,1 %.

Augsts minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvars liecina par šīs iedzīvotāju kategorijas atkarību no minimālas algas izmaiņām un jūtīgumu pret citiem ekonomiskajiem procesiem (inflāciju, sociālajām garantijām u.tml.). Analizējot 2.3.attēla datus, var secināt, ka minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvaram nav tiešas sakarības ar valsts ekonomikas vispārējo attīstības līmeni. Piemēram, Francijā un Bulgārijā ir ievērojami atšķirīgs attīstības līmenis (IKP, vidējā alga u.c.), bet minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvars ir līdzīgs-attiecīgi 16,8 % un 16,0 %.

Kaica indekss (*Kaitz index*) raksturo minimālās algas proporciju pret vidējo darba samaksu valstī. LR „Konceptija par minimālo algu” kā vienu no virzieniem iedzīvotāju labklājības celšanai paredz turpmākajos gados tuvināt minimālo algu tautsaimniecības vidējai darba samaksai. 2005. gadā šis rādītājs ES valstīs svārstījās no 33 % (Rumānijā) līdz 52 % (Īrijā) ( 2.4.attēls).



2.4.attēls. Minimālā alga %-os no vidējās darba algas 2005.gadā  
(autore sastādīts pēc Eurostat datiem)



Augsts minimālās algas īpatsvars darba ņēmēju bruto ienākumos liecina par šaurāku algu skalas amplitūdu. No 2.4.attēla statistikas datiem var secināt, ka šis rādītājs ir augstāks ekonomiski attīstītās valstīs un attiecīgi zemāks mazāk attīstītās, ar atsevišķiem izņēmumiem, piemēram, Bulgārija, Lielbritānija. Šos izņēmumus var izskaidrot, interpretējot minimālo algu saņemošo darba ņēmēju īpatsvaru. Lielbritānijā minimālo algu saņem tikai 1,8 % no nodarbinātajiem, tāpēc minimālās algas īpatsvara procentuālais apmērs no bruto ienākumiem nav būtisks, savukārt, Bulgārijā minimālo algu saņem 16 % no nodarbinātajiem, kas netieši samazina vidējo darba samaksu, līdz ar to paaugstinās minimālās algas un vidējās darba samaksas attiecība.

Pēc Latvijas CSB datiem 2007.gadā 9,2 % no visiem strādājošajiem darba samaksa bija minimālās algas apmērā vai zemāka par noteikto minimālo algu. Šīs kategorijas darbinieki galvenokārt bija nodarbināti privātajā sektorā, t.i., 64,6 tūkst. jeb 88 % no šīs kategorijas, un attiecīgi 12 % bija nodarbināti sabiedriskajā sektorā. Pašreizējā situācijā minimālās algas palielināšana nereti ir politisks lēmums un arī instruments politiskās „sejas” veidošanā; ja minimālās algas palielināšanas mehānisms (indeksāciju) būtu likumdošanā noteikts ilgstošam laika periodam, tas ļautu veikt uzņēmumu investīciju un finansiālās darbības stratēģisko plānošanu, pieauguma vienmērīgums un pakāpeniskums samazinātu inflācijas „gaidas”; tas kalpotu kā zināma vadlīnija uzņēmumiem personāla politikas veidošanā, lai samazinātu personāla mainību un sekmētu darbinieku lojalitāti.

### ***Secinājumi un ieteikumi***

- Izvērtējot LR „Darba likuma” atsevišķas terminoloģiska rakstura nepilnības, var ieteikt likumdevējam lietot likuma redakcijā vienotu terminu „minimālā mēneša darba alga”, aizstājot līdzšinējos terminus „minimāla darba alga”, „valsts noteiktais minimums”, kas veicinātu darba devēju izpratni par likuma normām un vienkāršotu šo normu piemērošanu.
- Darba samaksas tiesiskā reglamentācija valsts sektorā ir sadrumstalota un nepārskatāma, kā arī nav vienota politiskā dokumenta (pamatnostādnes, koncepcijas), kas noteiktu darba samaksas izmaiņu turpmākās tendences šajā sektorā; darba samaksas paaugstināšana atsevišķu profesiju pārstāvjiem nereti ir politisks lēmums, kuru atsevišķos gadījumos ietekmē attiecīgo nozaru arodbiedrību (izglītība, medicīna) aktivitātes.
- Arodbiedrību loma un aktivitāte darba samaksas jautājumu virzīšanā valsts sektorā Latvijā ir apliecinājums teorijai par arodbiedrību kā svarīgu partneri darba samaksas jautājumu risināšanā.

- Darba samaksa pašvaldību sektorā Latvijā netiek reglamentēta; ņemot vērā Latvijā funkcionējošo pašvaldību skaitu un nerealizēto teritoriālo reformu, pašvaldību finanšu resursu efektīvai un lietderīgai apguvei ir nepieciešama personāla izmaksām novirzīto līdzekļu tiesiskā reglamentācija.

## **2.2. Personāla izmaksu uzskaites metodiskie aspekti grāmatvedībā**

Personāla izmaksu uzskaitē ir grāmatvedības kompetences jautājums, kura norises kārtību bez iepriekš skatītajām likumdošanas atsevišķām normām, reglamentē:

- grāmatvedības uzskaiti reglamentējošā likumdošana;
- nodokļu likumdošana (autores analīze par nodokļu piemērošanu atsevišķiem personāla izmaksu veidiem ir apkopota 2.5.apakšnodaļā).

1992.gada 14.oktobra likums „*Par grāmatvedību*” nosaka likuma subjektus, atbildību par grāmatvedības uzskaites organizēšanu un likuma pārkāpumiem, vispārējos grāmatvedības uzskaites principus, prasības grāmatvedības reģistriem, inventarizācijas kārtību, kompetences sadalījumu grāmatvedībā. Personāla izmaksu uzskaiti likuma normas tiešā veidā nereglamentē, bet, organizējot no darba attiecībām izrietošo izmaksu tāpat kā citu saimniecisko darījumu uzskaiti, ir jāievēro minētā likuma prasības (dokumentu rekvizīti, informācijas patiesums, salīdzināmība, savlaicīgums, nozīmīgums, saprotamība, pilnīgums, ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem u.tml.).

1992.gada 14.oktobra „*Gada pārskatu likums*” nosaka gada pārskata struktūru, sastādīšanas un apstiprināšanas kārtību, kā arī atsevišķu gada pārskata posteņu novērtēšanas kārtību. Likumā nav ietvertas tiešās norādes par personāla izmaksu uzrādīšanas kārtību gada pārskatā, izņemot likuma 11.pantu, kas nosaka peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmas vertikālo formu, klasificējot pēc perioda izmaksu metodes, kur personāla izmaksas tiek uzrādītas kā atsevišķs izdevumu postenis. Jāatzīmē, ka Latvijā dominējoši tiek lietota peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma, klasificējot posteņus pēc apgrozījuma metodes, kas paredz personāla izmaksu sadali pēc funkcijām.

Starp izstrādātajiem un šobrīd spēkā esošajiem Latvijas grāmatvedības standartiem nav standarta, kas reglamentētu personāla izmaksu uzskaiti un uzrādīšanu finanšu pārskatos (salīdzinājumam – 19. Starptautiskais grāmatvedības standarts „Darbinieka pabalsti” nosaka visa veida darbinieku labumu atzīšanu, novērtēšanu un atspoguļošanu pārskatos).

MK 2003.gada 21.oktobra noteikumi nr.585 „*Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*” nosaka grāmatvedības kārtošanas un organizācijas prasības uzņēmumiem, uz kuriem attiecas likuma „*Par grāmatvedību*” normas. Noteikumu viena no prasībām ir

uzņēmuma iekšējo normatīvo dokumentu - grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādāšana, savukārt, šo dokumentu uzdevums ir noteikt saimniecisko darījumu, t.sk., personāla izmaksu aprēķināšanas un /vai aplēses, uzskaites un atspoguļošanas kārtību finanšu pārskatos.

Grāmatvedības uzskaites tiesisko normu reglamentācijas īpatnības dod iespēju uzņēmumiem izstrādāt savus uzskaites organizēšanas iekšējos normatīvos dokumentus, kas atbilst uzņēmumu vajadzībām, līdz ar to ir būtiski visu saimniecisko darījumu un īpašuma uzskaitē nodrošināt kvalitatīvu metodiku, kas sekmē uzņēmuma vadības funkciju realizēšanu, kā arī nodrošina grāmatvedības datu lietotājus ar nepieciešamo informāciju.

LR likuma „*Par grāmatvedību*” 2.pants nosaka, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī; grāmatvedību kārtu tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei; grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Grāmatvedības pārkārtošanās atbilstoši tirgus ekonomikas prasībām Latvijā ir norisinājusies relatīvi nesen. Atsevišķu saimniecisko līdzekļu un procesu pilnvērtīga uzskaitē joprojām ir attīstības stadijā. Latvijas grāmatvedības sistēma ir saskārusies ar zināmu „liberalizācijas” procesu, kas uzņēmumiem dod iespēju veidot grāmatvedības uzskaites politiku atbilstoši savām vajadzībām, lai grāmatvedības sniegtā informācija pildītu savu pamatfunkciju- nodrošināt grāmatvedības datu lietotājus ar skaitlisko informāciju lēmumu pieņemšanai. Grāmatvedības teorijā pastāv dažādas pieejas un metodes saimniecisko līdzekļu, to avotu un procesu uzskaitē. Katrs uzņēmums izvēlas tās metodes un paņēmienus, kas tam ir piemērots. Grāmatvedības organizācijas dokumenti ir uzņēmuma grāmatvedības uzskaitē pieņemto paņēmieni un metožu apraksts. LR MK noteikumi Nr.585 „*Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*” paredz: „ Grāmatvedības organizācijas dokumenti nosaka kārtību, kādā dokumentē, novērtē un uzskaita uzņēmuma saimnieciskos darījumus, mantu un saistības, veic inventarizāciju, sniedz pārskatus par skaidrās un bezskaidrās naudas avansu, kā arī izejvielu un citu krājumu izlietojumu, organizē attaisnojuma dokumentu apgrozību un kārtu grāmatvedības reģistrus. Grāmatvedības organizācijas dokuments ir arī uzņēmuma grāmatvedības kontu plāns, šī plāna, kā arī kodu un simbolu lietošanas noteikumi, ilgtermiņa ieguldījumu, apgrozāmo līdzekļu, saistību un pašu kapitāla instrumentu klasifikācijas kritēriji, grāmatvedības politikas, grāmatvedības ierakstu, dokumentu un reģistru glabāšanas noteikumi un gada pārskata, kā arī citu grāmatvedības pārskatu

sagatavošanas noteikumi”. Autoresprāt, ir būtiski atzīmēt, ka augstāk minēto noteikumu normas dominējoši fokusējas uz nepieciešamību uzņēmuma iekšējos grāmatvedības dokumentos atrunāt bilances posteņu klasifikācijas un uzskaites kritērijus, savukārt, noteikumos nav tiešas norādes par nepieciešamību izstrādāt personāla izmaksu uzskaites politiku. Saskaņā ar autores viedokli, grāmatvedības organizācijas dokumentiem ir jānosaka uzskaites process divos gadījumos:

- 1) situācijās, kad vispārpieņemtie grāmatvedības principi un reglamentējošā likumdošanas piedāvā dažādas alternatīvas, piemēram, dažādas nolietojuma metodes, dažādas krājumu novērtēšanas metodes, atšķirīgas pieejas aizņēmumu procentu uzskaitē u.tml.;
- 2) situācijās, kad grāmatvedības elementa uzskaitē likumdošanā netiek vai daļēji tiek reglamentēta, piemēram, nākamo periodu izmaksu uzskaitē, uzkrājumu veidošana debitoru parādiem, personāla izmaksu aprēķināšana un uzskaitē.

Pēc autores domām, grāmatvedības organizācijas dokumenti ir viens no problēmjaudājumiem grāmatvedības darba organizācijā. Par to liecina arī tas, ka saskaņā ar LR VID datiem 2006.gadā veiktajās pārbaudēs 42 % gadījumos tika konstatēti pārkāpumi grāmatvedības uzskaitē, t.sk., nav izstrādāti grāmatvedības organizācijas dokumenti, ir nepilnīgi izstrādāti vai neatbilst uzņēmuma saimnieciskajai darbībai un organizatoriskajai struktūrai.

Grāmatvedības organizācijas dokumenti būtībā ir uzņēmuma grāmatvedības uzskaites rokasgrāmata, kuras funkcijas ir

- ❖ sekmēt grāmatvedības organizāciju;
- ❖ nodrošināt grāmatvedības informācijas salīdzināmību;
- ❖ nodrošināt grāmatvedības uzskaites darba nepārtrauktību personāla maiņas gadījumā;
- ❖ atvieglot grāmatvedības datu kontroles procesu.

Tomēr daudzi uzņēmumi (mazie un vidējie) nenovērtē šīs iekšējās dokumentācijas nepieciešamību, pozitīvos aspektus un devumu uzņēmuma kopējās vadības sistēmai.

Autore uzskata, ka viens no aspektiem, kas rada šādu situāciju ir likumdošanas norma, kas paredz, ka grāmatvedības organizācijas dokumentus izstrādā, apstiprina un par to saturu atbild uzņēmuma vadītājs. Latvijā uzņēmuma vadītājiem ne vienmēr ir nepieciešamā kvalifikācija, izglītība, iemaņas, lai izstrādātu šāda veida dokumentus. Situācijas uzlabošanai, likumdevējam būtu lietderīgi ieviest normu, kas paredz, grāmatvedības organizācijas

dokumentu izstrādes funkcijas deleģēt grāmatvedim. Savukārt, uzņēmumiem, iekšējās darba organizācijas vides sakārtošanai, šāda veida dokumenti ir jāizstrādā ar mērķi racionalizēt, pilnveidot grāmatvedības organizāciju, lai tās esamība uzņēmumā nebūtu tikai likuma prasību izpilde, bet viens no uzņēmuma vadības posmiem. Personāla izmaksas ir katra uzņēmuma būtisks izdevumu un saistību postenis, tāpēc to pilnīga un uzņēmuma interesēm atbilstoša uzskaitē ir viens no grāmatvedības uzskaites objektiem. Personāla izmaksu uzskaites metodikai ir jābūt vienai no grāmatvedības organizācijas dokumentu sastāvdaļām. Šis izmaksu postenis tiešā veidā ir saistīts ar uzņēmuma personāla politiku, tās vadības stratēģiju un mērķiem. Personāla izmaksu politikai un uzskaitēi ir jāveicina darbinieku darba rezultātu stimulējošā funkcija. Personāla izmaksu uzskaites metodika ir tiešā veidā atkarīga no personāla izmaksu veidiem (darba algas formas, prēmijas, nemonētārie atalgojuma veidi u.c.) un struktūras, kas tiek realizēti konkrētā uzņēmumā.

Grāmatvedības sniegtās informācijas, kas tiek uzkrāta grāmatvedības kontos, lietderību nosaka tās detalizācija zināmā (nepieciešamajā) pakāpē. Kontu plāns ir uzņēmuma vadītāja apstiprināts ilglaicīgai lietošanai paredzēts sistematizēts kontu saraksts ar atbilstoši piešķirtiem kontu kodiem.(18) Uzņēmumiem, veidojot kontu plānu, ir jāizvērtē turpmāka nepieciešamība pēc informācijas klasifikācijas un detalizācijas, piemēram, sastādot finanšu pārskatus, vadības atskaites, veicot pašizmaksas kalkulāciju. Personāla izmaksas kā izdevumu postenis nodrošina četru funkciju (ražošana, pārdošana, administratīvā darbība un kapitālieguldījumu veidošana) realizāciju. Līdz ar to ražošanas uzņēmumiem operāciju kontu grupā ir jāparedz vismaz 4 analītiskos kontus skaitliskās informācijas uzkrāšanai.

Piemērs.           7XX1- Ražošanā nodarbināto darba samaksa

                      7XX2 - Pārdošanas procesā nodarbināto darba samaksa

                      7XX3 - Administrācijas darbinieku darba samaksa

                      7XX4 - Darba samaksa kapitālieguldījumu veidošanā nodarbinātajiem

Tāpat ir jāparedz operāciju konti VSAOI uzskaitēi. Tirdzniecības uzņēmumos personāla izmaksas var veidoties preču iepirkšanas, administrācijas, pārdošanas procesā, kā arī atsevišķos gadījumos veidojot kapitālieguldījumus, kuru tapšanas procesā ir iesaistīts uzņēmuma personāls. Ņemot vērā pašreizējās darba devēju personāla politikas attīstības virzienus, atsevišķos operāciju kontos ir jāuzskaita ar darba attiecībām saistītie maksājumi (izglītības izdevumu segšana, medicīnas izdevumi, apdrošināšanas maksājumi u.c.). Ņemot vērā grāmatvedības uzskaites progresējošo datorizāciju, kontu plāna detalizācija minimāli palielina grāmatvedības uzskaitēi izmantoto laiku, un maksimāli nodrošina nepieciešamo informāciju uzņēmuma vadības, kontroles un plānošanas procesiem.

Pētījuma ietvaros tika veikta anketēšana, kurā ietvertie jautājumi, galvenokārt, koncentrējas uz personāla izmaksu komponentu uzskaiti finanšu grāmatvedībā. Respondenti pārstāvēja dažādas nozares: ražošana (18 %), tirdzniecība (26%), pakalpojumi (32%), pašvaldības un valsts un pašvaldību iestādes (24%); respondentu struktūra pēc nodarbināto skaita ir sekojoša: nodarbināto skaits mazāk par 5 darbinieki – 13 %, darbinieku skaits no 5 līdz 20 – 33 %, darbinieku skaits no 20 līdz 50 – 25 %, darbinieku skaits virs 50 – 29 %.

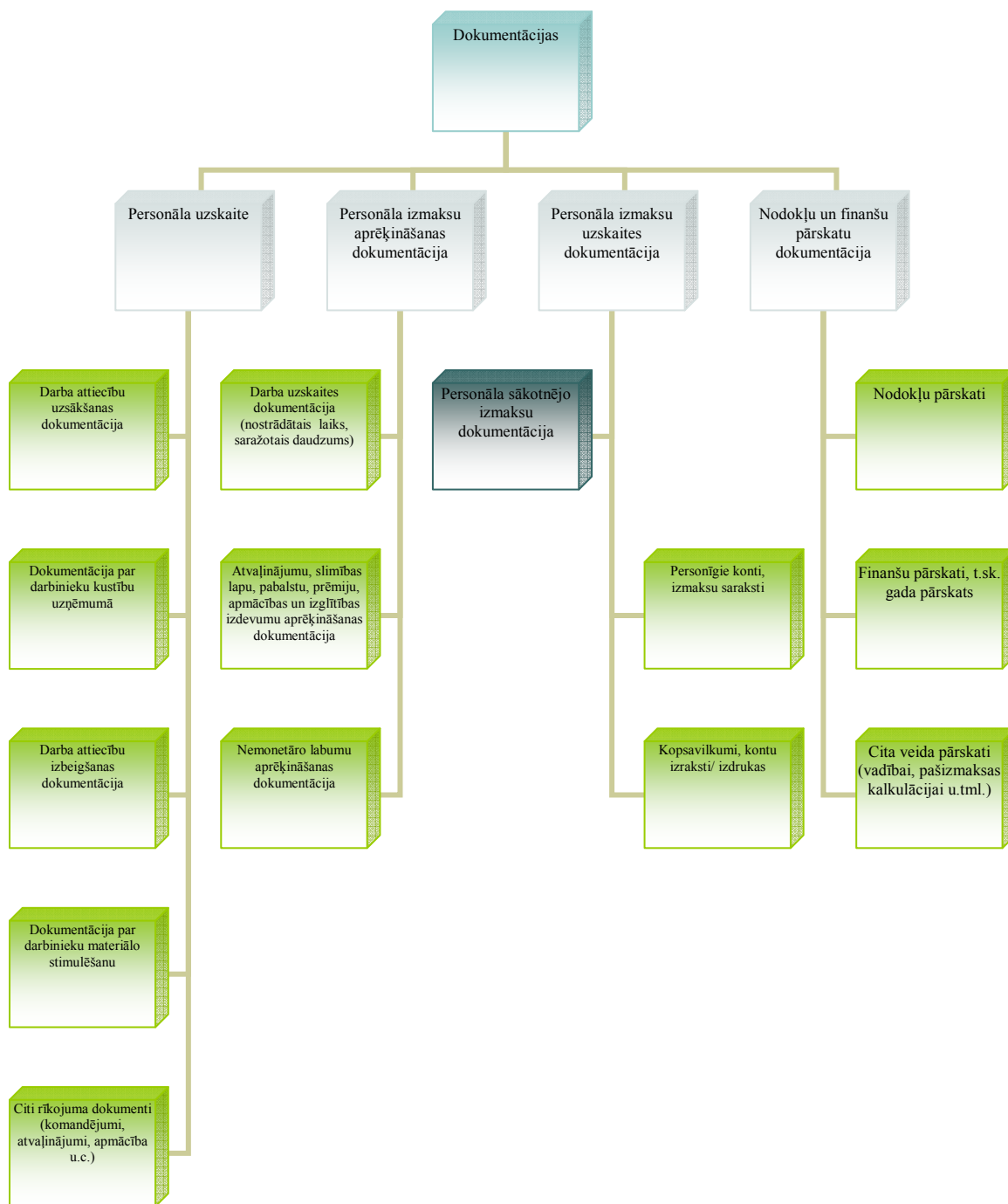
Autora veiktās aptaujas respondentu atbildes uz jautājumu "Vai Jūsu uzņēmumā grāmatvedības organizācijas dokumentos ir noteikta kārtība, kādā veidā personāla izmaksas tiek grupētas ražošanas, pārdošanas un administrācijas izmaksās, sastādot peļņas vai zaudējumu aprēķinu" bija sekojošas: atbilde „jā” tika uzrādīts 43 % no respondentiem un atbilde „nē”- 57 %. Turklāt uzņēmumos, kur personāla izmaksas sastāda 100,000 Ls un vairāk, kas ir būtisks peļņas vai zaudējumu aprēķina summārais postenis, proporcionāli vienādi sadalās respondentu atbildes uz minēto jautājumu. Tas netieši norāda par subjektīvu pieeju personāla izmaksu uzrādīšanai finanšu pārskatos, kas savukārt, var sekmēt peļņas zaudējumu aprēķina posteņu subjektīvas izmaiņas (nekonsekventa pieeja personāla izmaksu grupēšanā pa peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņiem). Uz noteiktu nekonsekvenci norāda arī respondentu atbildes uz 9.jautājumu par apdrošināšanas prēmiju uzrādīšanu peļņas vai zaudējumu aprēķinā; no visiem respondentiem šādus maksājumus realizē 14 % uzņēmumu, 56 % no tiem šīs izmaksas sadala ražošanas, pārdošanas un administrācijas izmaksās, vadoties no darbinieku dalības noteiktu funkciju realizācijā uzņēmumā, savukārt, 44 % šīs izmaksas klasificē kā administrācijas izmaksas, kas nav korekti. Vispārējām personāla politikas izmaksām, šajā gadījumā - apdrošināšanas maksājumiem darbinieku labā, nevajadzētu ietekmēt administrācijas izmaksas, kas nereti ir atsevišķu grāmatvedības datu lietotāju kategoriju (uzņēmuma īpašnieki un vadība) diskusiju objekts. Autore 9.jautājumu iekļāva anketā ar mērķi noskaidrot, cik viennozīmīga attieksme ir uzņēmumos pret atsevišķu personāla komponentu klasifikāciju finanšu pārskatos. Ja viens uzņēmums noteiktu personāla izmaksu elementu uzrāda kā administrācijas izmaksas, savukārt, otrs šo elementu klasificē pa izdevumu funkcijām, veidojas situācijas, kurās, pie vienādas uzņēmumu personāla politikas, finanšu pārskatos formējas atšķirīgi rādītāji. *Piemērs:*

<b><i>PZA, apdrošināšanas prēmijas (3000,00 Ls) sadalot pa izdevumu funkcijām</i></b>		<b><i>PZA, apdrošināšanas prēmijas (3000,00 Ls) uzrādot kā administrācijas izmaksas</i></b>	
<i>Neto apgrozījums</i>	100 000	<i>Neto apgrozījums</i>	100 000
<i>Ražošanas izmaksas</i>	51 000, t.sk., 1 000 apdrošināšanas prēmijas	<i>Ražošanas izmaksas</i>	50 000
<i>Bruto peļņa</i>	49 000	<i>Bruto peļņa</i>	50 000

<i>Administrācijas izmaksas</i>	12 000 t.sk., 1 000 apdrošināšanas prēmijas	<i>Administrācijas izmaksas</i>	14 000 t.sk., 3 000 apdrošināšanas prēmijas
<i>Pārdošanas izmaksas</i>	17 000 t.sk., 1 000 apdrošināšanas prēmijas	<i>Pārdošanas izmaksas</i>	16 000
<i>Citi PZA elementi</i>	.....	<i>Citi PZA elementi</i>	.....
<i>Neto peļņa</i>	20 000	<i>Neto peļņa</i>	20 000

Atsevišķu izdevumu uzrādīšana finanšu pārskatos, šajā gadījumā PZA, atstāj ietekmi uz tādiem būtiskiem rādītājiem kā administrācijas izmaksas, bruto peļņa, kas ietekmē arī citus finanšu pārskatu rādītājus, t.sk., arī bilances posteni - krājumi, kura vērtības noteikšana ir tieši atkarīga no ražošanas izmaksas veidojošajiem komponentiem. Viena uzņēmuma ietvaros ir svarīgi nodrošināt visa veida izmaksu konsekventu sadali pa finanšu pārskatu posteņiem ilgtermiņā, t.i., pa taksācijas periodiem. Kā pamatnoteikums šī principa ievērošanai ir personāla izmaksu uzskaites metodika, kas nosaka personāla izmaksu elementu uzrādīšanas kārtību finanšu pārskatu posteņos.

Ar uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem saistīto attaisnojuma dokumentu sagatavošanu, reģistrāciju, apgrozību un citus lietvedības jautājumus grāmatvedībā nosaka dokumentu apgrozības apraksts vai shēma. Šajā aprakstā vai shēmā ietver attaisnojuma dokumentu plūsmu saimniecisko darījumu sistēmās, šo dokumentu pārbaudes un apstrādes secību, izpildes termiņus, izpildītājus, uzņēmumā sagatavoto attaisnojuma dokumentu eksemplāru skaitu, glabāšanas vietu, ilgumu un citu informāciju. Dokumentu apgrozības shēmai ir jāparedz visa veida ar personāla izmaksām saistīto dokumentu plūsma. Vispārīgie personāla izmaksu uzskaites dokumenti pēc to nozīmes ir apkopoti 2.5.attēlā.



2.5.attēls. Personāla izmaksu aprēķināšanas un uzskaites dokumentācija (autore sastādīts)

Personāla izmaksu uzskaites dokumentāciju var sadalīt 4 grupās. Pirmā grupa ir personāla uzskaites dokumentācija, kas tiek sastādīta uzņēmuma personāldaļā, grāmatvedībā šī dokumentācija ir juridisks pamats aprēķinu/aplēšu un grāmatojumu veikšanai. Otro grupu veido dokumenti, kuru funkcijas ir nodrošināt informāciju par personāla izmaksu summāro aprēķinu. Trešā grupa ir grāmatvedības reģistri (personīgie konti, kopsavilkumi, kontu izraksti), kas sniedz informāciju par personāla izmaksu atspoguļošanu uzņēmuma finanšu grāmatvedībā. Vadoties no autores pieejas, personāla izmaksās iekļaut personāla sākotnējās izmaksas (darbinieku piesaistīšanas, atlases, nolīgšanas, apmācības u.c. izmaksas), trešajā grupā ir ietverta personāla sākotnējo izmaksu dokumentācija. Ceturtā grupa ir nodokļu un



finanšu pārskati, kuri nodrošina grāmatvedības datu lietotājus ar nepieciešamo informāciju lēmumu pieņemšanai.

### ***Secinājumi un ieteikumi***

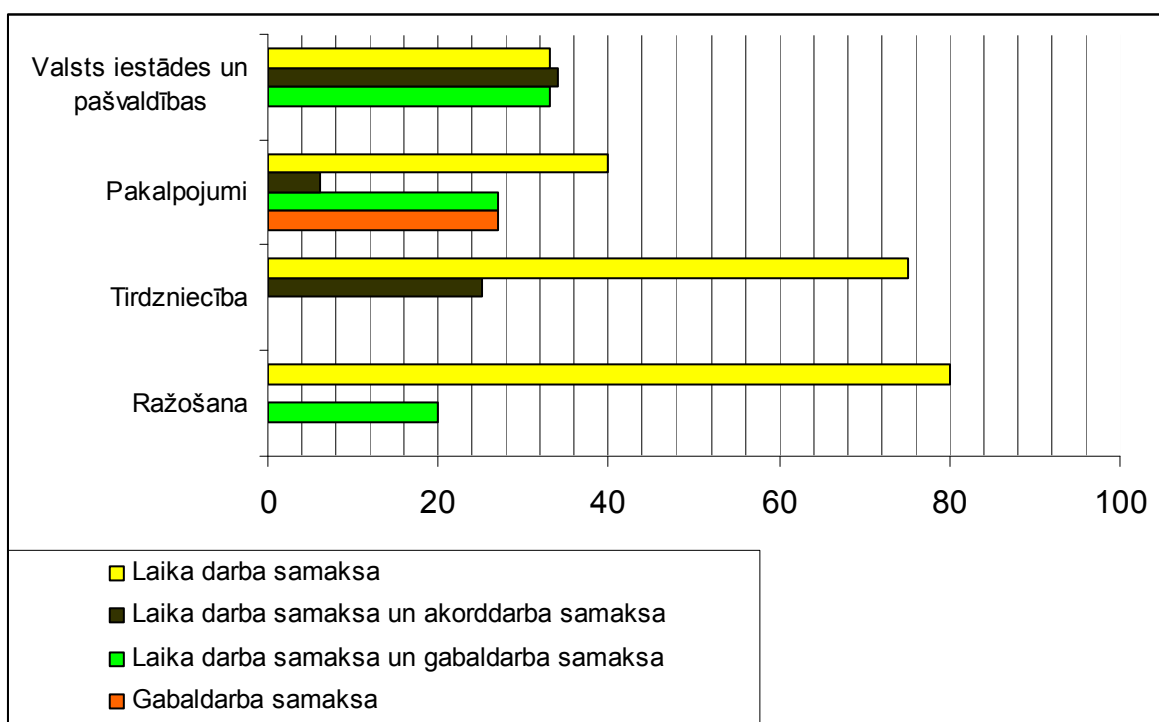
- Uzņēmumi ne vienmēr novērtē grāmatvedības organizācijas dokumentu nepieciešamību, pozitīvos aspektus un devumu uzņēmuma kopējās vadības sistēmai; uzņēmumiem, iekšējās darba organizācijas vides sakārtošanai, šāda veida dokumenti ir jāizstrādā ar mērķi racionalizēt, pilnveidot grāmatvedības organizāciju, lai tās esamība uzņēmumā nebūtu tikai likuma prasību izpilde, bet viens no uzņēmuma vadības posmiem.
- LR MK not. Nr.585 „*Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*” paredz, ka grāmatvedības organizācijas dokumentus izstrādā, apstiprina un par to saturu atbild uzņēmuma vadītājs. Latvijā uzņēmuma vadītājiem ne vienmēr ir nepieciešamā kvalifikācija, izglītība, iemaņas, lai izstrādātu šāda veida dokumentus. Situācijas uzlabošanai, likumdevējam būtu lietderīgi ieviest normu (MK not. Nr.585 3.sadaļa 42.pants), kas paredz, grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādes funkcijas deleģēt galvenajam grāmatvedim.
- Ņemot vērā likumdošanas nosacīti liberālās normas, kas nosaka personāla izmaksu uzskaites un atspoguļošanas kārtību finanšu pārskatos, ir būtiski uzņēmuma iekšējos normatīvajos dokumentos noteikt šo izmaksu uzskaites un uzrādīšanas kārtību, lai nodrošināt prasības par grāmatvedības informācijas pilnīgumu, patiesumu, salīdzināmību un nozīmīgumu.
- Kontu plāna detalizācija personāla izmaksu uzskaitē sniedz informāciju finanšu grāmatvedības datu lietotājiem lēmumu pieņemšanai personāla politikas vadībā un uzņēmuma finanšu politikas stratēģiskajā plānošanā.
- Grāmatvedības organizācijas dokumentos ir jāiekļauj personāla izmaksu uzskaites sadaļa, kurā jāparedz personāla izmaksu aprēķināšanas, uzskaites un uzrādīšanas kārtību finanšu pārskatos.

## **2.3. Atsevišķu personāla izmaksu komponentu aprēķināšanas un uzskaites metožu izvērtējums**

Darba tiesību likumdošana sniedz iespēju darba devējiem izmantot dažādas darba samaksas sistēmas un to komponentes savas personāla politikas veidošanā. Tomēr,

autoresprāt, darba samaksas sistēmas un to izmantošana ir problēmjasautājums Latvijas uzņēmumiem, par to liecina autores veiktie anketēšanas rezultāti. Latvijā, tāpat kā lielākajā daļā valstu, vēsturiski ir izveidojušās divas darba samaksas pamatsistēmas: laika darba samaksa un gabal darba samaksa. Autores veiktās aptaujas dati par darba samaksas sistēmu veidu izmantošanu norāda, ka

- uzņēmumi un iestādes dominējoši izmanto laika darba samaksas sistēmu, 57 % no respondentiem izmanto tikai laika darba samaksas sistēmu, pārējie paralēli izmanto arī akordsamaksu (16%) un gabal darba samaksu (27%);
- akordsamaksas un gabal darba samaksas izmantošana lielākā mērā ir raksturīga pakalpojumu un tirdzniecības nozaru uzņēmumiem un mazākā mērā ražošanas uzņēmumiem;
- arī valsts un pašvaldību sektora iestādēs tiek izmantota gabal darba samaksa un akordsamaksa (67 % no šī sektora respondentiem izmanto laika darba samaksu paralēli ar akordsamaksu vai gabal darba samaksu);
- 80 % no respondentiem, kas pārstāv ražošanas nozari izmanto tikai laika darba samaksas sistēmu;
- pakalpojumu nozares uzņēmumiem ir raksturīga dažādība darba samaksas sistēmu izmantošanā.



2.6.attēls. Respondentu sadalījums pēc izmantotās darba samaksas sistēmas (procentos) (pēc autores veiktās aptaujas datiem)

## Laika darba samaksas veidi un raksturojums

Laika darba samaksas pamatā ir darbinieka patērētais laiks darba pienākumu veikšanai, līdz ar to darba samaksa tiek aprēķināta vadoties no darbinieka nostrādātā laika (stundu skaits, dienu skaits, mēnesis):

$$A = T \times C, \text{ kur} \quad (2.1.)$$

A – darba alga;

T – nostrādātais laiks (stundu skaits, dienu skaits);

C – nolīgta darba samaksas likme (stundā, dienā) latos.

Otrs laika darba samaksas sistēmas paveids ir premiālā laika darba samaksa, kura tiek aprēķināta, ņemot vērā darba rezultativitāti:

$$A = T \times C + A, \text{ kur} \quad (2.2.)$$

A – darba alga;

T – nostrādātais laiks (stundu skaits, dienu skaits);

C – nolīgta darba samaksas likme (stundā, dienā) latos;

A – piemaksa par noteiktu darba rezultātu.

Kā trešo laika darba samaksas sistēmu paveidu var minēt mēnešalgu (amatalgu), kas pēc būtības ir laika darba samaksas veids, tiek maksāta par nostrādāto laika vienību – mēnesi.

Ir jāatzīmē daži aspekti:

- saskaņā ar teorētiskās atziņām mēnešalga /amatalga nav piesaistīta konkrētam stundu skaitam; pēc saturiskās būtības tā ir samaksa par noteiktu pienākumu veikšanu mēneša ietvaros;
- ir diskutējams jautājums par to vai mēnešalgas/ amatalgas ir laika darba samaksas forma; patērētā laika kritēriju šajā gadījumā „pievieno” darba likumdošana, kas nosaka normālo darba laiku.

Šī problēma ir aktualizēta arī grāmatvedības uzskaiti skaidrojošajās publikācijās. J.Loseva (žurnāls „Grāmatvedība & Ekonomika”Nr.6 2007.g.) norāda, ka LR „Darba likumā” ir izdalītas trīs darbinieku kategorijas: ar laika algas samaksu, ar akorda darba samaksu, ar darba samaksu par kalendāro periodu (likumā tieši nav norādīts)... Piesaiste pie „cietās algas” jēdziena – fiksētās ikmēneša algas- vēl ir spēcīga. Apmaksāts tiek ne faktiski nostrādātais laiks, kā tas ir noteikts LR „Darba likumā”, bet fiksētā mēnešalga....Grāmatveži nav pieraduši pie tādas pieejas, iespējams, ka viņus biedē nepieciešamība katru mēnesi aprēķināt darba algu atkarībā no reāli nostrādātajām stundām. Taču patiesībā darba algas aprēķināšana saskaņā ar faktiski nostrādāto laiku atvieglos sekojošo vidējās algas aprēķinu un tātad arī atvaļinājuma naudu.” (Loseva,2007,55)

Autore piekrīt augstāk minētajām atziņām, ka fiksētās mēnešalgas/amatalgas gadījumā tiek apmaksāts nevis reāli nostrādātais laiks, bet tā ir samaksa par kalendāro mēnesi, turklāt jāņem vērā, ka darba dienu un stundu skaits mēneša ietvaros ir atšķirīgs. Būtiska ir problēmsituācija, kas saistīta ar vidējās algas aprēķināšanu darbiniekiem, kuriem ir noteikta fiksētā mēnešalga/amatalga. Jāatzīmē, ka ekonomiskos terminus skaidrojošajās vārdnīcās angļu valodā jēdzienam „amatalga” kā tulkojums parasti tiek piedāvāts „*salary*”. Analizējot apkopotās definīcijas (1.pielikums) par darba algu/ darba samaksu, var atzīmēt, ka terminu „*salary*” biežāk lieto kā mēneša vai gada algu, savukārt „*wage*” kā nedēļas algu. Daudzās valstīs ik nedēļas darba algas izmaksa ir pietiekami izplatīta parādība, īpaši gabaldarba strādniekiem un „zilo apkaļu strādniekiem”. (*Black,2002,44*)

Pēc autores domām, šāda veida darba algas izmaksas biežumam ir sekojoši pozitīvi faktori:

- darbinieks lielākā mērā ir aizsargāts pret algas neizmaksāšanu;
- ievērojamas inflācijas gadījumā darba ņēmējs ir ieguvējs;
- darba devējam šāds izmaksu biežums nodrošina vienmērīgu naudas plūsmu.

Tomēr šobrīd uz to nav orientētas ne Latvijas grāmatvedības datorprogrammas, ne arī nodokļu likumdošana. Latvijā mēnešalga kā viena no laika algas formām ir visizplatītākā, var atzīmēt, ka šī algas forma ne vienmēr ir piemērota atsevišķiem darba veidiem, un arī tās uzskaitē atsevišķos gadījumos var radīt neskaidrības. Mēneša amatalga bieži tiek noteikta darbiniekiem, kuri strādā maiņu darbu. Kā uzskatāmu piemēru var minēt no budžeta finansētās institūcijas, kur likumdošanas aktos ir paredzēta mēnešalga noteiktām kategorijām, un, lai nerastos domstarpības darba attiecību ietvaros, darba līgumā tiek atrunāta mēnešalga nevis stundas likme. Problēmas rodas aprēķinot šiem darbiniekiem piemaksu par nakts stundām, virsstundām u.tml. LR „*Darba likuma*” 67.pants paredz, ka darbinieks, kas veic nakts darbu, saņem piemaksu ne mazāk kā 50 procentu apmērā no viņam noteiktās stundas vai dienas algas likmes, bet, ja nolīgta akorda alga, - piemaksu ne mazāk kā 50 procentu apmērā no akorddarba izcenojuma par paveiktā darba daudzumu. Būtībā likums neparedz kāda likme ir jāpiemēro, aprēķinot piemaksas par nakts stundām vai virsstundām, ja darbiniekam ir noteikta mēnešalga/amatalga. Grāmatvedības jautājumus un darba tiesības skaidrojošajās publikācijās tiek piedāvāts aprēķināt šīs piemaksas izmantojot gada vidējo stundu skaitu, līdz ar to stundas likme konkrētam darbiniekam visos mēnešos būtu vienāda viena taksācijas gada ietvaros. Pēc autores domām, „godīgāk” un „pareizāk” būtu šāda veida piemaksas aprēķināt, izejot no konkrēta mēneša darba stundu skaita konkrētam darbiniekam un nostrādāto nakts stundu skaita (2.3.tabula).

Nakts stundu apmaksas nosacīts piemērs (autores interpretācija)

2.3.tabula

<i>Mēnesis</i>	<i>Nostrādāto stundu skaits mēnesī</i>	<i>Amat-alga (Ls)</i>	<i>Nostrādātās nakts stundas</i>	<i>Aprēķins</i>	<i>Piemaksa par nakts stundām (Ls)</i>
<b>Februāris (2007)</b>	160	400	40	$400/160 \times 50\% \times 40$	50,00
<b>Marts (2007)</b>	176	400	40	$400/176 \times 50\% \times 40$	45,46
<b>Aprīlis(2007)</b>	151	400	40	$400/151 \times 50\% \times 40$	52,98
<b>Vidējais darba stundu skaits mēneši (2007)</b>	167	400	40	$400/167 \times 50\% \times 40$	47,90

Šajā sakarā ir jāatzīmē arī vēl viena Latvijā pastāvošā iezīme. Lielākā daļa darba devēju saviem darbiniekiem nosaka darba laiku, vadoties no darba likumdošanā paredzētā, t.i., normālais darba laiks – 40 stundas nedēļā. Pasaules praksē pastāv gadījumi, kad darbinieku piesaistei un lojalitātei tiek piemēroti dažādi darba laika organizēšanas modeļi. Saskaņā ar ES struktūrfonda Nacionālās programmas ietvaros projekta Nr.VPD1/ESF/NVA/04.NP/3.1.4./0001/0001 veikto pētījumu, pasaules praksē tiek izmantoti sekojoši darba laika organizācijas veidi:

- elastīgs darba laiks;
- gada darba laiks;
- līgumi ar nenoteiktu darba laiku;
- pārstrukturēts /koncentrēts darba laiks;
- nepilns darba laiks.(161)

Vadoties no autores piekritības elastīgai darba tirgus koncepcijai (1.1.nodaļa), kurā dominē funkcionāli individualizētas un nestandarta nodarbinātības formas un darba laiks, ir būtiska atsevišķu likumdošanas aktu normu, kas nosaka personāla izmaksu elementu aprēķināšanas kārtību, un grāmatvedības prakses liberalizācija un piemērošana nestandarta situācijām.

Minētajos gadījumos (piemēram, nepilns darba laiks, īstermiņa līgumi u.tml.) nebūtu korekti šo piemaksu aprēķināšanai pielietot gada vidējo stundu skaitu. Autore uzskata, ka darba devējam un darba ņēmējam saprotamāk, ja laika darba samaksas sistēmas gadījumos ir noteikta stundas algas likme, un darba līgumā ir atrunāta normālā stundas likme, nakts stundas likme, virsstundu algas likme (piem., normālā stundas likme 2,50 Ls, nakts stundas likme 3,75 Ls, virsstundu likme 5,00 Ls utt.). Šāda veida darba samaksa zināmā mērā atvieglo uzskaiti finanšu grāmatvedībā un arī finanšu plānošanu.

## Gabaldarba samaksas veidi un raksturojums

Piemērojot gabaldarba samaksu, izpeļņu aprēķina par saražotās produkcijas vienību vai paveiktā darba apjomu. Gabaldarba progresīvā samaksa paredz darbu vai produkcijas daudzumu uzdotās normas robežās apmaksāt pēc vienādiem, nemainīgiem uzcenojumiem, bet virs normas paveikto daļu apmaksāt pēc pieaugošiem (var būt gadījumi, kad – arī pēc pazeminātiem) izcenojumiem. Arī gabaldarba samaksu var apvienot ar prēmēšanu, tādā gadījumā to sauc par gabaldarba premiālo samaksu. (*Vedļa, 2000, 131*)

Gabalalgu (gabalsamaksu) nosaka, reizinot saražoto izstrādājumu daudzumu ar noteiktu samaksu par katru izstrādājuma vienību. Gabalalgai var būt paveidi: gabalalga ar garantēto minimumu, kā arī premiālā, progresīvā, regresīvā un akorda gabalalga....Akorda gabalalga tiek maksāta par noteikta darba apjoma veikšanu. (*Grēviņa, 2000*)

Gabaldarba samaksas veidu aprēķina formulas:

1) tiešā gabaldarba samaksa

$$A = N \times C, \text{ kur} \quad (2.3.)$$

A – darba alga;

N – saražoto vienību skaits (naturālās mērvienības);

C – nolīgtā likme par vienu vienību latos.

2) gabaldarba samaksa ar garantēto minimumu

$$A = M + N \times C, \text{ kur} \quad (2.4.)$$

A – darba alga;

M – garantētais minimums;

N – saražoto vienību skaits (naturālās mērvienības);

C – nolīgtā likme par vienu vienību latos.

3) premiālā gabaldarba samaksa

$$A = N \times C + P, \text{ kur} \quad (2.5.)$$

A – darba alga;

N – saražoto vienību skaits (naturālās mērvienības);

C – nolīgtā likme par vienu vienību latos;

P – prēmija par noteiktiem kvalitatīviem un/vai kvantitatīviem rādītājiem.

4) progresīvā gabaldarba samaksa

$$A = N \times C, \text{ kur} \quad (2.6.)$$

A – darba alga;

N – saražoto vienību skaits (naturālās mērvienības);

C – nolīgtā likme par vienu vienību latos;

C ir tieši atkarīgs no N, ja N ir lielāks, C- pieaug.

5) regresīvā gabaldarba samaksa

$$A = N \times C, \text{ kur} \quad (2.7.)$$

A – darba alga;

N – saražoto vienību skaits (naturālās mērvienības);

C – nolīgtā likme par vienu vienību latos;

C ir tieši atkarīgs no N, ja N ir lielāks, C- samazinās.

Akordsamaksu daži autori (J.Zaiceva, J.Loseva) klasificē kā gabaldarba samaksu. Tomēr pastāv arī atšķirīga pieeja, kad akordsamaksa tiek izdalīta kā atsevišķs darba samaksas veids.

Vārdam “akords” ir franču valodas cilme, kas nozīmē vienošanos, norunu, nolīgumu. Tāda pat nozīme šim vārdam ir ekonomikā. Līdz ar to akordsamaksa ir tāda atlīdzības forma, kura balstās uz vienošanos, īpašu norunu starp darba devēju un darba ņēmēju par nolīgtās summas izmaksu par visu produkciju vai darbu kopumā, nevis atsevišķiem to elementiem. (Vedļa, 2000, 131)

Latvijas likumdošanas aktos akordalga tiek skaidrota MK 2005. gada 20.decembra noteikumos Nr. 995 „*Noteikumi par tiešās pārvaldes iestāžu ierēdņu, darbinieku un amatpersonu un Centrālās vēlēšanu komisijas darbinieku darba samaksas sistēmu un kvalifikācijas pakāpēm, kā arī ierēdņu pabalstiem un kompensāciju*”, kur akorda algu nosaka, izmantojot šādu formulu:

$$I = Tl \times Nl \times A, \text{ kur} \quad (2.8.)$$

I – akorda alga latos;

Tl – attiecīgajai kvalifikācijas pakāpei un algu grupai atbilstošā stundas likme latos. To nosaka, dalot mēnešalgu, kas noteikta atbilstoši noteikumu Nr.995 6.punktam, ar attiecīgā kalendāra gada vidējo darba stundu skaitu mēnesī;

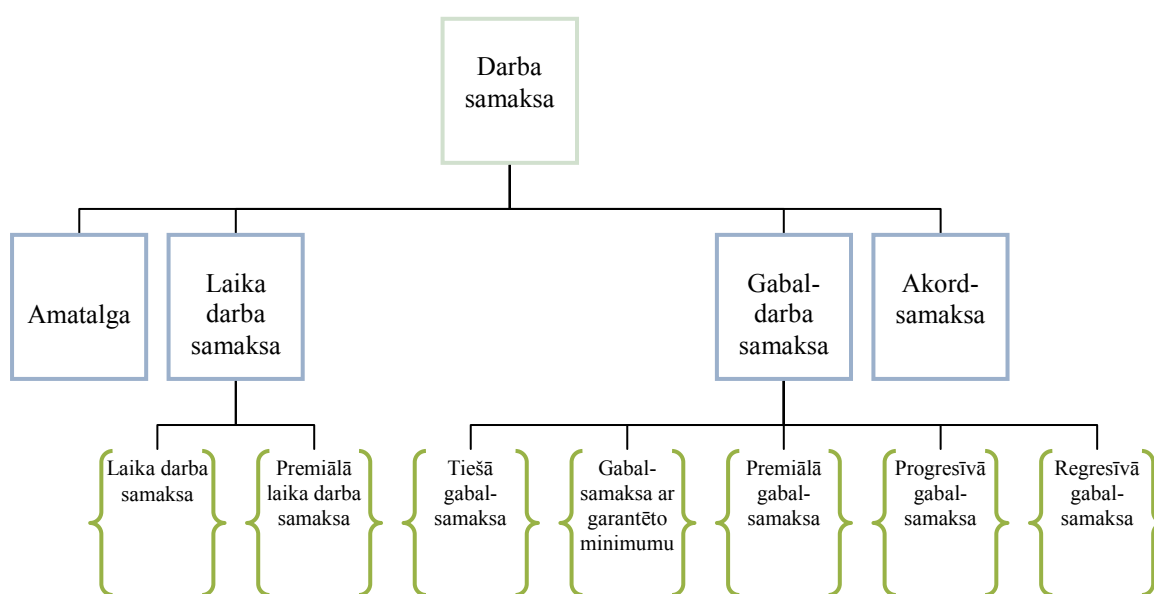
Nl – darba norma stundās uz vienu izpildāmā darba apjoma mērvienību;

A – izpildītais darba apjoms mērvienībās (atbilst darba normas aprēķināšanā izmantotajām mērvienībām).

Ekonomikas un finanšu vārdnīcā (Rīga, 2003) akordsamaksa (*angļu val.- piecework salary*) tiek skaidrota kā darba atlīdzības forma, kura balstās uz vienošanos starp darba devēju un darba ņēmēju par nolīgtās summas izmaksu par saražoto produkciju vai darbu kopumā. Tās apjoms ir atkarīgs ne tikai no darba kvalitātes un daudzuma, bet arī no patērētā darba laika. Akordsamaksa sastāv no divām daļām- garantētās minimālās darba samaksas (tarifa

likmes), kas parasti atbilst minimālajai algai, un akordpiemaksas pēc gabaldarba samaksas kā starpības starp minimālo algu un attiecīgās darbu kvalifikācijas kategorijas likmi.

Var secināt, ka Latvijas likumdošanā un ekonomiskajā literatūrā ir dažāda pieeja akordalgas interpretācijai. Par to liecina arī autora veiktās aptaujas rezultāti, kur respondenti, norādot uzņēmumā pielietotās darba samaksas sistēmas, uzrādīja gan akorddarba samaksu, gan gabaldarba samaksu (2.6.att.). Tas norāda, ka saskaņā ar respondentu atbildēm gabaldarba samaksa un akorddarba samaksa ir atšķirīgas darba samaksas sistēmas. Arī autore pārstāv viedokli, ka gabaldarba samaksa un akordsamaksa ir dažādas atšķirīgas darba samaksas sistēmas. Apkopojot iepriekš izklāstītos teorētiskos aspektus, autore piedāvā sekojošu darba samaksas sistēmu klasifikāciju (2.7.attēls).



2.7.attēls. Darba samaksas sistēmu klasifikācija (autore sastādīts)

LR „Darba likuma” 62.pants paredz, ka laika algas sistēmu un akorda algas sistēmu, kā arī piemaksu un prēmiju sistēmu uzņēmumā darba devējs organizē atbilstoši normatīvajiem aktiem un darba koplīgumam. Laika algu aprēķina atbilstoši faktiski nostrādātajam darba laikam neatkarīgi no paveiktā darba daudzuma. Akorda algu aprēķina atbilstoši paveiktā darba daudzumam neatkarīgi no laika, kādā tas paveikts.

Nemot vērā nepieciešamību Latvijas darba tirgū realizēt dažādas darba samaksas sistēmas, lai veidotu konkurētspējīgu atalgojumu un nodrošināt darba kvalitāti un ražīgumu, darba devējiem ir jāizvērtē atsevišķu darba samaksas sistēmu un to paveidu atbilstība sava uzņēmuma darbības specifikai un izmantošanas iespējas ar mērķi – nodrošināt lojālu personāla politiku. Darba likumdošanā ir jānosaka un jānodefīnē iespējamie darba samaksas



veidi un iespēja uzņēmumiem patstāvīgi izstrādāt uzņēmuma darba samaksas nolikumā vai koplīgumā darbības specifikai atbilstošas darba samaksas sistēmas.

**Piemaksu sistēma** paredz, ka piemaksas nosaka atbilstoši LR „*Darba likumam*” un darba koplīgumam. Piemaksas iedala trijos veidos:

- piemaksas, ko nosaka likumdošana un dažādi normatīvie akti,
- piemaksas, ko uzņēmumā nosaka darba koplīgums,
- piemaksas, ko uzņēmumā nosaka darba līgums.

Piemaksas un prēmijas ir papildu atalgojums par papildu darbu, noteiktiem sasniegtajiem rezultātiem vai darbu noteiktos apstākļos. Prēmiju iespējamās sistēmas un veidi netiek reglamentēti, savukārt, piemaksas, ko nosaka LR „*Darba likums*” ir:

1. piemaksa par papildu darbu (summārais apmērs netiek reglamentēts);
2. piemaksa par darbu īpašos apstākļos (summārais apmērs tiek reglamentēts tikai budžeta iestādēs);
3. piemaksa par nakts darbu (reglamentē minimālo piemaksu apmēru);
4. piemaksa par virsstundu darbu vai darbu svētku dienā (reglamentē minimālo piemaksu apmēru).

Piemaksa par papildus darbu – tiek noteikta tajā gadījumā, ja darbinieks, kas pie viena un tā paša darba devēja līdztekus nolīgtajam pamatdarbam veic papildus darbu, piemēram, ja darbinieks aizstāj uz laiku promesošu darbinieku. Normatīvajos aktos nav paredzēti noteikumi vai ierobežojumi attiecībā uz piemaksas apmēru, to var noteikt pēc konkrētajiem apstākļiem, piemēram, darba intensitātes. Pie tam šis papildus darbs darbiniekam jāveic sava darba laika ietvaros, ja šo papildus darbu darbinieks veic virs normāla darba laika, tad papildus darbam patērētais darba laiks tiek klasificēts kā virsstundu darbs, kura ilgums ir ierobežots, un samaksa par to ir jāaprēķina saskaņā ar darba likumdošanā paredzēto virsstundu apmaksas kārtību.

Piemaksa par darbu īpašos apstākļos tiek noteikta tajā gadījumā, ja darbinieks veic darbu īpašos apstākļos, kuri saistīti ar paaugstinātu risku viņa drošībai un veselībai. Darbiniekam, kura darbs saistīts ar paaugstinātu risku, slēdzot darba līgumu, būtu jānoskaidro, vai uzņēmumā ir noslēgts koplīgums, kurā ir noteiktas piemaksas par darbu īpašos apstākļos. Ja attiecīgās piemaksas nav noteiktas, darbiniekam būtu ieteicams vienoties ar darba devēju par šādu piemaksu noteikšanu darba līgumā. Par darbu īpašos darba apstākļos (kaitīgos) piemaksas var noteikt kā naudā, tā arī natūrā. Piemaksas natūrā – tā ir piena un sulas izsniegšana, bezmaksas vai ar atlaidēm ēdināšana, gāzētais ūdens utt. Darbiniekiem, kuri pakļauti īpašam riskam, normālais darba laiks nedrīkst pārsniegt septiņas stundas dienā

un 35 stundas nedēļā, ja viņi šajā darbā ir nodarbināti ne mazāk kā 50 % no normālā dienas vai nedēļas darba laika. Ministru kabinets var noteikt normālo saīsināto darba laiku arī citām darbinieku kategorijām. Bet šīs normas ir saistošas valsts sektora darba devējiem, savukārt, privātā sektora uzņēmumiem piemaksas natūrā un darba laika variācijas ir personāla politikas veidošanas instruments. No finanšu grāmatvedības uzskaites aspekta vērtējot, ir jāatzīmē, ka ir būtiski ievērot sekojošas personāla izmaksu uzskaites nianšes:

- likumdošanas prasībām atbilstoša nodokļu (IIN, VSAOI, UIN) piemērošana;
- piemaksu natūrā konsekventa sadale pa izdevumu funkcijām peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Piemaksa par nakts darbu tiek noteikta darbiniekiem, kuri veic nakts darbu. Saskaņā ar LR „Darba likumu” 138. pantu – nakts darbs ir ikviens darbs, ko veic nakts laikā vairāk nekā divas stundas. Ar nakts laiku saprotams laikposms no pulksten 22 līdz 6. Darbinieks, kas veic nakts darbu, saņem piemaksu ne mazāk kā 50 % apmērā no viņam noteiktās stundas vai dienas algas likmes, bet, ja nolīgta akorda alga, - piemaksu ne mazāk kā 50 % apmērā no akorddarba izcenojuma par paveiktā darba daudzumu.

*Piemērs. Darbiniekam noteiktā stundas likme 5,00 Ls, nostrādātās nakts stundas – 16, piemaksa par nakts stundām sastāda 40,00 Ls (16 stundas x 5,00 Ls x 50 %).*

Piemaksa par darbu svētku dienās vai virsstundu darbu paredzēta ne mazāk kā 100 % apmērā no darbiniekam noteiktās stundas vai dienas algas likmes vai no akorddarba izcenojuma par paveiktā darba daudzumu. Ja nepieciešams nodrošināt nepārtrauktu darba gaitu, atļauts nodarbināt darbinieku svētku dienā, piešķirot viņam atpūtu citā nedēļas dienā vai izmaksājot atbilstošu atlīdzību.

*Piemērs. Darbiniekam noteiktā stundas likme 5,00 Ls, nostrādātās svētku stundas – 10 un virsstundas – 5, piemaksa par svētku stundām sastāda 50,00 Ls (10 stundas x 5,00 Ls) un piemaksa par virsstundām 25,00 Ls (5 stundas x 5,00Ls).*

No finanšu grāmatvedības uzskaites aspekta vērtējot piemaksu par nakts, svētku un virsstundu aprēķināšanu, ir jāatzīmē, ka ir būtiski uzņēmuma grāmatvedības organizācijas dokumentos, t.i. personāla izmaksu uzskaites politikā, noteikt stundas likmes aprēķināšanas metodiku darbiniekiem ar noteiktu mēneša amatalgu un akordsamaksu.

Atsevišķos gadījumos (darbinieka slimības periodā, atvaļinājuma periodā u.c. gadījumos) samaksa par nenostādāto laiku tiek aprēķināta, izejot no darbinieka vidējās izpeļņas par pēdējiem sešiem mēnešiem. Sešu mēnešu periods vidējās izpeļņas aprēķināšanai ir ieviests līdz ar LR „Darba likuma” stāšanās spēkā 2001.gadā. Autore uzskata, ka sešu mēnešu perioda izmantošana vidējās izpeļņas aprēķināšanā ir sekojoši trūkumi:

- aprēķini finanšu grāmatvedībā ir darbietilpīgi, sevišķi, ja vidējās izpeļņas aprēķināšanai ir nepieciešama informācija par iepriekšējo taksācijas gadu;
- ņemot vērā Latvijai raksturīgo cenu līmeņa un algu pastāvīgu pieaugumu (gan valsts, gan privātajā sektorā), gadījumos, ja darbiniekam ir jāaprēķina vidējā izpeļņa taksācijas gada sākumā, tā var būt ievērojami zemāka nekā pašreizējā darba samaksa (uzņēmumos un valsts sektorā izmaiņas darba samaksā parasti tiek ieviestas no 1.janvāra).

Šo problēmu risināšanai būtu lietderīgi pārņemt Lietuvas darba likumdošanas praksi, kur vidējās izpeļņas aprēķināšanai tiek piemērots trīs mēnešu periods vai arī ieviest normu, kas paredz minētajos gadījumos saglabāt noteikto mēnešalgu. Autores veiktās aptaujas rezultāti liecina par uzņēmumu vadītāju un grāmatvežu atbalstu vidējās izpeļņas aprēķināšanai izmantot 3 mēnešu periodu. No respondentiem 53 % pozitīvi vērtē šādu izmaiņu ieviešanu un uzskata, ka tas vienkāršotu vidējās izpeļņas aprēķināšanas kārtību grāmatvedībā, 23 % arī pozitīvi vērtē piedāvāto variantu un uzskata, ka tas samazinātu prēmiju un cita veida piemaksu ietekmi uz vidējās darba samaksas apmēru.

2.4.tabula

Vidējās izpeļņas aprēķināšana (autores sastādīta)

Periods vidējās izpeļņas aprēķināšanai	Vidējā darba samaksa (Latvijā, 2007.gadā, LVL)	Darba dienu skaits	Vidējā darba samaksa dienā (LVL)	Vidējā darba samaksa mēnesī (LVL)
2007.gada oktobris, novembris, decembris	10.- 422.00 11.- 436.00 12.- 480.00	10.- 23 darba dienas 11.- 22 darba dienas 12.- 18 darba dienas	$(422 + 436 + 480) / (23 + 22 + 18) = 21.24$	467,28 <b>(2008.gada janvāris)</b>
<b>2007.gada jūlijs, augusts, septembris, oktobris, novembris, decembris</b>	<b>07.- 412.00 08.- 399.00 09.- 400.00 10.- 422.00 11.- 436.00 12.- 480.00</b>	<b>07.- 22 darba dienas 08.- 23 darba dienas 09.- 20 darba dienas 10.- 23 darba dienas 11.- 22 darba dienas 12.- 18 darba dienas</b>	<b><math>(412 + 399 + 400 + 422 + 436 + 480) / (22 + 23 + 20 + 23 + 22 + 18) = 19.91</math></b>	438,02 <b>(2008.gada janvāris)</b>

Ņemot vērā darba samaksas līmeņa patstāvīgo pieaugumu, vidējā izpeļņa par iepriekšējiem 3 mēnešiem ir par 10,7 % augstāka nekā par iepriekšējiem 6 mēnešiem, kas ir pozitīvi vērtējams no darba ņēmēja aspekta, turklāt šī metodika ļauj izvērtēt un plānot prēmiju un visa veida neregulāro piemaksu ietekmi uz vidējo izpeļņu, kas ir pozitīvi vērtējama no darba devēja viedokļa.

**Slimības (pārejošas darba nespējas) dienu apmaksu** reglamentē LR likums “*Par maternitātes un slimības apdrošināšanu*”. Katram strādājošajam ir tiesības saņemt samaksu pārejošas darba nespējas gadījumā. Jebkurā pārejošas darba nespējas gadījumā darbinieks tiek atbrīvots no darba uz slimības periodu, noteiktā kārtībā saņemot slimības lapu “A” un “B”.

Darba nespējas lapu “A” no 1. līdz 14. slimības dienai apmaksā darba devējs no saviem līdzekļiem šādā kārtībā:

- 1. dienu neapmaksā,
- par 2. un 3. dienu maksā ne mazāk kā 75 % apmērā no iepriekšējo sešu mēnešu vidējās izpeļņas;
- par periodu no 4. līdz 14. dienai maksā ne mazāk kā 80 % apmērā no vidējās izpeļņas. (4)

Darba devējs drīkst apmaksāt darba nespējas dienas arī 100 % apmērā. Samaksu par darba nespējas periodu aprēķina un izmaksā par tām darba nespējas dienām, kuras pēc apstiprinātā darba grafika darbiniekam būtu bijis jāstrādā. Darba nespējas lapu “B”, sākot no 15. slimības dienas, apmaksā Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra.

Darba nespējas perioda dienas kārtas numurs tiek skaitīts pēc kalendārajām dienām, bet apmaksātas tiek darba dienas. Ja samaksa tiek veikta par kalendārajām slimības dienām, tad arī vidējo algu nosaka, vadoties no kalendārās dienas, ja samaksa tiek veikta par darba dienām, tad vidējo algu nosaka, vadoties no darba dienām. Vidējo izpeļņu darba nespējas perioda apmaksai aprēķina: sešu iepriekšējo mēnešu darba samaksas kopsummu dalot ar šajā periodā faktiski nostrādāto dienu skaitu vai stundu skaitu.

*Piemērs. Ja darbinieka darba samaksa par pēdējiem sešiem mēnešiem sastāda 2312,00 Ls (2007.g. janvāris-jūnijs), darba nespējas lapas apmaksai ir lietderīgi:*

*1.variants – aprēķināt darba dienas vidējo izpeļņu, ja darbinieks ir nodarbināts 5 darba dienas nedēļā, laika periodā no 2007.gada janvāra līdz jūnijam darba dienu skaits ir 126, līdz ar to dienas vidējā izpeļņa sastāda 18,35 Ls (2312,00 Ls /126 darba dienas);*

*2.variants – aprēķināt kalendārās dienas vidējo izpeļņu, ja darbiniekam ir noteikta summētā laika uzskaitē un nostrādāto stundu skaits dienā ir nemainīgs, laika periodā no 2007.gada janvāra līdz jūnijam darba dienu skaits ir 181, līdz ar to dienas vidējā izpeļņa sastāda 12,77 Ls (2312,00 Ls /181 darba dienas);*

*3.variants – aprēķināt stundas vidējo izpeļņu, ja darbiniekam ir noteikta summētā laika uzskaitē un nostrādāto stundu skaits dienā ir atšķirīgs, laika periodā no 2007.gada janvāra līdz jūnijam nostrādāto stundu skaits normāla darba laika ietvaros sastādīja 1005 stundas, līdz ar to stundas vidējā izpeļņa sastāda 2,30 Ls (2312,00 Ls /1005 darba dienas).*

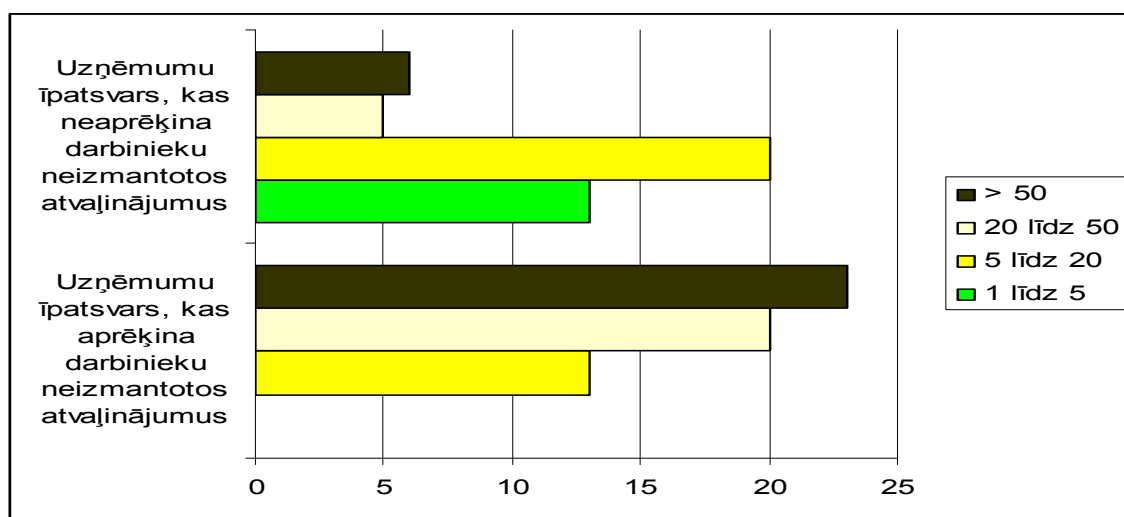
Samaksa par darba nespējas periodu tiek aprēķināta, reizinot dienu vai stundu skaitu, kas tika plānotas nostrādāt darba nespējas periodā, ar vidējo dienas vai stundas izpeļņu.

**Atvaļinājumu** uzņēmuma darbiniekam piešķir saskaņā ar vienošanos vai atvaļinājuma grafiku. Atvaļinājuma piešķiršanas kārtību un atvaļinājuma naudas aprēķināšanas kārtību reglamentē LR “Darba likuma” 35.nodaļa. Darbinieks var pieprasīt ikgadējo atvaļinājumu par pirmo darba gadu, ja viņš pie darba devēja nepārtraukti bijis nodarbināts vismaz 6 mēnešus. Darba devējam ir pienākums atvaļinājumu piešķirt pilnā apmērā. Atvaļinājums ir četras kalendārās nedēļas, apmaksātas tiek četru kalendāro nedēļu darba dienas. Parasti tās ir 20 darba dienas, ja darbinieks nodarbināts 5 darba dienas nedēļā vai 24 darba dienas, ja ir 6 darba dienu nedēļā. Atvaļinājums tiek pagarināts par svētku dienām, ja atvaļinājuma laikā ir svētku dienas. Darbiniekam un darba devējam vienojoties, ikgadējo atvaļinājumu kārtējā gadā var piešķirt pa daļām. Viena no atvaļinājuma daļām kārtējā gadā nedrīkst būt īsāka par divām kalendārajām nedēļām. Atvaļinājuma samaksu aprēķina: sešu pēdējo mēnešu darba samaksas kopsummā daļa ar nostrādāto dienu skaitu šajā periodā, reizina ar piešķirtā atvaļinājuma darba dienu skaitu.

*Piemērs. Darbinieka pēdējo sešu mēnešu darba samaksa sastāda 1890,00 Ls, šajā periodā nostrādāto dienu skaits – 126, samaksa par atvaļinājuma periodu (20 darba dienas) sastāda 300,00 Ls (1890,00 Ls / 126 dienas x 20 dienas).*

Atvaļinājumi ir darbinieku īstermiņa materiālie labumi, kas ir būtisks izdevumu postenis katra uzņēmuma izdevumu struktūrā. Pēc aptuvenām aplēsēm izmaksas atvaļinājumu apmaksai (kopā ar nodokļiem) sastāda 1/12 daļu no visām personāla izmaksām. Šī proporcija ir lielāka, ja darba līgumi vai koplīgums paredz apmaksāt ilgāku atvaļinājumu nekā 4 kalendārās nedēļas. Lai apzinātu situāciju, autore pētījuma ietvaros 2005.gadā veica darba devēju aptauju; saskaņā ar aptaujas rezultātiem darbinieku neizmantotos atvaļinājumus finanšu grāmatvedībā uzrādīja tikai 27,5 %.(114,121.lpp.) Saskaņā ar 2007.gadā autores veikto anketēšanu, šādu uzņēmumu īpatsvars sastāda 56 % (2.8.attēls).

Anketēšanas rezultāti iezīmē tendenci, kas norāda par uzņēmumu attieksmi un lojalitāti pret grāmatvedību reglamentējošajiem likumdošanas aktiem. Autore šo precedentu skaidro, kā iezīmi, kas raksturo Latvijas uzņēmumu grāmatvedības organizēšanu, fokusējoties uz nodokļu likumdošanu un mazākā mērā respektējot grāmatvedību reglamentējošos aktus. Tas ir izskaidrojams arī ar to, ka grāmatvedības likumdošanas atsevišķu normu neievērošanas sekas ir nepilnīga informācija finanšu pārskatos, bez tūlītējām finansiālajām sankcijām, kas, savukārt, var iestāties nodokļu likumdošanas neievērošanas gadījumā. Tomēr tas, ka 2007.gadā ir būtiski pieaudzis uzņēmumu īpatsvars, kas atzīst finanšu grāmatvedībā uzkrātās darbinieku atvaļinājumu summas, ir vērtējama kā pozitīva tendence.



2.8.attēls. Uzņēmumu sadalījums pēc darbinieku neizmantoto atvaļinājumu uzrādīšanas finanšu grāmatvedībā un darbinieku skaita uzņēmumā (autores aprēķini un interpretācija)

No iegūtajiem datiem var secināt, ka darbinieku neizmantotos atvaļinājumus finanšu grāmatvedībā biežāk uzrāda uzņēmumi, kuru darbinieku skaits ir relatīvi liels. Turklāt visi aptaujātie mazie uzņēmumi (darbinieku skaits līdz 5) šos izdevumus neuzrāda finanšu grāmatvedības reģistros. Uzņēmumu īpatsvars, kuros darbinieku skaits ir no 20 līdz 50 un kuri darbinieku neizmantotos atvaļinājumus neuzrāda finanšu grāmatvedībā, sastāda 6 %. Savukārt, šādu uzņēmumu īpatsvars, kur darbinieku skaits ir lielāks par 50, sastāda 5 %. Būtiski ir atzīmēt, ka visa veida uzkrāto izdevumu atzīšana finanšu pārskatā liecina par piesardzības principa ievērošanu, sastādot gada pārskatu; šādā situācijā pārskatu lietotāji iegūst „patiesāku” informāciju par uzņēmumu finanšu stāvokli. Svarīgs ir arī jautājums par to, cik liels ir uzņēmums (darbinieku skaits, personāla izmaksas), kas neaprēķina un neatzīst šos uzkrātos izdevumus bilancē. Jo lielāks uzņēmums un lielāks nodarbināto skaits, jo šo uzkrāto izdevumu neiekļaušana finanšu pārskatos lielākā mērā „sagroza” finanšu pārskatu patiesumu. Autores pētījums par šo izdevumu uzrādīšanas kārtību bilancē ir analizēts 2.5.nodaļā.

Ar uzkrāto izdevumu noteikšanu darbinieku neizmantotajiem atvaļinājumiem saistās sekojošas problēmas:

- 1) uzkrāto izdevumu apmēra aprēķināšanas metodika;
- 2) atspoguļošana finanšu grāmatvedības reģistros;
- 3) izdevumi paredzamajiem atvaļinājumiem kā nodokļu bāze.

Būtībā ne Latvijas likumdošanas akti, ne SGS neparedz konkrētu metodiku šo izdevumu aprēķinam. Autore ir apkopojis iespējamās aprēķināšanas metodikas (A.Ludboržs, J.Loseva, I.Apsīte) 2.5.tabulā.

## Izdevumu darbinieku neizmantojamiem atvaļinājumiem aprēķināšanas metodikas

	Metodika	Piemērs
1.	Uzkrājumu neizmantojamam atvaļinājumam var veidot, izmantojot pieņēmumu, ka katrs darbinieks pārskata gadā strādā vienpadsmit mēnešus, bet divpadsmito ir atvaļinājumā. Uzkrājumu summu neizmantojamiem atvaļinājumiem aprēķina, ņemot 1/12 daļu vai uzņēmumā noteiktu konkrētu procentu no perioda darba samaksas izdevumiem (darba alga plus darba devēja sociālās iemaksas) ( <i>Apsīte,2003</i> )	<i>1/12 no gada izdevumiem darba samaksai + darba devēja VSAOI</i>
2.	Katram darbiniekam tiek aprēķināta dienas vidējā izpeļņa saskaņā ar darba likumdošanas prasībām, kas tiek reizināta ar 1,67 un mēnešu skaitu, par kuriem pienākas atvaļinājums ( <i>Ludboržs,2003</i> )	<i>Darbinieks strādā no 01.10.200X., dienas vidējā izpeļņa 15 Ls, saskaņā ar šo metodiku izdevumi neizmantojamiem atvaļinājumam uz 01.01.200X+1 ir <math>15,00 \times 1,67 \times 3</math> mēneši = 75,15 Ls</i>
3.	Gadā ir 365 dienas, no kurām 337 darbinieks strādā un 28 kalendārās dienas ir atvaļinājumā. Darbiniekam atvaļinājums 28 kalendārās dienas tiek piešķirts par 337 kalendārajām dienām. Līdz ar to par 1 kalendāro dienu pienākas 0,083086 atvaļinājuma dienas, t.i., 28/337 ( <i>Loseva,2005</i> )	<i>Darbinieks strādā no 01.10.200X., dienas vidējā izpeļņa 15 Ls, saskaņā ar šo metodiku izdevumus neizmantojamiem atvaļinājumam jāaprēķina sekojoši. Par laika periodu 01.10.200X-31.12.200X darbiniekam pienākas 7,64 atvaļinājuma kalendārās dienas, t.i., <math>92 \times 0,083086</math>. 7,64 kalendārās dienas ir 5,46 darba dienas (<math>7,64 \times 20/28</math>) <math>5,46 \times 15,00</math> Ls = 81,900 Ls</i>

Raksturojot 2.5.tabulā uzrādītās metodikas, var atzīmēt, ka

- augstāk minētās metodikas ir tikai dažas no potenciālajām šo izdevumu aplēses metodēm;
- katrai metodikai būs atšķirīgs aprēķināto darbinieku neizmanto to atvaļinājumu izdevumu summas precizitātes līmenis;
- darbinieku neizmanto to atvaļinājumu izdevumu aprēķināšanas veids un tā izvēle zināmā mērā ir atkarīga no uzņēmuma lieluma, darbinieku skaita, darba samaksas sistēmas un uzņēmuma grāmatvedības infrastruktūras.

Interpretējot aplēšu summas, kas veidojas izmantojot minētās metodikas, var atzīmēt, ka 3.variantā (J.Losevas metodika), aplēses summas ir precīzākas, jo ilgstošu darba attiecību gadījumā (vairāk par 1 kalendāro gadu), darbinieki 28 kalendārās dienas (~ 1 mēnesi) atrodas atvaļinājumā un darba samaksa par darbu tiek maksāta 11 mēnešus.

### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Darba devējiem ir jāizvērtē atsevišķu darba samaksas sistēmu atbilstība saimnieciskās darbības īpatnībām, lai izmantojamā sistēma nodrošinātu saikni starp personāla izmaksām un darba rezultātu.
- Korektākam un precīzākam piemaksu par naktsdarbu, svētku stundām un virsstundām aprēķinam ieteicams izmantot konkrēta darbinieka attiecīgā mēneša darba stundu skaitu; kā arī jāizvērtē – cik lietderīgi ir šādā režīmā nodarbinātajiem noteikt mēneša amatalgu.
- Darba samaksa un visa cita veida izmaksas darbiniekiem ir būtisks postenis kopējā izdevumu struktūrā (personāla izmaksu īpatsvars IKP), tāpēc, lai nodrošinātu piesardzības un būtiskuma principa ievērošanu, uzņēmumiem ir jārēķina un jāatzīst tekošā gada izdevumos summas, kas paredzētas darbinieku neizmantoto atvaļinājumu apmaksai.
- Katram uzņēmumam jāizvēlas metodika izdevumu aplēsei summām, kas paredzētas darbinieku neizmantoto atvaļinājumu apmaksai, ņemot vērā darbinieku skaitu, piemērojamās darba samaksas sistēmas u.c. faktoros, konsekvences nodrošināšanai, augstāk minētā metodika ir jāiekļauj uzņēmuma grāmatvedības organizācijas dokumentu sastāvā.
- Pašreizējās LR „*Darba likuma*” normas, kas paredz vidējās izpeļņas aprēķināšanai piemērot iepriekšējo sešu mēnešu periodu, aizstāšana ar normu, kas paredz vidējās izpeļņas aprēķināšanai izmantot iepriekšējo trīs mēnešu darba samaksu, sekmētu vidējās izpeļņas atbilstību pēdējo mēnešu darba samaksas līmenim un radītu iespēju uzņēmumiem plānot neregulāro piemaksu ietekmi uz darbinieku vidējo darba samaksu.
- LR „*Darba likumā*” ir jānosaka iespēja izmantot ekonomikas teorijā pastāvošās darba samaksas sistēmas – laika darba samaksa, gabaldarba samaksa, akorddarba samaksa, amatalga.

## **2.4. Starptautisko finanšu pārskatu standartu pamatnostādnes personāla izmaksu uzskaitē**

Uzņēmējdarbības vides nepārtrauktais mainīgums un kapitāla kustība globalizācijas apstākļos rada nepieciešamību pēc izmaiņām uzskaites sfērā visā pasaules ekonomiskajā telpā. Tas nepārprotami skar arī Latviju, turklāt, jāatzīmē, ka pēdējos divdesmit gadus



pasaules ekonomika attīstījās strauji, kas radīja nepieciešamību pēc nepārtrauktām un finanšu datu lietotāju vajadzībām atbilstošām izmaiņām uzskaites sfērā un finanšu datu atspoguļošanā. Latvijai ir raksturīgi tas, ka vienlaicīgi ar pārmaiņām, kas notika uzskaites sfērā pasaules sabiedrībā, notika ekonomikas formācija no centralizētas plānveida saimniekošanas uz tirgus ekonomiku. Kā piemēru var minēt LR likumu „Par grāmatvedību” un „Gada pārskatu likumu”, kuros iekļautās izmaiņas un grozījumi tiek izdarīti, lai nacionālo grāmatvedības sistēmu saskaņotu ar Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, kuros, savukārt, arī tiek veikti patstāvīgi grozījumi, sekojot līdzi uzņēmējdarbības un kapitāla aprites īpatnību izmaiņām pasaules ekonomiskajā telpā. Ekonomiskajā terminoloģijā parādoties jēdzieniem „globalizācija”, „internacionalizācija” u.tml., būtiski ir panākt grāmatvedības sistēmu harmonizāciju un standartizāciju starptautiskā līmenī. Nestabilas ekonomikas un paaugstinātu risku apstākļos starptautisko finanšu pārskatu standartu atzīšana un to piemērošana atsevišķu valstu nacionālajās grāmatvedības sistēmās ir svarīgs solis ārvalstu investīciju piesaistīšanas virzienā. Pēdējā laikā, ieviešot progresīvas informācijas komunikāciju tehnoloģijas, ievērojami pieaugušas prasības uzņēmumu finanšu pārskatu vienveidīgai skaidrošanai. Arvien populārāka kļūst investēšanas prakse, izmantojot visas pasaules elektronisko tīklu, un tas ir pietiekami nopietns arguments grāmatvedības standartu unificēšanas labā. Vadīt biznesu starptautiskā līmenī nav iespējams, neizmantojot uzskaites normatīvus, ko piemēro neatkarīgi no konkrētas valsts nacionālajiem standartiem. Latvijai šī problēma ir sevišķi aktualizējusies pēc iestāšanās Eiropas Savienībā. Starptautiskie finanšu pārskatu standarti ir atzīti par efektīvāko instrumentu, kas dod iespēju sniegt vienveidīgu, caurskatāmu un saprotamu informāciju par uzņēmuma darbību.

Katras atsevišķas valsts likumdošanas sistēmas, pieprasījums pēc informācijas, ko veido grāmatvedības sistēma, ārējo akcionāru tiesību aizsardzības pakāpe, kā arī finanšu uzskaites statuss attiecībā pret nodokļu uzskaiti ietekmē saistību starp organizācijas darbības rezultātiem saskaņā ar grāmatvedības uzskaites datiem un reālo ekonomisko situāciju valstī. Sakarā ar dažādu valstu ekonomiskajām pretrunām un objektīvajām nacionālajām atšķirībām pēc ilgas un daudzkārtējas saskaņošanas radās Starptautiskie finanšu pārskatu standarti. Attiecībā uz nacionālo grāmatvedības sistēmu veidošanu tiem ir ieteikuma raksturs un noteikts mērķis- panākt šo sistēmu salīdzināmību. Lai gan vairākās valstīs darbojas atsevišķi tiesību akti grāmatvedības uzskaites jomā, tomēr līdz pat 19. gadsimtam šajā sfērā likumdošanas aspektā nekas netika darīts. Situācija mainījās, izplatoties akciju uzņēmumu veidam radās īpašnieki-akcionāri, kas slikti pārzināja uzņēmuma darbību, un algota administrācija, kurai periodiski vajadzēja sniegt pārskatus īpašniekiem. Radās nepieciešamība pēc tādas pārskatu informācijas, ko saprastu akcionāri un kas būtu salīdzināma ar citu

uzņēmumu pārskatu informāciju. Tas prasīja izstrādāt noteiktus, visiem uzņēmumiem kopīgus grāmatvedības kārtošanas noteikumus un lika pamatus tādu nacionālo grāmatvedības standartu veidošanai, kas būtu atzīti par likumīgiem visas valsts līmenī.

Starptautiskās grāmatvedības sistēmas pamatā ir vispārīgie uzskaites principi un tiek izstrādāti vienoti finanšu uzskaites un pārskatu standarti, lai būtu iespējams salīdzināt visu pasaules valstu uzņēmumu darbību. Starptautiskie grāmatvedības standarti top starptautiskā līmenī, to radīšanā iesaistītas daudzas starptautiskas organizācijas, tomēr galveno darbu to izstrādē veic *International Accounting Standards Board (IASB)*- Starptautisko grāmatvedības standartu padome (līdz 2001.gada 1.aprīlim šīs organizācijas nosaukums bija *International Accounting Standards Committee (IASC)*- Starptautiskā grāmatvedības standartu komiteja. Patlaban šie starptautiskie standarti saucas *International Financial Reporting Standards (IFRS)*- Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (līdz 2001.gada 1.aprīlim uz tiem attiecināja angļu vārdu *International Accounting Standards* abreviatūru). Starptautisko finanšu pārskatu standartu (IFRS) jaunajā priekšvārdā teikts, ka ar terminu IFRS saprotami gan IASB akceptētie standarti un interpretācijas, gan arī Starptautiskie grāmatvedības standarti (IAS) un interpretācijas, kas pieņemtas iepriekšējo statūtu darbības laikā.

IASB starptautiskos finanšu pārskatu standartus izstrādā tā, lai tie būtu piemēroti vairākiem dažādu valstu grāmatvedības modeļiem, nebūtu pārāk sarežģīti un tajā pašā laikā nodrošinātu grāmatvedības (finanšu) pārskatu visaugstākās lietošanas īpašības. Šajos standartos nostiprināta pietiekami ilga grāmatvedības kārtošanas un pārskatu sastādīšanas pieredze tirgus ekonomikas apstākļos. Tie ir vairāku praktizējošo grāmatvežu un grāmatvežu-pētnieku paaudžu, dažādu zinātnisko skolu pārstāvju darba un meklējumu rezultāts. Izstrādājot standartus, ņemtas vērā vajadzības un pieredze darbā ar uzņēmēju, finanšu analītiķu, banku un citu finanšu struktūru, arodbiedrību un valdības organizāciju pārskatiem, jo šo aprindu pārstāvji kopš 1981.gada piedalās to izstrādāšanā. Izmantojot pasaulē jau uzkrāto pieredzi formulēt noteikumus, kas ir pieņemami valstu vairākumam, lai visīsākajos termiņos radītu efektīvi strādājošu sistēmu, kura nodrošina tirgus ekonomikas vajadzības, kļuvis iespējams ievērojami samazināt jauna pārskatu nacionālo noteikumu komplekta izstrādāšanai nepieciešamo laiku un resursus. (Ivanova, 2001)

Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002.gada 19.jūlija Regulas (EK) Nr.1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu 4.pantu, katram finanšu gadam, kas sākas 2005.gada 1.janvārī vai pēc tā, uzņēmēj sabiedrības, uz kurām attiecas kādas dalībvalsts tiesību akti, sagatavo savus konsolidētos pārskatus atbilstoši ieviestajiem starptautiskajiem grāmatvedības standartiem saskaņā ar 6.panta 2.punktā noteikto procedūru, ja bilances datumā to vērtspapīri tiek kotēti jebkuras dalībvalsts regulētā tirgū, kā paredzēts

1.panta 13.punktā Padomes Direktīvā 93/22/EEK (1993.gada 10.maija) par ieguldījumu pakalpojumiem vērtspapīru jomā.(89)

Eiropas Parlamenta un Padomes 2002.gada 19.jūlija Regulas (EK) Nr.1606/2002 mērķis ir starptautisko grāmatvedības standartu ieviešana un izmantošana Kopienā ar nolūku saskaņot finanšu informāciju, ko sniedz šīs regulas 4.pantā minētās sabiedrības, lai nodrošinātu augstu pārredzamības un salīdzināmības līmeni pārskatiem un tādējādi efektīvu Kopienas kapitāla tirgus un iekšējā tirgus darbību. Šajā regulā „starptautiskie grāmatvedības standarti” ir starptautiskie grāmatvedības standarti (IAS), starptautiskie finanšu pārskatu standarti (IFRS) un ar tiem saistītās interpretācijas (SIC-IFRIC interpretācijas), vēlākie šo standartu grozījumi un ar tiem saistītās interpretācijas, nākotnes standarti un ar tiem saistītās interpretācijas, ko izdod vai pieņem Starptautisko grāmatvedības standartu padome (IASB)

2.6.tabula.

Starptautiskie grāmatvedības standarti un Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (92)

Nr.	Standarta nosaukums
1.SGS	Finanšu pārskatu sniegšana
2.SGS	Krājumi
7.SGS	Naudas plūsmas pārskati
8.SGS	Grāmatvedības politika, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un kļūdas
10.SGS	Notikumi pēc bilances datuma
11.SGS	Būvlīgumi
12.SGS	Ienākuma nodokļi
16.SGS	Pamatlīdzekļi
17.SGS	Noma
18.SGS	Ieņēmumi
19.SGS	Darbinieka pabalsti
20.SGS	Valsts dotāciju uzskaitē un informācijas atklāšana par valsts palīdzību
21.SGS	Ārvalstu valūtas kursu ietekme
23.SGS	Aizņēmumu izmaksas
24.SGS	Informācijas atklāšana par saistītām pusēm
26.SGS	Pensijas pabalsta plānu uzskaitē un pārskatu sniegšana
28.SGS	Ieguldījumi asociētajos uzņēmumos
29.SGS	Finanšu pārskati valstīs ar hiperinflāciju
30.SGS	Informācijas atklāšana banku un līdzīgu finanšu iestāžu finanšu pārskatos
31.SGS	Līdzdalība kopuzņēmumos
32.SGS	Finanšu instrumenti: informācijas atklāšana un sniegšana
33.SGS	Peļņa par akciju
34.SGS	Starpperioda finanšu pārskati
36.SGS	Aktīvu vērtības samazināšanās
37.SGS	Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi
38.SGS	Nemateriālie aktīvi
39.SGS	Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana
40.SGS	Ieguldījumu īpašums

Nr.	Standarta nosaukums
41.SGS	Lauksaimniecība
1.SFPS	Starptautisko finanšu pārskatu standartu pirmā pieņemšana
2.SFPS	Maksājums ar akcijām
3.SFPS	Uzņēmējdarbības apvienošana
4.SFPS	Apdrošināšanas līgumi
5.SFPS	Pārdošanai turētie ilgtermiņa aktīvi un pārtrauktas darbības
6.SFPS	Minerālresursu izpēte un novērtēšana
7.SFPS	Finanšu instrumenti: informācijas atklāšana
8.SFPS	Darbības segmenti

19.Starptautiskais grāmatvedības standarts tiešā veidā reglamentē no darba attiecībām izrietošo izmaksu un saistību uzskaiti un atspoguļošanu finanšu pārskatos. Standarta mērķis ir noteikt grāmatvedības uzskaiti un informācijas atklāšanu par darbinieka pabalstiem.

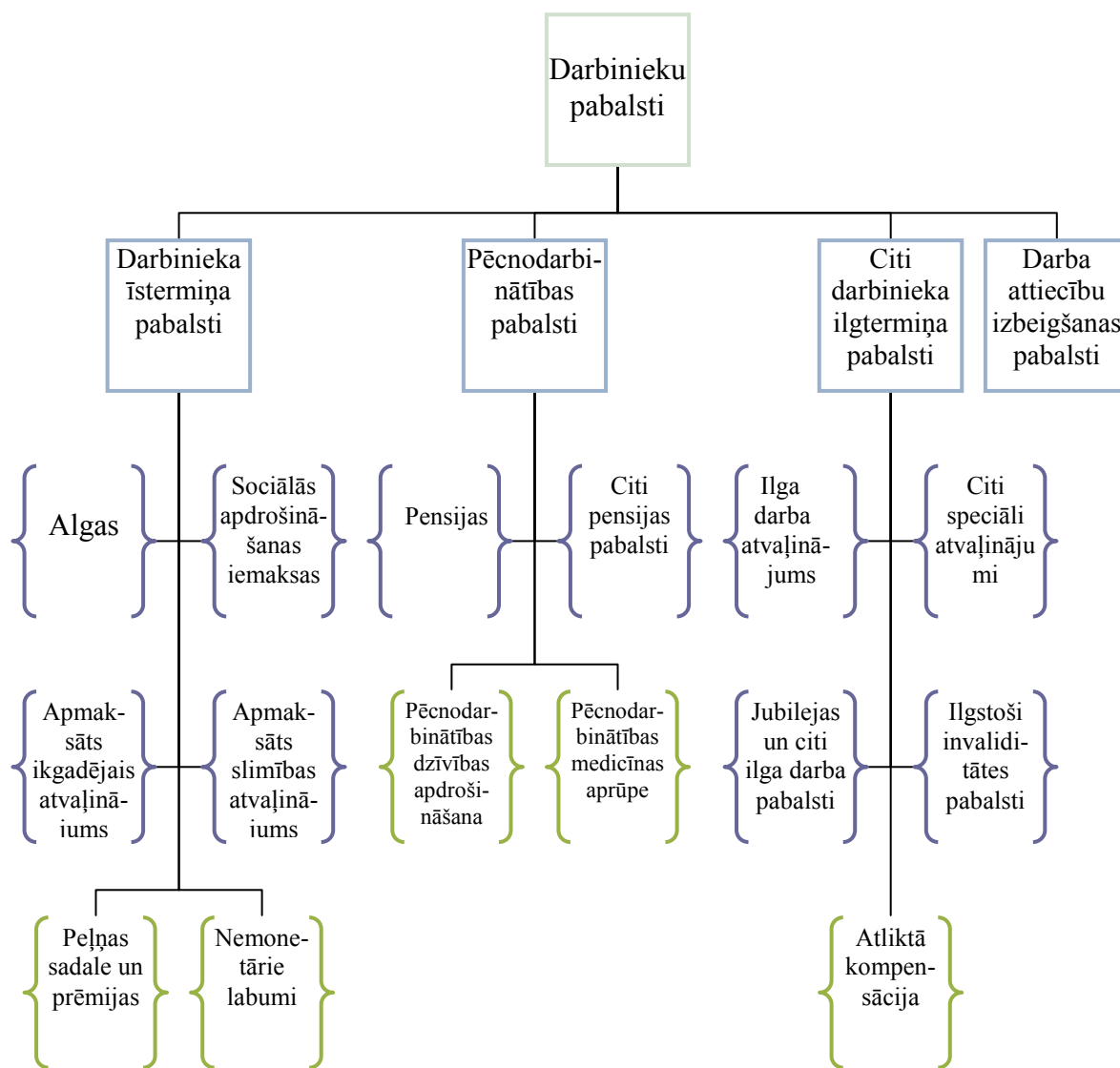
Darbinieka pabalsti ir pabalsti, kurus sniedz darbiniekiem vai viņu apgādājamiem, un tos var organizēt ar maksājumiem (vai preču vai pakalpojumu sniegšanu) tieši darbiniekiem, viņu laulātajiem, bērniem vai citiem apgādājamiem vai citiem, piemēram, apdrošināšanas sabiedrībām. Darbinieks var būt nodarbināts uzņēmumā uz pilnu slodzi, pusslodzi, pastāvīgā, gadījuma vai pagaidu darbā. Šajā standartā darbinieki ir arī direktori un citi vadības darbinieki. Darbinieku pabalsti, uz kuriem 19.SGS attiecas, ietver pabalstus, kurus sniedz:

- ✓ saskaņā ar oficiāliem plāniem vai citiem oficiāliem līgumiem starp uzņēmumu un atsevišķiem darbiniekiem, darbinieku grupām vai to pārstāvjiem;

- ✓ saskaņā ar tiesību aktu prasībām vai ar nozares vienošanos starpniecību, kad uzņēmumiem jāveic iemaksas nacionālos, valsts, nozares vai citos vairāku darba devēju plānos;

- ✓ ar tādu neoficiālu praksi, kas rada prakses radītu pienākumu; neoficiāla prakse rada prakses radītu pienākumu, kad uzņēmumam nav reālas alternatīvas kā maksāt darbinieka pabalstus; prakses radīts pienākums ir, gadījumā, ja uzņēmuma neoficiālās prakses izmaiņas radītu nepieņemamu kaitējumu tā attiecībām ar darbiniekiem.

Ir jāatzīmē, ka 19.Starptautiskajam grāmatvedības standarta nosaukums *Darbinieka pabalsti* tiek lietots Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas izdotajā izdevumā „Starptautiskie finanšu pārskatu standarti” (2004), LR Finanšu ministrijas mājas lapā u.c., arī darba autore lietoja šo standarta nosaukumu. Tomēr ņemot vērā jēdziena „benefits” iespējamo tulkojumu latviešu valodā – labumi, pabalsti, kā standarta nosaukums literatūrā ir sastopams arī *Darbinieka labumi*, kas zināmā mērā ir atbilstošāks standarta saturam, un aizvieto jēdzienu *pabalsti*, kam latviešu valodas lietotāju vidū ir atšķirīga nozīme.



2.9.attēls. Darbinieku pabalstu klasifikācija saskaņā ar 19.SGS.

Interpretējot 2.9.attēla shēmu, 19.SGS paredz darbinieku pabalstu veidus, kas Latvijas uzņēmumos ir samērā maz izplatīti, piemēram, ilga darba atvaļinājumi, atliktā kompensācija, kas tiek izmaksāta darbiniekam pensionējoties pēc ilgstoša darba uzņēmumā, pēcnodarbinātības pabalsti, kuru labumu darba ņēmējs gūst pēc darba attiecību pārtraukšanas u.c. Kopumā, vērtējot darbinieku pabalstu struktūru, var secināt, ka pasaules valstu uzņēmumu personāla izmaksu (darbinieku pabalstu) struktūra ir vērsta uz personāla ieinteresētību ilgstošās darba attiecībās viena uzņēmuma ietvaros.

Tā kā katrai darbinieku pabalstu kategorijai ir atšķirīgas iezīmes, 19.SGS nosaka atsevišķas prasības katrai kategorijai. Turpmāk nodaļā tiks raksturotas un analizētas darbinieku īstermiņa pabalstu veidu uzskaites īpatnības.

Darbinieka īstermiņa pabalstu uzskaitē kopumā ir vienkārša, jo nav nepieciešami aktuāra pieņēmumi, lai novērtētu pienākumu vai izmaksas, kā arī nav iespējami aktuārie

guvumi vai zaudējumi. Turklāt darbinieka īstermiņa pabalstu pienākumus novērtē nediskontēti.

Kad darbinieks ir veicis darbu uzņēmumā pārskata periodā, darbinieka īstermiņa pabalstu nediskontētā summa, ko paredzams maksāt apmaiņā pret minēto darbu, uzņēmumam jāatzīst:

☞ par saistībām (uzkrātajiem izdevumiem) pēc tam, kad atskaitīta jau izmaksātā summa; ja jau izmaksātā summa pārsniedz pabalstu nediskontēto summu, uzņēmumam šis pārsniegums jāatzīst par aktīvu (nākamo periodu izdevumiem), ja priekšapmaksā radītu nepieciešamību, piemēram, samazināt turpmākos maksājumus vai atmaksāt atpakaļ naudu;

☞ par izdevumiem, ja vien kāds cits starptautiskais grāmatvedības standarts nepieprasa vai neatļauj pabalstus iekļaut aktīva izmaksās (piemēram, 2. SGS „Krājumi” un 16. SGS „Pamatlīdzekļi”).

Saskaņā ar 2.SGS „Krājumi” darbaspēka izmaksas, kas saistītas ar krājumu ražošanu, tiek uzrādītas bilancē krājumu vērtībā, proporcionāli krājumu atlikumam pārskata perioda beigās.

Saskaņā ar 16.SGS „Pamatlīdzekļi” darbaspēka izmaksas, kas attiecas uz pamatlīdzekļu izveidošanu, tiek iekļautas izveidotā pamatlīdzekļa vērtībā un norakstītas izdevumos proporcionāli pamatlīdzekļa nolietojumam.

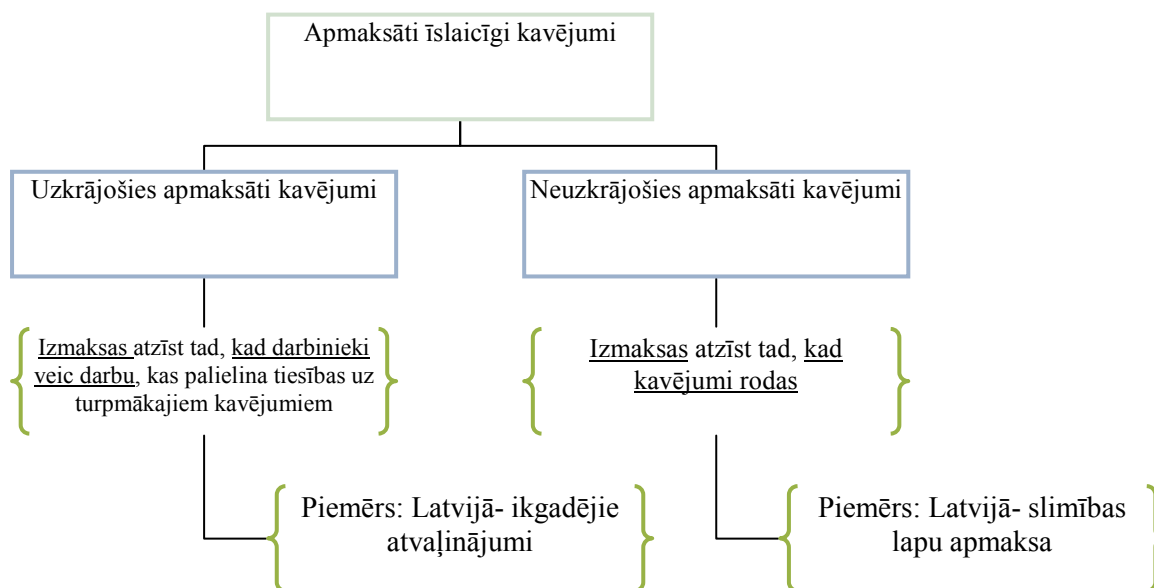
2.7.tabula

Darbinieku pabalstu uzskaitē ar daļēju izmaksu kapitalizāciju  
(piemērs, autores interpretācija)

Nr.	Saimnieciskās operācija	Debets	Kredīts	Summa
1.	Darba samaksa	Izdevumi	Saistības	XXX
2.	VSAOI	Izdevumi	Saistības	XXX
3.	Citas personāla izmaksas	Izdevumi	Saistības	XXX
4.	Personāla izmaksas pamatlīdzekļa izveidošanai	Pamatlīdzekļi	Izdevumi/ ilgtermiņa ieguldījumu izveidošanas korekcijas konts	Tiek aprēķināta saskaņā ar pamatlīdzekļa pašizmaksas tāmi

### Apmaksāti īslaicīgi kavējumi

Uzņēmums var darbiniekiem apmaksāt kavējumus dažādu iemeslu dēļ, tajā skaitā atvaļinājuma, slimības un īslaicīgas darba nespējas, maternitātes vai paternitātes, tiesas dienesta un militārā dienesta dēļ.



2.10.attēls. Apmaksātie darbinieku īslaicīgie kavējumi  
(autores interpretācija pēc 19.SGS)

Uzkrājošies apmaksājami kavējumi ir tie, kurus pārnes un var lietot nākamajos periodos, ja pārskata perioda tiesības nav pilnīgi izmantotas. Uzkrājošies apmaksātie kavējumi var būt garantējoši (darbiniekiem pienākas neizmantoto tiesību izmaksa naudā, aizejot no uzņēmuma) vai negarantējoši (aizejot no uzņēmuma, darbiniekiem nepienākas neizmantoto tiesību izmaksa naudā). Pienākums rodas, kad darbinieki veic darbu, kas palielina viņu tiesības uz turpmākajiem apmaksātiem kavējumiem. Pienākums pastāv un to atzīst arī tad, ja apmaksātie kavējumi ir negarantējoši, lai arī iespēja, ka darbinieki var aiziet no darba, pirms viņi izmanto uzkrātās negarantējošās tiesības, ietekmē šī pienākuma novērtēšanu.

Uzņēmumam jānovērtē paredzamās uzkrājošo apmaksāto kavējumu izmaksas kā papildu summa, kuru uzņēmums paredz samaksāt par neizmantotajām tiesībām, kas ir uzkrājušās bilances datumā. Saskaņā ar iepriekš minēto metodi, pienākumu novērtē papildu maksājumu summā, kuru rašanās paredzama, ņemot vērā vienīgi to, ka šis pabalsts uzkrājas. Daudzos gadījumos uzņēmumam, iespējams, nav jāveic detalizēti aprēķini, lai aplēstu, ka nav būtiska pienākuma attiecībā uz neizmantotiem apmaksātiem kavējumiem. Piemēram, slimības atvaļinājuma pienākums, iespējams, ir būtisks tikai tad, ja pastāv oficiāla vai neoficiāla vienošanās, ka neizmantotu apmaksātu slimības atvaļinājumu var izņemt kā apmaksātu atvaļinājumu. Pastāv dažādas situācijas darbiniekiem paredzēto apmaksāto kavējumu atzīšanai uzņēmuma finanšu grāmatvedībā:

*Piemērs Nr.1. Darbiniekiem ir tiesības uz 6 darba dienu apmaksātu slimības atvaļinājumu gadā; ja darbinieks gada laikā neiesniegs slimības lapas, viņam ir tiesības*

saņemt kompensāciju – papildus samaksu par 6 dienām; ievērojot piesardzības principu, uzņēmumam mēneša beigās ir jāatzīst izdevumi un saistības par katru darbinieku 0,5 (6 dienas /12 mēneši) dienas darba samaksas apmērā, ja šajā mēnesī darbinieks nav iesniedzis slimības lapu.

Piemērs Nr.2. Darbiniekiem ir tiesības uz 6 darba dienu apmaksātu slimības atvaļinājumu gadā; ja darbinieks gada laikā neiesniegs slimības lapas, viņam ir tiesības izmantot papildus atvaļinājumu 6 darba dienas, neizmantotās atvaļinājuma dienas tiek pārnestas uz nākošo gadu; šajā gadījumā uzņēmums atzīst izdevumus un saistības, ņemot vērā darbinieku skaitu, kuram šīs tiesības būs nākošajā gadā.

Piemērs Nr.3. Darbiniekiem ir tiesība uz 6 darba dienu apmaksātu slimības atvaļinājumu gadā; ja darbinieks gada laikā neiesniegs slimības lapas, viņam ir tiesības izmantot papildus atvaļinājumu 6 darba dienas, neizmantotās atvaļinājuma dienas netiek pārnestas uz nākošo gadu un kompensācija par neizmantoto atvaļinājumu netiek maksāta; šajā gadījumā uzņēmumam nav jāatzīst izdevumus un saistības; tie ir darbinieku neuzkrājošies apmaksātie kavējumi.

Neuzkrājošos apmaksātos kavējumus nepārnes uz nākamajiem periodiem, tie zaudē spēku, ja pārskata perioda tiesības uz tiem netiek pilnīgi izmantotas, un darbiniekiem, aizejot no uzņēmuma, nepienākas neizmantoto tiesību izmaksa naudā. Tas visbiežāk attiecas uz darba nespējas pabalstu (ja neizmantotās iepriekšējās tiesības nepalielina tiesības nākotnē), maternitātes un paternitātes atvaļinājumu un apmaksātiem kavējumiem tiesas vai militārā dienesta dēļ. Uzņēmums neatzīst ne saistības, ne izdevumus līdz kavējuma brīdim, jo darbinieka darbs nepalielina pabalsta summu.

Latvijā personāla politikas veidošanas tradīcijas ir salīdzinoši jaunas, izdevumi, kas vērsti uz cilvēkresursu potences veidošanu (medicīnas izdevumi, monetārie un nemonetārie stimuli nepārtrauktam darbam) ir samērā maz izplatīti, tomēr, ņemot vērā Latvijas integrēšanos Eiropā un pasaulē, lielākajos uzņēmumos (ārvalstu uzņēmumu meitas uzņēmumos) personālpolitika tiek organizēta pēc vispārpieņemtiem principiem; šie uzņēmumi piemēro SFPS nostādnes finanšu grāmatvedībā, savukārt, mazajiem un vidējiem uzņēmumiem var ieteikt piemērot 19.SGS normas personāla izmaksu novērtēšanā un uzskaitē.

## **Peļņas sadales un prēmiju plāni**

Uzņēmumam paredzamās peļņas sadales un prēmiju maksājumu izmaksas saskaņā ar 19.SGS 10. punktu jāatzīst tikai tad, ja:



- uzņēmumam ir pašreizējs juridisks vai prakses radīts pienākums veikt šos maksājumus pagātnes notikumu rezultātā;

- var veikt ticamu pienākuma aplēsi.

Pašreizējs pienākums pastāv tikai tad, kad uzņēmumam nav citas reālas alternatīvas, kā veikt maksājumus.

Saskaņā ar dažiem peļņas sadales plāniem darbinieki saņem peļņas daļu tikai tad, ja paliek strādāt uzņēmumā noteiktu laika periodu. Šie plāni rada prakses radītu pienākumu, jo darbinieki veic darbu, kas palielina summu, kura jāmaksā, ja viņi paliek darbā līdz noteiktā perioda beigām. Šo prakses radīto pienākumu novērtēšana atspoguļo iespēju, ka daži darbinieki var aiziet no darba, nesaņemot peļņas sadales maksājumus.

*Piemērs. Peļņas sadales plāns paredz izmaksāt darbiniekiem 2 % no neto peļņas (pēc peļņas nodokļa (Latvijā- uzņēmuma ienākuma nodokļa) atskaitīšanas); ja peļņa sastāda 1 500 000,00 Ls, uzņēmums atzīst izdevumus un saistības 30 000,00 Ls apmērā.*

Uzņēmumam var nebūt juridiska pienākuma maksāt prēmiju. Tomēr dažos gadījumos uzņēmums praktizē prēmiju maksāšanu. Tādos gadījumos uzņēmumam ir prakses radīts pienākums, jo tam nav citas reālas alternatīvas, kā maksāt prēmiju. Prakses radīta pienākuma novērtēšana atspoguļo iespēju, ka daži darbinieki var aiziet no darba, nesaņemot prēmiju.

Uzņēmums var veikt saskaņā ar peļņas sadales vai prēmiju plānu izrietošā juridiskā vai prakses radītā pienākuma ticamu aplēsi tikai tad, ja:

- plāna oficiālajos noteikumos ir formula pabalsta summas noteikšanai;

- uzņēmums nosaka maksājamās summas, pirms tiek dota atļauja publiskot finanšu pārskatus;

- iepriekšējā prakse sniedz skaidrus pierādījumus par uzņēmuma prakses radīto pienākumu.

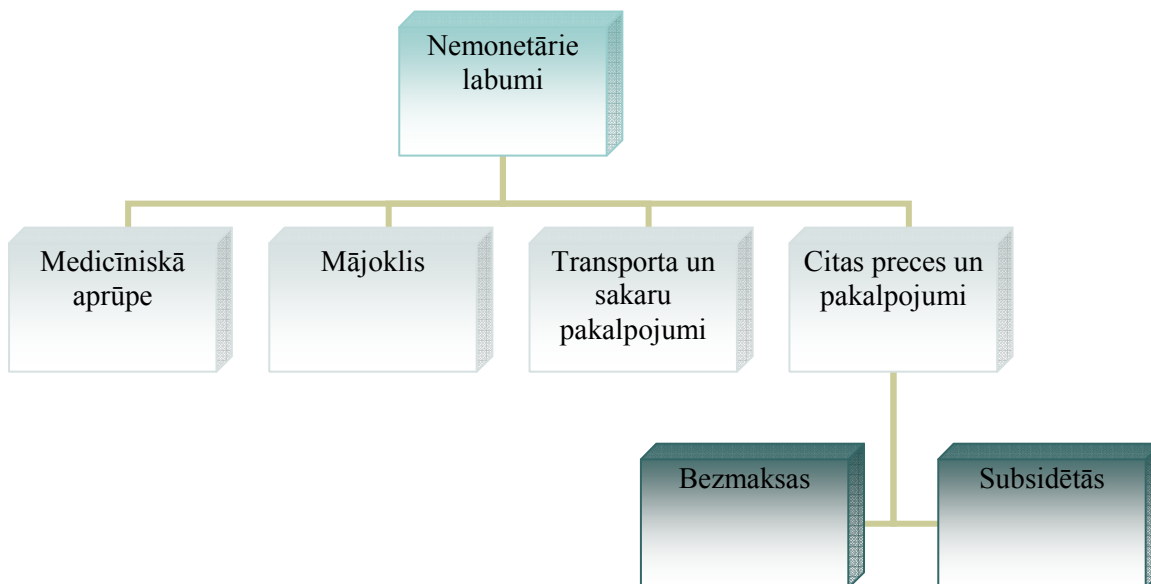
Pienākums saskaņā ar peļņas sadales un prēmiju plāniem izriet nevis no darījuma ar uzņēmuma īpašniekiem, bet gan no darbinieka darba. Tādēļ peļņas sadales un prēmiju plānu izmaksas uzņēmums atzīst nevis par neto peļņas sadali, bet gan par izdevumiem.(148)

Interpretējot darbinieku pabalstus, kas saistīti ar peļņas sadali un prēmiju plāniem, LR „Komerclikuma” ietvaros ir jāatzīmē, ka tiešas norādes par ierobežojumiem, kas vērsti uz peļņas tiešo sadali (grāmatvedības izpratnē bilances konta „Pārskata gada peļņa” debetēšanu) par labu darbiniekiem nav, tomēr grāmatvedības uzskaites loģika un nodokļu aspekti prasa šo darbinieku pabalstus, analogi 19.SGS prasībām, atzīt kā izdevumus un saistības. Darbinieku pabalsti, kas ir piesaistīti peļņas sadalei, ir personāla izmaksu daļa, kas tāpat kā pārējie darba devēja maksājumi darbiniekiem ir nodokļu objekti (VSAOI un IIN), līdz ar to, tās ir

uzņēmuma izmaksas, kas jāattiecina uz izdevumiem, un gada beigās šie izdevumu samazina pārskata gada peļņa.

### **Nemonetārie labumi**

Nemonetārie labumi ir dažāda veida izdevumi, kurus apmaksā darba devējs, bet no kuriem ekonomisko labumu gūst darba ņēmējs ( 2.11.attēls).



2.11.attēls. Darbinieku nemonetāro labumu veidi (autores interpretācija pēc 19.SGS)

Nemonetāros labumus darba devējs atzīst kā izdevumus un saistības vai līdzekļu samazinājumu tad, kad darba ņēmējs ir saņēmis šos labumus. Nemonetārais labums – citas preces un pakalpojumi var ietvert visa veida preces un pakalpojumus, kurus darbiniekam sniedz uzņēmums vai trešās personas, un samaksu par tiem veic darba devējs. Visu darbinieku īstermiņa pabalstu piemērošana LR nodokļu likumdošanas kontekstā ir analizēta 2.5. apakšnodaļā. Kopumā vērtējot 19.SGS normas, var atzīmēt, ka standarts personāla izmaksas skata, fokusējoties uz saistību, kas izriet no darba attiecībām, novērtēšanu un atzīšanu uzņēmuma bilanci, un zināmā mērā mazāk tiek akcentēta izmaksu uzskaitē. Minētais standarts kā izmaksu komponentes interpretē tikai darbiniekiem paredzēto visa veida atlīdzību.

Saskaņā ar autores viedokli, aktualizējoties cilvēkresursu nozīmei, uzņēmuma finanšu informācijai ir jāatspoguļo kopējās personāla izmaksas, kas ietver arī cilvēkresursu iegādes izmaksas, un investīcijas cilvēkresursos, t.i., izglītības izdevumu, medicīnas pakalpojumu apmaksu u.c. Personāla izmaksas ir jāskata plašākā kontekstā, līdz ar to, cilvēkresursu iegādes izmaksas, autoresprāt, ir personāla izmaksu komponente, un arī darba devēja investīcijas

cilvēkresursos ir darba devēja maksājumi personāla politikas ietvaros, un tās ir jāklasificē kā personāla izmaksas, jo tās ir vērstas uz ražošanas faktora- darbaspēka kvalitāti. Autore uzskata, ka Latvijā, izstrādājot grāmatvedības standartu personāla izmaksu uzskaites reglamentācijai, ir lietderīgi bez 19.SGS ietvertajiem darbinieku pabalstiem, iestrādāt normas, kas nosaka izmaksu uzskaiti un informācijas atklāšanu finanšu pārskatos, kas sniedz informāciju par cilvēkresursu kopējām izmaksām un raksturo uzņēmuma investīcijas cilvēkresursos. Jebkura resursa, šajā gadījumā cilvēkresursu, analīzes un novērtēšanas būtisks priekšnoteikums ir pilnīga kvantitatīvā informācija par šo resursu, un finanšu grāmatvedība ir mehānisms, kura pamatfunkcija ir nodrošināt tās datu lietotājus ar pilnīgu, patiesu un kvalitatīvu informāciju par šo resursu.

### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Starptautiskās grāmatvedības sistēmas pamatā ir vispārīgie uzskaites principi un tiek izstrādāti vienoti finanšu uzskaites un pārskatu standarti, lai būtu iespējams salīdzināt dažādu valstu uzņēmumu darbību. Starptautiskajos finanšu pārskatu standartos nostiprināta ilga grāmatvedības kārtošanas un pārskatu sastādīšanas pieredze tirgus ekonomikas apstākļos.
- 19.Starptautiskais grāmatvedības standarts tiešā veidā reglamentē visa veida izmaksu, kas izriet no darba attiecībām, uzskaiti un atspoguļošanu finanšu pārskatos; standarta mērķis ir noteikt grāmatvedības uzskaiti un informācijas atklāšanu par darbinieku pabalstiem.
- 19.SGS paredz darbinieku pabalstu veidus, kas Latvijas uzņēmumos ir samērā maz izplatīti, piemēram, ilga darba atvaļinājumi, atliktā kompensācija, kas tiek izmaksāta darbiniekam pensionējoties pēc ilgstoša darba uzņēmumā, pēc nodarbinātības pabalsti, kuru labumu darba ņēmējs gūst pēc darba attiecību pārtraukšanas u.c. Kopumā, vērtējot darbinieku pabalstu struktūru, var secināt, ka pasaules valstu uzņēmumu personāla izmaksu (darbinieku pabalstu) struktūra ir vērsta uz personāla ieinteresētību ilgstošās darba attiecībās viena uzņēmuma ietvaros.
- Izstrādājot Latvijas grāmatvedības standartu personāla izmaksu uzskaites reglamentācijai, bez 19.SGS ietvertajiem darbinieku pabalstiem, iestrādāt nostādnes, kas nosaka personāla izmaksu aprēķināšanu, uzskaiti, informācijas atklāšanu finanšu pārskatos, kas sniedz informāciju par personāla izmaksām, t.sk., sākotnējām izmaksām.

## 2.5. Personāla izmaksu uzskaites aspekti Latvijas nodokļu sistēmas kontekstā

Valstī realizētā nodokļu politika ir viens no faktoriem, kas tiešā veidā ietekmē darba devēja personāla izmaksu (darba samaksa, papildus monetārie un nemonetārie labumi darbiniekiem) struktūru un apjomu.

Darba samaksas organizācija un uzskaitē finanšu grāmatvedībā ir saistīta ar uzņēmuma nodokļu maksājumu aprēķināšanu, pamatojoties uz sekojošiem normatīviem aktiem:

1) LR likums „*Par Valsts sociālo apdrošināšanu*”, Saeimā pieņemts 1997. gada 1. oktobrī ar grozījumiem 2006. gada 15. jūnijā,

2) LR likums „*Par IIN*”, Saeimā pieņemts 1993. gada 11. maijā ar 2006. gada 28. septembra grozījumiem,

3) MK 2005. gada 28. jūnija Noteikumi Nr. 481 „*Noteikumi par mēneša neapliekamā minimuma un nodokļa atvieglojuma apmēru IIN aprēķināšanai*”,

4) MK 1997. gada 8. aprīļa Noteikumi Nr. 138 ar 2006. gada 10. oktobra grozījumiem (noteikumi Nr. 872) „*Noteikumi par IIN papildu atvieglojumiem invalīdiem, politiski represētajām personām un nacionālās pretošanās kustības dalībniekiem*”,

5) MK 2000. gada 6. jūnija Noteikumi Nr. 193 ar 2005. gada 30. augusta grozījumiem (noteikumi Nr. 653) „*Noteikumi par VSAOI objekta minimālo un maksimālo apmēru*”,

6) MK 2006. gada 8. novembra Noteikumi Nr. 850 „*Noteikumi par uzņēmējdarbības riska valsts nodevas apmēru un darbinieku prasījumu garantiju fondā ieskaitāmās nodevas daļu 2006. gadā*”,

7) MK 1998. gada 31. marta Noteikumi Nr. 112 „*Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis*”.

Saskaņā ar likumu „*Par valsts sociālo apdrošināšanu*”- sociāla apdrošināšana ir pasākumu kopums, ko organizē valsts, lai apdrošinātu personas vai tās apgādībā esošo personu risku zaudēt darba ienākumu sakarā ar slimību, invaliditāti, maternitāti, bezdarbu, vecumu, nelaimes gadījumu darbā vai saslimšanu ar arodslimību. Darba devējs apdrošina katru darbinieku pēc sociālās apdrošināšanas veidiem saskaņā ar likumdošanas aktiem, neatkarīgi no tā, vai dotā darba vieta ir darbinieku pamatdarba vieta –vai otrā darba vieta. VSAOI likmes nosaka likums “*Par valsts sociālo apdrošināšanu*”. Katram konkrētajam uzņēmumam noteiktā datumā darba devējs aprēķinātās VSAOI pārskaita valsts budžetā un katru mēnesi iesniedz VID Ziņojumu par VSAOI no darba ņēmēja darba ienākumiem, IIN un uzņēmējdarbības riska nodevām pārskata mēnesī.

Likumā „*Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*” ir noteikts, ka ar algas nodokli tiek aplikta visu veidu darba samaksa. Darbinieka ienākumi uz darba attiecību pamata, kas tiek aplikti un kas netiek aplikti ar algas nodokli, uzskaitīti MK 1998. gada 31. marta noteikumos Nr. 112 „*Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis*”. Algas nodokli par darbinieka gūtajiem ienākumiem aprēķina un maksā darba devējs.

Visiem darbiniekiem, kuri iesnieguši algas nodokļa grāmatiņu, piemēro neapliekamo minimumu (2008. gadā 80,- Ls/mēn.), atvieglojumus par apgādībā esošām personām (2008. gadā 56,- Ls/mēn.), iegūto invaliditāti (1. un 2. grupas invalīdiem 96,- Ls/mēn.; 3. grupas invalīdiem 75,- Ls/mēn.).

Ar algas nodokli apliekamais objekts ir maksātāja mēneša apliekamie ienākumi, no kuriem tiek atskaitīti:

- 1) darba ņēmēja sociālās apdrošināšanas maksājumi;
- 2) maksātāja mēneša neapliekamais minimums;
- 3) maksātājam pienākošies atvieglojumi.

Ja darba attiecības nav bijušas pilnu mēnesi, tad darba devējs, aprēķinot nodokli, neapliekamā minimuma un atvieglojumu apmēru nosaka proporcionāli dienām, kurās darba ņēmējam pastāvējušas darba attiecības.

Personāla izmaksas un ar tām saistītie nodokļu maksājumi ir būtisks uzņēmumu izdevumu postenis, kas ietekmē gan ražošanas un pakalpojumu pašizmaksu, gan arī visas tautsaimniecības attīstību kopumā, t.sk., uzņēmumu konkurētspēju Eiropas un pasaules tirgū. Pēdējos gados Latvijas uzņēmēji kā problēmu izvirza Latvijas darbaspēka izmaksu sadārdzinājumu salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm (Lietuvu un Igauniju) sakarā ar atšķirīgo pieeju slimības lapu apmaksā. (95)

Tomēr arī vispārējā nodokļu politika personāla izmaksām ir būtiski atšķirīga Baltijas valstīs (2.8.tabula).

Neto algas aprēķina piemērs saskaņā ar Lietuvas, Latvijas un Igaunijas nodokļu sistēmu 2007.gadā LVL ( autores sastādīts pēc (168),(171),(172))

2.8.tabula

	Rādītāji	Lietuva	Latvija	Igaunija
1.	Bruto alga	300,00	300,00	300,00
2.	Darba ņēmēja sociālo iemaksu daļa (%)	3 %	9 %	0,3 %
3.	Darba ņēmēja sociālo iemaksu daļa (LVL)	9,00	27,00	0,90

	Rādītāji	Lietuva	Latvija	Igaunija
4.	Neapliekamais minimums ( LVL)	69,00	50,00	90,00
5.	Iedzīvotāja ienākuma nodokļa likme (%)	27 %	25 %	23 %
6.	Iedzīvotāja ienākuma nodokļa summa (LVL)	59,94	55,75	48,09
7.	Atskaitāmo nodokļu summa (LVL) (3.r.+6.r.)	68,94	82,75	48,99
8.	Neto alga (LVL)(1.r.-7.r.)	<b>231,06</b>	<b>217,25</b>	<b>251,01</b>

Analizējot tādu iedzīvotāju labklājību ietekmējošu instrumentu kā nodokļu maksājumu un neto darba samaksas proporcijas sadalījums bruto darba samaksā, var secināt, ka Latvijas darba ņēmēji ir nelabvēlīgākā situācijā salīdzinot ar pārējo Baltijas valstu nodokļu maksātājiem.

Personāla izmaksu komponentu ietekme uz darba devēja nodokļu bāzi ir saistīta ar LR likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”, LR likums „Par Valsts sociālo apdrošināšanu” un LR likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanu. Visus personāla izmaksu komponentus var grupēt 4 kategorijās:

- personāla izmaksas, kas ir IIN un VSAOI objekts un ir atzīstami, kā izdevumi, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli;
- personāla izmaksas, kas nav IIN un VSAOI objekts un nav atzīstami kā izdevumi, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli (piemēram, dāvanas minimālās algas apmērā, nepersonificētie izdevumi);
- personāla izmaksas, kas ir IIN un VSAOI objekts un nav atzīstami kā izdevumi, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli (piemēram, darba devēja segtā mācību maksa par darbinieka studijām MK not.Nr.112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” neminētajās studiju programmās);
- personāla izmaksas, kas nav IIN un VSAOI objekts un ir atzīstami kā izdevumi, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli (piemēram, darba devēja veiktās iemaksas privātajos pensiju fondos un apdrošināšanas maksājumi darbinieku labā, ņemot vērā likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un likumā „Par Valsts sociālo apdrošināšanu” noteiktos ierobežojumus).

Nodokļu piemērošana atsevišķiem personāla izmaksu veidiem  
( autores sastādīts pēc (3),(5),(7))

<i>Nr.</i>	<i>Personāla izmaksu veids</i>	<i>LR likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”</i>	<i>LR likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu”</i>	<i>LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1.	Darba alga, piemaksas, prēmijas	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Izdevumi
2.	Dāvanas līdz minimālās algas apmēram	Nav nodokļa objekts	Nav nodokļa objekts	Jāpalielina apliekamais ienākums
3.	Dāvanas summārā daļa, kas pārsniedz minimālās algas apmēru taksācijas gadā	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Izdevumi
4.	Slimības lapu apmaksā	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Izdevumi
5.	Atvaļinājumu apmaksā	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Izdevumi
6.	Bēru pabalsts	Nav nodokļa objekts	Nav nodokļa objekts	Jāpalielina apliekamais ienākums
7.	Segtā mācību maksa par studijām MK not. Nr.112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” minētajās studiju programmās	Nav nodokļa objekts	Nav nodokļa objekts	Nav jāpalielina apliekamais ienākums, ja ir noslēgts rakstisks līguma par to, ka iegūtā izglītība tiks izmantota darba devēja saimnieciskās darbības nodrošināšanā
8.	Segtā mācību maksa par studijām MK not. Nr.112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” ne-minētajās studiju programmās	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Ir jāpalielina apliekamais ienākums, ja šīs izmaksas nav uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu.

<i>Nr.</i>	<i>Personāla izmaksu veids</i>	<i>LR likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”</i>	<i>LR likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu”</i>	<i>LR likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
9.	Darba devēja veiktās dzīvības (bez līdzekļu uzkrāšanas), veselības vai nelaimes gadījumu apdrošināšanas prēmiju summas	Līdz 10 % no aprēķinātās bruto darba samaksas taksācijas gadā nav nodokļa objekts	Līdz 300 LVL nav nodokļa objekts	Izdevumi
10.	Darba devēja iemaksas privātajos pensiju fondos atbilstoši licencētajiem pensiju plāniem un iemaksātās dzīvības apdrošināšanas (ar līdzekļu uzkrāšanu) prēmiju summas	Nav nodokļa objekts, ja nepārsniedz 20 % no darba ņēmējam aprēķinātās bruto darba samaksas kārtējā kalendāra gadā	Nav nodokļa objekts, ja nepārsniedz 10 % no darba ņēmējam aprēķinātās bruto darba samaksas kārtējā kalendāra gadā	Izdevumi
11.	Nepersonificētie izdevumi darbinieku atpūtai un izklaidei	Nav nodokļa objekts	Nav nodokļa objekts	Jāpalielina apliekamais ienākums
12.	Visa veida personificējamās izmaksas naudā un natūrā darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar uzņēmuma saimniecisko darbību	Ir nodokļa objekts	Ir nodokļa objekts	Jāpalielina apliekamais ienākums

Aktuāls ir jautājums par izdevumu, kas saistīti ar uzkrātajām saistībām neizmantojamiem darbinieku atvaļinājumiem, atzīšanu kā apliekamo ienākumu samazinošu izdevumu uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā. Likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 6.panta 3.daļa paredz, ka, nosakot apliekamo ienākumu, nodokļa maksātāja peļņu nedrīkst samazināt par ilgtermiņa ieguldījumu izveidošanas izdevumu (izņemot to ilgtermiņa aizņēmumu procentu maksājumus, kuri nav iekļauti ilgtermiņa ieguldījumu pašizmaksā) un



atmaksājamām aizņēmumu summām, par rezervju un uzkrājumu veidošanai paredzēto līdzekļu daudzumu (izņemot šā likuma 7., 8. un 8.1 pantā minētos gadījumus), par savu (savas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības) dividenžu summu, ārvalstīs samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokļa (vai tam atbilstoša nodokļa) summu, kā arī par dabas resursu virslimita izmantošanas un vides piesārņošanas virslimita maksājumu summu. Minētā likuma 6.panta 4.daļa 6.punkts arī paredz, ka nosakot apliekamo ienākumu, nodokļa maksātāja peļņu samazina par summu, par kādu taksācijas periodā salīdzinājumā ar iepriekšējo taksācijas periodu tiek samazināti izveidotie uzkrājumi un rezerves, ja šo uzkrājumu un rezervju veidošanas (palielinājuma) summas pirmstaksācijas periodos ir bijušas iekļautas ar nodokli apliekamajā ienākumā saskaņā ar šā panta trešo daļu vai ja rezerve ir bijusi izveidota saskaņā ar šā likuma 8.<sup>1</sup> pantu (7). Šajā situācijā „izkristalizējas” divas problēmas. Pirmkārt, atvaļinājumi ir izdevumi, kurus uzliek par pienākumu darba devējam LR „Darba likums”, otrkārt, pēc ekonomiskās būtības tie ir izdevumi tajā periodā, kurā darbinieks „nopelna” šo atvaļinājumu. Tāpēc, pēc autores domām, likumā „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” ir jānosaka, ka par izdevumiem darbinieku uzkrātajiem neizmantotajiem atvaļinājumiem nav jāpalielina ar nodokli apliekamais ienākums. Ja šie izdevumi samazinās apliekamo ienākumu, tas būs sava veida stimulants uzņēmumiem uzkrāt šos izdevumus, kā rezultātā darbiniekiem būs garantēta šo summu saņemšana noteiktā apmērā, jo tās būs atzītas bilancē kā uzkrātās saistības. Otrkārt, gada pārskatu sastādīšanā būs lielākā mērā ievērots piesardzības un būtiskuma princips. Ņemot vērā to, ka Latvijas ražošanas uzņēmumi darbojas darbietilpīgās nozarēs, tad darba samaksa un pārējās personāla izmaksas ir būtisks izdevumu postenis uzņēmumu finanšu pārskatos.

### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Likumdošanā ( LR likums “Par uzņēmumu ienākuma nodokli”) ir jāparedz, ka visa veida maksājumi ārpus darba samaksas, t.i., ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi, var tikt realizēti un tiek uzskatīti par prakses radītiem, tiem nav jābūt atrunātiem darba līgumā, koplīgumā u.c. normatīvajos dokumentos, bet uzņēmumam tie ir ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 5.p.1.daļu; pašreizējā likuma redakcija paredz, ka pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus uzņēmuma izdevumus īpašnieku un darbinieku atpūtai, atpūtas ceļojumiem, izklaidēšanās pasākumiem un ar uzņēmējdarbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem ar uzņēmuma autotransportu, pabalstiem, dāvinājumiem, dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem, kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās (natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā

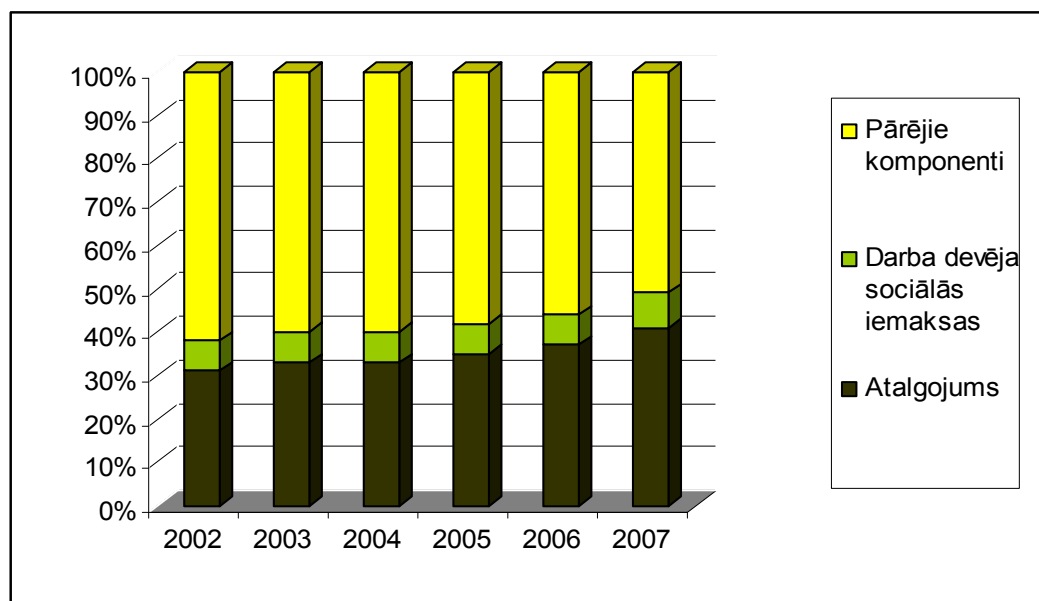
atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar nodokļa maksātāja uzņēmējdarbību.

- LR likumā “*Par uzņēmumu ienākuma nodokli*” 6.panta 3.daļu papildināt ar teikumu - apliekamais ienākums netiek palielināts par taksācijas gadā atzīto uzkrāto saistību palielinājumu darbinieku neizmanto atvaļinājumu apmaksai.

### 3. PERSONĀLA IZMAKSU UZSKAITES PROCESA REZULTĀTA ANALĪZE

#### 3.1. Personāla izmaksu atklāšanas īpatnības finanšu pārskatos

Personāla izmaksas un saistības pret darbiniekiem ir būtisks katra uzņēmuma izdevumu un saistību postenis (3.1.attēls), kas ik gadu pieaug, līdz ar to ir svarīgi visa veida skaitlisko informāciju par uzņēmuma darbaspēka resursiem un to izmaksām atspoguļot finanšu pārskatos ticami, kvalitatīvi, patiesi un pēc būtības.



3.1.attēls. IKP struktūra Latvijā 2002.-2007.gadā, procentos  
(autore interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

Finanšu pārskati ir uzņēmuma finansiālā stāvokļa un finanšu darbības rezultātu strukturēts attēlojums. Vispārēja rakstura finanšu pārskatu mērķis ir sniegt tādu informāciju par uzņēmuma finansiālo stāvokli, finanšu darbības rezultātiem un naudas plūsmām, kura ir noderīga plašam lietotāju lokam saimniecisko lēmumu pieņemšanā. Finanšu pārskati parāda vadībai uzticēto līdzekļu pārvaldīšanas rezultātus. Lai sasniegtu šo mērķi, finanšu pārskati sniedz informāciju par uzņēmuma

- aktīviem;
- saistībām;
- pašu kapitālu;
- ienākumiem un izdevumiem, ieskaitot guvumus un zaudējumus;
- citām izmaiņām pašu kapitālā;
- naudas plūsmām.

1.Starptautiskā grāmatvedības standarta „*Finanšu pārskatu sniegšana*” mērķis ir noteikt vispārēja rakstura finanšu pārskatu sniegšanas principus, lai nodrošinātu

salīdzināmību ar uzņēmuma iepriekšējo periodu finanšu pārskatiem un citu uzņēmumu finanšu pārskatiem. Lai sasniegtu šo mērķi, šajā standartā izklāstītas vispārējās prasības finanšu pārskatu sniegšanai, pamatnostādnes par to struktūru un minimālās prasības attiecībā uz finanšu pārskatu saturu. Konkrētu darījumu un citu notikumu atzīšana, novērtēšana un informācijas atklāšana ir aprakstīta citos standartos un interpretācijās. Starptautiskajos finanšu pārskatu standartos un Latvijas finanšu pārskatu reglamentējošajos likumdošanas aktos (LR „Gada pārskatu likums”, Latvijas grāmatvedības standarti) ir noteiktas atšķirīgas normas, kas nosaka finanšu pārskatu struktūru un informācijas atklāšanu par personāla izmaksām (3.1.tab.).

3.1.tabula

**Kopīgās un atšķirīgās iezīmes SFPS un Latvijas likumdošanā finanšu pārskatu struktūrā un informācijas atklāšanā par personāla izmaksām (autores interpretācija)**

Nr.	Starptautiskie Finanšu Pārskatu Standarti	Latvijas likumdošana („Gada pārskatu likums”, 1.LGS)	Atšķirības
1.	Jēdziens „finanšu pārskats”. Uzņēmumi ārpus finanšu pārskatiem sniedz <u>vadības finanšu ziņojumu</u> , kurā aprakstītas un izskaidrotas uzņēmuma darbības finansiālo rezultātu un finansiālā stāvokļa galvenās iezīmes; daudzi uzņēmumi ārpus finanšu pārskatiem, sniedz ziņojumus un pārskatus, piem., <u>pievienotās vērtības pārskatus</u> , gadījumos, kad <u>darbinieki</u> tiek uzskatīti par <u>svarīgu lietotāju grupu</u> .	Jēdzieni „finanšu pārskats” un „gada pārskats”  Gada pārskats kā vienots kopums sastāv no finanšu pārskata un <u>vadības ziņojuma</u> par sabiedrības attīstību pārskata gadā.	Saskaņā ar Latvijas likumdošanas prasībām vadības ziņojums ir gada pārskata sastāvdaļa, kura saturs tiek reglamentēts „Gada pārskatu likumā”, saglabājot iespēju vadībai lemt par atsevišķas informācijas uzrādīšanu, vadoties no būtiskuma principa.
2.	Informācijas uzrādīšana un atklāšana par darbinieku materiālajiem labumiem nosaka 1.SGS, 19.SGS, 24.SGS.	Informācijas uzrādīšana un atklāšana par darbinieku materiālajiem labumiem nosaka „Gada pārskatu likuma” 50.pants.	SFPS prasa informācijas atklāšanu par kopējām darbinieku pabalstu izmaksām, ja peļņas vai zaudējumu aprēķins tiek sastādīts pēc izdevumu funkcijas metodes; Latvijas likumdošana paredz detalizētāku informācijas atklāšanu par nodarbināto personu vidējo skaitu pārskata gadā; personāla izmaksas jādetalizē tā, kā tas prasīts „Gada pārskata likumā” : -atlīdzība par darbu; -pensijas no sabiedrības

			līdzekļiem; -valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas; -pārējās sociālās nodrošināšanas izmaksas.
--	--	--	--

### Saistību pret personālu uzrādīšana bilancē

Personāla izmaksas raksturojoša skaitliskā informācija tiek atspoguļota visās finanšu pārskata pamatsastāvdaļās: bilancē, peļņas vai zaudējumu aprēķinā, naudas plūsmas pārskatā. Saskaņā ar 1.SGS, bilancē saistības pret personālu, kas izriet no darba attiecībām, tiek atspoguļotas īstermiņa saistību sastāvā. Standarts nedod tiešu norādi par šo saistību obligātu uzrādīšanu kā atsevišķu posteni. Saskaņā ar SGS pamatnostādnēm saistības ir uzņēmuma pienākums, kas šobrīd ir spēkā un ko radījuši pagātnes notikumi, un ir sagaidāms, ka šo pienākumu izpildei, uzņēmums zaudēs ekonomiskos labumus. Dažas saistības var novērtēt tikai veicot aplēses, tāpēc atsevišķos gadījumos šīs saistības uzskata par uzkrājumiem. Dažās valstīs šādus uzkrājumus neuzskata par saistībām, jo valsts normatīvie akti saistību jēdzienu definē tik šauri, ka tas ietver tikai summas, ko var noteikt, neveicot novērtējumu.

Kā piemēru var minēt atšķirīgu pieeju Latvijas un Lietuvas finanšu grāmatvedībā uzrādot bilancē summas, kas paredzētas darbinieku uzkrāto atvaļinājumu apmaksai. Lietuvā uzkrātās izmaksas darbinieku neizmantojamiem atvaļinājumiem tiek uzrādītas saistību sastāvā, savukārt, Latvijā vairākums uzņēmumu iepriekšējos gados šīs izmaksas uzrādīja uzkrājumu sastāvā.

Latvijas 1.grāmatvedības standarts „*Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes*” saistības definē kā uzņēmuma pašreizēju pienākumu, ko radījuši pagātnes notikumi, ja ir sagaidāms, ka šo pienākumu izpildot, uzņēmums zaudēs ekonomiskā izdevīguma resursus.(9) Savukārt, jēdziena „uzkrājumi” definējums LR „*Gada pārskatu likumā*” ir sekojošs: uzkrājumi ir paredzēti, lai segtu noteikta veida saistības, kuras attiecas uz pārskata gadu vai iepriekšējiem gadiem un gada pārskata sastādīšanas laikā ir paredzamas vai zināmas, bet kuru apjoms vai konkrētu saistību rašanās vai segšanas datums nav skaidri zināms.(8) No šī definējuma var secināt, kas saskaņā ar LR „*Gada pārskatu likumu*” uzkrājumus atvaļinājumiem ir jāuzrāda bilancē kā uzkrājumus nevis saistības, jo to segšanas datums bilances datumā nav zināms (uzņēmums finanšu pārskata sastādīšanas laikā nevar precīzi noteikt, kurā datumā darbiniekam sāksies atvaļinājuma periods un arī summa var tikt tikai aplēsta, jo atvaļinājuma nauda tiks aprēķināta no pēdējo 6 mēnešu algas pirms atvaļinājuma). 8.LGS “*Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi*” 2.pielikums skaidro uzkrāto atvaļinājumu summu atzīšanu finanšu grāmatvedībā, t.i., ja pastāv saistības norēķināties par

darbiniekiem izmaksājamajām summām (piemēram, uzkrāto atvaļinājumu summām), lai gan reizēm šādu saistību summa vai laiks ir jānovērtē, pamatojoties uz pieņēmumiem, nenoteiktība parasti ir daudz mazāka nekā uzkrājumu gadījumā, līdz ar to tiek atzītas uzkrātās saistības. Tomēr 8.LGS “*Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi*” 6.punkts nosaka, ka skaidri zināmas norēķinu summas ar piegādātājiem un darbuņēmējiem par pārskata gadā saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, ja bilances datumā vēl nav saņemts attiecīgs norēķinu dokuments saskaņā ar piegādes, pirkuma vai uzņēmuma līguma nosacījumiem vai citu iemeslu dēļ, neatzīst par uzkrājumiem, bet par uzkrātajām saistībām, kuras netiek apskatītas šajā standartā.

37.SGS „*Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi*” nosaka, ka uzkrājumus var atšķirt no citām saistībām, piemēram, parādiem piegādātājiem un darbuņēmējiem un uzkrātām saistībām, jo pastāv nenoteiktība par to izpildei nākotnē nepieciešamo izdevumu laiku un summu. Salīdzinājumam:

- parādi piegādātājiem un darbuņēmējiem ir saistības samaksāt par saņemtām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem, par ko izrakstīts rēķins vai ir oficiāla vienošanās ar piegādātāju;

- uzkrātās saistības ir saistības samaksāt par saņemtām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem, par ko nav veikta samaksa, nav izrakstīts rēķins vai nav oficiālas vienošanās ar piegādātāju, tajā skaitā darbiniekiem izmaksājamās summas (piemēram, summas, kas saistītas ar uzkrāto atvaļinājumu apmaksu). Lai gan dažreiz jāaplēš uzkrāto saistību summa vai laiks, nenoteiktība parasti ir daudz mazāka nekā uzkrājumu gadījumā.<sup>(92)</sup> Līdz ar to saskaņā ar 37.SGS, uzkrājumi darbinieku neizmantotajiem atvaļinājumiem ir uzkrātās saistības.

Šāda veida nākotnes izmaksu atspoguļošana saistību nevis uzkrājumu sastāvā ir pozitīvi vērtējama arī no finanšu analīzes viedokļa, jo saistības tiek uzrādītas ievērojot patiesa un skaidra priekšstata, kā arī piesardzības principu. Līdz ar to visa veida finanšu analīzes rādītāji (maksātspējas, likviditātes u.c.) ir relatīvi patiesāki. Latvijas likumdošanā atšķirībā no SGS nav definēts jēdziens “uzkrātās saistības”, tas zināmā mērā sekmē darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summu uzrādīšanu uzkrājumu sastāvā nevis uzkrāto saistību postenī. Saskaņā ar autora veiktās anketēšanas rezultātiem, 37,5 % no visiem uzņēmumiem darbinieku uzkrātu atvaļinājumu summas uzrāda bilances postenī „uzkrātās saistības”, savukārt, 62,5 % šos izdevumus uzrāda bilances postenī „uzkrājumi”. Darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summu uzrādīšana bilances postenī „uzkrātās saistības” galvenokārt ir raksturīgi lieliem uzņēmumiem, kuros darbinieku skaits ir vairāk par 50 strādājošajiem un personāla izmaksu kopsumma gadā pārsniedz 100 000 Ls. Analizējot Latvijas normatīvos aktus, var atzīmēt, ka

grāmatvedības uzskaites elements „uzkrātās saistības” ir skaidrots tikai 8.LGS, turklāt, minētā standarta 6.punkts skaidro atsevišķu uzkrāto saistību saturisko apjomu nevis definē šo jēdzienu, minētais punkts satur piebildi par to, ka šis grāmatvedības elements netiek apskatīts šajā standartā. Autore uzskata, ka tas norāda uz nepieciešamību definēt šo jēdzienu saistošā normatīvajā aktā. Ņemot vērā, ka tas ir bilances postenis saskaņā ar „Gada pārskatu likuma” 10.pantu, ir lietderīgi minētā likuma 19.pantu, kas skaidro grāmatvedības elementa „uzkrājumi” būtību un saturisko apjomu, papildināt ar 5.punktu sekojošā redakcijā - Uzkrātās saistības ir saistības samaksāt par saņemtām precēm vai pakalpojumiem, tajā skaitā darbiniekiem izmaksājamās summas (piemēram, summas, kas saistītas ar uzkrāto atvaļinājumu apmaksu), par ko nav saņemts norēķinu dokuments vai kuru apjoms, saistību rašanās vai segšanas datums nav skaidri zināms. Uzkrāto saistību atzīšanas gadījumā to dzēšanas laika un apjoma nenoteiktība ir daudz mazāka nekā uzkrājumu atzīšanas gadījumā.

Lai valstī kopumā finanšu pārskati tiktu veidoti pēc vienotiem principiem likumdošanas aktos ir jāizdara sekojošas izmaiņas:

- LR “*Gada pārskatu likumā*” ir jānedefinē jēdziens „uzkrātās saistības”;
- grāmatvedības jautājumus skaidrojošajās publikācijās un likumdošanas aktos jēdziena “uzkrājumi darbinieku atvaļinājumiem” vietā jālieto jēdziens „darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas”, kas sekmēs vienotu pieeju šo izdevumu uzrādīšanai finanšu pārskatos, un nodrošinās salīdzināmības principa ievērošanu.

### **Personāla izmaksu uzrādīšana bilancē**

Otra būtiska problēma ir izmaksu, kas rodas darba attiecību rezultātā, iekļaušana tekošajos gada izdevumos. Personāla izmaksas nav tikai darba samaksa, bet arī visa cita veida izmaksas personāla atlasei, vervēšanai, apmācībai u.tml. Iepriekšējās nodaļās autore aktualizēja jautājumus par personāla izdevumu paplašinātu interpretāciju. Investīcijas cilvēkresursos (darba devēja izdevumi darbinieku izglītībai un apmācībai) ir izdevumi, no kuriem uzņēmums ekonomisko labumu gūst vairākus taksācijas periodus, līdz ar to aktualizējas jautājums par šo izmaksu iekļaušanu pārskata gada izdevumos pilnā apmērā, vai arī daļēju šo izmaksu kapitalizāciju un pakāpenisku iekļaušanu izdevumos turpmākajos periodos.

Izdevumi finanšu grāmatvedībā var tikt atspoguļoti 2 veidos:

- tiek attiecināti uz tekošā gada izdevumiem un uzrādīti peļņas vai zaudējumu aprēķina attiecīgajā izdevumu postenī;
- tiek atzīti kā aktīvi un uzrādīti bilancē.

Vadoties no ieņēmumu un izdevumu saskaņošanas principa, SGS pamatnostādnes paredz, ka izdevumus atzīst peļņas vai zaudējumu aprēķinā, pamatojoties uz tiešo sakarību starp veiktajām izmaksām un attiecīgo ienākumu gūšanu. Ja ekonomiskā labuma gūšana ir paredzama vairākos pārskata periodos un sakarību ar ienākumiem var noteikt tikai vispārīgi vai netieši, izdevumus peļņas vai zaudējumu aprēķinā atzīst, sadalot tos sistemātiski un pēc būtības. Vadoties no augstāk minēta finanšu pārskatu principa, ir būtiski izvērtēt izdevumi nozīmi un ietekmi uz tekošā perioda un turpmāko periodu ieņēmumu gūšanu. Ja uzņēmums ir veicis investīcijas darbinieku izglītībā, apmaksājot darbinieka izglītības izdevumi un noslēdzot ar darbinieku līgumu, kura ietvaros darbiniekam ir jānostrādā uzņēmumā pieci gadi un līgumu pārtraukšanas gadījumā darbiniekam ir jāatmaksā darba devēja izdevumi proporcionāli nenostādātajam laikam, piemēram, pārtraucot darba attiecības pēc diviem gadiem, atmaksājamā summa sastāda 3/5 no sākotnēji segtajiem izglītības izdevumiem, šajā gadījumā, minētos izdevumus darba devējs nevar atzīt izdevumos tekošajā taksācijas periodā, līdz ar to daļa šo izdevumu ir jāatzīst kā aktīvi. Saskaņā ar SGS pamatnostādnēm, aktīvi ir resursi, kurus uzņēmums ieguvis savā rīcībā pagātnes notikumu rezultātā un no kuriem nākotnē uzņēmumam ir sagaidāms ekonomisks labums. Izdevumi investīcijām cilvēkresursos atbilst aktīvu definīcijai, jo šo izdevumu realizācija ir pagātnes notikums, no kura nākotnē uzņēmums sagaida ekonomisko labumu (labumi no investīcijām cilvēkresursos - produktivitāte, peļņa). Ņemot vērā to, ka vairumā gadījumu šīs investīcijas ir vērstas uz ilgāku laika periodu, aktualizējas jautājums par šo izdevumu klasifikāciju uzņēmuma nemateriālo aktīvu sastāvā. Vadoties no 38.SGS „*Nemateriālie aktīvi*”, izmaksas darbinieku apmācībai atbilst nemateriālo aktīvu identificējamības kritērijiem, ja starp darbinieku un uzņēmumu ir noslēgts līgums par izdevumu atlīdzināšanu darba attiecību pārtraukšanas gadījumā. Nemateriāla aktīva definīcija nosaka, ka nemateriālajam aktīvam jābūt identificējamam, tas ir:

- ir nošķirams, t. i., ir iespējams to nošķirt vai atdalīt no uzņēmuma un pārdot, nodot, licencēt, iznomāt vai apmainīt, vai nu individuāli vai kopā ar saistītu līgumu, aktīvu vai saistībām; vai

- radies no līguma vai citām juridiskām tiesībām, neskatoties uz to, vai šīs tiesības ir nododamas vai nošķiramas no uzņēmuma vai no citām tiesībām un pienākumiem.(92)

Līdz ar to, darbiniekiem segto izglītības izdevumu klasifikācijai nemateriālo ieguldījumu sastāvā, būtisks nosacījums ir līguma esamība. Savukārt, līguma neesamība, saskaņā ar minēto standartu, neļauj iekļaut nemateriālo ieguldījumu sastāvā personāla izmaksas, kuru ekonomisko labumu uzņēmums izmantos vairākus pārskata periodus. Šajā gadījumā, autoresprāt, izdevumi darbinieku izglītībai ir jāklasificē un jāuzrāda bilancē kā nākamo periodu izdevumi. LR „*Gada pārskatu likums*” paredz bilances aktīvā atsevišķu



posteni – nākamo periodu izmaksas. Tās ir izmaksas, kas izdarītas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, un ir jāparāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā.(8) Pēc autores domām, visa veida personāla izmaksas (t.sk., cilvēkresursu iegādes izmaksas, investīcijas cilvēkresursos), kuru ekonomisko labumu uzņēmums plāno gūt vairākus periodus, var uzrādīt nākamo periodu izmaksu sastāvā, kas nodrošinās saskaņošanas principa ievērošanu. Nākamo periodu izmaksām piemīt zināms nenoteiktības risks, jo mainoties uzņēmuma ārējās un iekšējās vides konjunktūrai var mazināties šo izmaksu lietderība ienākumu gūšanā nākamajos periodos. Šis risks piemīt ne tikai personāla izmaksām, bet visiem nākamo periodu izmaksu veidiem. No finanšu analīzes aspekta, interpretējot uzņēmuma likviditātes rādītājus, ir jāizvērtē šo nākamo periodu iespēja „pārvērsties naudā” turpmākajos periodos.

### **Personāla izmaksas peļņas vai zaudējumu aprēķinā**

Peļņas vai zaudējumu aprēķins sniedz informāciju datu lietotājam par uzņēmuma ieņēmumiem un izdevumiem noteiktā laika periodā. Kā iepriekš tika minēts, atbildība darbiniekiem ir būtisks izdevumu postenis, kas peļņas vai zaudējumu pārskatā ne vienmēr tiek pārskatāmi atklāts. 1.SGS paredz divas peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmas (3.2.tabula).

3.2.tabula

#### **Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmas saskaņā ar SFPS**

<i>Peļņas vai zaudējumu aprēķins <u>pēc izdevumu funkcijas metodes</u> (Latvijas likumdošanas terminoloģijā- pēc aprozījuma izmaksu metodes)</i>	<i>Peļņas vai zaudējumu aprēķins <u>pēc izdevumu veida metodes</u> (Latvijas likumdošanas terminoloģijā- pēc perioda izmaksu metodes)</i>
Ieņēmumi	Ieņēmumi
Pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksas ( <i>t.sk., darba samaksa</i> )	Citi ienākumi
Bruto peļņa	Krājumu izmaiņas
Citi ienākumi	Izlietotās izejvielas un materiāli
Pārdošanas izmaksas ( <i>t.sk., darba samaksa</i> )	<i>Darbinieku pabalstu izmaksas</i>
Administratīvie izdevumi ( <i>t.sk., darba samaksa</i> )	Nolietojuma un amortizācijas izdevumi
Citi izdevumi	Citi izdevumi
Peļņa	Peļņa

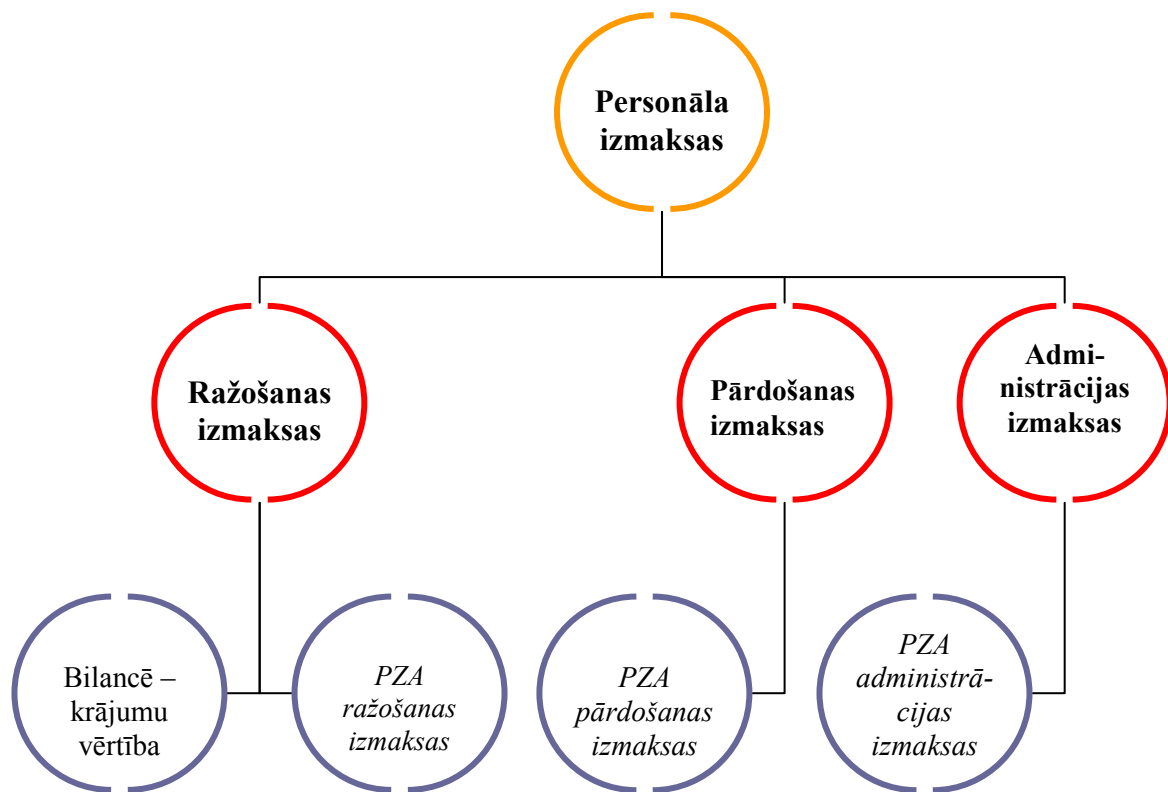
Latvijas likumdošana paredz līdzīgas, vairāk detalizētas peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmas. Gan SGS, gan Latvijas likumdošana nosaka, ka uzņēmumiem, kas klasificē

izdevumus pēc funkcijām, jāatklāj papildus informācija par izdevumu veidiem, t.sk., arī par darbinieku pabalstu/personāla izmaksām.

Katram uzņēmumam ir būtiski personāla izmaksas uzskaitīt un klasificēt tā, lai personāla izmaksas tiktu uzrādītās peļņas vai zaudējumu aprēķinā patiesi un ievērojot konservatīvisma (salīdzināmības) principu, sagrupējot šos izdevumus starp ražošanas, pārdošanas un administrācijas izmaksām. Jautājumi parasti rodas ar izdevumiem, kas saistīti ar darba attiecībām, t.i., nav saistīti ar darba kvantitatīvajiem vai kvalitatīvajiem rādītājiem. Sastādot peļņas vai zaudējuma aprēķinu, nereti šie izdevumi tiek klasificēti kā ar administrācijas darbību saistītie izdevumi, tomēr pēc autores domām, tas nav korekti, izejot no šo izdevumu būtības un mērķa. Visi papildus izdevumi darbinieku labā ir izdevumi personāla politikas ietvaros, kas ir vērsti uz darbaspēka kvantitātes un kvalitātes saglabāšanu un būtībā tā ir darbaspēka cena. Ja uzņēmums sastāda peļņas vai zaudējumu aprēķinu pēc perioda izmaksu jeb izdevumu veida metodes, tad problēmas nerodas, jo visas personāla izmaksas tiek uzrādītas klasificējot tās saskaņā ar attiecīgās valsts likumdošanas prasībām, piemēram, LR *“Gada pārskatu likums”* personāla izmaksas paredz uzrādīt sekojošās kategorijās:

- atlīdzība par darbu (darba samaksas jēdziens LR *“Darba likumā”*);
- pensijas no uzņēmuma līdzekļiem;
- valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
- pārējās sociālās nodrošināšanas izmaksas.

Savukārt, ja peļņas vai zaudējumu aprēķins tiek sastādīts pēc apgrozījuma jeb izdevumu funkcijas metodes, tad visi ar personālu saistītie izdevumi ir konsekventi jāsadala starp ražošanas, pārdošanas un administrācijas izdevumiem. Šajā gadījumā visi uzņēmuma darbinieki tiek grupēti trīs grupās (ražošana/iegāde tirdzniecībā, pārdošana un administrācija), izejot no to nodarbošanās rakstura un lomas uzņēmuma kopējā darbības procesā, un visas personāla izmaksas, sastādot peļņas vai zaudējuma aprēķinu, tiek sagrupētas šajos trīs izdevumu posteņos (3.2.attēls).



3.2.attēls. Personāla izmaksu sadalījums pa peļņas vai zaudējuma aprēķina izdevumu posteņiem (autore interpretācija)

Šī konsekvences principa nodrošināšanai ir jāizmanto uzņēmuma grāmatvedības organizācijas dokumenti, kuros ir jānosaka visa veida personāla izmaksu sadales kārtība peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos ( 2.2.nod.).

### ***Personāla izmaksas naudas plūsmas pārskatā***

Naudas plūsmas pārskats, ja to lieto kopā ar citām finanšu pārskatu sastāvdaļām, sniedz informāciju, kas ļauj lietotājiem novērtēt uzņēmuma neto aktīvu izmaiņas, tā finanšu struktūru (tostarp tā likviditāti un maksātspēju) un tā spēju ietekmēt naudas plūsmu summas un laiku, lai pielāgotos mainīgiem apstākļiem un iespējām. Naudas plūsmas informācija ir noderīga, lai novērtētu uzņēmuma spēju radīt naudu un tās ekvivalentus, un ļauj lietotājiem izveidot modeļus, lai novērtētu un salīdzinātu dažādu uzņēmumu nākotnes naudas plūsmu pašreizējo vērtību. Tā veicina arī dažādu uzņēmumu pamatdarbības rezultātu pārskatu salīdzināmību, jo tā novērš dažādu grāmatvedības metožu lietošanu vienādiem darījumiem un notikumiem.

Naudas plūsmas pārskatam jāparāda naudas plūsmas attiecīgajā periodā, kuras klasificētas pēc

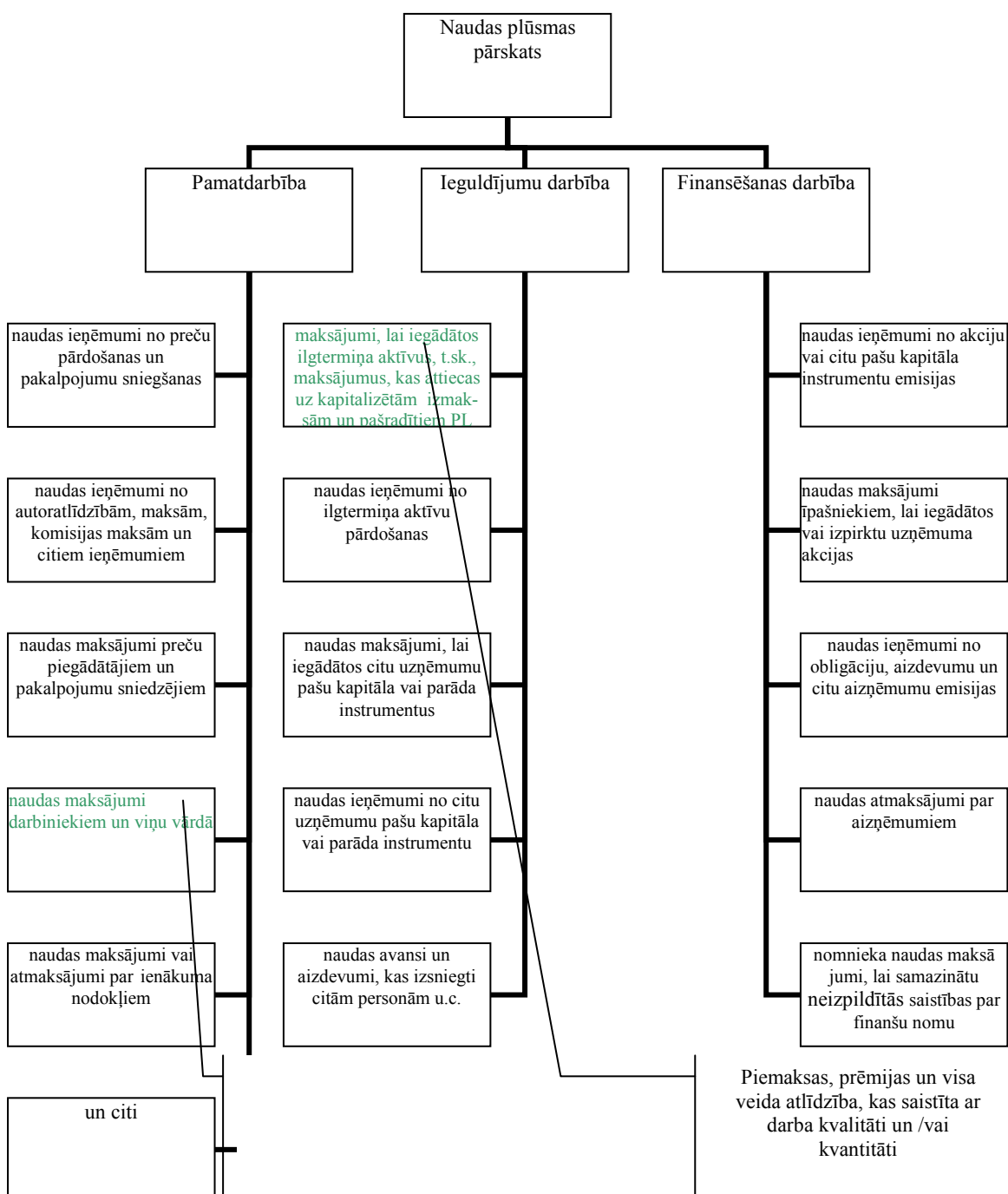
- pamatdarbības;
- ieguldījumu darbības;

- finansēšanas darbības.

Naudas plūsmas no pamatdarbības galvenokārt rodas no uzņēmuma galvenās darbības, kas rada ieņēmumus.

Ieguldījumu darbība ir ilgtermiņa aktīvu un citu ieguldījumu iegāde un atsavināšana, kuri nav naudas ekvivalenti.

Finansēšanas darbība ir darbība, kas rada uzņēmuma pašu kapitāla un aizņēmumu apjoma un sastāva izmaiņas.



3.3.attēls. Personāla izmaksu uzrādīšana naudas plūsmas pārskatā ( autore interpretācija)

Naudas plūsmas pārskatā maksājumi personālam tiek uzrādīti kā pamatdarbības izdevumi, izņemot gadījumus, ja personāla izmaksas ir kapitalizētas ilgtermiņa ieguldījumos, piemēram, pašu veidoti pamatlīdzekļi. Kopumā vērtējot naudas plūsmas pārskata sniegtās informācijas detalizāciju attiecībā uz personāla izmaksām, var secināt, ka pārskatu lietotāji gūst informāciju par uzņēmuma naudas līdzekļiem, kas izmaksāti personālam, bet tikai gadījumos, ja uzņēmums naudas plūsmas pārskatu sastāda pēc tiešās metodes. Savukārt, ja naudas plūsmas pārskats tiek sastādīts pēc netiešās metodes, tādā gadījumā tiek uzrādīta tikai informācija par uzņēmuma saistību pret personālu apjoma izmaiņām pārskata gadā. Autore uzskata, ka situācijās, kad peļņas vai zaudējumu aprēķins patiesi, pilnīgi un konsekventi atsedz informāciju par personāla izmaksām, tad to atklāšanas veids (tiešā vai netiešā metode) naudas plūsmas pārskatā nav tik būtisks. Tomēr ir diskutējams jautājums par to, cik kvalitatīvi tiek uzrādīta un atklāta informācija par cilvēkresursiem un to izmaksām finanšu pārskatos kopumā, un vai šīs informācijas kvantitāte un kvalitāte ir pietiekama finanšu pārskatu datu lietotājiem lēmumu pieņemšanai.

### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas saskaņā ar 37.SGS ir uzkrātās saistības, līdz ar to šāda veida nākotnes izmaksu atspoguļošana saistību nevis uzkrājumu sastāvā ir pozitīvi vērtējama arī no finanšu analīzes viedokļa, jo saistības tiek uzrādītas ievērojot patiesa un skaidra priekšstata, kā arī piesardzības principu; līdz ar to visa veida finanšu analīzes rādītāji (maksātspējas, likviditātes u.c.) ir relatīvi patiesāki.
- Latvijas uzņēmumiem darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas ir jāuzrāda kā uzkrātās saistības (8.LGS), nevis uzkrājumi, kā tas tika klasificēts līdz šim; Latvijas likumdošanā atšķirībā no SGS nav definēts jēdziens “uzkrātās saistības”, tas zināmā mērā sekmē darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summu uzrādīšanu uzkrājumu sastāvā nevis uzkrāto saistību postenī.
- Lai valstī kopumā finanšu pārskati tiktu veidoti pēc vienotiem principiem, “*Gada pārskatu likumā*” ir jānedefinē “uzkrāto saistību” jēdziens un citos likumdošanas aktos jēdziena “uzkrājumi darbinieku atvaļinājumiem” vietā jālieto jēdziens „darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas”.
- Autore iesaka jēdzienu „uzkrātās saistības” definēt kā saistības samaksāt par saņemtām precēm vai pakalpojumiem, tajā skaitā darbiniekiem izmaksājamās summas (piemēram, summas, kas saistītas ar uzkrāto atvaļinājumu apmaksu), par ko nav saņemts norēķinu dokuments vai kuru apjoms, saistību rašanās vai segšanas

datums nav skaidri zināms. Uzkrāto saistību atzīšanas gadījumā to dzēšanas laika un apjoma nenoteiktība ir daudz mazāka nekā uzkrājumu atzīšanas gadījumā.

- Personāla izmaksas (t.sk., personāla apmācība), kuru ekonomisko labumu uzņēmums plāno gūt vairākus periodus, var uzrādīt nākamo periodu izmaksu sastāvā; tādā veidā tiks ievērots ieņēmumu un izdevumu saskaņošanas princips pa pārskata periodiem.
- Uzņēmuma apmaksāto darbinieku izglītības izdevumus var uzrādīt nemateriālo ieguldījumu sastāvā, ja starp uzņēmumu un darbinieku noslēgtais līgums paredz šo izdevumu atlīdzināšanu uzņēmumam proporcionāli darbinieka nenostādītajam periodam.
- Uzņēmumiem, sastādot peļņas vai zaudējumu aprēķinu pēc apgrozījuma izmaksu metodes, personāla izmaksas ir konsekventi jāsadala pa izdevumu posteņiem (ražošana, pārdošana, administrācija) pēc darbinieku nodarbošanās rakstura un lomas uzņēmuma kopēja darbības procesā, lai nodrošinātu salīdzināmības principa ievērošanu.

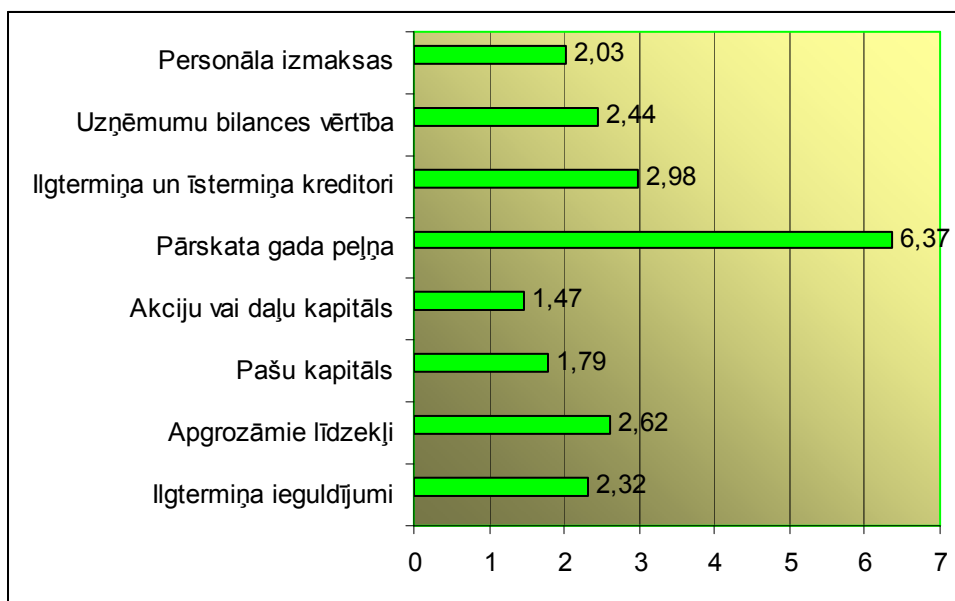
### **3.2.Darba samaksas kā personāla izmaksu pamatkomponenta statistikas rādītāju analīze**

Personāla izmaksas saskaņā ar Latvijas CSB izmantoto metodoloģiju, ietver sevī

- bruto darba samaksu (regulārā un neregulārā tiešā darba samaksa – pamatalga, samaksa par nostrādāto laiku vai veikto darba apjomu, regulārās un neregulārās piemaksas un prēmijas, atvaļinājuma pabalsts, kompensācija par neizmantoto atvaļinājumu, samaksa par svētku dienām, darba samaksa natūrā);
- pārējās darbaspēka izmaksas (VSAOI, darba devēja brīvprātīgās sociālās apdrošināšanas iemaksas, pabalsti, balvas, dāvanas, darbanespējas lapu A apmaksa, atlaišanas pabalsts, samaksa par dīkstāvēm, uzņēmējdarbības riska valsts nodeva).

Kopējās personāla izmaksas Latvijā laika posmā no 2002. līdz 2006.gadam ir palielinājušās 2,22 reizes un 2006.gadā sastādīja 4909,1 milj. latu. Būtisks šis izmaksu pieaugums attiecībā pret iepriekšējo periodu bija vērojams 2006.gadā (29,4 %), kā arī 2007.gadā (39,2 %), kad personāla izmaksas sastādīja 49 % no IKP. Savukārt IKP laika posmā no 2002. līdz 2006.gadam ir pieaudzis 1,96 reizes. Tas liecina par kopprodukta procentuālā sadalījuma samazinājumu citiem IKP komponentiem tieši pēdējos gados. Tomēr,

salīdzinot personāla izmaksu dinamiku ar citu grāmatvedības uzskaites elementu pieaugumu privātajā sektorā, personāla izmaksas ir viens no lēnāk augošajiem rādītājiem. (3.4.attēls)



3.4.attēls. Grāmatvedības uzskaites elementu vērtības pieaugums (reizes) 2002.-2006.g. Latvijā, privātajā sektorā (autore sastādīta pēc Latvijas CSB datiem)

Interpretējot 3.4.attēla rādītājus, kur peļņas pieaugums (6,37) ir būtisks attiecībā pret personāla izmaksu pieauguma (2,03) un statūtkapitāla pieauguma (1,47) tendencēm, var izdarīt sekojošus pieņēmumus un secinājumus:

- komercdarbības rezultātā gūtie ieņēmumi dominējoši tiek novirzīti kā atlīdzība par kapitālu nevis darbaspēku;
- pastāvošās nodokļu sistēmas ietvaros ir ekonomiski izdevīgāk saņemt dividendes nevis darba samaksu;
- uzņēmumu ienākuma nodoklis Latvijā ir relatīvi zems, kas veicina peļņas legalizēšanu;
- personāla izmaksu nodokļu slogs (41%) ir ievērojami būtiskāks nekā peļņas nodokļu slogs (15%), kas rada precedentu peļņas izmantošanai personāla izmaksu segšanai. *Piemērs:*

1000,00 Ls – finanšu  
grāmatvedībā tiek uzrādīti kā  
peļņa





Nodokļu maksājums  
sastāda 150,00 Ls (15 % x  
1000,00 Ls)

1000,00 Ls – finanšu  
grāmatvedībā tiek uzrādīti kā  
personāla izmaksas



Nodokļu maksājumi sastāda  
1) 194,00 Ls  
(1000,00/124,09 x 24,09)  
– darba devēja VSAOI  
2) 72,54 Ls (bruto darba

	samaksa 806,00 Ls x 9 %) – darba ņēmēja VSAOI 3) 183,37 Ls ((806,00 – 72,54) x 25 %) - IIN
	
„brīvie” naudas līdzekļi – <b>850,00 Ls</b>	Neto darba samaksa sastāda <b>550,10 Ls</b> , ņemot vērā neapliekamo minimumu- <b>570,10 Ls</b>

Personāla izmaksas kā statistikas rādītājs galvenokārt raksturo darba devēja izmaksu struktūru un dinamiku, savukārt, darba samaksa, kas ir personāla izmaksu pamatkomponente, ir rādītājs, kas raksturo iedzīvotāju dzīves līmeni, pirkspēju un citus ekonomiskos procesus. Latvijas CSB statistikas rādītāji, kas analizē ar darbaspēku saistītos procesus, dominējošie raksturo tieši darba samaksas izmaiņu tendences. Autore turpmākajā statistikas rādītāju analizē galvenokārt izmantos darba samaksu kā pētījuma elementu. Darba samaksas līmeņa izmaiņu tendences var tikt analizētas kā katalizatorus izmantojot dažādus kritērijus, kas raksturo darba ņēmēju piederību noteiktam sektoram, nozarei, grupai u.tml. Vadoties no pēdējos gados Latvijā aktualizētām problēmām par darba samaksas līmeņa dinamiku valsts un privātajā sektorā, atsevišķu nozaru attīstības tendencēm un prioritātēm un to ietekmi uz valsts attīstību kopumā, autore darba samaksas izmaiņu tendences izvērtēja valsts un privātajā sektorā, nozaru griezumā, kā arī reģionālajā aspektā, ņemot vērā Latvijā ilgstošās reģionālās attīstības problēmas un iezīmes.

### ***Darba samaksa valsts un privātajā sektorā, vidējās darba samaksas dinamika***

Sabiedrība ir sarežģīts mehānisms, ko veido iedzīvotāji, kas savukārt var tikt grupēti pēc noteiktām pazīmēm. Viena no šādām pazīmēm var būt iedzīvotāju nodarbošanās sektors un ienākumu līmenis. Sabiedrības saražoto kopproduktu var aprēķināt, summējot kopprodukta veidošanā iesaistīto subjektu ieņēmums, kas tiek iegūti kopprodukta pārdales procesā. Ieņēmumi no darbaspēju realizācijas kopprodukta veidošanā sastāda relatīvi lielu ieņēmumu daļu gan darba ņēmēju ieņēmumos, gan kopprodukta struktūrā. Atšķirības starp privātajā un valsts sektorā nodarbinātajiem ir to tiešā vai netiešā piedalīšanās kopprodukta ražošanā. Valsts sektorā nodarbinātie ieņēmumus gūst netieši, t.i., kopprodukts tiek pārdaļīts ar valstī realizētās nodokļu sistēmas starpniecību.

Latvijā statistika par iedzīvotāju ieņēmumiem tiek veidota klasificējot nodarbinātos sabiedriskajā sektorā un privātajā sektorā. Pēc LR CSB darba samaksas rādītāju aprēķināšanas



metodoloģijas, sabiedriskais sektors ir valsts un pašvaldību iestādes un to komercsabiedrības, kā arī komercsabiedrības ar valsts vai pašvaldību kapitāla daļu 50 % un vairāk, kā arī nodibinājumi, biedrības, fondi un to komercsabiedrības. Privātajā sektorā ietilpst komercsabiedrības ar valsts kapitāla daļu līdz 50 %, visu veidu komercsabiedrības bez valsts kapitāla daļas, individuālie komersanti, zemnieku un zvejnieku saimniecības ar nodarbināto skaitu 50 un vairāk.(163)

Skaitliskie dati par iedzīvotāju darba samaksas ieņēmumu dinamiku pa sektoriem ir apkopoti 3.3.tabulā.

3.3.tabula

Vidējās darba samaksas dinamika Latvijā 2000.-2007.gadā LVL (autores aprēķini un interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

N r.	Darba samaksas veids	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa (bruto)	150	159	173	192	211	246	302	398
2.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa sabiedriskajā sektorā (bruto)	169	180	200	224	243	285	350	474
3.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa privātajā sektorā (bruto)	136	146	155	172	192	224	277	362
4.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa (neto)	109	115	124	138	150	176	216	286
5.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa sabiedriskajā sektorā (neto)	122	129	143	160	173	203	250	338
6.	Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa privātajā sektorā (neto)	99	106	112	124	137	161	199	261
7.	Viena iedzīvotāja pilna iztikas minimuma preču un pakalpojumu groza vērtība	84	87	89	94	99	105	116	133
8.	Bruto darba samaksas attiecība sabiedriskajā un privātajā sektorā (%-os, 2.r./3.r.)	124	123	129	130	127	127	126	131
9.	Neto vidējās darba samaksas un bruto vidējās darba samaksas attiecība (4.r./1.r.)	0,73	0,72	0,72	0,72	0,71	0,72	0,72	0,72

Centrālās statistikas pārvaldes dati liecina, ka kopš 2000.gada (astoņu gadu periodā) vidējā bruto darba samaksa ir palielinājusies 2,65 reizes, salīdzinājumam – IKP šajā periodā faktiskajās cenās ir palielinājies 2,93 reizes. Analizējot vidējās neto darba samaksas izmaiņas šajā laika periodā, tendence ir līdzīga – laika posmā no 2000.gada līdz 2007.gadam neto alga

ir pieaugusi 2,62 reizes, tas liecina par nodokļu no darba samaksas sloga konstantumu. To parāda arī autores veiktie neto vidējās darba samaksas un bruto vidējās darba samaksas proporcijas aprēķini (3.3.tabulas 9.rinda). Izveidojušās darba samaksas dinamikas izmaiņu tendences nevar tikt vērtētas kā pozitīvas, ekonomisko attīstību veicinošas izmaiņas. Darba ņēmēju ieņēmumi, labklājības līmenis un pirktspēja ir palielinājusies, pieaugot personāla izmaksām, kas rada virkni negatīvu tendenču (inflācija, pašizmaksas sadārdzinājums, konkurētspējas samazināšanās u.tml.). Iedzīvotāju reālās darba samaksas un pirktspējas pieaugumu var veicināt ar nodokļu no darba samaksas samazinājumu. Latvijā, salīdzinot ar Lietuvu un Igauniju, ir zemākais neapliekamais minimums, augstākas darba ņēmēju valsts sociālās apdrošināšanas likmes un iedzīvotāju ienākuma nodoklis sastāda 25 % , attiecīgi Igaunijā -23 % un Lietuvā -27 %.

3.4.tabula

Neto darba samaksas īpatsvars (procentos) bruto darba samaksā Latvijā, Lietuvā un Igaunijā 2000.-2007.gadā (autores aprēķini pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)

Gads	Latvija	Lietuva	Igaunija
<b>2000.</b>	72,7	71,3	78,1
<b>2001.</b>	72,3	71,2	78,4
<b>2002.</b>	71,7	71,8	77,6
<b>2003.</b>	71,8	73,3	77,9
<b>2004.</b>	71,1	72,7	78,7
<b>2005.</b>	71,5	71,8	80,3
<b>2006.</b>	71,5	73,1	81,0
<b>2007.</b>	71,9	75,0	80,7

Latvijā, salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm, ir zemākā neto un bruto darba samaksas proporcija, kas ir relatīvi konstanta. Analizējot tādu iedzīvotāju labklājību ietekmējošu instrumentu kā nodokļu maksājumu un neto darba samaksas proporcijas sadalījums bruto darba samaksā, var secināt, ka Latvijas darba ņēmēji ir nelabvēlīgākā situācijā salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm.

Kā nākošais ķēdes posms, ko veicina relatīvi augsts nodokļu slogs ir ēnu ekonomika un “aplokšņu” algas. Kā pamatojums šīs problēmas esamībai Latvijā ir esošā bruto darba samaksas attiecība sabiedriskajā un privātajā sektorā (3.3.tabulas 8.rindā, autores aprēķini). Darba samaksas proporcija starp sektoriem Eiropas ekonomiski attīstītajās valstīs liecina par pretēju tendenci – vidējā darba samaksa sabiedriskajā (valsts) sektorā ir zemāka nekā privātajā sektorā. Kā piemēru var minēt Zviedriju, kur vidējā bruto darba samaksa valsts sektorā sastāda 83 % no vidējās darba samaksas privātajā sektorā un vidējā darba samaksa pašvaldībās sastāda 66 % no vidējās darba samaksas privātajā sektorā.(167) Igaunijas

statistikas dati norāda uz līdzīgām tendencēm. Darba samaksa pašvaldībās 2000.gadā sastādīja 86 % no vidējās darba samaksas valstī, 2003.gadā – 83,7 % un 2007. gadā šis rādītājs bija tikai 82,3 %, savukārt, darba samaksa valsts iestādēs 2003.gadā bija par 15 % augstāka nekā valstī vidējā darba samaksa un 2007.gadā par 16,6 %.

3.5.tabula

Personāla izmaksu komponentu struktūra sabiedriskajā un privātajā sektorā Latvijā 2004.-2007.gadā (autores sastādīts pēc Latvijas CSB datiem)

Izmaksu komponenti	Sabiedriskais sektors				Privātais sektors			
	2004.g.	2005.g.	2006.g.	2007.g.	2004.g.	2005.g.	2006.g.	2007.g.
Regulārā darba samaksa un piemaksas	683,5	777,5	945,6	1270,2	1028,7	1217,1	1597,6	2315,7
Neregulārās piemaksas un prēmijas	74,8	93,8	129,2	180,5	46,5	66,8	112,1	155,7
Samaksa par atvaļinājumu	76,2	90,1	104,5	151,0	70,7	81,0	106,8	155,0
Atvaļinājuma pabalsti	12,7	17,3	25,6	33,9	0,9	1,1	1,5	2,0
Kompensācija par neizmantoto atvaļinājumu	3,8	4,4	5,6	7,0	12,3	14,7	20,6	28,6
Darba nespējas lapu A apmaksas	7,1	8,6	10,8	15,8	9,1	11,7	16,1	24,1
Darba samaksa natūrā	8,8	9,3	19	21,8	1,4	1,3	1,5	1,8
Darba devēja VSAOI	202,1	233,1	284,4	387,9	273,6	327,4	432,4	622,4
Darba devēja brīvprātīgās sociālās apdrošināšanas iemaksas	5,5	7,7	8,9	11,9	5,2	6,9	9,0	12,7
Citi izdevumi	17,8	22,5	30,1	34,0	10,8	12,6	14,0	18,6

Raksturojot personāla izmaksu struktūru par sektoriem (3.5.tab.) var atzīmēt sekojošas iezīmes:

- sabiedriskajam sektoram lielākā mērā ir raksturīgas neregulārās prēmijas un piemaksas (2007.gadā sabiedriskajā sektorā tās sastādīja 14,2 %, privātajā sektorā – 6,7 % no regulārās darba samaksas);
- izmaksāto atvaļinājuma pabalstu, kas ir darba devēja brīvprātīgais maksājums personāla politikas ietvaros, kopsumma sabiedriskajā sektorā ~ 17 reizes pārsniedza šo izmaksu kopsummu privātajā sektorā;
- darba samaksa natūrā ir raksturīga sabiedriskajam sektoram, kur to kopsumma absolūtajos skaitļos 12 reizes pārsniedz šos izdevumus privātajā sektorā, turklāt ir jāatzīmē, ka, ņemot vērā sabiedriskā sektora darbības specifiku, šo izdevumu posteni veido dažādu pakalpojumu un preču apmaksas (sakarū izdevumi, degviela u.tml.);

- darba devēja brīvprātīgās sociālās apdrošināšanas iemaksas absolūtajos skaitļos relatīvi nedaudz lielākas ir privātajā sektorā, tomēr to īpatsvars darba samaksā sabiedriskajā sektorā sastāda 0,9 %, savukārt privātajā sektorā tikai 0,5%;
- kopumā raksturojot personāla izmaksu struktūru par sektoriem, var atzīmēt, ka sabiedriskajā sektorā lielākā mērā tiek realizēti darba devēja brīvprātīgie maksājumi personāla politikas ietvaros, kas ir pozitīvi vērtējams no darba ņēmēju pozīcijām, savukārt, ir diskutējams no valsts finanšu resursu izlietojuma lietderības aspekta.

Statistikas dati par darba samaksas attiecības tendencēm starp sabiedrisko un privāto sektoru Latvijā, Lietuvā un Igaunijā ir apkopoti 3.6.tabulā.

3.6.tabula

Vidējās bruto darba samaksas attiecība Latvijā, Lietuvā un Igaunijā 2000.-2007.gadā sabiedriskajā un privātajā sektorā (autore aprēķini pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)

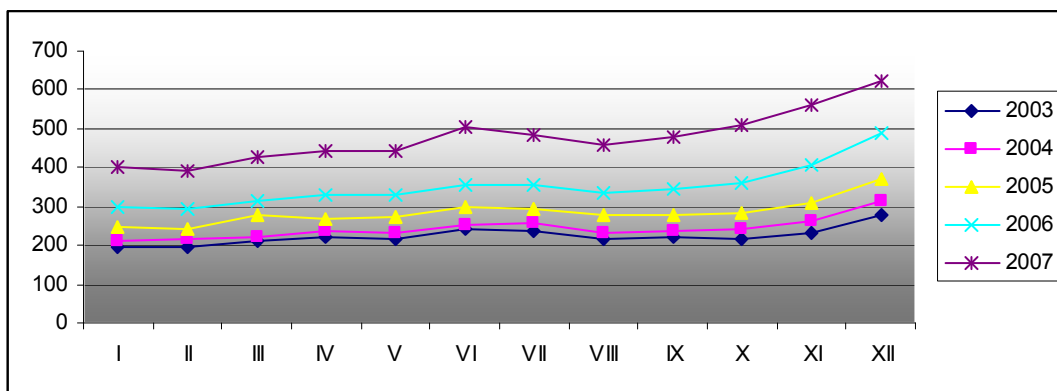
	2000.	2001.	2002.	2003.	2004.	2005.	2006.	2007.
Latvija	1,24	1,23	1,29	1,30	1,27	1,27	1,26	1,31
Lietuva	1,23	1,24	1,23	1,22	1,19	1,18	1,15	1,09
Igaunija	1,27* 0,96**	1,27* 0,96**	1,27* 0,92**	1,26* 0,92**	1,27* 0,94**	1,26* 0,94**	1,24* 0,91**	1,24* 0,89**

(\*) – Aprēķinot šo rādītāju, atšķirībā no Latvijas un Lietuvas CSB datiem, Igaunijas statistikas dati, kas raksturo darba samaksu sabiedriskajā sektorā, ietver tikai darba samaksu valsts sektorā bez pašvaldību sektorā nodarbināto darba samaksas, un rādītājā, kas raksturo darba samaksu privātajā sektorā, ir ietverta tikai darba samaksa Igaunijas rezidentiem;

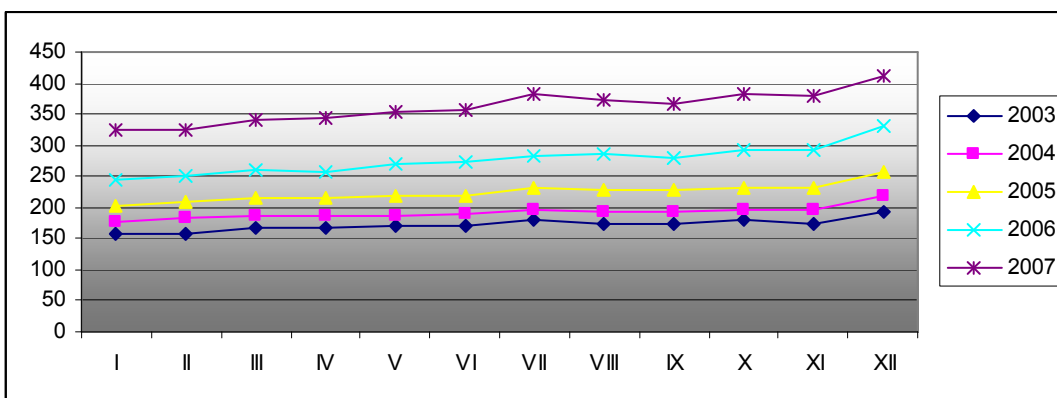
(\*\*) – rādītājs raksturo vidējās darba samaksas attiecību pašvaldībās un privātajā sektorā.

Latvijā, salīdzinot ar Lietuvu un Igauniju, darba samaksas līmenis sabiedriskajā sektorā ir būtiski augstāks nekā privātajā sektorā, t.i., par 26-27 % 2004.-2006.gadā un 2007.gadā šis rādītājs sastādīja 31 %. Šādas proporcijas veidošanās var notikt divu faktoru ietekmē. Pirmais no tiem ir ēnu ekonomikas ietekme, kas rada nereprezentatīvus statistikas datus par darba samaksu privātajā sektorā. Ņemot vērā VID veiktos nodokļu maksātāju kontroles pasākumus pēdējos gados un nodokļu ieņēmumu pieaugumu budžeta ieņēmumos, darba samaksas maksājumi “aploksnēs” ir samazinājušies, līdz ar to šī faktora ietekme uz pastāvošo proporciju samazinās. Otrs faktors ir – personāla izmaksas, darbinieku skaits, darba samaksas apmērs un tiesiskā reglamentācija sabiedriskajā (valsts) sektorā. Sabiedriskā sektora iestāžu izdevumu apmērs, struktūra, darbinieku kapacitāte, skaits, darba samaksas apmērs un valstiskā reglamentācija ir jautājumi, kas prasa papildus pētījumus un izvērtējumu.

Darba samaksas dinamika pa mēnešiem gada ietvaros parāda būtisku darba samaksas pieaugumu decembra mēnesī tieši sabiedriskajā sektorā (3.5., 3.6.att.).

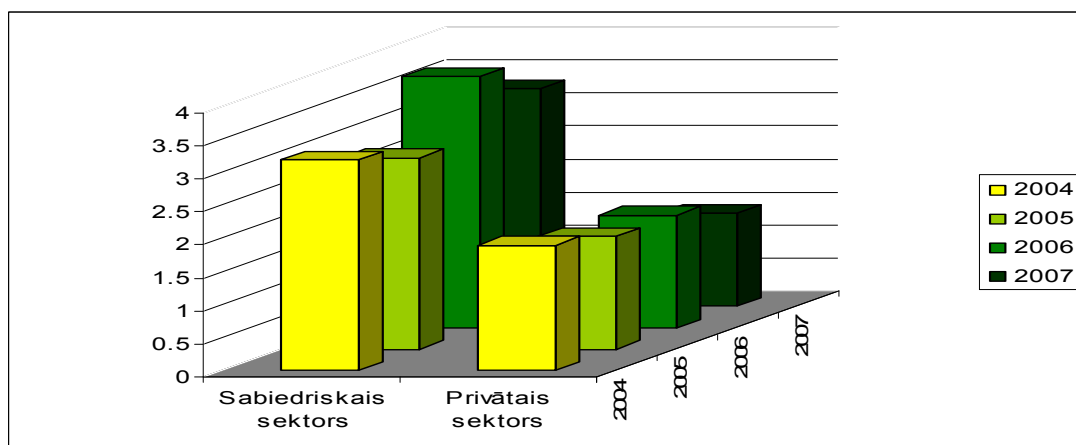


3.5.attēls. Darba samaksas dinamika sabiedriskajā sektorā pa mēnešiem 2003.-2007.gadā (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)



3.6.attēls. Darba samaksas dinamika privātajā sektorā pa mēnešiem 2003.-2007.gadā (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)

Tas norāda par papildus izmaksām sabiedriskajā sektorā nodarbinātajiem, kas neliecina par racionālu budžeta līdzekļu plānošanu un izlietojumu. Budžeta iestāžu realizētās funkcijas ir konsekventi nemainīgas taksācijas gada ietvaros, līdz ar to arī personāla izmaksām ir jābūt saskaņotām ar iestāžu darbības rezultativāti.



3.7.attēls. Neregulāro piemaksu pieaugums 2004.-2007.gada 4.ceturksnī attiecībā pret 3.cet. sabiedriskajā un privātajā sektorā, reizes (autores veidots pēc Latvijas CSB datiem)

Interpretējot neregulāro piemaksu izmaiņu tendences sabiedriskajā un privātajā sektorā 4.ceturksnī (3.7.att.), var atzīmēt, ka laika periodā no 2004. līdz 2007.gadam sabiedriskajā sektorā ir raksturīgs ievērojams (līdz 3,8 reizes) darba devēja neregulāro piemaksu un prēmiju pieaugums 4.ceturksnī salīdzinot ar 3.ceturksni, kas norāda uz finanšu resursu savdabīgu intensīvu apguvi taksācijas gada beigās, tomēr to izlietojuma mērķis – neregulārās piemaksas un prēmijas norāda uz budžeta līdzekļu, t.sk., personāla izmaksu sabiedriskajā sektorā, neefektīvu un nelietderīgu izmantošanu.

### **Darba samaksa Latvijas reģionos**

Reģions, tā attīstības līmenis, ekonomiskais potenciāls, vēsturiskās, etniskās un ģeogrāfiskās īpatnības rada ietekmi uz šajā reģionā nodarbināto darba samaksas līmeni.

3.7. tabula

Strādājošo mēneša vidējā darba samaksa Latvijas reģionos 2003.-2007.gadā LVL  
(pēc Latvijas CSB datiem)

Reģioni	2003.			2004.			2005.			2006.			2007.		
	V	S	p	V	S	P	V	S	P	V	S	P	V	S	P
Latvija	192	224	172	277	243	192	246	285	224	302	350	277	398	474	362
Rīgas reģions (Rīga)	222	263	200	317	282	216	280	333	254	347	409	317	452	552	410
Pierīgas reģions	167	206	148	268	226	180	228	267	211	288	333	268	382	455	354
Vidzemes reģions	153	184	128	206	200	145	195	227	170	235	280	206	309	376	267
Kurzemes reģions	171	197	155	228	209	173	209	235	195	249	289	228	334	390	308
Zemgales reģions	158	187	134	216	205	150	201	234	176	245	289	216	325	394	282
Latgales reģions	140	166	112	173	187	128	177	213	144	214	261	173	277	350	219

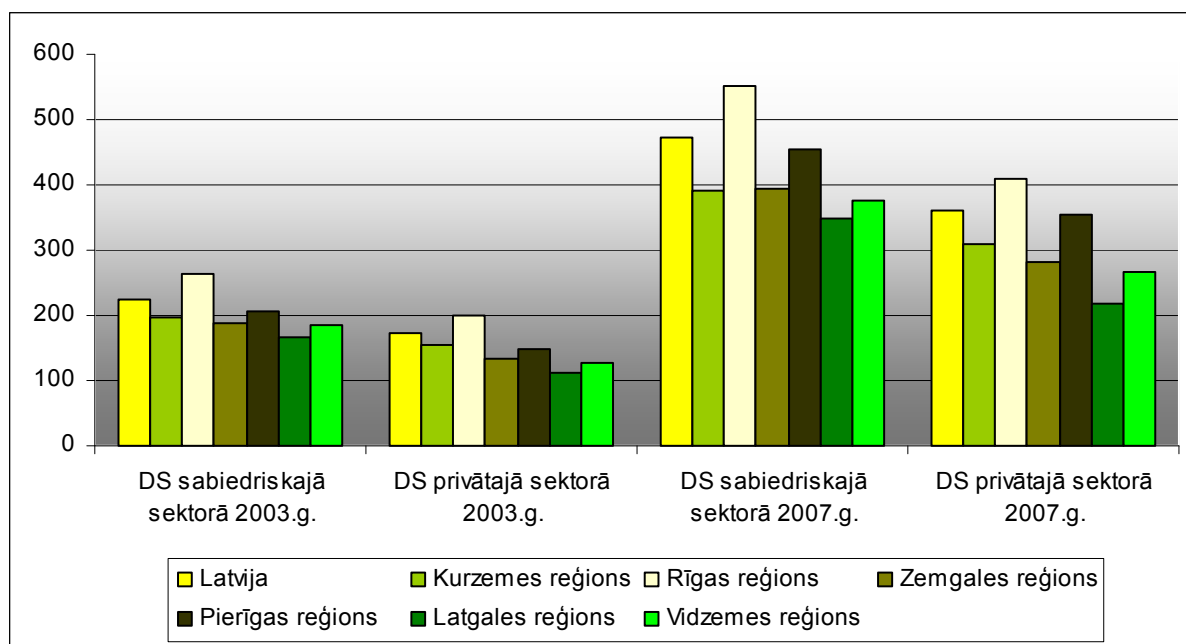
V – mēneša vidējā darba samaksa

S – sabiedriskajā sektorā

P – privātajā sektorā

Visaugstākā darba samaksa ir Rīgas reģionā (Rīga), bet viszemākās – Latgales reģionā. Vidzemes, Zemgales un Kurzemes reģionā darba samaksa arī ir ievērojami zemāka nekā valstī vidējā darba samaksa. 2007.gadā Latgalē darba samaksa sastādīja 70 % no vidējās darba samaksas valstī, attiecīgi Vidzemes reģionā – 78 %, Zemgales reģionā – 82 %, Kurzemes reģionā – 84 %. 2003.gadā šie rādītāji attiecīgi bija Latgales reģionā – 73 %, Vidzemes reģionā – 80 %, Zemgales reģionā – 82 %, Kurzemes reģionā – 89 %. Būtiskas izmaiņas (vidējās darba samaksas pieaugums reģionos attiecībā pret valstī vidējo darba samaksu) nav notikušas, jāatzīmē, ka šajā laika periodā darba samaksas pieaugums reģionos sastādīja no 56 līdz 62 %, izņemot Rīgu un Pierīgas reģionu, kur pieaugums bija virs vidējā

pieauguma valstī kopumā. Analizējot darba samaksas attīstības dinamiku reģionos, var secināt, ka reģionu būtiska attīstība, kas veicinātu darbaspēka pieejamību un vēlmi strādāt reģionos, nav vērojama.



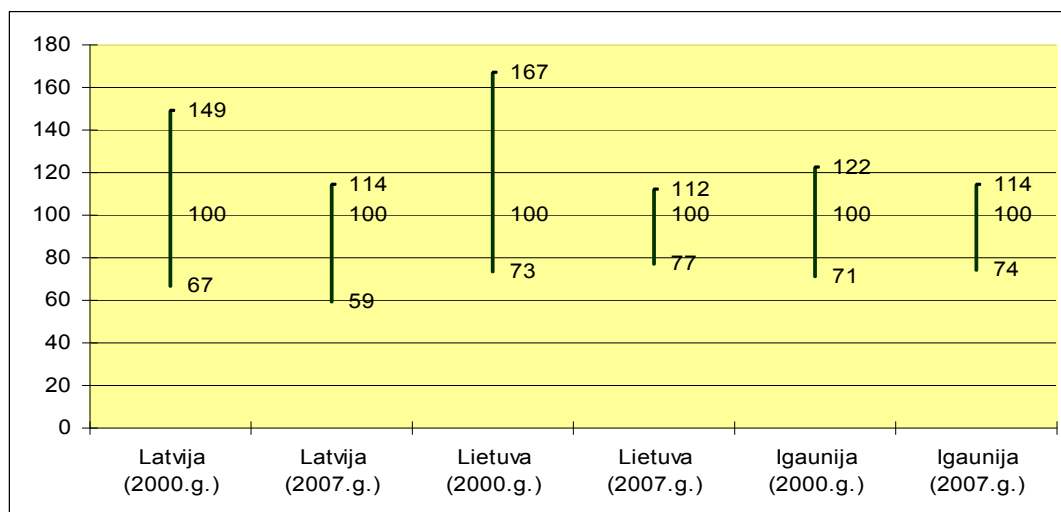
3.8.attēls. Vidējā darba samaksa sabiedriskajā un privātajā sektorā pa reģioniem 2003.-2007.gadā LVL (autore interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

Raksturojot darba samaksas izmaiņu tendences reģionu un sektoru griezumā, var atzīmēt sekojošas tendences:

- augstākā darba samaksa 2007.gadā joprojām saglabājas Rīgas reģionā gan sabiedriskajā, gan privātajā sektorā, jāatzīmē, ka tas ir vienīgais reģions, kurā darba samaksa pārsniedz vidējo darba samaksu valstī kopumā;
- zemākā darba samaksa dominējoši ir Latgales reģionā, turklāt, raksturojot izmaiņu tendences privātajā sektorā, var atzīmēt kā negatīvu iezīmi, to, ka 2007.gadā atšķirības ir palielinājušas (2003.gadā darba samaksa privātajā sektorā Latgales reģionā sastādīja 65,1 % no vidējās darba samaksas valstī, savukārt 2007.gadā šis rādītājs ir tikai 60,5 %;
- vidējās darba samaksas sadalījumā pa reģioniem sabiedriskajā sektorā no 2003.gada līdz 2007.gadam būtiskas izmaiņas nav vērojamas.

Kopumā vērtējot darba samaksas dinamikas un personāla izmaksu sadalījuma attīstības tendences reģionos, var secināt, ka Latvijā saglabājas monocentrisks iedzīvotāju, privātā sektora un sabiedriskā sektora koncentrācija Rīgā un Pierīgas rajonā, kas neveicina valsts teritorijas vienmērīgu attīstību un sekmē darbaspēka koncentrāciju minētajos reģionos.

Atšķirības darba samaksas līmenī reģionālajā aspektā ir katrā valstī, ko nosaka reģiona vispārējais attīstības līmenis un ekonomiskais potenciāls. Tomēr salīdzinot ar Lietuvas un Igaunijas statistikas rādītājiem, Latvijā darba samaksas līmeņa atšķirības pa reģioniem ir būtiskākas. Latgales reģionā vidējā darba samaksa 2006.gadā sastādīja 71% no vidējās darba samaksas valstī, Lietuvas reģionos, kur ilgstoši ir raksturīgs zems darba samaksas līmenis (Marijampole, Tauragas), vidējā darba samaksa ir 78-79 % no vidējās darba samaksas līmeņa valstī kopumā.



3.9.attēls. Zemākā un augstākā darba samaksa attiecība pret vidējo darba samaksu (100%) teritoriālajā griezumā Latvijā, Lietuvā un Igaunijā 2000.-2007.gadā, procentos (autore interpretācija pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)

3.9.attēlā ir parādīta zemākās un augstākās darba samaksa nobīde no vidējās darba samaksas, analizējot darba samaksas līmeni attiecīgo valstu rajonos un republikas nozīmes pilsētās. Interpretējot šos datus var atzīmēt sekojošas sakarības:

- Igaunijai ir raksturīga salīdzinoši mazākā darba samaksas amplitūda, turklāt, 2007.gadā salīdzinot ar 2000.gadu šī amplitūda ir samazinājusies, un administratīvās teritorijas, kurā ir zemākā vidējā darba samaksa, darba samaksa sastāda 74 % no vidējās darba samaksas valstī, attiecīgi administratīvajā teritorijā, kurā ir augstākā vidējā darba samaksa, darba samaksas līmenis par 14 % pārsniedz vidējo darba samaksu;
- Lietuvā šīs atšķirības teritoriālajā aspektā bija vērojamas 2000.gadā, savukārt, 2007.gadā kā pozitīvu tendenci var atzīmēt šo atšķirību samazinājums, un vidējā darba samaksa nosacīti „nabadzīgākajā” administratīvajā teritorijā sastāda 77 % no vidējās darba samaksas līmeņa valstī kopumā, savukārt, vidējā darba samaksa nosacīti „bagātākajā” administratīvajā teritorijā par 12 % pārsniedz vidējo darba samaksu valstī;
- Latvijā šīs tendences sevišķi izpaudās 2000.gadā, kad bija raksturīga plaša vidējās darba samaksas amplitūda (zemākā vidējā darba samaksa bija Krāslavas un Rēzeknes rajonā –



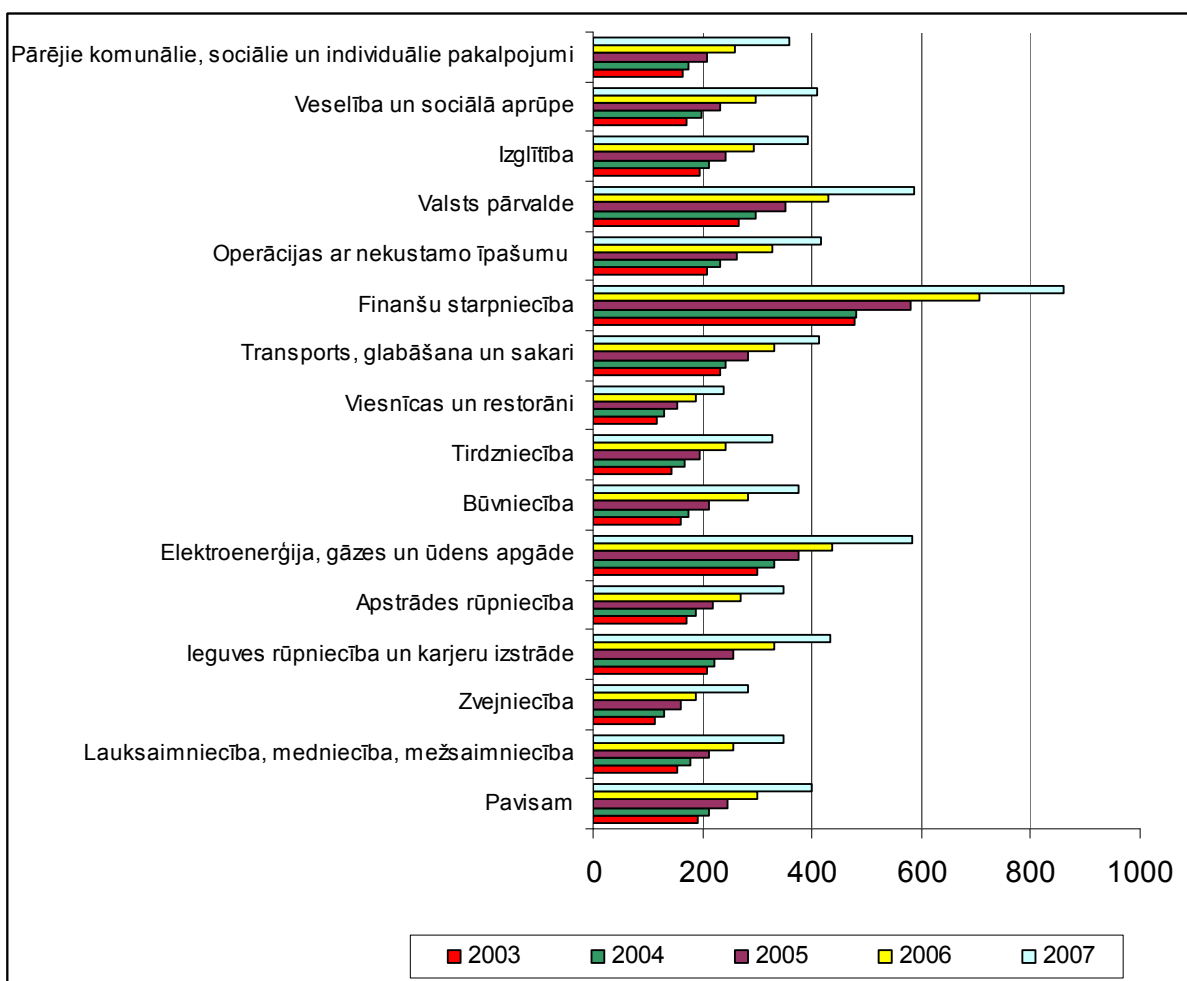
121,00 Ls, kas sastādīja 67 % no vidējās darba samaksas, un attiecīgi - augstākā vidējā darba samaksa 267,00 Ls Ventspilī, kas par 49 % pārsniedza vidējo darba samaksas līmeni valstī), tomēr arī 2007.gadā nosacīti „nabadzīgākajā” administratīvajā teritorijā – Daugavpils rajonā vidējā darba samaksa sastāda tikai 59 % no vidējās darba samaksa līmeņa valstī.

### ***Darba samaksa nozaru griezumā***

Atsevišķu nozaru attīstība ietekmē darba samaksas līmeni, nodarbināto skaitu nozarē, kā arī visas valsts ekonomikas attīstības tempus. Vidējās darba samaksas atšķirības pa nozarēm ir ievērojamas (3.10.attēls), tomēr šīm atšķirībām ir raksturīga tendence samazināties. 2003.gadā augstākā vidējā darba samaksa bija finanšu starpniecības nozarē 478 Ls, kas bija 4,3 reizes augstāka nekā zvejniecības nozarē (111 Ls), savukārt 2007.gadā augstākā vidējā darba samaksa joprojām bija finanšu starpniecības nozarē (859 Ls), kas tikai 3,6 reizes pārsniedz zemāko vidējo darba samaksu. Analizējot 3.10.attēla datus var izdalīt nozares, kurās pēdējo piecu gadu periodā vidējā darba samaksa bija augstāka nekā valstī kopumā, t.i., - ieguves rūpniecība un karjeru izstrāde;

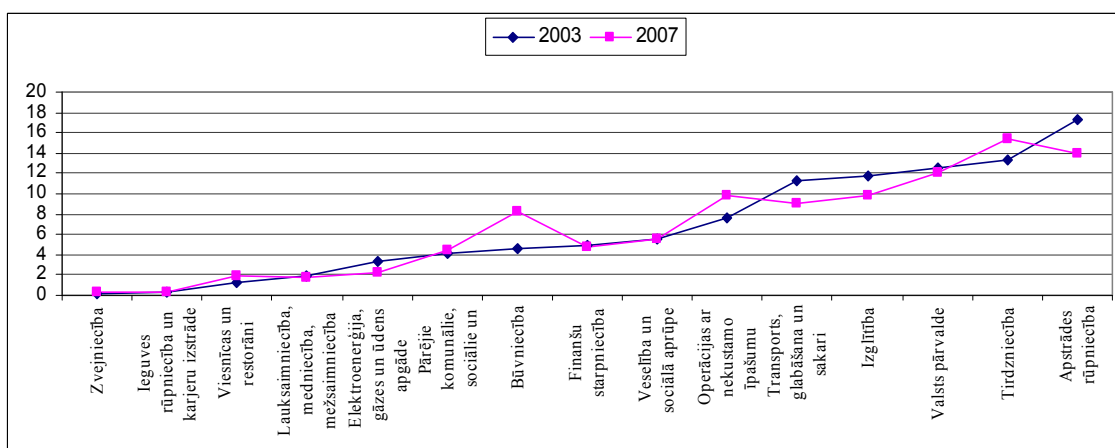
- elektroenerģija, gāzes un ūdens apgāde;
- finanšu starpniecība;
- operācijas ar nekustamo īpašumu;
- valsts pārvalde;
- veselības un sociālā aprūpe (2007.g.).

Zvejniecības, lauksaimniecības, medniecības, mežsaimniecības, būvniecības, tirdzniecības, viesnīcu un restorānu, veselības un sociālās aprūpes nozarē vidējā darba samaksa ilgstoši ir zemāka nekā vidējā darba samaksa valstī kopumā. Šajā kontekstā autore saskata dažas iezīmes un problēmas. Vidējā darba samaksa nozarē kopumā ne vienmēr raksturo nozares profesionālā darbaspēka darba samaksas līmeni. Kā piemēru var minēt veselības nozari, kur medicīnas personāla darba samaksa ir augstāka nekā vidējā darba samaksa valstī kopumā. Otrkārt, ir nozares, piemēram, mazumtirdzniecība, viesnīcas un sabiedriskā ēdināšana, kurās ir biežāk sastopamas nelegālās izmaksas darbiniekiem, līdz ar to statistikas rādītāji nepilnīgi raksturo vidējo darba samaksu konkrētajā nozarē. Kā spilgtu piemēru var minēt būvniecības nozari, kas 2006.-2007.gadā bija viena no straujāk augošajām nozarēm, tomēr, saskaņā ar oficiālajiem statistikas datiem, vidējā darba samaksa 2006.gadā šajā nozarē sastādīja tikai 93 % no vidējās darba samaksas valstī, attiecīgi 2007.gadā - 94 %.



3.10.attēls. Vidējās darba samaksas dinamika 2003.-2007.gadā pa nozarēm (autore interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

Zemas darba samaksas nozarē ietekme uz kopējiem iedzīvotāju ieņēmumiem un vispārējās labklājības līmeni ir atkarīga no nozarē nodarbināto skaita.



3.11.attēls. Nozares personāla izmaksu īpatsvars kopējās personāla izmaksās 2003. un 2007.gadā, procentos (autore interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

Nozares personāla izmaksu īpatsvars kopējās personāla izmaksās tiešā veidā raksturo nozares kā darbaspēka pieprasījuma noteicēju darbaspēka tirgū, kā arī šīs nozares ietekmi uz nodarbinātības politiku valstī kopumā. Nozares, kuru personāla izmaksu īpatsvars kopējās izmaksās 2007.gadā ir būtisks (3.11.attēls), ir apstrādes rūpniecība (14,0 %), tirdzniecība (15,7 %), valsts pārvalde (12,1 %) un izglītība (9,9 %). Transporta, glabāšanas un sakaru nozares īpatsvars sastāda 9,0 %, operāciju ar nekustamo īpašumu un citu komercpakalpojumu nozare – 9,9 %. No šīm sešām nozarēm tikai valsts pārvaldē un nozarē – operācijas ar nekustamo īpašumu un citi komercpakalpojumi vidējā darba samaksa ir augstāka nekā valstī vidējā darba samaksa. Arī izglītības nozarē darba samaksa ir tuvu vidējai (394 Ls) un personāla izmaksas sastāda 9,9 % no kopējām personāla izmaksām valstī kopumā, tomēr jāatzīmē, ka izglītības nozare lielā mērā (pamatizglītība, vidējā izglītība, daļēji augstākā izglītība) tiek finansēta no valsts budžeta.

Analizējot nozares personāla izmaksu īpatsvara izmaiņas laika posmā no 2003.gada līdz 2007.gadam, var secināt, ka īpatsvars ir samazinājies apstrādes rūpniecībā, elektroenerģijas, gāzes un ūdens apgādes nozarē, kā arī izglītības un transporta un sakaru nozarē, savukārt, īpatsvara pieaugums ir vērojams būvniecības nozarē, viesnīcu un restorānu nozarē, kā arī operāciju ar nekustamo īpašumu un citu komercpakalpojumu nozarē.

Analizējot Lietuvas un Igaunijas statistikas datus par darba samaksas lielumu pa nozarēm, tendences ir līdzīgas. Igaunijā 2007.gadā tāpat kā Latvijā ieguves rūpniecības un karjeru izstrādes, elektroenerģija, gāzes un ūdens apgādes, operācijas ar nekustamo īpašumu, finanšu starpniecības nozarē un valsts pārvaldē vidējā darba samaksa bija augstāka nekā valstī kopumā. Arī mežsaimniecības un būvniecības nozarēs vidējā darba samaksa bija augstāka nekā vidējā darba samaksa Igaunijā. Šajās nozarēs Latvijā darba samaksa bija zemāka nekā valstī kopumā. Lietuvā darba samaksa bija augstāka nekā vidējā darba samaksa sekojošās nozarēs:

- ieguves rūpniecība un karjeru izstrāde;
- elektroenerģija, gāzes un ūdens apgāde;
- transports un sakari;
- finanšu starpniecība;
- operācijas ar nekustamo īpašumu;
- valsts pārvalde;
- dažādi pakalpojumi.

Kopumā vērtējot statistikas datus par darba samaksas tendencēm, jāatzīmē, ka statistikas rādītāji aptver legālo nodarbinātību un uzņēmumu uzrādītos datus finanšu

grāmatvedībā. Visa veida aktivitātes, kas ir vērstas uz ēnu ekonomikas mazināšanu, legālās nodarbinātības veicināšanu, kā arī finanšu grāmatvedības uzskaites pilnveidošanu, atstāj pozitīvu ietekmi uz statistika rādītājiem valstī kopumā.

Pēc autores domām, personāla kopējās izmaksas, kurās nav iekļautas cilvēkresursu sākotnējās izmaksas, kā arī darbinieku profesionālās apmācības izmaksas, nepilnīgi raksturo personāla izmaksu apjomu uzņēmumos, nozarē, reģionos un sektoros. Cilvēkresursu sākotnējās izmaksas ir būtiskas uzņēmumos un nozarēs, kuras savas darbības nodrošināšanai izmanto viesstrādniekus. Savukārt, investīcijas cilvēkresursos (darbinieku izglītības un apmācības izdevumi) ir būtiski uzņēmumiem, kuri investē uzņēmuma rīcībā esošajā personālā. Sekmējot investīcijas cilvēkresursos, ir svarīgi iegūt skaitlisko informāciju par šiem procesiem mikro un makrolīmenī. Līdz ar to finanšu grāmatvedības datiem, kas ir informācijas pirmavots statistikas rādītājiem, ir jāatspoguļo cilvēkresursu izmaksas pilnā apmērā, iekļaujot cilvēkresursu sākotnējās izmaksas, kā arī visa veida darba devēju investīcijas cilvēkresursos.

### ***Secinājumi***

- Laika posmā no 2002.gada līdz 2006.gadam personāla izmaksas absolūtajos skaitļos pieauga lēnāk nekā citi grāmatvedības uzskaites elementi (peļņa, ilgtermiņa ieguldījumi, apgrozāmie līdzekļi); jāatzīmē, ka tieši peļņas pieaugums (6,37) ir būtisks attiecībā pret personāla izmaksu pieaugumu (2,03) un statūtkapitāla pieaugumu (1,47), kas norāda par sekojošām problēmsakarībām: komercdarbības rezultātā gūtie ieņēmumi dominējoši tiek novirzīti kā atlīdzība par kapitālu nevis darbaspēku; pastāvošās nodokļu sistēmas ietvaros ir ekonomiski izdevīgāk saņemt dividendes nevis darba samaksu.
- Analizētajā periodā attiecība starp bruto un neto darba samaksu nav būtiski mainījusies, līdz ar to iedzīvotāju ieņēmumi no algotā darba ir palielinājušies vienlaicīgi ar ražošanas faktora (darbaspēka) cenas pieaugumu.
- Latvijā, salīdzinot ar Lietuvu un Igauniju, ir zemākā neto un bruto darba samaksas proporcija, kas ir relatīvi konstanta. Analizējot tādu iedzīvotāju labklājību ietekmējošu instrumentu kā nodokļu maksājumu un neto darba samaksas proporcijas sadalījums bruto darba samaksā, var secināt, ka Latvijas darba ņēmēji ir nelabvēlīgākā situācijā salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm.
- Latvijā vidējā darba samaksa sabiedriskajā sektorā ir par 26-27 % (2004.-2006.g.) augstāka nekā privātajā sektorā. Attīstīto valstu statistika liecina par pretēju tendenci, kur darba samaksas līmenis ir augstāks privātajā sektorā; arī pārējās Baltijas valstīs šī proporcija ir mazāk izteikta (Lietuvā darba samaksas atšķirība pa

sektoriem svārstās 10% robežās). Šīs pastāvošās tendences kontekstā, autoresprāt, sabiedriskā sektora iestāžu izdevumu apmērs, struktūra, darbinieku kapacitāte, skaits, darba samaksas apmērs un normatīvā reglamentācija ir jautājumi, kas prasa papildus pētījumus un izvērtējumu.

- Raksturojot personāla izmaksu struktūru par sektoriem var atzīmēt sekojošas iezīmes: sabiedriskajam sektoram lielākā mērā ir raksturīgas neregulārās prēmijas un piemaksas; izmaksāto atvaļinājuma pabalstu, kas ir darba devēja brīvprātīgais maksājums personāla politikas ietvaros, kopsumma sabiedriskajā sektorā ~ 17 reizes pārsniedza šo izmaksu kopsummu privātajā sektorā; darba samaksa natūrā ir raksturīga sabiedriskajam sektoram, kur to kopsumma absolūtajos skaitļos 12 reizes pārsniedz šos izdevumus privātajā sektorā.
- Kopumā vērtējot darba samaksas dinamiku un attīstības tendences reģionos, var secināt, ka Latvijā saglabājas monocentrisks iedzīvotāju, privātā sektora un sabiedriskā sektora koncentrācija Rīgā un Pierīgas rajonā, kas neveicina valsts teritorijas vienmērīgu attīstību un sekmē darbaspēka koncentrāciju minētajos reģionos.
- Vidējā darba samaksa nozarē kopumā ne vienmēr raksturo nozares profesionālā darbaspēka darba samaksas līmeni.
- Tādās nozarēs kā mazumtirdzniecība, viesnīcas un sabiedriskā ēdināšana, kurās ir biežāk sastopamas nelegālās izmaksas darbiniekiem, statistikas rādītāji nepilnīgi raksturo vidējo darba samaksu konkrētajā nozarē.
- Būvniecības nozarē, kas ir viena no straujāk augošajām nozarēm, saskaņā ar oficiālajiem statistikas datiem vidējā darba samaksa 2006.- 2007. gadā sastādīja tikai 93% - 94% no vidējās darba samaksas valstī.
- Šīs disproporcijas starp nozares attīstības tendencēm un darba samaksas dinamiku konkrētajā nozarē norāda uz nozares uzņēmumu grāmatvedības sniegto datu relatīvu „nepilnīgumu”, kas ietekmē vispārējo statistikas datu reprezentativitāti, līdz ar to statistikā informācija nepilnīgi raksturo ekonomiskos procesus tautsaimniecībā kopumā.

## 4.PERSONĀLA IZMAKSU UZSKAITES PILNVEIDOŠANAS VIRZIENI

### 4.1. Personāla izmaksu terminoloģijas pilnveidošana

Personāla izmaksas ir būtisks gan IKP komponents, gan arī grāmatvedības uzskaites elements, tomēr atšķirībā no citiem grāmatvedības elementiem (piemēram, ilgtermiņa ieguldījumiem, apgrozāmiem līdzekļiem), personāla izmaksām nav vienotas komponentu klasifikācijas, kas ir nepieciešama,

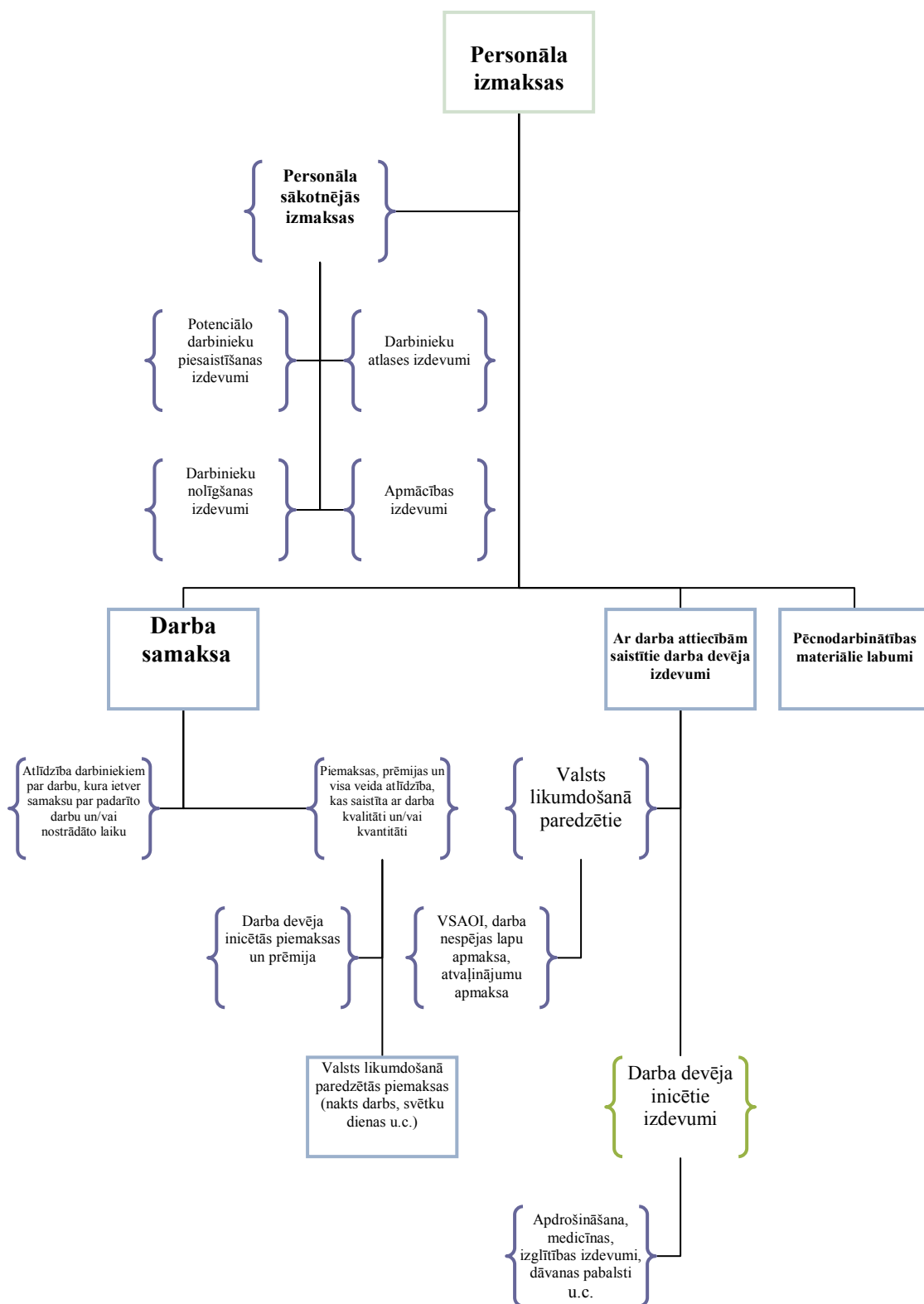
- 1) lai nodrošinātu saimniecisko subjektu izpratni par personāla izmaksām un to elementu saturisko apjomu;
- 2) lai nodrošinātu komercsabiedrību vienotu pieeju atsevišķu personāla izmaksu elementu iekļaušanai personāla izmaksās un finanšu pārskatos.

#### ***Personāla izmaksu komponentu klasifikācija***

Pamatojoties uz šī pētījuma ietvaros autores veikto personāla izmaksu noteikšanas un uzskaites reglamentējošo normatīvo aktu analīzi, var atzīmēt, ka ne grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti, ne finanšu pārskatu normatīvā bāze nesniedz vienotu pieeju personāla izmaksu saturam un struktūrai (LR “*Gada pārskatu likums*” personāla izmaksu klasifikācija peļņas vai zaudējumu aprēķinā (autores likuma normu interpretācija 2.4.apakšnodaļā)). Savukārt, SGS ietvaros 19.SGS noteiktās darbinieku pabalstu (SGS lietotā termina “*Employment benefits*” latviskais tulkojums) klasifikācijas pamatā ir darba attiecību posma pieeja (pēcnodarbinātības, darba attiecību izbeigšanas pabalsti), kā arī strukturēšana pēc termiņiem (īstermiņa, ilgtermiņa pabalsti). Autore uzskata, ka viens no faktoriem, kas jāņem vērā, nosakot personāla izmaksu struktūru, ir darba likumdošanas prasības, kas, savukārt, ietekmē personāla izmaksu aprēķināšanu un/vai aplēsi. Atšķirībā no 19.SGS personāla izmaksu struktūras, autore

- 1) atsevišķi paredz darba samaksu un ar darba attiecībām saistītos darba devēja izdevumus, kuru komponentēm ir dažāda ietekme uz personāla izmaksu aprēķināšanu un/vai aplēsi, piemēram, vidējo darba samaksu;
- 2) ņemot vērā to, ka darba attiecību izbeigšanas pabalstiem nav regulārs raksturs, autore tos klasificē kā ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi, kas pēc sava satura var būt likumdošanā paredzētie un darba devēja inicētie (maksājumi virs likumdošanā paredzētā minimuma).

Autore piedāvā sekojošu personāla izmaksu klasifikāciju (4.1.attēls):



4.1.attēls. Personāla izmaksu struktūra (autore sastādīts)

Kā papildus elementu personāla izmaksu sastāvā autore iekļauj personāla sākotnējās jeb cilvēkresursu iegādes izmaksas. Šī elementa nozīmīgumu personāla izmaksu struktūrā ir akcentējis gan K.Druvī (*C.Drury*), gan arī E.Flamholcs (*E.Flamholz*).

Saskaņā ar E.Flamholca cilvēkresursu sākotnējo izmaksu noteikšanas modeli, izmaksu komponentes, kas tiek klasificētas kā cilvēkresursu sākotnējās/iegādes izmaksas, ir

- izdevumi, kas saistīti ar darbinieku piesaistīšanu (darba sludinājumi, apmaksātie darba aģentūru pakalpojumi un citi administratīvie izdevumi);
- darbinieku atlases izdevumi (potenciālo darbinieku iesniegto pieteikumu izskatīšanas izdevumi, pārrunas, testēšanas izdevumi);
- izdevumi līguma noslēgšanai un darba vietas iekārtošanai konkrētam darbiniekam (pārcelšanās izdevumi uz noteiktu ģeogrāfisku vietu, darbinieka individuālo vajadzību apmierināšana u.c.);
- apmācības izdevumi darba vietā (apmācībā iesaistīto citu darbinieku patērētais laiks, zaudētā pievienotā vērtība u.c.). (*Flamholtz, 1999, 58*)

E.Flamholcs cilvēkresursu sākotnējās izmaksas definēja pagājušā gadsimta 60.gados, pēdējo gadu laikā šo izmaksu loma un apmērs pieaug, ņemot vērā gan darbaspēka migrāciju Eiropas un pasaules ekonomiskajā telpā, gan arī personāla vadības administrēšanas izdevumu pieaugumu. Autore uzskata, ka jēdziens „cilvēkresursu iegādes izmaksas” no psiholoģiskās uztveres aspekta var sastapties ar zināmu pretestību, tāpēc autore piedāvā šīs izmaksas definēt kā personāla sākotnējās izmaksas, kas terminoloģiski „radnieciskas” pārējām personāla izmaksu komponentēm.

Līdzšinējā grāmatvedības praksē ir raksturīgi personāla izmaksas uzskaitīt un interpretēt pēc izmaksu principa kā nodokļu piemērošanas bāzi, t.i., tiek vērtētas tekošās personāla izmaksas (darba samaksa, darba devēja izdevumi personāla politikas ietvaros) un to ietekme uz nodokļu maksājumiem. Cilvēkresursu iegādes izmaksas (personāla sākotnējās izmaksas) tiek klasificētas kā administrācijas izdevumi. Autore uzskata, ka personāla sākotnējās izmaksu klasifikācija vispārējo personāla izmaksu sastāvā sniedz pilnīgāku informāciju par personāla izmaksu apmēru uzņēmuma kopējo izmaksu struktūrā un darbaspēka izmaksām valstī kopumā.

Jēdzienu „personāla izmaksas” darba attiecību ietvaros var definēt kā darba devēja izdevumus, kas ietver personāla sākotnējās izmaksas, darba samaksu un ar darba attiecībām saistītos izdevumus, kas rodas no esošajām un bijušajām darba attiecībām.

### ***Jēdziena „darba samaksa” terminoloģijas pilnveidošana***

Viena no personāla izmaksu pamata komponentēm ir darba samaksa. Jēdzieni „darba samaksa”, „darba alga”, „amatalga” ir ekonomiskie termini, kuru vispārējo būtību izprot katrs darba devējs un darba ņēmējs, tomēr ne vienmēr šos jēdzienus var viennozīmīgi definēt.



Jēdzienam „darba samaksa” un „darba alga” ir atšķirīgs definējums zinātniskajā literatūrā un ekonomiska rakstura publikācijās (1.pielikums).

Jēdzienu „darba alga” un „darba samaksa” definīcijās ir vienojošs kritērijs, kas akcentē, ka darba alga un darba samaksa ir maksājums par darbu. 1.pielikumā apkopotās definīcijas var klasificēt:

a) pēc vispārinājuma pakāpes:

- norāda uz darba algas veidošanos makrolīmenī (2.,3.,14.,16.,17. definīcija);
- norāda uz darba algas veidošanos mikrolīmenī darba attiecību un darba līguma ietvaros (4.,5.,6.,7.,8.,11.,12.,15.,18.,19.,20. definīcija);

b) pēc norādes uz atlīdzības kritērijiem:

- atlīdzība par konkrētu padarīto darbu, nostrādāto laiku (1.,4.,5.,6.,9.,11.,15. definīcija);
- atlīdzība par konkrētu darbu un cita veida piemaksas (8.,12.,13. definīcija).

Jēdzienu „darba alga” un „darba samaksa” definīciju komponentes  
(definīciju numerācija pēc 1.pielikuma)

4.1.tabula

Nr	KOMPO NENTES																						
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
1.	Ienākumu elements/ daļa		X																		X		
2.	Darba resursu īpašumtiesības		X																				
3.	Izmaksājamā summa/ atlīdzība	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X					X			X	X
4.	Darba cena	X													X								
5.	Darba spēka cena																X	X					
6.	Darba spēka pakalpojumu cena																X					X	
7.	Individuālā patēriņa fonda daļa			X																			
8.	Padarītais darbs	X		X	X	X		X	X		X	X	X	X		X			X				
9.	Darba kvalitāte			X																			
10.	Darba rezultativitāte			X																			
11.	Nostrādātais laiks					X	X					X									X		

## 4.1.tabulas turpinājums

	KOMPO									D	E	F	I	N	Ī	C	I	J	A	S				
Nr	NENTES	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
12.	Darba attiecības/līgums							X	X				X	X										
13.	Pamatalga								X															
14.	Piemaksas								X				X	X										
15.	Prēmijas								X					X										
16.	Regulārs									X			X											
17.	Periodisks												X											
18.	Darba ņēmējs/darbinieks		X	X			X	X		X	X	X	X	X		X				X	X	X	X	
19.	Darba devējs							X					X	X										
20.	Darbspēka pirkšana/pārdošana														X									
21.	Kompensācija															X								
22.	Nauda/naudas izteiksme										X	X				X								
23.	Natūra										X													
24.	Izdevumi																			X				
25.	Cilvēka piepūle																							X

Definīcijas (2.,14.,16.,17.), kuras ir vērstas uz darba samaksas/darba algas veidošanos makrolīmenī, akcentē darba samaksas un darbaspēka cenas sakarību, tomēr darba devējam darbaspēka cena ir visas personāla izmaksas, un tikai daļa no personāla izmaksām ir atlīdzība/samaksa darba ņēmējam. Atsevišķās definīcijās (6.,9.,11.) ietvertais laika faktors ir vienīgais kritērijs darba samaksas/darba algas summārajam lielumam, tomēr atlīdzība tiek maksāta arī par padarīto darba daudzumu un rezultativāti (1.,3.,4.,5.,7.,8.,10.,11.,12.,13.,15.,20.). Būtiskākās jēdzienu definīciju komponentes, kas dominē visās definīcijās:

- atlīdzība/samaksa;
- padarītais darbs;
- nostrādātais laiks;
- darba ņēmējs/darbinieks.

Jēdzienu „darba samaksa” saturiskais apjoms ir plašāks, un atsevišķos gadījumos ietver visa veida piemaksas, sociālās garantijas u.c. maksājumus, taču definīcijas komponentes „prēmijas” un „piemaksas” ir ietvertas arī jēdziena „darba alga” 8.definīcijā. Angļu valodas terminoloģijā jēdzienam „darba alga” ir sastopama plašāka nozīme, ko var izskaidrot ar šo

jēdzienu lietošanu ekonomikas teorijā, kur ar terminiem „darba alga”, „darba samaksa” apzīmē darba devēja maksājumus darba ņēmējam.

Izvērtējot apkopotās definīcijas un to komponentes, autore piedāvā sekojošu jēdziena „darba samaksa” definīciju:

*Darba samaksa ir darba devēja atlīdzība darbiniekiem par darbu, kura ietver samaksu par padarīto darbu un/vai nostrādāto laiku, piemaksas un prēmijas par darba kvantitatīvajiem un kvalitatīvajiem rādītājiem.*

Pilnveidotā definīcija ietver pamatkomponentes (atlīdzība, darbinieks, darbs), kā arī

- komponenti „darba devējs” (atlīdzībai ir 2 puses- maksātājs un saņēmējs);
- komponenti „padarītais darbs” un „nostrādātais laiks” (vēsturiski tiek izmantotas 2 darba samaksas formas- laika un gabaldarba samaksa);
- komponenti „piemaksas” un „prēmijas” (šīs komponentes tieši un netieši ir ietvertas apkopotajās definīcijās (8.,12.,13.def.- tiešā norāde, 3.definīcijā netiešā norāde- „darba rezultativāte”);
- komponentes „kvalitatīvie rādītāji” un „kvantitatīvie rādītāji” ir jāietver definīcijā kā piemaksu un prēmiju noteikšanas pamatojums, lai jēdzienā „darba samaksa” tiktu ietverti tikai papildus maksājumi par darba rezultātu, jo prēmijas un cita veida piemaksas var būt nesaistītas ar darba rezultātu (piemēram, dāvanas jubilejā u.tml.), tās ir personāla izmaksu komponenti, kuru izmaksas pamatojums ir darba attiecības nevis darba rezultāts.

Jēdziena „darba samaksa” lietošanai ir būtiska nozīme nacionālajā grāmatvedībā, kur personāla izmaksu aprēķināšana ir tiešā veidā saistīta ar terminu lietošanu darba likumdošanā un to ietekmi uz personāla izmaksām, kas savukārt ietekmē darba devēja kopējās personāla izmaksas.

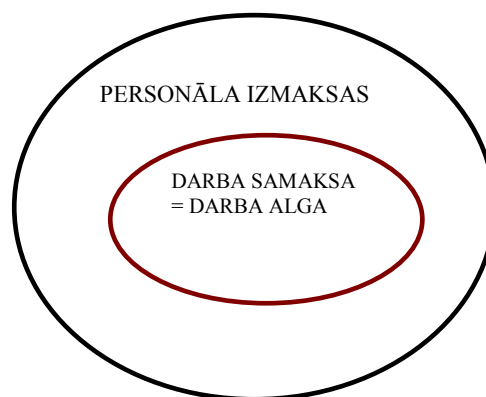
LR „*Darba likuma*” 59.pants nosaka jēdziena „darba samaksa” saturu - darba samaksa ir darbiniekiem regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, kura ietver darba algu un normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktās piemaksas, kā arī prēmijas un jebkura cita veida atlīdzību saistībā ar darbu. Jēdziena formulējumā ir sekojošas problēmsituācijas:

- ir ietverts nosacījumu, ka „darba samaksa ir ....regulāri izmaksājamā atlīdzība...”, kas, autoresprāt, nav korekti, jo, pirmkārt, pie akordalgas formas maksājumi darbiniekiem parasti ir neregulāri un tie var būt arī vienreizēji, otrkārt, vienreizējām piemaksām un prēmijām par darba apjomu un kvalitāti parasti ir neregulārs raksturs;

- ir ietverts nosacījumu, ka „darba samaksa ...ietver darba algu...”, likumā nav definēts jēdziens „darba alga”, un autore apkopotās jēdzienus „darba alga” un „darba samaksa” definīcijas norāda uz to saturiskā apjoma līdzvērtību, līdz ar to ir atšķirīgs jēdzienu „darba alga” un „darba samaksa” saturiskais apjoms ekonomikas teorijā un Latvijas darba likumdošanā (4.2.,4.3.att.);



4.2.attēls. Jēdziena „darba samaksa” saturiskais apjoms saskaņā ar formulējumu LR „Darba likumā” (autore interpretācija)



4.3 .attēls. Jēdziena „darba samaksa” saturiskais apjoms saskaņā ar formulējumu ekonomiskajā literatūrā (autore interpretācija)

- jēdzienam „darba samaksa” ir plašāka nozīme, jo tas ietver arī maksājumu kategoriju „jebkura cita veida atlīdzība saistībā ar darbu”, kas publikācijās par darba samaksas komponentu uzskaiti tiek interpretēts kā atlīdzība saistībā ar darba attiecībām, piemēram, dāvanas, balvas, slimības nauda u.c.

Uzskaitīto problēmsituāciju risinājumam likumdošanā ir jāatdala un jānodedfinē divi atšķirīgi jēdzieni: darba samaksa un ar darba attiecībām saistītie maksājumi. Ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi var tikt klasificēti divās pamatgrupās:

- ar normatīvajiem aktiem noteiktie (VSAOI, atvaļinājumu apmaksā (darba likumdošanā paredzētais minimums), slimības lapu apmaksā u.c.);
- brīvprātīgie – izdevumi, kurus darba devējs veic personāla politikas ietvaros, piemēram, veselības un dzīvības apdrošināšana, papildus atvaļinājumu piešķiršana un apmaksā virs likumā paredzētā minimuma, izglītības iegūšanas izdevumu apmaksā, medicīnas izdevumi, maksājumi, kas nav saistīti ar darba rezultātiem, piemēram, prēmijas jubilejās, materiālie labumi darbinieku ģimenes locekļiem u.c.

Vidējās izpeļņas aprēķināšanai piemērojamā bāze (darba samaksas saturiskais apjoms) ir būtisks lielums personāla izmaksu kalkulācijai finanšu grāmatvedībā. Ar darba attiecībām

saistītie maksājumi ir vērsti uz personāla politiku, to veikšana bieži vien nav sadalāma pa mēnešiem, tā var būt arī īslaicīgas prakses radīta (nav atrunāta uzņēmumam saistošos līgumos un normatīvajos aktos), tāpēc šiem maksājumiem nevajadzētu ietekmēt vidējās izpeļņas aprēķinu, kas nodrošinātu uzņēmumu pret neprognozējamiem izdevumiem, un tas savukārt ir būtisks uzņēmuma ilgtspējīgas attīstības faktors. Šobrīd LR „Darba likuma” 75.p.1.punkts paredz, ka visos gadījumos, kad darbiniekam saskaņā ar šo likumu izmaksājama vidējā izpeļņa, tā aprēķināma par pēdējiem sešiem mēnešiem no darba algas, no normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktajām piemaksām, kā arī no prēmijām. Ja darbiniekam ir noteikta laika alga, tad sekojošos gadījumos viņam tiek izmaksāta noteiktā darba samaksa

- ja darbinieks veic veselības pārbaudi;
- ārstniecības iestādē nodod asinis;
- darba laika ietvaros piedalās profesionālajā apmācībā vai kvalifikācijas paaugstināšanā ( pamatojoties uz darba devēja rīkojumu);
- neveic darbu svētku dienā, kas iekrīt darbiniekam noteiktajā darba dienā;
- atrodas komandējumā u.c.

Savukārt, ja ir noteikta akorda alga, tad augstāk minētajos gadījumos tiek izmaksāta vidējā izpeļņa, kuru aprēķina par pēdējiem sešiem mēnešiem no darba algas, no normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktajām piemaksām, kā arī no prēmijām.

LR „Darba likumā” ir jāievieš autores izstrādātā jēdziena „darba samaksa” definīcija, un konsekventi jālieto vidējās darba samaksas aprēķināšanai, kas nodrošinās tiešās samaksas par darbu ietekmi uz vidējo izpeļņu. Pašreizējā likuma redakcija paredz:

- darba samaksas definējumu, kurš darba samaksas jēdzienā ietver arī jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu (59.pants);
- mēneša vidējo izpeļņu aprēķina, pēdējo sešu mēnešu darba samaksas kopsummā dalot ar seši (75.pants 4.d.).

LR „Darba likuma” 59.pants paredz, ka visa veida piemaksas ir jānosaka darba līgumā vai koplīgumā. Pēc autores domām, šāda likuma prasība ir sava veida papildus administratīvā funkcija darba devējam, līdz ar to racionālāks risinājums būtu - papildus vienošanās vai rīkojums. Pozitīvi vērtējama Igaunijas darba likumdošanas prakse, kas paredz ar darba attiecībām saistīto papildus maksājumu realizēšanu, pamatojoties uz darba devēju vienpusēju lēmumu (*Igaunijas Wages Act, 2§ 4.p.*). Valsts likumdošanai (darba un nodokļu tiesību aktiem) ir jāveicina darba devēju ieinteresētība realizēt dažāda veida izmaksas personāla politikas ietvaros, piemēram, prēmijas, pabalsti, izmaksas, kas piesaistītas uzņēmuma darbības rādītājiem, sociālās papildus garantijas, infrastruktūras izdevumu segšana u.tml. Ne

vienmēr uzņēmumi ir gatavi realizēt šādus izdevumus ilgākā laika posmā, jo tas zināmā mērā ir saistīts ar iespējamajiem nākotnes riskiem un šo izdevumu ietekmi uz vidējo izpeļņu.

### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Jēdziena „darba samaksa” lietošanai ir būtiska nozīme nacionālajā grāmatvedībā, kur personāla izmaksu aprēķini ir tiešā veidā saistīti ar termiņa lietošanu darba likumdošanā.
- Autore iesaka LR „Darba likumā” lietot sekojošas jēdzienu definīcijas:  
*Darba samaksa – ir darba devēja atlīdzība darbiniekiem par darbu, kura ietver samaksu par padarīto darbu un/vai nostrādāto laiku, piemaksas un prēmijas par darba kvantitatīvajiem un kvalitatīvajiem rādītājiem.*  
*Personāla izmaksas – darba devēja izdevumus, kas ietver personāla sākotnējās izmaksas, darba samaksu un ar darba attiecībām saistītos izdevumus, kas rodas no esošajām un bijušajām darba attiecībām.*
- Kā izmaksu elements personāla izmaksu struktūrā ir jāiekļauj personāla sākotnējās izmaksas (darbinieku piesaistīšanas, atlases, nolīgšanas, apmācības u.c. izmaksas), kas nodrošinās saturiski pilnīgu informāciju par personāla izmaksām uzņēmumā kopumā.

## **4.2. Nodokļu pilnveidošanas iespējas**

### ***Ienākuma nodokļa atlaide kā alternatīva minimālās algas un neapliekamā minimuma paaugstināšanai***

Katrā ekonomikā pastāv virkne faktoru, kas atstāj ietekmi uz valsts ekonomikas attīstību kopumā. Šie faktori ietekmē vai kavē ekonomisko izaugsmi, kuru, pēc autores ieskatiem, būtu „jāmēra” iedzīvotāju labklājībā un sociālajā drošībā, turklāt jāatzīmē, ka šie faktori jeb iezīmes savstarpēji ir atkarīgi, ietekmējas, ir ietekmējami utt. Zema minimālā darba alga Latvijā ir viena no aktualizētajām problēmām, otra ne mazāk būtiska ir – inflācija, kas tiešā veidā ietekmē gan strādājošos, kas saņem minimālo darba algu, gan arī pārējos darba ņēmējus.

Teorijā izšķir pieprasījuma inflāciju un izmaksu inflāciju. Pieprasījuma inflācija rodas, ja pieaug jebkurš no kopējo izdevumu komponentiem: mājtsaimniecību kopējais patēriņš, uzņēmumu ieguldījumi investīcijās, valdības un nerezidentu pirkumi. Izmaksu inflācija rodas, ja pieaug ražošanas izmaksas vai samazinās kopējais piedāvājums. Pastāv šādi svarīgākie cēloņi, kuri var izsaukt izmaksu inflāciju:

- darba algas kā ražošanas izmaksu elementa pieaugums;

- izejvielu un materiālu cenu pieaugums un vecas nolietotas tehnikas izmantošana ražošanā;
- vispārējs cenu līmeņa pieaugums ārzemēs. *(Bikse, 1998, 74)*

Izvērtējot personāla izmaksas kā inflāciju ietekmējošu faktoru, jāatzīmē, ka ekonomiskajā literatūrā tas tiek klasificēts kā faktors, kas rada gan piedāvājuma, gan izmaksu inflāciju. Tautsaimniecības attīstības raksturošanai izmanto tādus ar darba samaksu saistītos jēdzienus kā „nominālā darba alga” un „reālā darba alga”. Nominālā darba alga – summa, izteikta naudas vienībās, ko saņem strādājošais par noteikta darba veikšanu. Reālā darba alga – tas ir preču un pakalpojumu daudzums, ko var iegādāties par nominālo darba algu. *(Ehrenberg, 2003, 81)* Būtībā reālā darba alga raksturo darba algas saņēmēja pirktspēju, līdz ar to reālā darba alga ir atkarīga gan no nominālās algas lieluma, gan arī no preču un pakalpojumu cenām. Reālās darba algas spēja apmierināt darba ņēmēja vajadzības ilgstošā periodā ir atkarīga no nominālās algas un cenu līmeņa izmaiņu tendencēm.

Viens no faktoriem, kas ietekmē darba samaksas līmeni un līdz ar to arī darbaspēka kā ražošanas faktora cenu un kopējās personāla izmaksas, ir valstī noteiktā minimālā alga. Saskaņā ar ekonomikas teoriju, minimālās darba algas paaugstināšanai ir pozitīva ietekme uz makroekonomisko situāciju valstī. Minimālās darba algas paaugstinājums kopbudžetu ietekmē divējādi. Pirmkārt, pieaug darba samaksas līmenis valstī kopumā, līdz ar to pieaug budžeta ieņēmumi no nodokļiem, kuru objekts ir darba samaksa, t.i., iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas. Otrkārt, pieaug budžeta izdevumi publiskajā sektorā strādājošo darba samaksai un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām. Kā negatīvo faktoru jāmin arī to, ka, kā jau iepriekš tika atzīmēts, darba samaksas pieaugums ir viens no cenu kāpumu ietekmējošiem faktoriem un līdz ar to atstāj negatīvu ietekmi uz inflāciju valstī.

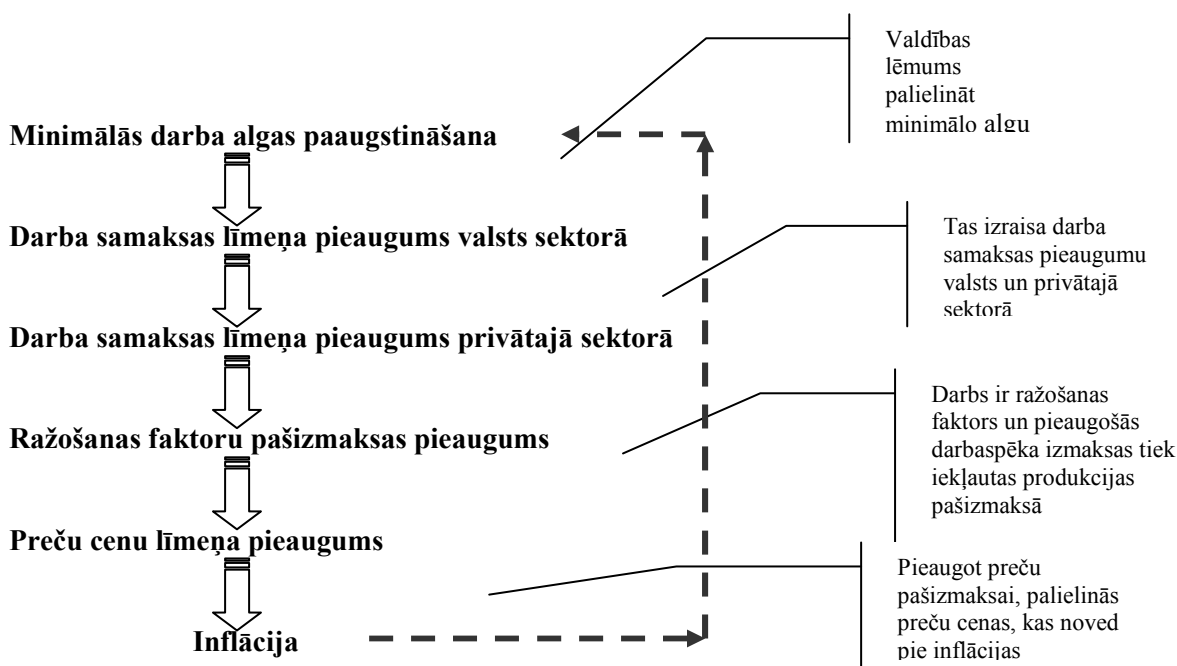
Nepārprotami, pastāv tieša sakarība starp minimālās algas un cenu līmeņa izmaiņām. Darba samaksas, t.sk., minimālās darba algas, attīstības dinamika nav vienīgais inflāciju veicinošs faktors. Latvijā tāpat kā pārējās postsociālisma valstīs ir zināmā mērā unikālā situācijā. Pāreja uz tirgus ekonomiku ar zināmu valsts līdzdalību notiek kopš 90.gadu sākuma. Mainoties ekonomikas formām, inflācija un citas ekonomiskās negācijas bija neizbēgamas. Tomēr darba samaksas līmenis un iedzīvotāju „atkarība” no tā auga ar katru gadu, jo

- o septiņpadsmit gadu ilgs periods tirgus ekonomikas apstākļos ir relatīvi mazs, lai ievērojamai daļai iedzīvotāju rastos pietiekami uzkrājumi no uzņēmējdarbības un ienākumi no īpašuma apsaimniekošanas;

- komandekonomikas pastāvēšanas laikā uzkrātie iedzīvotāju ienākumi tika zaudēti inflācijas un naudas reformu rezultātā;
- nekustamā īpašuma tirgus vērtība ir augusi pēdējos gados, kas dod papildus ienākumus no šī īpašuma apsaimniekošanas, tomēr tas skar nelielu iedzīvotāju daļu.

Savukārt, pēdējo gadu inflācijas līmenis tiek pamatots ar Latvijas pievienošanos ES un cenu izlīdzināšanos ar vidējo Eiropas valstu cenu līmeni. Tāpat kā ievērojamus faktorus var minēt ES struktūrfondu intensīvu apguvi un arī pieaugošo iedzīvotāju kreditēšanu.

Joprojām paliek aktuāls jautājums par sakarību, kas pastāv starp minimālās darba algas, kas ir valsts fiskālās politikas instruments, izmaiņu tendencēm un cenu līmeņa izmaiņām. Turklāt jāatzīmē, ka minimālās algas palielināšana atstāj ietekmi uz darba samaksu līmeni valsts sektorā (4.4.attēlā izvietotās līknes), ka savukārt ietekmē vidējo darba algu valstī un pēc tirgus principiem arī darba samaksas līmeni privātajā sektorā.



4.4.attēls. Minimālās darba algas un inflācijas sakarība (autores veidots)

Līdz ar cenu līmeņa celšanos, kā būtisku aspektu ir jāmin iedzīvotāju, it īpaši valsts sektorā nodarbināto, neapmierinātība ar reālo darba samaksu, kuras pirktspēja samazinās, ceļoties cenu līmenim, ko, savukārt, ietekmē nominālās minimālās algas pieaugums. Šī problēma ir aktualizējusies Latvijā pēdējos gados, kad cenām pieaugot, arvien „neapmierinātāki” ir atsevišķu profesiju pārstāvji (mediķi, pedagogi, policijas darbinieki u.c.). Šis problēmjaucējums prasa plašāku pētījumu par ražošanas faktoru aizstājamību, kā arī importēto preču cenu ietekmi uz inflāciju valstī utt. Būtībā, aktuāls paliek jautājums par to,



vai minimālās algas pieaugums rada inflāciju vai arī inflācija izsauc nepieciešamību palielināt minimālo algu.

Pasaulē ir neviennozīmīga attieksme pret minimālās algas valstisko reglamentāciju un iespējamiem noteikšanas instrumentiem. Teorijā ir atšķirīga pieeja minimālās algas valstiskai reglamentācijai un pieauguma (absolūtajos skaitļos) ietekmei uz ekonomisko attīstību, nodarbinātību un iedzīvotāju labklājību. 4.2. tabulā ir apkopoti būtiskākie minimālās darba algas valstiskās reglamentācijas piekritēju un oponentu argumenti.

4.2.tabula

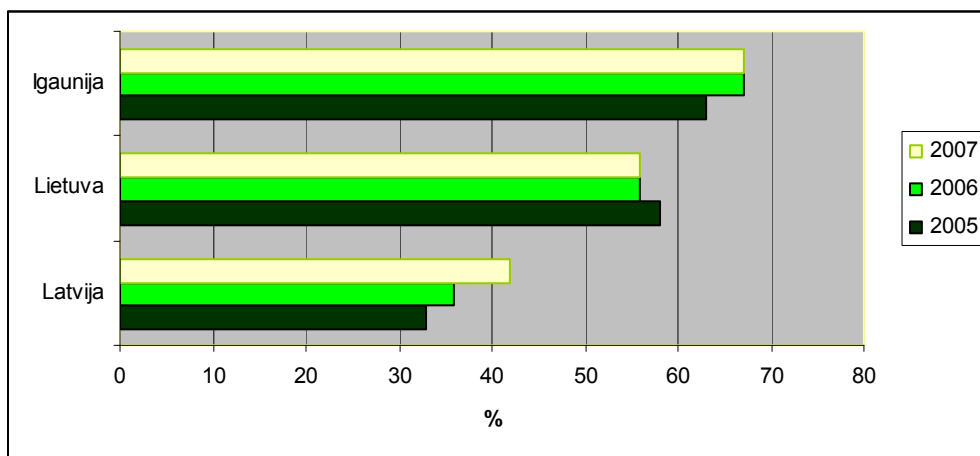
Minimālās algas valstiskās reglamentācijas un pozitīvie un negatīvie aspekti

(autores sastādīts pēc 46, 75, 76, 110, 124 avotiem)

<b>Ekonomikas teorijas atziņas, kas akceptē minimālās algas pozitīvo ietekmi uz vispārējo ekonomisko attīstību</b>	<b>Ekonomikas teorijas atziņas, kas akceptē minimālās algas negatīvo ietekmi uz vispārējo ekonomisko attīstību</b>
Pieaugot minimālai algai, paaugstinās vidējais dzīves līmenis	Minimālās algas pieaugums „sāpīgāk” ietekmē mazos uzņēmumus
Pieaugot minimālai algai, potenciālajiem darbiniekiem, rodas stimuls strādāt, samazinās sociālās izmaksas no valsts budžeta	Minimālās algas pieaugums var izsaukt darbaspēka pieprasījuma samazinājumu, kas savukārt samazina ražošanas apjomus un IKP
Kontrole par likumdošanas aktu ievērošanu, kas nosaka minimālās algas apmēru, ir vienkārši administrējama	Minimālās algas pieauguma rezultātā palielinās kopējās izmaksas un samazinās uzņēmumu peļņa
Pieaugot minimālai algai, tiek stimulēts kopējais patēriņš	Darba devēji nav ieinteresēti izmantot zemi kvalificētu darbaspēku
Pieaugot minimālai algai, pieaug darba ražīgums, jo palielinoties personāla izmaksām, darba devējs ir ieinteresēts darba ražīguma pieaugumā	Darba devēji mazāk līdzekļu novirza darbinieku izglītošanai
Pieaugot minimālai algai, palielinās budžeta ieņēmumi (privātā sektora nodokļu maksājumi)	Minimālās algas pieaugums rada izmaksu pieaugumu, sadārdzinās pašizmaksa, samazinās uzņēmumu konkurētspēja starptautiskajā tirgū
Uzņēmuma monopoldarbības gadījumā, kā arī, ja uzņēmuma pievienotā vērtība tiek ievērojami pārdalīta par labu kapitāla īpašniekiem, minimālās algas paaugstināšana neizsauc bezdarba pieaugumu	Minimālās algas pieaugums var veicināt bezdarba pieaugumu un līdz ar to arī sociālo izmaksu pieaugumu no valsts budžeta
Darba algas līmeņa pieaugums nodrošina darbaspēka motivāciju, labsajūtu, kā rezultātā darba process kļūst produktīvāks	Minimālās algas pieaugums veicina inflāciju
	Minimālās algas pieaugums var veicināt nelegālo nodarbinātību
	Minimālās algas paaugstināšana ir mazāk efektīva kā ienākuma nodokļa atlaides darba ņēmējiem ar zemiem ienākumiem (angl.val.-earned income tax credit (EITC))

Analizējot minimālās algas izmaiņu ietekmi uz citiem ekonomiskajiem procesiem, var atzīmēt, ka minimālās algas pieaugums neveicināja bezdarba līmeņa kāpumu (pēdējo 10 gadu laikā Latvijā bezdarba līmenis ir pakāpeniski samazinājies no 13,4 % 1996.gadā līdz 6,2 % 2006.gadā). Autore uzskata, ka minimālās algas pieaugums Latvijā ir atstājis negatīvu ietekmi uz diviem ekonomiskiem procesiem – inflāciju un Latvijas uzņēmumu konkurētspēju salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm. To apliecina 2007.gada nogalē presē aktualizētais problēmjautājums par darbaspēka izmaksām (nodokļi, darba nespējas lapu apmaksā) Latvijas uzņēmumos, kas samazina šo uzņēmumu konkurētspēju. Autore sprāt, Latvijā pašreizējā situācijā ir jāmeklē mehānisms, kas veicinātu darbinieku pirktspējas un labklājības līmeņa pieaugumu un neveicinātu darbaspēka izmaksu pieaugumu uzņēmumos, kas, savukārt, neveicinātu pašizmaksas pieaugumu, preču cenu celšanos, līdz ar to arī inflāciju un nodrošinātu šo uzņēmumu konkurētspēju.

Neapliekamais minimums analogi minimālajai algai ir nodokļu politikas instruments, kas ietekmē strādājošo neto darba samaksu, līdz ar to arī labklājības līmeni un pirktspēju. Tomēr, atšķirībā no minimālās algas, tā paaugstināšana nerada papildus ieņēmumus valsts budžetam, savukārt, darba devējiem nerada papildus izdevumus. Raksturojot neapliekamā minimuma lielumu Latvijā salīdzinot ar Lietuvu un Igauniju, var atzīmēt, ka pēdējo trīs gadu periodā tā procentuālais īpatsvars no minimālās algas ir pieaudzis, tomēr tas joprojām ir zemākais (4.5.att.)



4.5.attēls. Neapliekamā minimuma un minimālās algas attiecība 2005.-2007. gadā, procentos (autore sastādīts pēc Latvijas, Lietuvas un Igaunijas CSB datiem)

Kā vienu no efektīviem fiskālajiem instrumentiem, kas paaugstina mazatālotu darbinieku labklājības līmeni un pirktspēju, ir ienākuma nodokļa atlaide, kas ir atmaksājamā nodokļa atlaide. Šīs atlaides būtība ir iespēja darba ņēmējiem saņemt ienākuma nodokļa atmaksu pēc taksācijas gada. Kā kritēriji šīs atlaides skalai tiek piemēroti algotā darba ienākumi (jo augstāki ienākumi, jo atlaides procents ir zemāks) un bērnu skaits ģimenē. Šīs

nodokļu mehānisms ir ieviests Lielbritānijā, Kanādā, ASV, Īrijā, Jaunzēlandē, Somijā, Beļģijā, Francijā, Nīderlandē un Francijā.

4.3.tabula

Ienākuma nodokļa atlaides aprēķināšanas shēma (nosacīts piemērs, autores sastādīts)

Gada ienākums (X)	Aprēķinātais ienākuma nodoklis (nosacītā likme 25%) atlaides likme pirms	Atlaides lielums	Aprēķina piemērs	Aprēķinātais nodoklis pēc atlaides (2.-4.)
1	2	3	4	5
x = 4 000 (Līdz 5 000 n.v.)	4000 x 25%= 1000 n.v.	20 % no x	Ja x = 4 000, atlaide 4 000 x 20 % = 800 n.v.	200 n.v.
x = 8 000 (5 000-10 000 n.v.)	8000 x 25%= 2000 n.v.	1 000 + 10 % no (x-5000 n.v.)	Ja x = 8 000, atlaide 1 000 + (10 % x 3 000) = 1 300	700 n.v.
x = 16 000 Virš 10 000 n.v.	16 000 x 25%= 4 000 n.v.	1 500 n.v.	Ja x = 16 000, atlaide 1 500	2 500 n.v.

4.3.tabulā ievietots ienākuma nodokļa atlaides vienkāršots aprēķins, bet, analizējot to valstu nodokļu sistēmas, kuras piemēro šāda veida atlaides, kritēriji un atlaižu diapazoni ir dažādi (bērnu skaits, darbinieka invaliditāte, nostrādāto stundu skaits u.c.). Šāda veida nodokļu atlaides viens no primārajiem mērķiem ir – nodrošināt ienākumu pieaugumu mazatalgotiem darba ņēmējiem. Pēc autores domām, viens no optimālākajiem šāda veida nodokļa atlaides mehānismiem ir ASV (4.4.tabula).

4.4.tabula

Algotā ienākuma nodokļa atlaides apmērs ASV 2006.gadā (124)

Gada ienākums (A)	Atlaides aprēķins
	<b>Atlaide, ja darba ņēmēja apgādībā ir 2 un vairāk bērni</b>
0-11,340 USD	40 % x A
11,340 -14,810 USD	4,536 USD
14,810-36,348 USD	4,536 -21,06 % x (A-14,810 USD)
>=36,348	0 USD
	<b>Atlaide, ja darba ņēmēja apgādībā ir 1 bērns</b>
0-8,080 USD	34 % x A
8,080-14,810 USD	2,747 USD
14,810-33,001 USD	2,747 -15,98 % x (A-14,810 USD)
>=32,001	0 USD
	<b>Atlaide, ja darba ņēmējam nav apgādājamo</b>
0-5,380 USD	7,65 % x A
5,380-6,740 USD	412 USD
6,740-12,120 USD	412 -7,65 % x (A-6,740 USD)
>=12,121	0 USD

Pēc autores domām, šādas atlaides ieviešana Latvijā būtu jāsaista ar sekojošu sekundāro mērķi – „aploksņu” algu legalizēšana, kur procesa realizācijas vadmotīvs – iespēja saņemt nodokļa atmaksu no budžeta, savukārt, ieguvumi – gan ienākumu un ar to saistīto nodokļu legalizēšana, gan arī grāmatvedības datu reprezentativitāte. Atlaides apmēra skalai būtu jāveicina zemo ienākumu pieaugums un legalizēšana vidējās algas apmērā, turklāt, var atzīmēt, ka, saskaņā ar ES finansētā projekta Nr.VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003 ietvaros veikto pētījumu „Darba alga un to ietekmējošie faktori”, minimālās algas izmaksas galvenokārt ir raksturīgas mazos uzņēmumos, savukārt, LM uzdevumā veiktā pētījuma „Neregistrētās nodarbinātības novērtējums” rezultāti liecina, ka 2006.gadā 136 tūkst. darba ņēmēju strādāja ar darba līgumu un daļu darba samaksas saņēma aploksnē. Tas ir nodarbināto sektors, kas saskaņā ar darba līgumu saņem minimālo algu, savukārt, starpību starp „nolīgto” un minimālo algu saņem aploksnē, un šī iedzīvotāju kategorija, autoresprāt, ir ienākuma nodokļa atlaides potenciālā „mērķauditorija”. Vadoties no Latvijas darba samaksas attīstības tendencēm un saskaņā ar autori pieejamiem datiem par darbinieku skaita sadalījuma struktūru pa darba samaksas amplitūdām 2007.gadā (CSB apsekojuma dati), autore uzskata, ka relatīvi optimāls ienākuma nodokļa atlaides mehānisms būtu sekojošs:

Iedzīvotāju ienākuma nodokļa atlaides aprēķināšanas shēma Latvijā  
(autores aprēķini un interpretācija)

4.5.tabula

<b>Algās apmērs (mēnesī, Ls)</b>	<b>Algās apmērs (gadā, Ls)</b>	<b>Saņēmēju skaits, tūkst., 2007.gadā</b>	<b>Atlaide</b>	<b>Atlaides apmērs (Ls)</b>	<b>Papildus nepieciešamie budžeta līdzekļi *</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Līdz 120,00	Līdz 1440,00	73,0	5 %	Līdz 72,00	5,2 milj.
120,01-160,00	1440,01-1920,00	113,2	5%	72,01-96,00	9,5 milj.
160,01-200,00	1920,01-2400,00	82,60	5 %	96,01-120,00	8,9 milj.
200,01-500,00	2400,01-6000,00	325,0	120,00 + 10 % (DA-2400,00)	120,01-480,00	97,5 milj.
500,01-1000,00	6000,01-12000,00	165,9	-	-	-
1000,01 un vairāk	12000,01 un vairāk	37,6	-	-	-

\* autores aprēķini pēc saņēmēju skaita grupā, vidējās darba samaksas grupā, kopējo papildus līdzekļu summas aplēse sastāda 121,1 milj.

\*\* autoriem nav pieejami dati par strādājošo skaita sadalījumu pēc bruto darba samaksas par 2008.gadu, tāpēc aprēķini tika veikti pēc 2007.gada datiem.

Ienākuma nodokļa atlaides piemērošanas gadījumā neto darba samaksa darba ņēmējiem ar dažādiem bruto ieņēmumiem veidotos sekojoši:

Neto darba samaksa (autores aprēķini un interpretācija)

4.6.tabula

Bruto darba samaksa		Neto darba samaksa (aprēķināta pēc 2007.gada nodokļu likumdošanas aktiem)		Neto darba samaksa (aprēķināta pēc 2007.gada nodokļu likumdošanas aktiem + atlaide)		Neto darba samaksa (aprēķināta pēc 2007.gada nodokļu likumdošanas aktiem + neapliekamā minimuma palielināšana par 50,00 Ls) *	
1		2		3		4	
<i>Mēnesī</i>	<i>Gadā</i>	<i>Mēnesī</i>	<i>Gadā</i>	<i>Mēnesī</i>	<i>Gadā</i>	<i>Mēnesī</i>	<i>Gadā</i>
160,00	1920,00	121,70	1460,40	129,70	1556,40	134,20	1610,40
200,00	2400,00	149,00	1788,00	139,70	1676,40	161,50	1938,00
300,00	3600,00	217,25	2607,00	237,25	2847,00	229,75	2757,00
350,00	4200,00	251,38	3016,56	276,38	3316,56	263,80	3165,60
450,00	5400,00	319,63	3835,56	354,63	4255,56	332,13	3985,56
750,00	9000,00	511,88	6142,56	511,88	6142,56	524,38	6292,56
1000,00	12000,00	695,00	8340,00	695,00	8340,00	707,50	8490,00

\* autore kā salīdzinošo variantu norādīja neto darba samaksas aprēķinu, ja neapliekamais minimums tiek palielināts par 50,00 Ls mēnesī, kas prasa no budžeta papildus līdzekļus ~ 121 milj.Ls.

Autores piedāvātajā variantā finansiāli „ieguvēji” ir tieši darba ņēmēji, kuru bruto darba samaksas robeža (200,01-500,00) ir nedaudz virs minimālās algas un līdz vidējai darba samaksai. Savukārt, alternatīvas – neapliekamā minimuma paaugstināšanas gadījumā, kura finansiālais efekts valsts budžetā ir analogs autores piedāvātajam variantam, finansiālie „ieguvēji” ir minimālo darba samaksu saņemošie darba ņēmēji un darba ņēmēji ar relatīvi augstiem ienākumiem. Autore šo nodokļu mehānisma elementu piedāvā kā alternatīvu gan minimālās algas paaugstināšanai, gan neapliekamā ienākuma paaugstināšanai. Finansiālais efekts minimālās algas paaugstināšanas gadījumā ir atšķirīgs (valsts budžeta ieņēmumi palielinās, jo minimālā alga dominējošie tiek maksāta privātajā sektorā), tomēr, kā iepriekš tika akcentēts, minimālās algas paaugstināšanai ir virkne blakus efektu, kurus viennozīmīgi fiskāli nevar novērtēt. Kā vienu no būtiskākajiem ir jāatzīmē – valsts un pašvaldību institūciju darba samaksas noteikšanas mehānismu sasaiste ar minimālo algu, kas atstāj ietekmi uz budžeta izdevumiem un kopējo pieprasījumu tautsaimniecībā.

Ienākuma nodokļa atlaidei atšķirībā no minimālās algas paaugstināšanas un konstanta neapliekamā minimumu ir sekojošas priekšrocības :

- teorētiski ienākuma nodokļa atlaide ir „vērsta” uz mazatalgotiem darba ņēmējiem (atlaide samazinās, palielinoties ienākumiem, savukārt, nodokļu atvieglojumi par apgādājamiem un neapliekamais minimums ir konstanti attiecībā pret algotā darba ienākumiem); autores piedāvātajā atlaižu shēmā (4.5.tab.) finansiālie „ieguvēji” ir darbinieki, kuru darba samaksa ir relatīvi nedaudz augstāka par minimālo algu;
- neto ienākumu proporcija bruto ienākumos ir augstāka darba ņēmējiem ar zemākiem un vidējiem ienākumiem (4.7.tabula):

Neto darba samaksas īpatsvara aprēķins bruto darba samaksā 4.6.tabulā interpretēto situāciju kontekstā (autores aprēķini)

4.7.tabula

Bruto darba samaksa	Neto darba samaksa īpatsvars, ja aprēķins veikts saskaņā ar 2007.gada nodokļu likumdošanas aktu normām	Neto darba samaksa īpatsvars, ja aprēķins veikts pēc 2007.gada nodokļu likumdošanas aktiem + atlaide)	Neto darba samaksa īpatsvars, ja aprēķins veikts pēc 2007.gada nodokļu likumdošanas aktiem + neapliekamā minimuma palielināšana par 50,00 Ls)
1	2	3	4
160,00	0,760	0,810	0,838
200,00	0,745	0,698	0,807
300,00	0,724	0,790	0,765
350,00	0,718	0,789	0,753
450,00	0,710	0,788	0,738
750,00	0,682	0,682	0,699
1000,00	0,695	0,695	0,708

- tas ir alternatīvais fiskālās politikas instruments minimālās algas paaugstināšanai, kas nodrošina ieņēmumu pieaugumu darbiniekiem, neradot papildus darbaspēka izmaksu pieaugumu un nodokļu slogu uzņēmumiem;
- nodokļu atlaides piemērošana pēc taksācijas perioda beigām sekmē darba ņēmēju ieinteresētību ienākumu legalizēšanā, kā arī samazina nelegālo nodarbinātību, kas, savukārt, veicina darba devēju izdevumu legalizēšanu finanšu grāmatvedībā un paaugstina finanšu pārskatu ticamību.

Autore piedāvāto atlaides procenta sadalījumu (5% līdz 200,00 Ls un paaugstinātu atlaides procentu darba samaksai no 200,01 Ls līdz 500,00 Ls) uzskata par Latvijas situācijai atbilstošu. Autore izvirza pieņēmumu, ka šāda mehānisma ieviešana stimulē zemu atalgotos darba ņēmējus un tos, kuru atalgojums daļēji tiek maksāts „aplaksnēs”, nonākt „labvēlīgajā zonā”, t.i., oficiālā darba samaksa 200,01-500,00 Ls mēnesī (4.6.tabulā ieraksti zilā krāsā). Šāds risinājums dos efektu sekojošos virzienos:

- ienākumu legalizācija, veicina nodokļu ieņēmumu pieaugumu budžetā;

- iedzīvotāju neto ieņēmumi pieaug, neietekmējot darba devēju izmaksas un līdz ar to arī cenu līmeni;
- jebkura veida aktivitāte, kas vērsta uz ienākumu legalizāciju, pozitīvi ietekmē grāmatvedības datu reprezentativitāti.

### ***Investīcijas cilvēkresursos darba attiecību kontekstā***

Cilvēkresursu uzturēšana un vadība mikro un makrolīmenī prasa relatīvi lielus izdevumus, tāpēc likumsakarīgi rodas nepieciešamība pēc šo izdevumu lietderīguma izvērtēšanas. Ekonomiskās teorijas atziņas nepārprotami apgalvo, ka šāda veida izdevumi (investīcijas cilvēkresursos) ir efektīvi. Kā piemēru var minēt iedzīvotāju izglītības līmeni, kas tiek uzskatīts par svarīgu valsts resursu, jo daudzi ekonomisti tieši izglītības līmeni min kā noteicošo faktoru Japānas ekonomiskajiem panākumiem pasaules tirgū. Jāatzīmē, ka arī Latvijā ir raksturīgs relatīvi augsts studējošo skaita īpatsvars. Pēc studējošo īpatsvara (567 uz 10 000 iedzīvotājiem) Latvija ieņem otro vietu pasaulē aiz Kanādas. Turklāt šī tendence pastāv jau ilgāku laika periodu. Tomēr Latvijas tautsaimniecībā ir vērojams darbaspēka trūkums atsevišķās nozarēs (t.sk., uz zināšanām balstītās nozarēs), zema darbaspēka produktivitāte un zema pievienotā vērtība.

Ekonomikas teorijā par investīcijām cilvēkresursos, tā realizēšanas nepieciešamību, izmaksām un guvumiem dominējoši diskutē no valsts un paša indivīda viedokļa. Atdeve no investīcijām cilvēkresursos ir guvums gan darbiniekam, gan darba devējam, gan arī valstij (sabiedrībai) kopumā, neatkarīgi no šo investīciju avota. Kā primārais investīciju virziens, kas paaugstina cilvēkresursu kapacitāti ir investīcijas izglītībā. Problēmējautājumus par visa veida izglītības finansēšanu kā investīcijām cilvēkresursos plašu rezonansi Latvijā ir guvis pēdējos gados, kad, izvērtējot valsts tautsaimniecības pašreizējo stāvokli un attīstības perspektīvas, galvenais akcents tiek likts uz darbaspēka kvalifikāciju un izglītības kvalitātes neatbilstību darba tirgus prasībām. Latvijas Nacionālais attīstības plāns aktualizē cilvēku zināšanas kā galveno valsts attīstības un ekonomiskās izaugsmes potenciāla resursu.

Saskaņā ar Latvijas Nacionālā attīstības plāna nostādņēm, valdībai ir jānodrošina konkrēts atbalsts izglītības sistēmai un mūžizglītībai. Šim atbalstam ir jāpanāk, lai zināšanu pārvaldība, koordinēta un virzīta to radīšana, uzkrāšana, izplatīšana, lietošana kā komplekss process kļūtu par ekonomikas un sociālās dzīves pamatu, aptverot visu valsti un sabiedrību.

Raksturojot cilvēkresursus noteiktā teritorijā, tie aplūkojami kvantitatīvā un kvalitatīvā aspektā. Latvijā ir relatīvi augsts studējošo īpatsvars, kas sekmē izglītotu cilvēkresursu veidošanos kvantitatīvā līmenī. Tomēr, lai īstenotu Latvijas izaugsmes modeli, jāuzsver

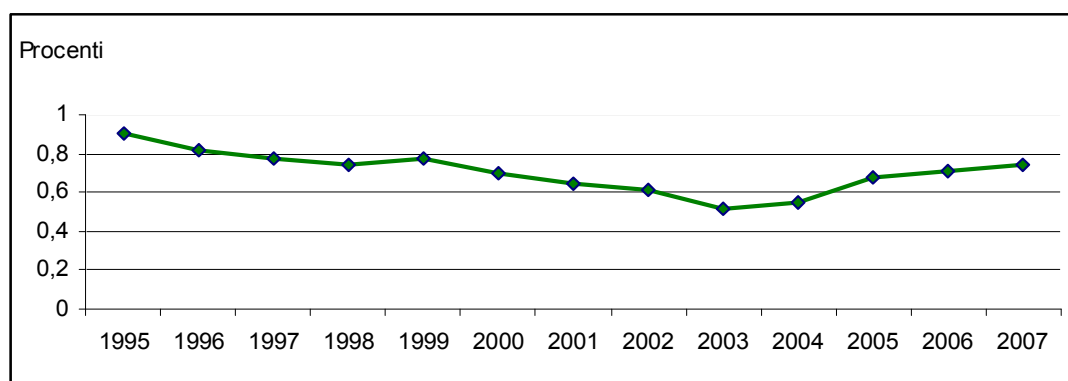
augstākās izglītības un darbaspēka kvalitāte - cik laba tā ir un kā to izmantot Latvijas tautsaimniecības konkurētspējas palielināšanai.

Viens no priekšnoteikumiem jebkuras aktivitātes realizēšanai ir finansiālais nodrošinājums. Izglītības procesa finansēšanas avoti var būt:

- valsts (budžeta izdevumi);
- dažādu fondu līdzekļi (šobrīd Latvijā- ESF līdzekļi);
- indivīdi;
- uzņēmumi (darba devēji).

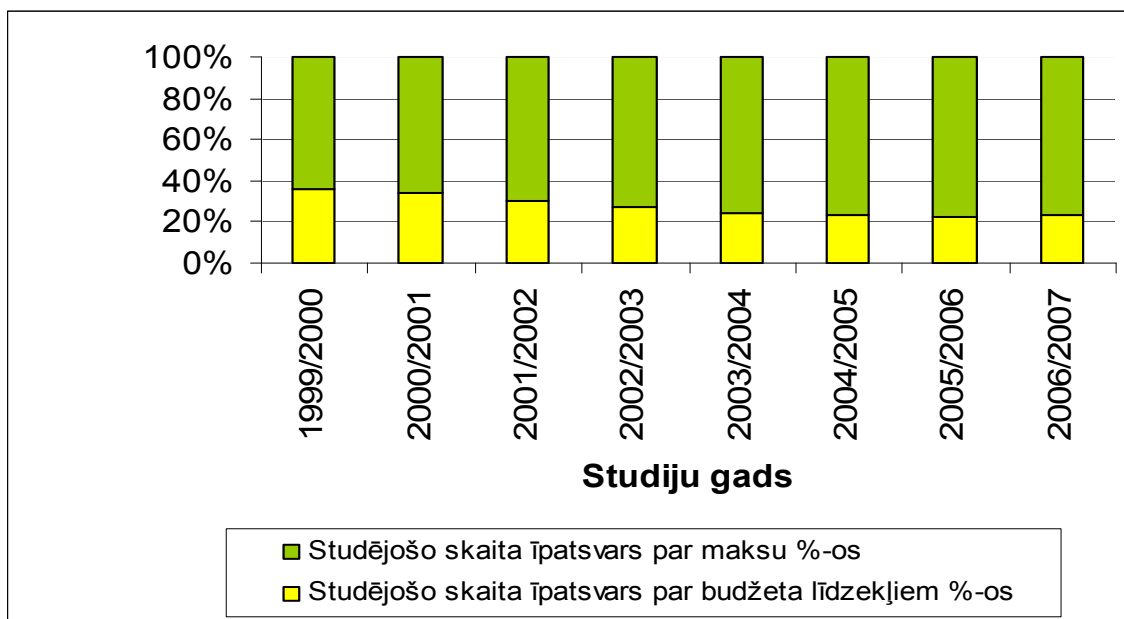
Saskaņā ar LR IZM statistikas datiem, valsts budžeta finansējums augstākajai izglītībai absolūtajos skaitļos kopš 1995.gada ir trīskāršojies un 2007.gadā sastādīja 83,6 milj. Ls, savukārt, augstākās izglītības iestāžu ieņēmumi no mācību maksas ir palielinājušies būtiski, t.i., ja 1995.gadā ieņēmumi no mācību maksas sastādīja 3,6 milj. Ls, tad 2007.gadā šie ieņēmumi bija 53,6 milj. Ls. Divpadsmit gadu periodā strauji ir palielinājušies augstākās izglītības iestāžu ieņēmumi no mācību maksas, tomēr valstī kopumā augstākās izglītības studiju programmu realizēšana 60,9 % apmērā tiek finansēta no valsts budžeta un 39,1 % apmērā no ieņēmumiem no studējošo maksājumiem, t.i., ieņēmumi no studiju maksas (autores aprēķins pēc Latvijas IZM statistikas datiem).

Kopējais finansējums augstākai izglītībai absolūtajos skaitļos ir pieaudzis no 26,7 milj. Ls 1995.gadā līdz 158,9 milj. Ls 2007.gadā, tas ir gandrīz 6 reizes. Ņemot vērā cenu dinamiku un inflāciju, absolūtie rādītāji neliecina par augstākās izglītības finansēšanu kā budžeta prioritāti, turklāt augstākās izglītības finansējuma īpatsvars IKP līdz 2003.gadam ir samazinājies (4.6.attēls).



4.6.attēls. Augstākās izglītības finansējuma īpatsvars IKP %-os 1995.g.-2007.g. (pēc Latvijas IZM statistikas datiem)





4.7.attēls. Studentu skaita sadalījums pa mācību maksas finansējuma veidiem (autore aprēķini un interpretācija pēc Latvijas CSB datiem)

Studentu sadalījuma pa mācību maksas finansējuma veidiem struktūras dinamiku liecina par studējošo par maksu skaita pieaugumu (4.7.att). Ņemot vērā, ka finansējuma proporcija ir pretēja (budžeta finansējums ir ievērojami lielāks nekā ieņēmumi no mācību maksas) var secināt, ka augstskolas mācību maksu nosaka zemāku par valsts noteiktām budžeta vietas izmaksām (MK 12.12.2006. noteikumi Nr.994 „Kārtība, kādā augstskolas un koledžas tiek finansētas no valsts budžeta līdzekļiem”). Šī tendence var atstāt negatīvu ietekmi uz studiju procesa kvalitāti (materiālo bāzi, docētāju slodzi u.c. faktoriem). Šāda augstāko mācību iestāžu rīcība zināmā mērā ir pamatota ar iedzīvotāju (potenciālo studentu) zemo ienākumu līmeni.

Studiju maksa var tikt segta no sekojošiem finanšu avotiem- studenta paša līdzekļi, studiju kredīti un darba devēja līdzekļi. Autorei nav pieejami statistikas dati par darba devēju iesaistīšanos studējošo mācību maksas segšanā, bet vadoties no tirgus ekonomikas principiem ir jāapzinās, ka šāda veida izdevumi no darba devēju puses ir jāstimulē valstij ar tai pieejamiem fiskālajiem instrumentiem, piemēram, nodokļu atvieglojumiem. Saskaņā ar autores veiktās anketēšanas datiem par mācību maksas izdevumu atlīdzināšanu darbiniekiem

- 72 % no respondentiem norādīja, ka uzņēmums nesedz darbinieku mācību maksu par studijām augstākās izglītības iestādes;
- 25 % uzņēmumu atsevišķos gadījumos sedz studiju maksu;

- attiecīgi 3 % no aptaujātajiem uzņēmumiem sedz darbinieku studiju maksu augstākajās izglītības iestādēs „bieži” vai „vienmēr”, turklāt tas ir raksturīgi mazajiem uzņēmumiem, kur strādājošo skaits nepārsniedz 20.

Uz jautājumu: „Ja darba devēja segtā mācību maksa nebūtu nodokļa objekts (IIN un VSAOI), vai tas veicinātu darba devēju apmaksāt darbiniekiem mācību izdevumus augstākajās mācību iestādēs?” 67 % no respondentiem atbildēja „jā” un attiecīgi 33 % „nē”, jāatzīmē, ka respondenti, kuru atbilde bija noliedzīga, galvenokārt pārstāv valsts iestādes un pašvaldības, kur šādu izdevumu iespējas un lietderība ir saistīta ar budžeta iespējām, un mazākā mērā ar nodokļu maksājumu apmēru.

Viens no Latvijas uzņēmumu pašreizējiem uzdevumiem ir veidot tādu personāla politiku, kas samazinātu darbaspēka aizplūšanu. Uzņēmumiem ir jāveido personāla izmaksu struktūra, saskaņā ar kuru darbinieki gūtu dažāda rakstura ieņēmumus darba attiecību ietvaros un kas nebūtu saistīti tikai ar darba kvantitatīvajiem un kvalitatīvajiem rādītājiem.

Autores veiktās anketēšanas dati norāda par sekojošu ar darba attiecībām saistīto darba devēja izdevumu veidu prioritātēm (anketas jautājums „Kuri no minētajiem personāla izmaksu veidiem veicinātu darbinieku lojalitāti pret uzņēmumu?”):

- apdrošināšana -57 %;
- mācību izdevumu apmaksa -52 %;
- transporta un sakaru izdevumu apmaksa - 31 %;
- medicīnas izdevumu apmaksa – 49 %;
- darbinieku dalība uzņēmuma pamatkapitālā – 21 %.

Neliels respondentu skaits (līdz 10 %) piedāvātajā variantā „citi” norādīja ēdināšanas pakalpojumu nodrošināšanu, kā arī „augstāku darba samaksu”. Interpretējot atbildes uz šo anketas jautājumu var secināt, ka

- darba ņēmēji relatīvi augstu vērtē darba devēja apmaksātos apdrošināšanas pakalpojumus, kas, autoresprāt, ir saistīts ar darbinieku pozitīvo tieksmi uz ilgstošām darba attiecībām;
- gandrīz vienādi (attiecīgi 52 % un 49 %) no darba ņēmēju viedokļa tiek vērtēti mācību izdevumu un medicīnas pakalpojumu apmaksas lietderīgums, kas zināmā mērā ir saistīts gan ar šo nozaru finansēšanas mehānismu izmaiņām valstī kopumā, gan arī ar iedzīvotāju veselības stāvokli;
- zemais darba samaksas līmenis veicina darbinieku ieinteresētību transporta un sakaru izdevumu apmaksā (31 % no respondentiem novērtē šo izmaksu elementu kā pozitīvu);

- darbinieku daļību uzņēmuma kapitālā pozitīvi vērtē gan lielo uzņēmumu darbinieki (darbinieku skaits virs 50), gan arī mazo uzņēmumu darbinieki (darbinieku skaits līdz 5), savukārt, respondenti, kas pārstāv vidējos uzņēmumus, šo papildus izmaksu veidu nenorāda kā darbinieku lojalitāti veicinošu.

Līdz šim Latvijas nodokļu sistēma (MK not.112 „*Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis*”) paredz neaplikt ar iedzīvotāju ienākuma nodokli un VSAOI darba devēja segto mācību maksa vai atmaksātā studiju kredīta pamatsummu par darbinieku, kas:

apgūst bakalaura studiju programmu tematiskajā grupā "Dabaszinātnes, matemātika un informācijas tehnoloģijas" vai "Inženierzinātnes, ražošana un būvniecība";

apgūst jebkura līmeņa profesionālo studiju programmu tematiskajā grupā "Dabaszinātnes, matemātika un informācijas tehnoloģijas" vai "Inženierzinātnes, ražošana un būvniecība";

apgūst maģistra studiju programmu tematiskajā grupā "Dabaszinātnes, matemātika un informācijas tehnoloģijas" vai "Inženierzinātnes, ražošana un būvniecība";

studē doktorantūrā.

Šī likuma norma ieviesta no 2005.gada un būs spēkā līdz 2009.gadam.

Darba devēja segtā mācību maksa par pārējām studiju programmām ir ar nodokli (iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas) apliekamais objekts. Saskaņā ar autores viedokli, valstij, izmantojot nodokļu politiku, ir jāveicina darba devēju piedalīšanās izglītības finansēšanā arī citās studiju programmās. Autore izvirzīto priekšlikumu pamato arī ar ES Padomes rezolūcijas projektu par Eiropas intelektuāla potenciāla mobilizāciju. Minētās rezolūcijas projekts iesaka katras valsts konkurētspējas veicināšanai mudināt augstākās izglītības iestādes veidot ilglaicīgas partnerības ar plašāku sabiedrību un rūpniecības uzņēmumiem, lai pielāgotos darba tirgus un sabiedrības mainīgajām vajadzībām.

Apkopojot analizētās problēmas un tendences, var izdarīt sekojošus ***secinājumus un izvirzīt priekšlikumus*** :

- Minimālās algas paaugstināšana ir viens no līdzekļiem mazatalgoto darbinieku labklājības veicināšanai, kas Latvijas ekonomikā rada negatīvus blakus efektus (inflācija, uzņēmumu izmaksu pieaugums, konkurētspējas samazināšanās), tādēļ autore rekomendē izvērtēt iespēju ieviest iedzīvotāju ienākuma nodokļu atlaides, kas paaugstinātu mazatalgoto darbinieku pirktspēju, labklājību, veicinātu algotā darba ienākumu legalizēšanu un samazinātu nelegālo nodarbinātību.

- Autores veiktās aptaujas rezultāti norāda uz darba devēju kā potenciālo finansēšanas avotu darbinieku mācību izdevumus segšanai augstākajās mācību iestādes, tomēr šo investīciju realizēšanu nesekmē pašreizējā nodokļu sistēma.
- Izmantojot esošos nodokļu atvieglojumus ( MK not.Nr.112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis”), darba devējiem iesaistīties darbinieku un potenciālo speciālistu izglītības ieguves finansēšanā uzņēmumam nepieciešamajās specialitātēs, vadoties no uzņēmuma darbības stratēģiskiem mērķiem un personāla politikas.
- Autores veiktās anketēšanas rezultāti norāda uz darbinieku ieinteresētību dažādos darba devēja papildus izdevumu veidos, kas veicinātu darbinieku lojalitāti (apdrošināšana, medicīnas, izglītības, transporta, sakaru izdevumu apmaksā).
- Ņemot vērā Latvijas zemo IKP uz iedzīvotāju skaitu, kas nosaka budžeta līdzekļu nepietiekamību, ir jāveicina iespējas izglītības finansēšanā iesaistīt darba devējus. Pozitīvie aspekti, ko radītu problēmas risinājums būtu sekojoši:
  - darba devēji finansiāli atbalstītu sev nepieciešamo (tirgus vajadzībām atbilstošu) programmu apguvi un iegūto specialitāšu finansēšanu;
  - tiktu „atvieglota” budžeta izdevumu nasta;
  - tiktu veicināti ieguldījumi cilvēkresursos, līdz ar to arī darbaspēka produktivitātē tautsaimniecībā kopumā.

### **4.3. Finanšu pārskatu informācijas kvalitatīvie uzlabojumi**

Apkopojot atziņas par darba attiecību un darba samaksas vēsturisko attīstību, iezīmējās tendences, kas norāda, ka attīstoties ekonomikai, t.sk., tehnoloģijām, un sabiedrībai kopumā, cilvēka kā ražošanas resursa nozīme nemazinās, bet gan pilnīgi pretēji - palielinās. Ja pirms trīs gadsimtiem un arī pirms piecdesmit gadiem uzņēmējdarbības attīstību noteicošie faktori bija ieguldījumi tehnoloģijās, tad šodien katra pasaules līmeņa kompānija apzinās, ka to galvenais ekonomiskais potenciāls un izaugsmi noteicošais faktors ir tā rīcībā esošais personāls. Postsociālisma valstīs tirgus ekonomikas pirmsākumos lielu vērtību pievērsa tieši finanšu investīcijām ražošanas iekārtās un tehnoloģijās. Nereti kā ekonomisko attīstību raksturojošie rādītāji tika izmantoti investīciju lielums absolūtajos skaitļos, tiešo investīciju dinamika u.c. Katra valsts ar tai pieejamiem monetārajiem un fiskālajiem instrumentiem (t.sk., nodokļu sistēma) radīja labvēlīgus apstākļus investīciju piesaistē. Šo investīciju galvenais virziens bija investēšana ražošanas līdzekļos un infrastruktūrā. Šodienas situācija Eiropas valstīs (demogrāfiskās un etniskās problēmas) norāda par cilvēkresursu vadošo lomu

ekonomikas attīstībā kopumā un personāla ietekmi uz uzņēmuma attīstības iespējām un potenciālu.

Šobrīd gan Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, gan Latvijas likumdošana paredz atklāt finanšu pārskatos relatīvi „pieticīgu” informāciju par uzņēmuma cilvēkresursiem, t.i., personāla izmaksas un darbinieku skaits.

Pasaules ekonomiskajā telpā turpinās diskusijas par starptautiski salīdzināmas informācijas par cilvēkresursiem iegūšanas veidiem. Viens no tiem ir tādu organizāciju sertificēšana, kuras noteiktā standartizētā veidā apkopotu un publiskotu attiecīgo informāciju. Informācija par personālu un tā izmaksām varētu būt apkopota un publiskota sekojošā veidā:

1. ar grāmatvedības starpniecību, t.i., sniedzot informāciju finanšu pārskatu ietvaros (šī ir Eiropas Komisijas iniciatīva);
2. publiskojot sākotnēji standartizētus un auditētus nefinanšu datus gada pārskatā vai pielikumā pie tā;
3. publiskojot sākotnēji nestandardizētus un neauditētus nefinanšu datus gada pārskatā vai pielikumā pie tā;
4. publiskojot standartizētus, neauditētus datus, ievietojot tos datu bāzēs (ASTD, CEDEFOP, EUROSTAT) (82,9.lpp.).

Autore uzskata, ka informāciju par uzņēmuma personālu un tā izmaksām ir jānodrošina ar grāmatvedības starpniecību, izmantojot finanšu pārskatus, jo šo pārskatu mērķis ir sniegt pilnvērtīgu informāciju visiem grāmatvedības datu lietotājiem, turklāt, šajā gadījumā tie tiktu auditēti finanšu pārskata auditēšanas ietvaros.

Atsevišķu pasaules valstu finanšu pārskatu sniegšanas praksē (ASV, Dānija, Zviedrija) ir vērā ņemama pieredze, saskaņā ar kuru, uzņēmumiem finanšu pārskatos ir jāuzrāda informācija, kas raksturo uzņēmuma personālu un cilvēkkapitālu kā uzņēmuma intelektuālā kapitāla komponenti. Intelektuālais kapitāls, t.sk., cilvēkkapitāls, nevar tikt uzrādīts bilancē, jo neatbilst visiem aktīvu identifikācijas kritērijiem, tomēr tas būtiski ietekmē uzņēmuma potenciālu. Intelektuālais kapitāls tiek novērtēts uzņēmuma iegādes gadījumā, kad uzņēmuma iegādes vērtība ir būtiski augstāka par tā bilances vērtību. Saskaņā ar Viskonsīnas universitātes profesora B.J.Holmena pētījumiem, viens no intelektuālā kapitāla novērtēšanas mērķiem ir papildināt un precizēt finanšu pārskatu sniegto informāciju. (Holmen, 2005, 6)

Viena no pirmajām Eiropā, kas gada pārskatā iekļāva pārskatu par intelektuālo kapitālu, bija Zviedrijas kompānija SKANDIA, kas pārskatā par intelektuālo kapitālu uzrādīja rādītājus, kas raksturo personāla potenciālu uzņēmumā - darbinieku skaits, administrācijas darbinieku skaits, darbinieku aprites rādītāji, darbinieku vidējais nostrādātais periods

uzņēmumā, augstāko izglītību ieguvušo darbinieku īpatsvars, izdevumi darbinieku apmācībai u.c.(Daum,2001,4) Dānijas likumdošana kopš 2001.gada paredz gada pārskatā iekļaut intelektuālā kapitāla pārskatu, kur kā personālu raksturojošie rādītāji tiek uzrādīti

- jaunu darba vietu izveidošana,
- personāla profesionālo kompetenču attīstība,
- ģimenei labvēlīgu darba vietu izveidošana,
- sakarību veidošana starp darba rezultātiem un darba samaksu,
- darbinieku vecuma amplitūda,
- apmācības izdevumi,
- starptautiskās apmaiņās iesaistīto darbinieku skaits,
- darbinieku skaits, kas mainījuši ieņemamo amatu organizācijas ietvaros,
- kursu un citu uz zināšanām vērstu pasākumu skaits uzņēmumā,
- darbinieku skaits ar pārskata gadā paaugstinātu darba samaksu,
- darbinieku skaits, kuriem ir noteikti citi materiālie labumi u.tml.(83)

Latvijas likumdošana un prakse neparedz šādas informācijas atklāšanu publiskajos gada pārskatos. Autore uzskata, ka pieaugot cilvēka faktora nozīmei ekonomikas attīstībā kopumā, ir svarīgi iegūt un izmantot šāda rakstura rādītājus, jo jebkuras problēmas sekmīga risināšana nav iespējama bez šī jautājuma kvantitatīvā novērtējuma.

Pēc autores domām, būtu lietderīgi finanšu pārskata pielikumā uzrādīt informāciju, kas raksturo uzņēmumu personāla potenciālu un tā attīstības tendences uzņēmumā (4.8.tabula).

#### ***Pārskats par personāla kustību un izmaksām ( autores sastādīts)***

4.8.tabula

Nr.	Rādītājs	(N+2).gads	(N+1).gads	N.gads
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
1.	Darbinieku skaits	Perioda sākumā Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) Perioda beigās	Perioda sākumā Palielinājums (+) / Samazinājums(-) Perioda beigās	Perioda sākumā Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) Perioda beigās
2.	Administrācijas darbinieku skaits	Perioda sākumā Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) Perioda beigās	Perioda sākumā Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) Perioda beigās	Perioda sākumā Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) Perioda beigās
3.	Personāla struktūra (izglītība)	A- % B- % C- % D- %	A- % B- % C- % D- %	A- % B- % C- % D- %
4.	Personāla struktūra (vecuma)	A- % B- % C- % D- %	A- % B- % C- % D- %	A- % B- % C- % D- %

## 4.8.tabulas turpinājums

Nr.	Rādītājs	(N+2).gads	(N+1).gads	N.gads
1	2	3	4	5
5.	Kopējās personāla izmaksas	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu
6.	Izdevumi personāla apmācības pasākumiem	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu
7.	Izdevumi personāla izglītības pasākumiem	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu
8.	Izdevumi personāla veselības veicināšanas pasākumiem	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu
9.	Izdevumi darba devēja iniciētajām sociālajām garantijām (brīvprātīgie maksājumi)	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu	Kopējie izdevumi Palielinājums (+)/ Samazinājums (-) pret iepriekšējo periodu
10.	Vidējā darba samaksa pārskata periodā	Absolūtais lielums	Absolūtais lielums	Absolūtais lielums
11.	Darbinieku vidējais nostrādātais periods uzņēmumā	Absolūtais lielums	Absolūtais lielums	Absolūtais lielums

Ņemot vērā pasaulē un Latvijā aktualizēto jautājumu par cilvēkresursu būtisko lomu ekonomikas attīstībā, visa veida uzņēmumu personālu raksturojošā kvantitatīvā informācija, raksturo uzņēmuma perspektīvas, attīstības iespējas, kā arī spēju vadīt un sekmēt personāla potenciāla izaugsmi uzņēmumā. Savukārt, tādi rādītāji, kā darba devēju izdevumi darbinieku apmācībai, izglītībai, veselības pasākumiem, nodrošinātu kvantitatīvu informāciju par darba devēju ieguldījumiem cilvēkresursos.

#### ***Secinājumi un priekšlikumi***

- Pieaugot cilvēkresursu lomai ekonomikā, ir būtiski uzņēmumu finanšu pārskatos iekļaut kvantitatīvos rādītājus (izdevumi darbinieku apmācībai, izglītībai, veselības pasākumiem), kas raksturo darba devēju investīcijas cilvēkresursos.
- Gada pārskatā kā pārskata sastāvdaļu iekļaut autores sastādīto *Pārskatu par personāla kustību un izmaksām*.
- Informācijas atklāšana par personāla potenciālu uzņēmumā - darbinieku skaits, administrācijas darbinieku skaits, darbinieku aprites rādītāji, darbinieku vidējais

nostrādātais periods uzņēmumā, darbinieku struktūras raksturojums pēc vecuma un izglītības līmeņa, vidējais darba samaksas līmenis u.c. pilnīgāk raksturotu uzņēmuma perspektīvas, attīstības iespējas, kā arī spēju vadīt un sekmēt personāla potenciāla izaugsmi uzņēmumā.



## Secinājumi un priekšlikumi

1. Ekonomikas teorētiķu atziņu izpēte norāda uz ekonomiskās kategorijas „darba samaksa” būtisko lomu ekonomikas zinātnē kopumā, uz viedokļu atšķirību par darba samaksu ietekmējošiem faktoriem, kā arī uz viedokļu dažādību par valsts lomu darbaspēka tirgus un darba samaksas reglamentācijā. Valsts loma aktualizējās 20.gadsimtā, un tās ietekmes mehānismi ir raksturoti un interpretēti ekonomiskajos pētījumos un aktualitāti saglabā arī šodien.
2. Jēdziens „darba samaksa” kā ekonomiska kategorija ir attīstījies līdz ar pasaules ekonomikas attīstību; izejot evolūcijas ceļu no jēdziena darba samaksa kā darbaspēka (viena no ražošanas faktoriem) cena līdz darba samaksa kā būtisks uzņēmuma grāmatvedības un finanšu pārskatu elements. Grāmatvedības elementu struktūrā un to attīstībā fokusējas vispārējās ekonomiskās attīstības tendences, t.i., zināmas izmaiņas sabiedrības un ekonomikas attīstībā veicina adekvātu grāmatvedības elementu uzskaites procesa pilnveidošanos.
3. Ņemot vērā pašreizējo mainīgo tautsaimniecības attīstību, ir svarīgi, lai darba tirgus dalībnieki spētu savlaicīgi reaģēt uz esošo situāciju un iespējamajām pārmaiņām. Brīvās darbaspēka migrācijas apstākļos ir būtiska darba tirgus tiesisko normu liberalizācija, kas ļauj izmantot elastīgas, funkcionāli individualizētas un nestandarta nodarbinātības formas (elastīgā tirgus koncepcijas teorija).
4. Latvijā pašreizējā situācijā ir jāmeklē mehānisms, kas veicinātu darbinieku ar zemu atalgojumu labklājības līmeņa celšanos un neveicinātu darbaspēka izmaksu pieaugumu uzņēmumos, kas, savukārt, nerada pašizmaksas pieaugumu, preču cenu celšanos, līdz ar to arī inflāciju, un sekmētu Latvijas uzņēmumu konkurētspēju.
5. No apkopotās statistiskās informācijas, var secināt, ka minimālās algas palielināšana lielākā mērā ietekmē valsts sektorā nodarbināto darba samaksas līmeni, kas tomēr jāatzīmē kā negatīva tendence, jo tas rada ievērojamus budžeta papildus izdevumus un inflāciju, kas skar visu valsts tautsaimniecību.
6. Viens no efektīviem fiskāliem instrumentiem, kas paaugstina mazatalgotu darbinieku labklājības līmeni un pirktspēju, ir ienākuma nodokļa atlaide, t.i., iespēja darba ņēmējiem saņemt ienākuma nodokļa atmaksu pēc taksācijas gada. Kā kritēriji šīs atlaides skalas veidošanai tiek izmantoti algotā darba ienākumi (jo augstāki ienākumi, jo atlaides procents ir zemāks) un bērnu skaits ģimenē. Šis nodokļu mehānisms ir ieviests Lielbritānijā, Kanādā, ASV, Īrijā, Jaunzēlandē, Somijā, Beļģijā, Francijā, Nīderlandē un Francijā.
7. Latvijā nav vienota politiskā dokumenta (pamatnostādnes, koncepcijas), kas noteiktu darba samaksas izmaiņu turpmākās tendences valsts sektorā; darba samaksas paaugstināšana atsevišķu profesiju pārstāvjiem nereti ir politisks lēmums, kuru atsevišķos gadījumos ietekmē

attiecīgo nozaru arodbiedrību (izglītība, medicīna) aktivitātes. Arodbiedrību loma un aktivitāte darba samaksas jautājumu risināšanā valsts sektorā Latvijā ir apliecinājums teorijai par arodbiedrību kā svarīgu partneri darba samaksas jautājumu virzīšanā. Darba samaksas palielināšanas stratēģijai valsts sektorā ir jābūt saistītai ar valsts budžeta stratēģisko plānošanu un vispārējās tautsaimniecības attīstības prognozēm.

8. Darba samaksa pašvaldībās Latvijā netiek reglamentēta; MK noteikumiem Nr.217 "Noteikumi par darba samaksas sistēmu no valsts budžeta finansējamo iestāžu darbiniekiem", kas bija spēkā līdz 2006.gadam, bija rekomendējošs raksturs attiecībā uz darba samaksas sistēmu pašvaldībās, savukārt, kopš 2006.gada pašvaldības domes darba samaksas sistēmas un lielumu nosaka patstāvīgi.

9. Personāla izmaksu pieaugums Latvijā privātajā sektorā laikā posmā no 2002.gada līdz 2006.gadam ir viens no zemākajiem salīdzinājumā ar citu grāmatvedības elementu pieaugumu privātajā sektorā; šajā periodā būtisks ir peļņas pieaugums (6,37) attiecībā pret personāla izmaksu pieaugumu (2,03), ko noteica sekojoši apstākļi:

- komercdarbības rezultātā gūtie ieņēmumi dominējoši tiek novirzīti kā atlīdzība par kapitālu nevis darbaspēku;
- pastāvošās nodokļu sistēmas ietvaros ir ekonomiski izdevīgāk saņemt dividendes nevis darba samaksu;
- uzņēmumu ienākuma nodoklis Latvijā ir relatīvi zems, kas veicina peļņas legalizēšanu, savukārt, personāla izmaksu nodokļu slogs sastāda 41%.

10. Pēdējo astoņu gadu periodā (2000.-2007.g.) vidējā darba samaksa ir pieaugusi 2,65 reizes, straujš darba samaksas līmeņa pieaugums ir noticis tieši pēdējo gadu laikā; attiecība starp bruto un neto darba samaksu nav būtiski mainījies, līdz ar to iedzīvotāju ieņēmumi no algotā darba ir palielinājušies vienlaicīgi ar ražošanas faktora (darbaspēka) cenas pieaugumu.

11. Latvijā, salīdzinot ar Lietuvu un Igauniju, ir zemākā neto un bruto darba samaksas proporcija, kas ir relatīvi konstanta, līdz ar to, Latvijas darba ņēmēji ir nelabvēlīgākā situācijā salīdzinot ar pārējām Baltijas valstīm.

12. Vidējā darba samaksa sabiedriskajā sektorā ir ievērojami augstāka nekā privātajā sektorā; laika periodā no 2000.g līdz 2007.g. vidējā darba samaksa sabiedriskajā sektorā pieauga 2,8 reizes, attiecīgi, privātajā sektorā šajā laika posmā vidējās darba samaksas pieaugums sastāda tikai 2,66 reizes; pēdējos gados statistikas rādītāju atšķirības pa sektoriem ir mazinājušās, ko sekmēja valsts realizētie pasākumi ēnu ekonomikas un „aplokšņu algu” ierobežošanai privātajā sektorā.

13. Veiktā statistikas rādītāju analīze par darba samaksas tendencēm sabiedriskajā un privātajā sektorā, kā arī šo tendenču interpretācija citu valstu rādītāju kontekstā, ir pamats

turpmākajiem pētījumiem par sabiedriskā sektora iestāžu izdevumu apmēru un struktūru, darbinieku skaitu un kapacitāti, personāla izmaksu apmēru un valstisko reglamentāciju Latvijā.

14. Kopumā vērtējot darba samaksas dinamikas attīstības tendences reģionos, var secināt, ka Latvijā saglabājas monocentriska iedzīvotāju, privātā sektora un sabiedriskā sektora koncentrācija Rīgā un Pierīgas rajonā, kas neveicina valsts teritorijas vienmērīgu attīstību un sekmē darbaspēka koncentrāciju minētajos reģionos. Analizējot zemākās un augstākās darba samaksas nobīdi no vidējās darba samaksas Latvijas, Lietuvas un Igaunijas rajonos un republikas nozīmes pilsētās, var secināt, ka Latvijā ir raksturīga visplašākā darba samaksas amplitūda, kas, savukārt, norāda uz būtiskām atšķirībām starp valsts teritorijas atsevišķu reģionu iedzīvotāju ienākuma līmeņiem.

15. Būvniecības nozarē, kas ir viena no straujāk augošajām nozarēm, saskaņā ar oficiālajiem statistikas datiem, vidējā darba samaksa 2006.-2007.gadā sastādīja tikai 93 – 94 % no vidējās darba samaksas valstī. Šīs disproporcijas starp nozares attīstības tendencēm un darba samaksas dinamiku konkrētajā nozarē norāda uz nozares uzņēmumu grāmatvedības sniegto datu relatīvu „nepilnīgumu”, kas ietekmē vispārējo statistikas datu reprezentativitāti, līdz ar to statistikā informācija nepilnīgi raksturo ekonomiskos procesus tautsaimniecībā kopumā.

16. Personāla izmaksu uzskaites procesu ietekmē grāmatvedības vispārējie principi, grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti, darba un nodokļu likumdošana, grāmatvedības infrastruktūra uzņēmumā, savukārt, personāla izmaksu aprēķināšanas/aplēses, uzskaites un atspoguļošanas kvalitāte ietekmē grāmatvedības pārskatu (finanšu pārskatu, vadības pārskatu, nodokļu pārskatu, statistikas pārskatu) sniegtās informācijas kvalitāti.

17. Jēdzienu „personāla izmaksas”, „darba samaksa” lietošanai ir būtiska nozīme nacionālajā grāmatvedībā, kur personāla izmaksu aprēķini finanšu grāmatvedībā ir tiešā veidā saistīti ar terminu lietošanu darba likumdošanā. Latvijas darba likumdošanas saturiskā analīze norāda uz atsevišķu likuma normu nepilnīgu formulējumu..

18. Autore izdala sekojošas normatīvo aktu grupas, kas nosaka personāla izmaksu uzskaiti finanšu grāmatvedībā:

- finanšu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti;
- darba tiesību aktu atsevišķas normas tādā mērā, cik tās reglamentē personāla izmaksu apmēru un uzskaiti, t.sk. minimālās algas reglamentācija;
- nodokļu likumdošanas aktu atsevišķas normas tādā mērā, cik tās reglamentē personāla izmaksu apmēru un uzskaiti.

19. Pētījuma ietvaros autores veiktā augstāk minēto normatīvo aktu analīze apstiprina izvirzīto hipotēzi par finanšu grāmatvedību reglamentējošo normatīvo aktu un darba likumdošanas pilnveidošanas nepieciešamību.

20. 19.SGS paredz darbinieku pabalstu veidus, kas Latvijas uzņēmumos ir samērā maz izplatīti, piemēram, ilga darba atvaļinājumi, atliktā kompensācija, kas tiek izmaksāta darbiniekam pensionējoties pēc ilgstoša darba uzņēmumā, pēcnodarbinātības pabalsti, kuru labumu darba ņēmējs gūst pēc darba attiecību pārtraukšanas u.c. Kopumā vērtējot darbinieku pabalstu struktūru, var secināt, ka pasaules valstu uzņēmumu personāla izmaksu (darbinieku pabalstu) struktūra ir vērsta uz personāla ieinteresētību ilgstošās darba attiecībās viena uzņēmuma ietvaros.

21. Informācijas atklāšana par personālu un tā izmaksām uzņēmumā - darbinieku skaits, administrācijas darbinieku skaits, darbinieku aprites rādītāji, darbinieku vidējais nostrādātais periods uzņēmumā, darbinieku izglītības līmenis, izdevumi darbinieku apmācībai, izglītībai, veselībai u.c. pilnīgāk raksturo uzņēmuma attīstības iespējas un spēju vadīt un sekmēt cilvēkresursu potenciāla izaugsmi uzņēmumā. Latvijas likumdošana un Starptautiskie finanšu pārskatu standarti neparedz šādas informācijas atklāšanu publiskajos gada pārskatos. Pieaugot cilvēkresursu nozīmei ekonomikas attīstībā kopumā, ir svarīgi iegūt un izmantot šāda rakstura rādītājus, jo, jebkuras problēmas sekmīga risināšana, nav iespējama bez šī jautājuma kvantitatīvā novērtējuma.

### **Priekšlikumi un ieteikumi**

1. Izvērtējot ekonomiskās domas attīstību un atsevišķu ekonomikas klasiķu atziņas par darba samaksu kā ekonomisko kategoriju, autore piedāvā indivīda darba samaksas līmeni ietekmējošu faktoru apkopojumu:

- pieprasījums un piedāvājums darbaspēka tirgū;
- valsts izdevumi preču tirgū, investīcijām, sabiedriskā sektora darba samaksai, sociālajām garantijām;
- darbaspēka produktivitāte (kopējā un indivīda);
- valsts darba likumdošanas un nodokļu politika;
- uzņēmuma iekšējā vide, ieņēmumu sadale starp ražošanas faktoriem;
- indivīda īpatnības (izglītība, vecums, dzimums u.tml.);
- indivīda spēja uz inovatīvām darbībām;
- indivīda spēja un vēlme patērēt, kas ir saistīta ar sociālo un kultūras vidi;
- preču un pakalpojumu cenu līmenis, kas ietekmē indivīda reālo darba samaksas līmeni.

2. Autore izstrādāto pētījuma metodoloģisko modeli var izmantot citu administratīvo teritoriju personāla izmaksu uzskaites procesa zinātniskajos un praktiskajos pētījumos, kā arī citu grāmatvedības uzskaites elementu pētījumiem, papildinot pētījuma priekšmeta uzskaites procesa rezultāta analīzes bāzi, piemēram, rādītāju pielietošanas iespējas uzņēmumu finansiālās darbības novērtēšanā.

3. Autore piedāvā jēdzienu „Personāla izmaksas” darba attiecību ietvaros definēt kā *darba devēja izdevumus, kas ietver personāla sākotnējās izmaksas, darba samaksu un ar darba attiecībām saistītos izdevumus, kas rodas no esošajām un bijušajām darba attiecībām.*

#### Priekšlikumi un ieteikumi **LR likumdevējam**

4. LR “*Darba likuma*” redakciju papildināt ar sekojošām normām:

- 17.nodaļas 59.pantā jēdziena „darba samaksa” formulējums: *Darba samaksa – ir darba devēja atlīdzība darbiniekiem par darbu, kura ietver samaksu par padarīto darbu un/vai nostrādāto laiku, piemaksas un prēmijas par darba kvantitatīvajiem un kvalitatīvajiem rādītājiem;*

- papildināt 59.pantu ar jēdziena ”ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi” formulējumu: *Ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi -*

1) *ar normatīvajiem aktiem noteiktie (VSAOI, atvaļinājumu apmaksa (darba likumdošanā paredzētais minimums), slimības lapu apmaksa u.c.);*

2) *brīvprātīgie - izdevumi, kurus darba devējs veic personāla politikas ietvaros, piemēram, veselības un dzīvības apdrošināšana, papildus atvaļinājumu piešķiršana un apmaksa virs likumā paredzētā minimuma, izglītības iegūšanas izdevumu apmaksa, medicīnas izdevumi, maksājumi, kas nav saistītas ar darba rezultātiem, piemēram, prēmijas jubilejās, materiālie labumi darbinieku ģimenes locekļiem u.c.;*

- 19.nodaļas 75.pantā noteikto sešu mēnešu periodu vidējās izpeļņas aprēķināšanai, aizstāt ar normu, kas paredz vidējās izpeļņas aprēķināšanai izmantot iepriekšējo trīs mēnešu darba samaksu;

- visā likuma redakcijā lietot vienotu terminu „minimālā mēneša darba alga”, aizstājot līdzšinējos terminus „minimāla darba alga”, „valsts noteiktais minimums”, kas veicinātu darba devēju izpratni par likuma normām;

- 17.nodaļas 62.pantu papildināt ar ekonomikas teorijā pastāvošām darba samaksas sistēmām - gabaldarba samaksa sistēma un amatalga (pašreizējā redakcijā ir laika algas sistēma un akorda algas sistēma).

5. LR „Gada pārskatu likuma” 19.pantu papildināt ar 5.punktu sekojošā redakcijā - *Uzkrātās saistības ir saistības samaksāt par saņemtām precēm vai pakalpojumiem, tajā skaitā darbiniekiem izmaksājamās summas (piemēram, summas, kas saistītas ar uzkrāto atvaļinājumu apmaksu), par ko nav saņemts norēķinu dokuments vai kuru apjoms, saistību rašanās vai segšanas datums nav skaidri zināms. Uzkrāto saistību atzīšanas gadījumā to dzēšanas laika un apjoma nenoteiktība ir daudz mazāka nekā uzkrājumu atzīšanas gadījumā.*

6. Likumdošanā (LR likums “*Par uzņēmumu ienākuma nodokli*”) ir jāparedz, ka visa veida maksājumi ārpus darba samaksas, t.i., ar darba attiecībām saistītie darba devēja izdevumi, var tikt realizēti un tiek uzskatīti par prakses radītiem, tiem nav jābūt atrunātiem darba līgumā, koplīgumā u.c. normatīvajos dokumentos, bet uzņēmumam tie ir ar saimniecisko darbību saistītie izdevumi saskaņā ar likuma „*Par uzņēmumu ienākuma nodokli*” 5.p.1.daļu.

7. LR likumā “*Par uzņēmumu ienākuma nodokli*” 6.panta 3.daļu papildināt ar teikumu - apliekamais ienākums netiek palielināts par taksācijas gadā atzīto uzkrāto saistību palielinājumu darbinieku neizmantoto atvaļinājumu apmaksai.

#### **LR Ministru kabinetam**

8. Minimālās algas palielināšanas mehānisms (indeksācija) ir jānosaka ilgstošam laika periodam, kas ļautu veikt uzņēmumu investīciju un finansiālās darbības stratēģisko plānošanu, pieauguma vienmērīgums un pakāpeniskums samazinātu inflācijas „gaidas”; tas kalpotu kā zināma vadlīnija uzņēmumiem personāla politikas veidošanā, lai samazinātu darbinieku apriti un sekmētu lojalitāti.

9. LR MK not.Nr.585 „*Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*” paredz, ka grāmatvedības organizācijas dokumentus izstrādā, apstiprina un par to saturu atbild uzņēmuma vadītājs. Latvijā uzņēmuma vadītājiem ne vienmēr ir nepieciešamā kvalifikācija, izglītība, iemaņas, lai izstrādātu šāda veida dokumentus. Situācijas uzlabošanai, minētajos noteikumos (not. Nr.585 3.sadaļa 42.pants) ir jāiestrādā norma, kas paredz, grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādes funkcijas deleģēt galvenajam grāmatvedim.

#### **LR Finanšu ministrijai**

10. Ir jāizvērtē iespēja ieviest iedzīvotāju ienākuma nodokļu atlaides (likums „*Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*”), kas paaugstinātu darbinieku ar zemu atalgojumu pirktspēju, labklājību, veicinātu algotā darba ienākumu legalizēšanu un samazinātu nelegālo nodarbinātību. Minimālās algas paaugstināšana ir tikai viens no līdzekļiem mazatalgotu darbinieku labklājības veicināšanai, kas Latvijas ekonomikā rada negatīvus blakus efektus (inflācija,

uzņēmumu izmaksu pieaugums, konkurētspējas samazināšanās). Autore izstrādāto un piedāvāto atlaides procenta sadalījumu (5% līdz 200,00 Ls un paaugstinātu atlaides procentu darba samaksai no 200,01 Ls līdz 500,00 Ls – 10 Ls + 10 % ) uzskata par Latvijas situācijai atbilstošu. Autore izvirza pieņēmumu, ka šāda mehānisma ieviešana stimulētu:

- ienākumu legalizāciju un nodokļu ieņēmumu pieaugumu budžetā;
- iedzīvotāju neto ieņēmumu pieaugumu, neietekmējot darba devēju izmaksas un līdz ar to arī cenu līmeni;
- grāmatvedības datu reprezentativitāti.

### **Grāmatvedības padomei**

11. Izstrādāt Latvijas grāmatvedības standartu „*Personāla izmaksas*”, kurā, bez 19.SGS ietvertajiem darbinieku pabalstiem, iestrādāt normas, kas nosaka personāla izmaksu struktūru, aprēķināšanas, aplēses, uzskaites kārtību un informācijas atklāšanu finanšu pārskatos, kas sniedz informāciju par personāla kopējām izmaksām un raksturo uzņēmuma investīcijas cilvēkresursos.

### **Starptautisko grāmatvedības standartu padomei**

12. 1.Starptautiskajā grāmatvedības standartā „*Finanšu pārskatu sniegšana*” sadaļā par informācijas atklāšanu finanšu pārskatos noteikt nepieciešamību informācijas atklāšanai par uzņēmuma personālu un ar to saistītajiem izdevumiem:

- darbinieku skaita izmaiņas,
- administrācijas darbinieku skaits,
- darbinieku aprites rādītāji,
- personāla struktūra (izglītība),
- personāla struktūra (vecuma),
- kopējās personāla izmaksas,
- izdevumi personāla apmācības pasākumiem,
- izdevumi personāla izglītības pasākumiem,
- izdevumi personāla veselības veicināšanas pasākumiem,
- izdevumi darba devēja iniciētajām sociālajām garantijām (brīvprātīgie maksājumi),
- vidējā darba samaksa pārskata periodā,
- darbinieku vidējais nostrādātais periods uzņēmumā,
- citi rādītāji, kas raksturo uzņēmumā esošos cilvēkresursus un to potenciālu.

### **Latvijas un citu ES valstu centrālajām statistikas pārvaldēm**

13.Lai iegūtu pilnīgu kvantitatīvo informāciju par personāla izmaksām uzņēmumos, nozarēs un valstī kopumā:

- vispārējo personāla izmaksu sastāvā iekļaut personāla sākotnējās izmaksas (darbinieku piesaistīšanas, atlases, nolīgšanas, apmācības u.c. izmaksas);

- veidot datu bāzi par uzņēmumu (darba devēju) investīcijām cilvēkresursos.

### **Latvijas augstākajām mācību iestādēm**

14. Augstākās izglītības finansēšanā piesaistīt darba devējus, veicinot esošo nodokļu atvieglojumu (iedzīvotāju ienākuma nodoklis, valsts sociālas apdrošināšanas obligātās iemaksas) izmantošanu, savukārt, **LR Izglītības un Zinātnes ministrijai**, ņemot vērā zemo IKP uz vienu iedzīvotāju, kā arī budžeta līdzekļu nepietiekamību, inicēt grozījumus nodokļu likumdošanā (iedzīvotāju ienākuma nodoklis, valsts sociālas apdrošināšanas obligātās iemaksas, uzņēmuma ienākuma nodoklis), kas veicinātu darba devēju iesaistīšanos augstākās izglītības finansēšanā.

### **Latvijas uzņēmumiem**

15. Uzņēmumiem ir jāveido personāla politika un personāla izdevumu struktūra (darba samaksas sasaiste ar darba rezultātiem, regulārās un vienreizējās piemaksas un prēmijas, nemonetārie labumi, investīcijas cilvēkresursos u.c.), kas veicinātu darbinieku ieinteresētību un lojalitāti pret darba devēju.

16. Izmantojot esošos nodokļu atvieglojumus ( MK not.Nr.112 „*Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis*”), darba devējiem iesaistīties darbinieku un potenciālo speciālistu izglītības ieguves finansēšanā uzņēmumam nepieciešamajās specialitātēs, vadoties no uzņēmuma darbības stratēģiskiem mērķiem un personāla politikas.

17. Uzņēmumiem, iekšējās darba organizācijas vides sakārtošanai, grāmatvedības organizācijas dokumenti ir jāizstrādā ar mērķi racionalizēt un pilnveidot finanšu grāmatvedības organizāciju, lai šīs dokumentu paketes esamība uzņēmumā nebūtu tikai likuma prasību izpilde, bet viens no uzņēmuma vadības posmiem. Grāmatvedības organizācijas dokumentos ir jāiekļauj personāla izmaksu uzskaites sadaļa, kurā jāparedz personāla izmaksu aprēķināšanas /aplēses, uzskaites un uzrādīšanas kārtību finanšu pārskatos.

18. Kā izmaksu elementu personāla izmaksu struktūrā uzskaitīt personāla sākotnējās izmaksas (darbinieku piesaistīšanas, atlases, nolīgšanas, apmācības u.c. izmaksas), kas nodrošinās pilnīgāku informāciju par personāla izmaksām uzņēmumā kopumā.

19. Korektākam un precīzākam piemaksu par naktsdarbu, svētku stundām un virsstundām aprēķinam, ieteicams izmantot konkrēta darbinieka attiecīgā mēneša darba stundu skaitu; kā arī, jāizvērtē – cik lietderīgi ir šādā režīmā nodarbinātajiem noteikt mēneša amatalgu.

20. Darba samaksa un visa cita veida izmaksas darbiniekiem ir būtisks postenis kopējā izdevumu struktūrā, tāpēc, lai nodrošinātu piesardzības un būtiskuma principa ievērošanu,



uzņēmumiem ir jānosaka un jāatzīst tekošā gada izdevumos summas, kas paredzētas darbinieku neizmanto to atvaļinājumu apmaksai. Katram uzņēmumam savas grāmatvedības politikas ietvaros jāizstrādā metodika izdevumu aplēsei summām, ka paredzētas darbinieku neizmanto to atvaļinājumu apmaksai.

21. Uzņēmumiem darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas ir jāuzrāda bilances postenī „uzkrātās saistības”, nevis „uzkrājumi”, kā tas tika klasificēts līdz šim. Darbinieku uzkrāto atvaļinājumu summas saskaņā ar 37.SGS ir uzkrātās saistības, līdz ar to šāda veida nākotnes izmaksu atspoguļošana saistību nevis uzkrājumu sastāvā ir pozitīvi vērtējama arī no finanšu analīzes viedokļa, jo saistības tiek uzrādītas ievērojot patiesa un skaidra priekšstata, kā arī piesardzības principu, līdz ar to arī visa veida finanšu analīzes rādītāji (maksātspējas, likviditātes u.c.) ir relatīvi patiesāki.

22. Personāla izmaksas (t.sk. personāla izglītības un apmācības izdevumi), kuru ekonomisko labumu uzņēmums plāno gūt vairākus periodus, ir jāuzrāda nākamo periodu izmaksu sastāvā; tādā veidā tiks ievērots ieņēmumu un izdevumu saskaņošanas princips pa pārskata periodiem, savukārt, ja starp uzņēmumu un darbinieku noslēgtais līgums paredz šo izdevumu atlīdzināšanu proporcionāli darbinieka nenostādātajam periodam, apmaksāto darbinieku izglītības izdevumus var uzrādīt nemateriālo aktīvu sastāvā.

23. Uzņēmumu finanšu pārskatu pielikumā uzrādīt informāciju, kas raksturo personāla izmaksas un cilvēkresursu potenciāla attīstību uzņēmumā - darbinieku skaits, administrācijas darbinieku skaits, darbinieku aprites rādītāji, darbinieku vidējais nostrādātais periods uzņēmumā, izdevumi darbinieku apmācībai un izglītībai, vidējā darba samaksa u.c., lai sniegtu finanšu pārskatu datu lietotājiem kvalitatīvu informāciju par uzņēmuma attīstības potenci un spēju vadīt un sekmēt cilvēkresursu izaugsmi uzņēmumā.

## Literatūras un avotu saraksts

1. REGULATION (EC) No1606/2002 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international accounting standards (11.09.2002) , Official Journal of the European Communities ( L342/1)
2. *Darba likums* [tiešsaiste]. LR Saeimas 2001. gada 20. jūnija likums ar 2006. gada 21. septembra grozījumiem [atsauce 2006. gada 10. novembris]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv> ;
3. *Par iedzīvotāju ienākuma nodokli* [tiešsaiste]. LR AP 1993. gada 11. maija likums ar 2006. gada 19.decembra grozījumiem [atsauce 2007. gada 5. marts]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv>
4. *Par maternitātes un slimības apdrošināšanu* [tiešsaiste]. LR Saeimas 1997. gadā 01. janvāra likums ar 2004. gada 22. janvāra grozījumiem [atsauce 2006. gada 14. decembris]. Pieejas veids: <http://www.vsaa.gov.lv/>
5. *Par valsts sociālo apdrošināšanu* [tiešsaiste]. LR Saeimas 1997. gada 1. oktobra likums ar 2006. gada 19.decembra grozījumiem [atsauce 2007. gada 2. marts]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv/>
6. *Par grāmatvedību* [tiešsaiste]. LR AP 1992.g. 14.oktobra likums ar 2006.gada 6.aprīļa grozījumiem [atsauce 2007.g. 30.aprīlis]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv>
7. *Par uzņēmumu ienākuma nodokli* [tiešsaiste]. LR Saeimas 1995.g. 2.febr. likums ar 2007.gada 17.maija grozījumiem [atsauce 2007.g. 30.apr.]. Pieejas veids: <http://www.vid.gov.lv/>
8. *Gada pārskatu likums* [tiešsaiste]. LR AP 1992.gada 14.oktobra likums ar 2006.gada 19.oktobra grozījumiem [atsauce 2007.g. 30.apr.]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv>
9. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 „Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes„* [tiešsaiste]. Pieņemts ar Grāmatvedības padomes 2004.g. 5.febr. lēmumu [atsauce 2007.g. 30.apr.]. Pieejas veids: [http://www.fm.gov.lv/image/file/LGS\\_1\\_Finansu\\_parskata\\_sagatavosanas\\_pamatnostadnes.doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/LGS_1_Finansu_parskata_sagatavosanas_pamatnostadnes.doc)
10. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.2 “Naudas plūsmas pārskats”* [tiešsaiste]. Pieņemts ar Grāmatvedības padomes 2004.g. 5.februāra lēmumu [atsauce 2007.g.10.maijs]. Pieejas veids: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs2.doc>
11. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.8 “Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”* [tiešsaiste]. Pieņemts ar Grāmatvedības padomes 2005.g. 21.decembra lēmumu [atsauce 2007.g.10.maijs]. Pieejas veids: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs8.doc>
12. *Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas kārtība* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 2006.g. 26.septembra noteikumi Nr.793 [atsauce 2007.g. 30.apr.]. Pieejas veids: [http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/mk%20noteikumi/iin/iein\\_26092006\\_nr.793.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/mk%20noteikumi/iin/iein_26092006_nr.793.doc)
13. *Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 2006.g. 17.okt. noteikumi Nr.858 [atsauce 2007.g. 23.maijs]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=146077>
14. *Noteikumi par iedzīvotāju ienākuma nodokļa papildu atvieglojumiem invalīdiem, politiski represētajām personām un nacionālās pretošanās kustības dalībniekiem.* [tiešsaiste]. MK 1997. gada 8. aprīļa noteikumi Nr. 138 ar 2006. gada 10. oktobra grozījumiem (noteikumi Nr. 843) [atsauce 2006. gada 5. decembris]. Pieejas veids: [http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/mk%20noteikumi/iin/iein\\_08041997\\_nr.138.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/mk%20noteikumi/iin/iein_08041997_nr.138.doc)

15. *Noteikumi par mēneša neapliekamā minimuma un nodokļa atviegrojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai.* [tiešsaiste]. MK 2005. gada 28. jūnija noteikumi Nr. 481 [atsauce 2006. gada 2. decembris]. Pieejas veids: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=111604&mode=DOC>
16. *Noteikumi par mēneša neapliekamā minimuma un nodokļa atviegrojuma apmēru iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanai* [tiešsaiste]. Grozījumi Ministru kabineta 28.06.2005. noteikumos Nr. 481. [atsauce 10.04.2007.]. Pieejas veids: [www.vid.gov.lv/meklet.aspx?hl=1&q=noteikumi+481](http://www.vid.gov.lv/meklet.aspx?hl=1&q=noteikumi+481)
17. *Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarīfa likmi* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 17.10.2006. noteikumi Nr. 858. [atsauce 10.04.2007.]. Pieejas veids: [www.likumi.lv/doc.php?id=146077&mode=DOC](http://www.likumi.lv/doc.php?id=146077&mode=DOC)
18. *Par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 2003.g. 30.okt. noteikumi Nr.585 [atsauce 2007.g. 30.aprīlis]. Pieejas veids: [http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/mk%20noteikumi/ng\\_21102003\\_nr.585\\_jauns.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/mk%20noteikumi/ng_21102003_nr.585_jauns.doc)
19. *Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 2006.g. 14.jūlija noteikumi Nr.556 [atsauce 2007.g. 30.apr.]. Pieejas veids: [http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/mk%20noteikumi/uin/uin/nr556.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/mk%20noteikumi/uin/uin/nr556.doc)
20. *Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 31.03.1998. noteikumi Nr. 112. [atsauce 10.04.2007.]. Pieejas veids: [www.likumi.lv/doc.php?id=125107&mode=DOC](http://www.likumi.lv/doc.php?id=125107&mode=DOC)
21. *Noteikumi par attaisnotajiem izdevumiem par izglītību un ārstnieciskajiem pakalpojumiem* [tiešsaiste]. Ministru kabineta 31.07.2001. noteikumi Nr. 336. [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.likumi.lv/doc.php?id=121251&mode=DOC](http://www.likumi.lv/doc.php?id=121251&mode=DOC)
22. *Noteikumi par tiešās pārvaldes iestāžu ierēdņu, darbinieku un amatpersonu un Centrālās vēlēšanu komisijas darbinieku darba samaksas sistēmu un kvalifikācijas pakāpēm, kā arī ierēdņu pabalstiem un kompensāciju* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2005. gada. 20.decembra noteikumi Nr. 995 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
23. *Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2005. gada.5.marta noteikumi Nr. 310 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
24. *Noteikumi par vadības līgumiem*[tiešsaiste] Ministru kabineta 1997.gada 21.janvāra noteikumi Nr.46 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
25. *Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarīfa likmi* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2006. gada.17.oktobra noteikumi Nr. 858 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
26. *Noteikumi par Iekšlietu ministrijas sistēmas iestāžu un Ieslodzījuma vietu pārvaldes amatpersonu ar speciālajām dienesta pakāpēm darba samaksas sistēmu un amatiem atbilstošajām augstākajām speciālajām dienesta pakāpēm* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2006. gada.31.oktobra noteikumi Nr. 904 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
27. *Noteikumi par darba samaksas sistēmu Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņiem un darbiniekiem* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2002.gada 28.maija noteikumi Nr.220 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
28. *Noteikumi par Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas novēršanas dienesta darbinieku darba samaksas sistēmu*[tiešsaiste] Ministru kabineta 1998.gada 2.jūnija noteikumi Nr.213 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
29. *Noteikumi par Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja amatpersonu un darbinieku atalgojumu, sociālajām garantijām un ar mācībām un kvalifikācijas celšanu*

- saistīto izdevumu segšanu* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2002.gada 30.jūlija noteikumi Nr.334 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
30. *Prokuratūras un tiesu darbinieku darba samaksas noteikumi* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2004.gada 23.novembra noteikumi Nr.960 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
31. *Noteikumi par darba samaksu ārstniecības personām* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2006. gada.30.novembra noteikumi Nr. 980 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
32. *Pedagogu darba samaksas noteikumi* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2004.gada 24.augusta noteikumi Nr.746 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
33. *Noteikumi par karavīru dienesta atalgojumu* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2004.gada 8.marta noteikumi Nr.131 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
34. *Noteikumi par Ministru kabineta locekļu, valsts ministru un parlamentāro sekretāru atalgojumu, reprezentācijas un braukšanas naudu* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2006. gada.17.oktobra noteikumi Nr. 862 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
35. *Noteikumi par valsts vai pašvaldību kapitālsabiedrību padomes un valdes locekļu skaitu, padomes un valdes locekļa atlīdzību, valsts vai pašvaldību kapitāla daļu turētāja pārstāvja un atbildīgā darbinieka atlīdzību* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2003.gada 16.decembra noteikumi Nr.704 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
36. *Noteikumi par pilsētu, rajonu, novadu un pagastu vēlēšanu komisiju un vēlēšanu iecirkņu komisiju locekļu atlīdzību un ēdināšanas izdevumu kompensāciju*[tiešsaiste] Ministru kabineta 2002.gada 1.oktobra noteikumi Nr.442 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
37. *Noteikumi par intelektuālā darba novērtēšanas un amatu kvalifikācijas kategoriju noteikšanas pamatmetodiku no valsts budžeta finansējamo institūciju darbiniekiem* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2003.gada 23.septembra noteikumi Nr.533 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
38. *Noteikumi par fiziskā darba novērtēšanas un amatu kvalifikācijas kategoriju noteikšanas pamatmetodiku no valsts budžeta finansējamo institūciju darbiniekiem* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2003.gada 22.jūlija noteikumi Nr.403 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
39. *Noteikumi par vienoto darba samaksas uzskaites sistēmu no valsts budžeta finansējamās institūcijās* [tiešsaiste] Ministru kabineta 2004.gada 3.februāra noteikumi Nr.62 [atsauce 10.05.2007.]. Pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221)
40. *Kārtība, kādā augstskolas un koledžas tiek finansētas no valsts budžeta līdzekļiem* Ministru kabineta 2006.gada 12.decembra noteikumi Nr.994 [tiešsaiste] [www.mk.gov.lv](http://www.mk.gov.lv) [atsauce 20.04.2007]
41. *Koncepcija par minimālo darba algu* Ministru kabineta 2003.gada 28.maija rīkojums Nr.356 [tiešsaiste] [www.lm.gov.lv](http://www.lm.gov.lv) [atsauce 11.12.2006]
42. *Latvijas nacionālais attīstības plāns 2007-2013* ,[tiešsaiste] pieejas veids: [www.nap.lv/nacionalais\\_attistibas\\_plans](http://www.nap.lv/nacionalais_attistibas_plans) [atsauce 05.12.2006]
43. A Dictionary Of Business. Oxford University Press, 2002.[tiešsaiste][www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t18.e6299](http://www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t18.e6299), [atsauce 02.01.2006]
44. A Dictionary of Economics. John Black. Oxford University Press, 2002, [tiešsaiste] [www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t19.e3328](http://www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t19.e3328), [atsauce 02.01.2006]

45. A Dictionary of Human Resource Management. Edmund Heery and Mike Noon, Oxford University Press, 2001, [tiešsaiste] [www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t162.e1387](http://www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t162.e1387), [atsauce 02.01.2006]
46. Aaronson D., French E., Output Prices and the Minimum wage, Emploument Policies Insitute, 2006, [tiešsaiste] pieejas veids [www.epionline.org/study\\_delail.efm?sid=100](http://www.epionline.org/study_delail.efm?sid=100) ( atsauce 15.12.2006)
47. Ammer C., Ammer D.S., Dictionary of Business and Economics, NewYork, A Division of Macmillan, 1984, 525 p.
48. Apsīte I., Uzņēmuma gada pārskats, Lietišķās informācijas dienests, Rīga, 2003, 366 lpp.
49. Augstākās izglītības finansējums, [tiešsaiste], pieejas veids: <http://web2.izm.gov.lv/Dokumenti/Augstizglitiba/2006parskats.7Finansejums.doc> [atsauce 05.05.2007]
50. Bannock G., Baxter R.E., Davis E.,The dictionary of Economics, England, Clays Ltd,1992, 470 p.
51. Becker G., Human Capital, University of Chicago Press, 3 ed., 1994, 412 p.
52. Bikse V., Makroekonomikas pamati, Rīga,1998, 314 lpp.
53. Bokums Z., Forands I., Personālvadības rokasgrāmata, KAMENE, Rīga, 2000, 101 lpp.
54. Civildienesta darba samaksas sistēmas ES dalībvalstīs, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.vcp.gov.lv/data/file/cildienestadarbasmaksassisemas\\_ES.pdf](http://www.vcp.gov.lv/data/file/cildienestadarbasmaksassisemas_ES.pdf) [atsauce 23.01.2007]
55. Darba alga un to ietekmējošie faktori, ES struktūrfonda nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekts Nr.VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./001/0003, pieejas veids [www.lm.gov.lv](http://www.lm.gov.lv)
56. Darbaspēka izmaksas un darba samaksa. LR Centrālā statistikas pārvalde, Rīga, 2007, 20 lpp.
57. Darba devēji: Iedzīvotāju pirktspēju veicinātu ar nodokļiem neapliekamā minimuma straujāka celšana, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.nozare.lv/inf/makro/item.asp?NewsID=2005081613283600645F4B0358](http://www.nozare.lv/inf/makro/item.asp?NewsID=2005081613283600645F4B0358) [atsauce 08.09.2005]
58. Daum J.H., Intangible Assests and Value Creation, John Wiley&Sons Ltd, UK, 2002, 444 p.
59. Daum J.,The new FASB rules for reporting on Intangible Asset- The U.S. versus the European way, The new Economy Analyst Repor , 2001, [tiešsaiste] pieejas veids [www.juergendaum.com/news/11\\_10\\_2001.htm](http://www.juergendaum.com/news/11_10_2001.htm) ( atsauce 18.04.2006)
60. Diderihs H., Uzņēmuma ekonomika, Zinātne, Rīga, 2000, 515 lpp.
61. Drury C., Costing an introduction, International Thomson Business Press, London, 1998, 773 p.
62. Dunlop J.T., The Theory of Wage Determination: Proceeding of a Conference, London: Macmillan, 1964, 442 p.
63. Edvinsson L., Malone M.S., Intellectual Capital, USA, Edvinsson Leif, 1997, 217 p.
64. Ehrenberg R.G., Smith S.R., Modern Labor Economics, London, 1998.
65. Ehrenberg R.G., Smith S.R. Modern Labor Economics. Theory and Public Policy, Pearson Education, London, 2003
66. Eiropas Savienības struktūrfondu nacionālās programmas „Darba tirgus pētījumi” projekta „Labklājības ministrijas pētījumi” Nr. VPD1/ESF/NVA/04/NP/3.1.5.1./0001/0003 pētījuma līguma nr. LM 17.6-04/15-2005 „Darba algas un to ietekmējošie faktori” noslēguma ziņojums [tiešsaiste] Labklājības ministrija. Pieejas veids: [http://www.darbatirgus.gov.lv/doc\\_upl/7\\_nosleguma\\_zinojums.doc](http://www.darbatirgus.gov.lv/doc_upl/7_nosleguma_zinojums.doc) [atsauce 2007. gada 17. februāris]



67. Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca, aut. kol. R.Grēviņas vadībā, Rīga, Zinātne, 2000, 702 lpp.
68. Ekonomikas un finanšu vārdnīca, aut.kol., Rīga, Apgāds Norden AB, 2003, 511 lpp.
69. EM atbalsta minimālās algas palielināšanu līdz 160 latiem [tiešsaiste] Paritate Bankas publikācijas. Pieejas veids: <http://www.paritate.lv/lv/leta/2007/January/news01-01-07-022/> [atsauce 2007. gada 13. marts]
70. Eksperts: Darba samaksas atšķirības Baltijas valstīs izlīdzināsies piecu gadu laikā [tiešsaiste] Paritate Bankas publikācijas Pieejas veids: <http://www.paritate.lv/lv/leta/2004/august/news408311734/> [atsauce 2007. gada 9. aprīlis]
71. Ešenvalde I., Personāla praktiskā vadība, Merkūrijs LAT, Rīga, 309 lpp.
72. Firescu V., The accounting of human resources in the context of changing environment, Kaunas University of Technology, 2006, 247 p.
73. Flamholtz E.G., Human Resource Accounting: advances in concepts, methods, and applications, USA, 1999, 390 p.
74. Fleming R.J., Dawning of the age of quantitative/empirical methods in accounting research, Accounting Historians Journal, 06/2000, 2 -15 p.
75. Freeman R.B., Minimum Wages-Again!, International Journal of Manpower, N.15, 1994, 8-25 p.
76. Freeman R.B., Inequality around the World, New York: Palgrave Global at St.Martin's, 2002, 280 p.
77. Fridriksone M., Jāatvieglo nodokļu sloga smagums, Dienas Bizness, Nr.187 2007.gada 27.septembris, 6.lpp
78. Garleja R., Cilvēkpotenciāls sociālā vidē, Izdevniecība RAKA, 2006, 199 lpp.
79. Gratone L., Cilvēkresursu stratēģija, JUMAVA, Rīga, 2000, 221 lpp.
80. Grebenko M., Vai slimot ir izdevīgāk nekā strādāt?, Bilance, Nr.17, 2005, 22.-24.lpp.
81. Grebenko M., Veselības apdrošināšanas prēmiju uzrādīšana uzskaitē un pārskatos, Bilance, Nr.10, 2007, 12.-17.lpp.
82. Grojer J.K., Johanson U., Human Resource Costing and Accounting – Time for reporting regulation?, [tiešsaiste] pieejas veids [www.fek.su.se/home/bic/meritum/download.court.pdf](http://www.fek.su.se/home/bic/meritum/download.court.pdf) (atsauce 18.07.2007)
83. Guideline for Intellectual Capital Statements from the Danish Ministry of Trade and Industry, [tiešsaiste] pieejas veids: <http://www.efs.dk/download/pdf/videnUK.pdf> (atsauce 12.05.2006)
84. Hamermesh D.S., Rees A., The Economics of work and pay, HARPEK&ROW, New York, 1988, 452 p.
85. Hansens M., Latvijas izaugsmes potenciāla: daži ar cilvēkkapitālu saistīti jautājumi, Averss un Reverss, Latvijas Bankas biļetena speciālizlaidums, 18.10.2006.
86. Holmen B.J., Intellectual Capital Reporting, Management Accounting Quarterly, 2005, No.4, 4-13 p.
87. Human Capital in transformation, Intellectual Capital prototype report, Petersson L.E., Skandia 1998, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.juergendaum.com/news/11\\_13\\_2001.htm](http://www.juergendaum.com/news/11_13_2001.htm)
88. In Encyclopedia Britannica, Online: [tiešsaiste] [www.search.eb.com/eb/article-21755](http://www.search.eb.com/eb/article-21755), [atsauce 13.02.2007]
89. Ienākumu atšķirības darba ņēmēju saslīmšanas gadījumā ES valstīs [tiešsaiste], pieejas veids: [www.biznesam.lv/pages/11.php?ea\\_view=article&ea\\_object\\_id=146](http://www.biznesam.lv/pages/11.php?ea_view=article&ea_object_id=146) [atsauce 03.10.2005]
90. Informatīvais ziņojums Par minimālās mēneša darba algas paaugstināšanu 2007.gadā [tiešsaiste] Labklājības ministrija. Pieejas veids: <http://www.lm.gov.lv/?sadala=718> [atsauce 2007. gada 15. februāris]

91. Informatīvais ziņojums Par minimālās mēneša darba algas paaugstināšanu 2008.gadā [tiešsaiste] Labklājības ministrijas publikācijas. Pieejas veids: [http://www.lps.lv/komitejas/0966da424dLMzino\\_140207.doc](http://www.lps.lv/komitejas/0966da424dLMzino_140207.doc) [atsauce 2007. gada 13. marts]
92. International accounting standards, International Accounting Standard Board, London, 2004, 624 lpp.
93. Ivanova O., Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, Rīga, Merkūrijs LAT, 210 lpp.
94. Johanson U., Eklov G., Holmgren M., Martensson M., HUMAN RESOURCE COSTING AND ACCOUNTING VERSUS THE BALANCED SCORECARD, School of Business stockholm University, 63 lpp., [tiešsaiste] pieejas veids [www.oecd.org/dataoecd/16/48/1948006.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/16/48/1948006.pdf) (atsauce 17.07.2007)
95. Juridisko terminu vārdnīca, aut.kol., Rīga, NORDIK, 1998, 302 lpp.
96. Kay R.S., Searfoss D.G., Handbook of accounting and auditing, WARREN, GORHAM & LAMONT, New York, 1981.
97. Keynes J.M., The General Theory of Employment, Interest and Money, Prometheus Books, 1997, 403 p.
98. Kvēle V., Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca, Rīga, Avots, 2005, 254 lpp.
99. Ķirsons M., Uzņēmēji grib slimības lapu apmaksas reformu, Dienas Bizness, Nr.149(3161), 06.08.2007.
100. Ķirsons M., Vaivars A., Izmaksas ir jāslāpē, Dienas Bizness, Nr.179 2007.gada 17.septembris, 3.lpp
101. Lapsa L., Valsts iestāžu darbiniekiem atalgojums-miglā tīts, Dienas Bizness, Nr.186 2007.gada 26.septembris, 4.-5.lpp
102. LDDK: Latvijā trūkst speciālistu, kas nodrošinātu inovatīvu risinājumu ieviešanu ražošanā, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.delfi.lv/archive/print.php?id=18523500](http://www.delfi.lv/archive/print.php?id=18523500) [atsauce 23.07.2007]
103. Linga M., Grāmatveži stundas skaita, Bilance, 2005 Nr.24, 26.-28.lpp.
104. Linga M., Par vienoto darba samaksas sistēmu, Bilance, 2006, Nr. 12, 20. lpp;
105. Linga M., Kas ir darba diena summētā darba laika apstākļos?, Bilance, 2006, Nr. 21, 18.-21. lpp;
106. Loseva J., "Aizmirstā" atvaļinājuma piešķiršana un apmaksa, Grāmatvedība un ekonomika, nr.12., 2005.
107. Loseva J., Darba algas problēmas, Grāmatvedība un ekonomika, nr.6., 2007
108. Ludboržs A., Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā, Lietišķās informācijas dienests, Rīga, 2003, 271 lpp.
109. Malthus T., An Essay on the Principle of Population, Harmondsworth Penguin, 85 ed., 1985, 292 p.
110. Manning A., Monopsony in motion: Imperfect Competition in Labor Markets, Princeton University Press, 2003, 397 p.
111. Marshall A., Principles of Economics, Prometheus Books, 1974, 352 p.
112. Medoff J.L., Abraham K.G., Experience, Performance and Earnings, The Quarterly Journal of Economics, Vol. 95, No. 4, 1980, 703-736 p.
113. Mietule I., Darba devēju un studējošo darbinieku attiecību reglamentācija Latvijas likumdošanas aktos, Starptautiskās konferences „Uzņēmējdarbība un tās tiesiskā vide: procesi, tendences, rezultāti” rakstu krājums, Rīga, Biznesa augstskola „Turība”, 2002, 203.-205.lpp.
114. Mietule I., Starptautisko grāmatvedības standartu pamatnostādnes ar darba attiecībām saistīto izmaksu uzskaitē, Starptautiskās konferences „Tautsaimniecības attīstības iespējas un problēmas” rakstu krājums, Rēzekne, Rēzeknes Augstskola, 2006, 119.-124. lpp.

115. Mietule I., Economic aspects of wages, Proceedings of the 1 st international conference „Changes in social and business environment, Kaunas University of Technology, 2006, 140.-144. lpp.
116. Mietule I., Особенности заработной платы в региональном аспекте, N. Kopernika University 4 st international conference, Wloclawskie Towarzystwo Naukowe, Wloclawek 2005, 513.-518.lpp.
117. Mietule I., Darba samaksa publiskajā sektorā: problēmas un risinājumi, Latvijas universitātes 696.sējums Ekonomikas un vadības zinātne, Rīga, LU, 2006, 170.-177.lpp.
118. Mietule I., Darba samaksas komponentu klasifikācijas īpatnības, Latvijas universitātes 702.sējums Ekonomika V, Rīga, LU, 2006, 299.-308.lpp.
119. Mills Daniel Quinn Labor-management relation, McGRAW-HILL BOOK COMPANY,1989, 614 p.
120. Mill J.S., Principles of Political Economy, Prometheus Books, 2004, 900 p.
121. Minimālā mēneša darba alga pa gadiem [tiešsaiste] Labklājības ministrijas publikācijas. Pieejas veids: [http://www.lm.gov.lv/doc\\_upl/Min\\_alga\\_gadi.doc](http://www.lm.gov.lv/doc_upl/Min_alga_gadi.doc) [atsauce 2007. gada 8. marts]
122. Minimum wages in the EU in January 2007, Eurostat, News release, 85/2007-18 June 2007, [tiešsaiste] <http://ec.europa.eu/eurostat> [atsauce 01.07.2007]
123. Nodarbinātības politikas pamatnostādnes - darbaspēka izmaksas un algas [tiešsaiste]. MK publikācijas Pieejas veids: <http://ppd.mk.gov.lv/ui/DocumentContent.aspx?ID=4436> [atsauce 07.01.2007.]
124. OECD Employment Outlook-2006 Edition: Boosting jobs and Incomes, Publishes OECD- Organisation for Economic Co-operation and Development, 2006, 280 p.
125. Ošiņa I. Jaunā darba samaksas sistēma tiešās pārvaldes iestādes nodarbinātajiem, Bilance, 2006, Nr. 13, 22-24. lpp;
126. Padomes un Padomē sanākušo dalībvalstu valdību pārstāvju rezolūcijas projekts par Eiropas intelektuālā potenciāla mobilizāciju: nodrošināt augstāki izglītībai iespēju pilnā mērā sekmēt Lisabonas stratēģijas īstenojumu, ES Padome, Oficiālais Vēstnesis C292, 24/112005, pieejas veids: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2005:292:0001:0001:01>, [atsauce 20.07.2007]
127. Paiders J., Kam izdevīgs progresīvais nodoklis, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.financenet.lv/printArticle.php?id=41355](http://www.financenet.lv/printArticle.php?id=41355) [atsauce 21.11.2005]
128. Par izglītības un apmācības sistēmu reformu ES dalībvalstīs, [tiešsaiste], pieejas veids: [www.nozare.lv/inf/es/item.asp?NewsID=20051116142751013F448FBB0CB3](http://www.nozare.lv/inf/es/item.asp?NewsID=20051116142751013F448FBB0CB3) [atsauce 30.11.2005]
129. Pārzini darba samaksas noteikšanas principus [tiešsaiste] Valsts darba inspekcijas publikācijas. Pieejas veids: [http://www.vdi.lv/index.php?zinas\\_id=7&lang\\_id=1&menu\\_id=13&start=0;](http://www.vdi.lv/index.php?zinas_id=7&lang_id=1&menu_id=13&start=0;) [atsauce 02.08.2007]
130. Pearce D.W., The MIT dictionary of modern economics, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1995, 474 p.
131. Pelane A., Uzkrājošā dzīvības apdrošināšana- iespējas pelnīt un motivēt , Bilance, 2007, Nr. 6, 24-25. lpp
132. Polis F., Ievads Eiropas Savienības darba tiesībās, RSEBA, Rīga , 2004, 240 lpp.
133. Ravindra T., Human Resource Accounting-A New Dimension, Social Science Research Network, [tiešsaiste] [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=961570#](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=961570#) [atsauce 10.06.2007]
134. Ricardo D., The Principles of Political Economy and Taxation, Dover Publications, 2004, 320 p.
135. Rimšēvičs I., Latvijas tautsaimniecības ilgtspējīga attīstība. Averss un Reverss. LB biļetena speciālizlaidums, 2005, 5.-8.lpp.



136. Rice A., Accounts Demystified , Bell&Bain Ltd, Glasgow, Great Britain, 2003, 292 p.
137. Ross A.M., Trade Union Wage Policy, University of California Press, 1948, 133 p.
138. Rurāne M., Biznesa Terminu skaidrojošā vārdnīca, KAMENE, 2001, 223.lpp.
139. Salmi T., Quantitative Research Process in Accounting and Financial Management, and their Interaction with Related Disciplines, The Finnish Journal of Business Economics, 35/1, 71 -87 p.
140. Saunders M., Lewis P., Thornhill A., Research Methods for Business Students, Prentice Hall, London, 2007, 624 p.
141. Schumpeter J.A., History of economic analysis, Oxford University Press, 1994, 1322 p.
142. Smith A., The Wealth of Nations, Modern Library, New Edition, 2000, 1184 p.
143. Smith M., Research Methods in Accounting, The Cromwell Press Ltd, London, 2003, 185 p.
144. Sociālais un cilvēkkapitāls kā Latvijas konkurētspēju veicinošs faktors pārejas posmā uz zināšanu ekonomiku Lisabonas stratēģijas kontekstā, pieejas veids: [www.lu.lv/print/petnieciba/petniecibas-projekti/2006.sumilo.html](http://www.lu.lv/print/petnieciba/petniecibas-projekti/2006.sumilo.html), [atsauce 03.06.2007]
145. Staubus G.J., The decision-fulness theory of accounting: a limited history, Garland Publishing, New York, 2000, 250 p.
146. Mondy R.W., Noe R.M., Premeaux S.R., „Human Resource Management”, Prentice Hall, 2002, 421 p.
147. Starptautiskie grāmatvedības standarti ES, [tiešsaiste] [www.fm.gov.lv/print.php?id=1483](http://www.fm.gov.lv/print.php?id=1483), skat.11.02.2007
148. Starptautiskais grāmatvedības standarts Nr.19 „Darbinieka pabalsti”, [tiešsaiste], pieejas veids [www.fm.gov.lv](http://www.fm.gov.lv) [atsauces 04.04.2007]
149. Starptautiskais grāmatvedības standarts Nr.37 „Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi ”, [tiešsaiste], pieejas veids [www.fm.gov.lv](http://www.fm.gov.lv) [atsauces 04.02.2006]
150. Summary of statutory national minimum wages in the EU and the USA , [tiešsaiste] pieejas veids: [www.europarl.europa.eu/sides.getDoc.do](http://www.europarl.europa.eu/sides.getDoc.do) [atsauce 15.07.2007]
151. Tematiskajās pārbaudēs un nodokļu audits visbiežāk konstatētās nodokļu maksātāju kļūdas, Bilances Pielikums
152. The Concise Oxford English Dictionary, Ed.Catherine Soanes and Angus Stevenson. Oxford University Press, 2004. [tiešsaiste] [www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t23\\_e49337](http://www.oxfordreference.com/viws/ENTRY.html?subview=Main&entry=t23_e49337) [atsauce 02.01.2006]
153. Ukolovs V., Mass A., Bistrjakovs I., Vadības teorija, JUMAVA, Rīga , 2006, 322 lpp.
154. Ulmane V., DARBA TIESĪBAS DARBA AIZSARDZĪBA, SIA Biznesa augstskola Turība, Rīga, 2004, 264 lpp.
155. Valsts sektorā strādājošo darba samaksa, [tiešsaiste] pieejas veids: [www.fm.gov.lv/page.php?id=221](http://www.fm.gov.lv/page.php?id=221) [atsauce 20.05.2007]
156. Vass J., Tax Guide 2006/2007, Profile Books, Great Britain, 2006, 328 p.
157. Vedļa A., Uzņēmējdarbības kurss, Rīga, 2000, Izd.: Petrovskis&Ko, 455 lpp.
158. Vintiša K., Cilvēkresuru attīstības stratēģija un darba samaksas reforma [tiešsaiste], pieēja veids: [www.politika.lv/index.php?id=3811](http://www.politika.lv/index.php?id=3811) [atsauce 27.02.2007]
159. Zaiceva J., Zadorožnaja O., Krutikova L., Pikule S. Darba samaksas un darba algas uzskaitē: Grāmatvedības uzskaites praktiskā metodika, Rīga, 2004, SIA „Beno Prese”, 184 lpp.
160. Waltman J., The Politics of the Minimum Wage, University of Illinois Press, 2000, 160 p.

161. WangX., Zhang Z., Human capital Accounting and the System of National Accounts Extension, Research and Practice in Human Resource Management, 2006, 14 (1), 49-69
162. Whaples R., Do Economics Agree on Anything? Yes!, The Economists'Voice, Vol.3, [tiešsaiste] pieejas veids [www.bepress.com/ev/vol3/iss9/art1](http://www.bepress.com/ev/vol3/iss9/art1) [atsauce 17.08.2007]
163. LR Centrālā statistikas biroja datu bāzes – Elektroniskā versija internetā, [www.csb.lv](http://www.csb.lv)
164. Eiropas centrālais statistikas birojs - Elektroniskā versija internetā, [www.eurostat.eu](http://www.eurostat.eu)
165. Igaunijas statistikas biroja dati – Elektroniskā versija internetā, [www.stat.ee](http://www.stat.ee)
166. Lietuvas statistikas biroja dati - Elektroniskā versija internetā [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt)
167. Zviedrijas centrālā statistikas biroja datu bāze – Elektroniskā versija internetā [www.scb.se](http://www.scb.se)
168. LR Finanšu ministrijas mājas lapa [www.fm.gov.lv](http://www.fm.gov.lv)
169. Latvijas Darba devēju konfederācijas mājas lapa [www.lddk.lv](http://www.lddk.lv)
170. Biznesa vadības informatīvais portāls [www.biznesam.lv](http://www.biznesam.lv)
171. Lietuvas Finanšu ministrijas mājas lapa [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)
172. Igaunijas Finanšu ministrijas mājas lapa [www.fin.ee](http://www.fin.ee)
173. Адамчук В.В., Экономика и социология труда. Москва, Издательство, ЮНИТИ, 1999, 85 стр.
174. Аширов Д.А., Управление персоналом Москва, ТК Велби, Изд. Проспект, 2005, 432 стр.
175. Бартенев С.А., История экономических учений, Москва „ЮРИСТЪ”, 2000, 456 стр.
176. Экономическая энциклопедия, Изд. ЭКОНОМИКА, Москва, 1999, 1055 стр.
177. Экономическая теория, Под.ред.Н.И.Добринина, Изд.Питер, 2000, 544 стр.
178. Государственное регулирование рыночной экономики, Москва, Экономика 2001, 715 стр.
179. Рофе А.Н., Жуков А.Л., Теоретические основы экономики и социологии труда, Москва, Издательство МИК, 1999, 227 стр.
180. Управление персоналом, Энциклопедический словарь, Москва, Инфра-М, 1998, 88 стр.
181. Хикс Дж.Р., Стоимость и капитал, УНИВЕРС, 1993, 487 стр.
182. Welsch G.A., Anthony R.N., Short D.G., Fundamentals of Financial accounting, 4th ed., Irwin, 1984, 874 p.
183. Соколов Я. В., История развития бухгалтерского учета, Москва, Финансы и статистика, 1985, 367 стр.

## Jēdzienu „daba alga” un „darba samaksa” definīcijas

	<i>Definīcija</i>	<i>Avots</i>
1	2	3
1.	Darba alga - par padarīto darbu izmaksājamā summa, kuru nosaka vadoties no darba cenas	<i>Рофе А.Н., Жуков А.Л., Теоретические основы экономики и социологии труда, Москва, Издательство МИК, 1999</i>
2.	Darba alga ir darba ņēmēja ienākuma elements, darba resursu īpašumtiesību realizācijas forma	<i>Адамчук В.В., Экономика и социология труда, Москва, Издательство, ЮНИТИ,, 1999</i>
3.	Darba alga - materiālo labumu un pakalpojumu individuālā patēriņa fonda daļa, ko saņem darbinieki atbilstoši darba daudzumam, kvalitātei un rezultativitātei	<i>Управление персоналом, Энциклопедический словарь, Москва, Инфра-М, 1998</i>
4.	Darba alga (angl.val. <i>wage, salary</i> )-samaksa, atlīdzība par darbu	<i>Ekonomikas un finanšu vārdnīca, Autoru kolektīva, Rīga, Norden AB, 2003</i>
5.	Darba alga – samaksa, atlīdzība par padarīto vai nostrādāto laiku	<i>Kvēle V., Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca, Rīga, Avots, 2005</i>
6.	Darba alga (angl.val. <i>wage</i> ) - atlīdzība laika algas darbiniekiem, kuras pamatā ir nostrādātais stundu skaits nedēļā	<i>A Dictionary Of Business, Oxford University Press, 2002</i>
7.	Darba alga (angl.val. <i>wage, salary</i> )-atalgojums par darba pakalpojumu izmantošanu, ko darba devējs izmaksā strādniekiem un kalpotājiem saskaņā ar noslēgto līgumu	<i>Roldugins V., Starptautiskā biznesa skaidrojošā vārdnīca, Jumava, 2006</i>
8.	Darba alga (angl.val. <i>wage.</i> ) - maksājums par darbu darba attiecību ietvaros, darba alga var sevī ietvert dažādus elementus, ieskaitot pamatalgu, piemaksas un prēmijas	<i>Heery E., Noon M., A Dictionary of Human Resource Management, Oxford University Press, 2001</i>
9.	Darba alga (angl.val. <i>salary</i> ) - darba alga ir fiksēts regulārs ikmēneša maksājums darba ņēmējiem	<i>Soanes E.C., Stevenson A., The Concise Oxford English Dictionary, Oxford University Press, 2004.</i>
10.	Darba alga – samaksa par padarīto darbu. Algu darbiniekam var maksāt gan naudā, gan ar materiālām vērtībām, vai kombinējot vienu un otru	<i>Ekonomikas skaidrojošā vārdnīca. Aut.kol. R.Grēviņas vadībā, Rīga, Zinātne, 2000</i>
11	Darba alga (angl.val. <i>salary, wage</i> ) - atlīdzība par darbu naudas izteiksmē, ko darbinieks saņem par dienas, nedēļas vai mēneša darbu pēc iepriekšnoteiktām normām	<i>Juridisko terminu vārdnīca, Autoru kolektīvs, Rīga, Nordik, 1998</i>

1	2	3
12	Darba samaksa (angl.val.- <i>payment for work</i> ) - atlīdzība par darbu darba algas veidā pēc iepriekš noteiktām normām un normām citos normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā paredzētās piemaksas (par virsstundu darbu, nakts darbu, atpūtas dienās un svētku dienās, dīkstāvēm, brāķi, prēmijas u.c.), ko darba devējs regulāri vai periodiski maksā darbiniekiem	<i>Juridisko terminu vārdnīca, Autoru kolektīvs, Rīga, Nordik, 1998</i>
13	Darba samaksa ir atlīdzība, ko saņem darbinieks no darba devēja par darbu; darba samaksa iekļauj papildus izdevumiem, kas nodrošina darbaspēka kvalitāti, stimulu darbinieka ieinteresētībā labākā darba rezultātā (piem., prēmijas u.tml.), ar likumu noteiktās sociālās garantijas, kas izriet no darba attiecībām	<i>Экономическая энциклопедия, Изд. ЭКОНОМИКА, Москва, 1999</i>
14	Darba samaksa tirgus ekonomikas apstākļos ir darba cena darbaspēka pirkšanas pārdošanas procesā	<i>Экономическая энциклопедия, Изд. ЭКОНОМИКА, Москва, 1999</i>
15	Darba alga - darbiniekiem paredzētā kompensācija noteiktas summas veidā par saražotās produkcijas vienību, stundu, mēnesi vai citu darba apjomu	<i>Rurāne M., Biznesa terminu skaidrojošā vārdnīca, KAMENE, 2001</i>
16	Darba samaksa ir darbaspēka cena vai darbaspēka pakalpojumu cena	<i>Яковлев Р.А., Концепция реформирования заработной платы, Москва, НИИ труда, 1998</i>
17	Darba alga ir darbaspēka cena	<i>Осипов С.Л., Заработная плата как цена труда и ее регулирование, Изд. ЭКОНОМИКА, Москва, 1997</i>
18	Darba alga ir maksājums darba ņēmējam par darbu	<i>Black J., A Dictionary Of Economics, Oxford University Press, 2002</i>
19	Darba samaksa ir izdevumi, ko maksā tiešā vai netiešā veidā iesaistītajiem darbiniekiem ražošanas procesā	<i>A Dictionary Of Business, Oxford University Press, 2002</i>
20	Darba samaksa ir darbinieka ienākums, kas tiek maksāts par nedēļas, mēneša vai ilgāku laika periodu; ražošanā nodarbinātajiem- par produkcijas vienības izstrādi	<i>Ammer C., Ammer D.S., Dictionary of Business and Economics, NewYork, A Division of Macmillan, 1984</i>
21	Darba samaksa ir atlīdzība darbiniekiem par darbaspēka pakalpojumu sniegšanu.	<i>Pearce D.W., The MIT dictionary of modern economics, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1995</i>
22	Darba samaksa ir atlīdzība par cilvēka piepūli	<i>Bannock G., Baxter R.E., The dictionary of Economics, England, Clays Ltd, 1992</i>

## ANKETA

Anketēšanas rezultāti tiks izmantoti pētījuma „Darba samaksas ekonomiskie aspekti un uzskaites problēmu risinājumi” praktiskās daļas izstrādei.

Aptauja koncentrējas uz sekojošiem uzņēmuma finanšu uzskaites aspektiem

- darba samaksas sistēmas, to pielietojums Latvijas uzņēmumos;
- personāla izmaksu komponenti un to uzskaitē finanšu grāmatvedībā.

Dati par atsevišķiem respondentiem netiks publicēti vai citādi izpausti trešajām personām.

**1. Uzņēmuma darbības veids**

1. ražošana
2. tirdzniecība
3. pakalpojumi
4. valsts iestāde
5. pašvaldība
6. cits \_\_\_\_\_

**2. Darbinieku skaits uzņēmumā/iestādē**

1. 1-5
2. 5-20
3. 20-50
4. 50 un vairāk

**3. Uzņēmumā izmantotās darba samaksas sistēmas**

1. laika darba samaksas
2. akorddarba samaksa
3. gabaldarba samaksa
4. laika darba samaksa un akorddarba samaksa
5. laika darba samaksa un gabaldarba samaksa
6. citi varianti \_\_\_\_\_

**4. Uzņēmuma neto apgrozījums gadā ( LVL)**

1. līdz 10,000 LVL
2. 10,001- 100,000
3. 100,001-1,000,000
4. vairāk par 1 milj.

**5. Personāla izmaksu (darba samaksa, ar darba attiecībām saistītie maksājumi, VSAOI) kopsumma gadā**

1. līdz 10,000 LVL
2. 10,001- 30,000
3. 30,001- 50,000
4. 50,001- 80,000
5. 80,001-100,000
6. vairāk par 100,000 tūkst. LVL

**6. Vai uzņēmums bilancē uzrāda darbinieku neizmanto to atvaļinājumu kopsummas**

1. jā
2. nē

(ja atbilde uz 6.jautājumu ir „jā”, tad atbildiet uz 7. jautājumu;

ja atbilde uz 6.jautājumu ir „nē”, tad atbildiet uz 9. jautājumu)

**7. Izdevumi darbinieku neizmantotajiem atvaļinājumiem tiek uzrādīti bilancē**

1. kā uzkrājumi ( 4.kontu grupa)
2. kā uzkrātās saistības ( 5.kontu grupa)

**8. Kāda metodika tiek izmantota darbinieku neizmantoto atvaļinājumu izdevumu aprēķināšanai( paskaidrot aprēķināšanas kārtību)**

---

**9. Ja uzņēmumā tiek maksātas apdrošināšanas prēmijas darbinieku labā, tās tiek klasificētas peļņas zaudējumu aprēķinā kā**

1. administrācijas izdevumi
2. tiek sadalītas ražošanas, pārdošanas, administrācijas izdevumos
3. cits variants \_\_\_\_\_
4. netiek maksātas

**10. Jūsu uzņēmumā darbiniekiem tiek atmaksāta mācību maksa par studijām augstākajās mācību iestādēs**

1. nē
2. dažreiz
3. bieži
4. vienmēr

**11. Ja darba devēja segtā mācību maksa nebūtu nodokļa objekts ( IIN un VSAOI), vai tas veicinātu darba devēju apmaksāt darbiniekiem mācību izdevumus augstākajās mācību iestādēs**

1. jā
2. nē

**12. Pašreizējā LR „Darba likuma” redakcija paredz vidējās izpeļņas aprēķināšanai piemērot 6 mēnešu periodu. Kā Jūs vērtētu izmaiņas likuma redakcijā, kas noteiktu vidējās izpeļņas aprēķināšanai piemērot 3 mēnešu periodu.**

1. negatīvi
2. pozitīvi, tas vienkāršotu aprēķināšanas kārtību finanšu grāmatvedībā
3. pozitīvi, tas samazinātu prēmiju un cita veida piemaksu ietekmi uz vidējās darba samaksas apmēru
4. cits \_\_\_\_\_

**13. Vai Jūsu uzņēmumā grāmatvedības organizācijas dokumentos ( grāmatvedības nolikumā) ir noteikta kārtība kādā veidā personāla izmaksas tiek grupētas ražošanas , pārdošanas un administrācijas izmaksās, sastādot peļņas zaudējumu aprēķinu**

1. jā
2. nē

**14. Kuri no minētajiem personāla izmaksu veidiem veicinātu darbinieku lojalitāti pret uzņēmumu**

1. apdrošināšana
2. medicīnas izdevumu apmaksā
3. mācību izdevumu apmaksā
4. transporta un sakaru izdevumu apmaksā

5. darbinieku dalība uzņēmuma pamatkapitālā

6. citi \_\_\_\_\_

**15. Kā Jūs vērtējat personāla izmaksu uzskaites tiesisko reglamentāciju Latvijā**

1. likumdošanas akti ( darba likumdošana, nodokļu likumdošana) ir saprotami

2. likumdošanas aktu atsevišķas normas ne vienmēr ir izprotamas, bet problēmsituācijas ir pietiekami skaidrotas presē („Bilance”, „Grāmatvedība un Ekonomika”u.c.)

3. darba attiecību tiesiskā reglamentācija un problēmsituācijas personāla izmaksu uzskaitē, neveicina dažādu izmaksu veidu piemērošanu personālpolitikas kontekstā

***Paldies par piedalīšanos aptaujā!***

**LR Ministru kabineta noteikumi, kas regulē valsts sektorā  
strādājošo darba samaksu**

<b>Nr.p.k</b>	<b>Datums , numurs</b>	<b>Nosaukums</b>
1	2	3
1.	1997.gada 21.janvāra noteikumi Nr.46	Noteikumi par vadības līgumiem
2.	2002.gada 28.maija noteikumi Nr.220	Noteikumi par darba samaksas sistēmu Valsts ieņēmumu dienesta ierēdņiem un darbiniekiem
3.	2002.gada 30.jūlija noteikumi Nr.334	Noteikumi par Korupcijas novēršanas un apkarošanas biroja amatpersonu un darbinieku atalgojumu, sociālajām garantijām un ar mācībām un kvalifikācijas celšanu saistīto izdevumu segšanu
4.	2002.gada 1.oktobra noteikumi Nr.442	Noteikumi par pilsētu, rajonu, novadu un pagastu vēlēšanu komisiju un vēlēšanu iecirkņu komisiju locekļu atlīdzību un ēdināšanas izdevumu kompensāciju
5.	2003.gada 22.jūlija noteikumi Nr.403	Noteikumi par fiziskā darba novērtēšanas un amatu kvalifikācijas kategoriju noteikšanas pamatmetodiku no valsts budžeta finansējamo institūciju darbiniekiem
6.	2003.gada 23.septembra noteikumi Nr.533	Noteikumi par intelektuālā darba novērtēšanas un amatu kvalifikācijas kategoriju noteikšanas pamatmetodiku no valsts budžeta finansējamo institūciju darbiniekiem
7.	2003.gada 16.decembra noteikumi Nr.704	Noteikumi par valsts vai pašvaldību kapitālsabiedrību padomes un valdes locekļu skaitu, padomes un valdes locekļa atlīdzību, valsts vai pašvaldību kapitāla daļu turētāja pārstāvja un atbildīgā darbinieka atlīdzību
8.	2004.gada 3.februāra noteikumi Nr.62	Noteikumi par vienoto darba samaksas uzskaites sistēmu no valsts budžeta finansējamās institūcijās
9.	2004.gada 8.marta noteikumi Nr.131	Noteikumi par karavīru dienesta atalgojumu
10.	2004.gada 24.augusta noteikumi Nr.746	Pedagogu darba samaksas noteikumi
11.	2004.gada 23.novembra noteikumi Nr.960	Prokuratūras un tiesu darbinieku darba samaksas noteikumi
12.	2005. gada 5.marta noteikumi Nr. 310	Noteikumi par amatu klasifikācijas sistēmu un amatu klasificēšanas kārtību valsts tiešās pārvaldes iestādēs
13.	2005.gada 20.decembra noteikumi Nr. 995	Noteikumi par tiešās pārvaldes iestāžu ierēdņu, darbinieku un amatpersonu un Centrālās vēlēšanu komisijas darbinieku darba samaksas sistēmu un kvalifikācijas pakāpēm, kā arī ierēdņu pabalstiem un kompensāciju
14.	2006.gada 17.oktobra noteikumi Nr. 862	Noteikumi par Ministru kabineta locekļu, valsts ministru un parlamentāro sekretāru atalgojumu, reprezentācijas un braukšanas naudu



*3.PIELIKUMS*

1	2	3
15.	2006.gada 31.oktobra noteikumi Nr. 904	Noteikumi par Iekšlietu ministrijas sistēmas iestāžu un Ieslodzījuma vietu pārvaldes amatpersonu ar speciālajām dienesta pakāpēm darba samaksas sistēmu un amatiem atbilstošajām augstākajām speciālajām dienesta pakāpēm
16.	2006.gada 30.novembra noteikumi Nr. 980	Noteikumi par darba samaksu ārstniecības personām
17.	2007.gada 28.augusta noteikumi Nr. 592	Noteikumi par minimālo mēneša darba algu un minimālo stundas tarifa likmi