

**LATVIJAS UNIVERSITĀTE
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
GRĀMATVEDĪBAS UN AUDITA KATEDRA**

Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija piena pārstrādes uzņēmumā

MAĢISTRA DARBS

Autore: Agnese Pētersone
Studenta apliecība: ap11261
Darba vadītāja: Asoc. profesore Laimdota Kaire

RĪGA 2012

Anotācija

Lai varētu noteikt atbilstošu pārdošanas cenu jaunam produktam, ir svarīgi zināt, cik lieli līdzekļi ir jāpatērē tā saražošanai. Svarīgi ir šīs izmaksas atbilstoši sadalīt, lai iegūtā informācija būtu patiesa. Viens no svarīgākajiem faktoriem pie šī uzdevuma veikšanas ir atbilstošas pašizmaksas izstrādāšana.

Maģistra darba tēma ir „Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija piena pārstrādes uzņēmumā”, kas izstrādāts uz uzņēmuma A/S „Rankas piens” informatīvās bāzes.

Darba mērķis ir konstatēt, kura no izmaksu uzskaites sistēmām ir visvairāk piemērota pielietošanai A/S „Rankas piens”, atrast šo sistēmu pozitīvās un negatīvās iezīmes, kā arī noteikt, kāda veida izmaksas attiecināmas uz ražošanas pašizmaksu.

Maģistra darba izstrādāšanai izmantoti uzņēmuma dati, kā arī dažāda veida pētnieciskā literatūra.

Darba apjoms ir 62 lapas, tajā skaitā 30 tabulas un 9 attēli. Maģistra darbs sastāv no divām daļām-teorētiskās daļas un analīzes daļas.

Informatīvajā daļā iekļauti dati par uzņēmuma vēsturi, ražoto produkciju, konkurentiem un analizēti uzņēmuma finanšu rādītāji.

Teorētiskajā daļā apskatītas uzņēmējdarbības izmaksas, dots to raksturojums, bet analīzes daļā aplūkotas pašizmaksu uzskaites sistēmas, to pielietojums un uz A/S „Rankas piens” bāzes izstrādāta jauna produkta pašizmaksas kalkulācija. Pašizmaksas kalkulāciju uzskaites sistēmas novērtētas un doti ieteikumi, kura no apskatītajām vislabāk atbilst A/S „Rankas piens” specifikai. Darba nobeigumā apkopoti radušies secinājumi un priekšlikumi.

Atslēgas vārdi: Pašizmaksa, kalkulācija, izmaksas, produkcija

Annotation

In order to determine an appropriate selling price for a new product, it is important to know how much resources are consumed its produce. It is important to allocate these costs according to the information obtained would be true. One of the most important factors to this task is the development of an appropriate cost.

The name of master's is "Cost accounting and cost calculation for milk processing company", which is developed on information base of company JSC Rankas piens.

The objective is to determine which of the cost accounting systems are most suitable for use JSC Rankas piens, to find these systems pros and cons, as well as determine what kind of costs attributable to the cost of production.

Company's data and various type of other information and literature is used to develop this master's work.

Paper consists of 62 pages, including 30 tables and 9 figures. Master's work consists of three parts: the information about company, the theory part and analytical part.

The information part contains data the company's history, produced products, competitors and analyzes the company financial performance.

Theoretical part deals about business cost, gives their characteristic, but the analysis part deals with cost accounting systems and their applications to JSC Rankas piens base developed new product cost estimates. Cost estimates for accounting systems evaluated and makes recommendations which of these systems is the best for JSC Rankas piens specifics. In summary are conclusions and recommendations.

Key words: cost, calculation, costs, production

SATURS

Ievads.....	5
1.INFORMĀCIJA PAR UZŅĒMUMU.....	7
1.1. Latvijas piena produktu konkurētspējas novērtēšana.....	7
1.2. Uzņēmuma saimnieciskās darbības apraksts.....	8
1.3. A/S "Rankas piens" galvenie konkurenti.....	9
1.4. A/S „Rankas piens” finanšu rādītāju analīze.....	11
1.4.1. Peļņas dinamikas un struktūras analīze.....	11
1.4.2. Rentabilitātes rādītāju analīze.....	12
1.4.3. Apgrozāmo līdzekļu aprites analīze.....	15
2. TEORĒTISKĀ DAĻA.....	18
2.1. Uzņēmējdarbības izmaksas.....	18
2.1.1. Materiālu izmaksas.....	23
2.1.2. Personāla izmaksas.....	27
2.1.3. Pamatlīdzekļu nolietojums.....	29
3. ANALĪZES DAĻA.....	33
3.1. Produkta vai pakalpojuma pašizmaksa	33
3.1.1. Pilnās ražošanas pašizmaksas kalkulācija.....	36
3.1.2. Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācija.....	41
3.2. A/S „Rankas piens” ražotās produkcijas pašizmaksas uzskaitē.....	43
3.2.1. Jaunā produkta pilnās pašizmaksas aprēķins	44
3.3. Kalkulācijas sistēmu salīdzinājums.....	58
Secinājumi un priekšlikumi.....	59
Bibliogrāfiskais saraksts.....	61
Pielikumi.....	64
1.Pielikums. Anketa.....	65
2.Pielikums. Pašizmaksas aprēķina koeficienti.....	66

IEVADS

Vadības procesu uzņēmumā veido mērķu nospraušana, darbības plānošana un īstenošana dzīvē atbilstoši izstrādātajam plāniem, kā arī sasniegto rezultātu kontrolēšana, nosakot, cik lielā mērā tie atbilst plānotajiem. Lielu daļu informācijas, ko uzņēmuma vadība izmanto šajā procesā, veido plānotās izmaksas un ieņēmumi. Tiem, kas piedalās lēmumu izstrādāšanas un pieņemšanas procesā, nepieciešama laba izpratne par dažādu veidu izmaksām, kas rodas uzņēmumā, un par to, kāda ir to plūsma konkrētajos apstākļos.

Tāpat svarīga ir tirgus attīstība, kas nebūtu iedomājama bez jaunu produktu un pakalpojumu ieviešanas ražošanā, pirms kuru ražošanas uzņēmuma vadībai būtu svarīgi aprēķināt, kādas būs jaunā produkta ieviešanai nepieciešamās izmaksas, prognozēt kāda varētu būt atdeve no šī konkrētā produkta vai pakalpojuma un vai tas nesīs plānoto peļņu. Patstāvīgi uzņēmumu vadītāji visā pasaulē domā, kā uzlabot savu piedāvāto produktu kvalitāti, uz kā rēķina samazināt dažādas izmaksas. Šim nolūkam svarīgi ir saprast kā šīs izmaksas veidojas un kas tās sastāda. Tikpat svarīgi ir arī kalkulēt produkta vai pakalpojuma pašizmaksu, lai uzņēmumam neradītu papildus riskus.

Maģistra darba tēma ir „Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija piena pārstrādes uzņēmumā”. Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija tiks pētīta uzņēmumam A/S „Rankas piens”, kas ar piena produktu ražošanu un tirdzniecību nodarbojas jau kopš 1996. gada. Uzņēmums gadu gaitā attīstījis ražošanu un šobrīd pircējiem piedāvā vairāk kā 200 produktu veidus. Tas ir viens no lielākajiem darba devējiem Gulbenes novadā.

Darba mērķis ir konstatēt, kura no izmaksu uzskaites sistēmām ir visvairāk piemērota pielietošanai A/S „Rankas piens”, atrast šo sistēmu pozitīvās un negatīvās iezīmes, kā arī noteikt, kāda veida izmaksas attiecināmas uz ražošanas pašizmaksu.

Lai sasniegtu izvirzīto mērķi, tiek izpildīti šādi uzdevumi:

- Izpētīta pašreizējā situācija piensaimniecības nozarē Latvijā;
- Apkopota informācija par pašu uzņēmumu- tā vēsturi, uzņēmuma vadības struktūru, ražoto produkciju;
- Veikta uzņēmuma galveno konkurentu analīze;
- Izanalizēti uzņēmuma finanšu rādītāji;
- Izpētīti uzņēmējdarbības izmaksu veidu un to uzskaitē būtiski aspekti;
- Apzinātas pašizmaksu kalkulēšanas sistēmas un pašizmaksas kalkulācijas veidi;
- Analizēts jauns produkts, ko varētu ieviest ražošanā A/S „Rankas piens” balstoties uz komerciālo pašizmaksu;
- Novērtēti iegūtie dati un doti secinājumi, kā arī priekšlikumi;

Ņemot vērā pašreizējo situāciju tirgū, kad uzņēmumiem jācīnās par savu izdzīvošanu, ir svarīgs katrs iztirgotais produkcijas kilograms. Tāpēc, lai palielinātu uzņēmuma produkcijas realizācijas apjomu un kopējo peļņas rādītāju uzlabošanai, ir svarīgi būt lietas kursā cik patiesībā izmaksā produkts, ko uzņēmums vēlas ieviest ražošanā, kādas ir tā izmaksas, kad tas jau ražošanā ir ieviests. Vai izvirzītās prognozes atbilst patiesajam stāvoklim.

Balstoties uz A/S „Rankas piens” informatīvo bāzi, darba autore darbā apskatītās pašizmaksas uzskaites sistēmas pielieto, lai pārliecinātos, ka teorija iet roku rokā ar praksi. Darbā tiek prognozētas kādas izmaksas būtu nepieciešamas, gadījumā, ja uzņēmums vēlētos savu ražoto produktu sortimentu papildināt ar kādu jaunu produktu. Produkts, kam tiek prognozēta pašizmaksa ir „Kefīrs ar paprikas piedevu”.

Nobeigumā tiek salīdzināta pilnās pašizmaksas kalkulācijas uzskaites sistēma ar mainīgo izmaksu pašizmaksas uzskaites sistēmu. Dots atzinums, kura no darbā pētītajām metodēm ir vairāk piemērota A/S „Rankas piens” izmaksu uzskaitē.

Maģistra darbs sastāv no 3 daļām- informācijas par uzņēmumu, teorētiskās un analītiskās daļas. Pirmajā daļā tiek apkopota informācija par uzņēmuma datiem-vēsturi, ražoto produktu sortimentu, galvenajiem konkurentiem, kā arī analizēti uzņēmuma finanšu rādītāji. Otrajā daļā tiek aprakstītas uzņēmējdarbības izmaksas, no kā tās sastāv, no kā ir atkarīgas un kā mainās dažādu faktoru ietekmē. Analizētas cik lielas ir dažādas izmaksas A/S „Rankas piens” un kā tās tiek uzskaitītas.

Trešajā daļā tiek apskatīts pašizmaksas kalkulācijas jēdziens, pašizmaksu kalkulācijas sistēmas un to pielietošana uzņēmuma produktu pašizmaksas kalkulācijas aprēķināšanai. Salīdzinātas apskatītās metodes, dots novērtējums, kurš no uzskaites veidiem vairāk atbilst A/S „Rankas piens” pašizmaksas uzskaitē.

Kā darba materiāli tiek izmantoti uzņēmuma finanšu pārskati, bukleti, grāmatvedības metodika, dažādas grāmatas, žurnāli, interneta resursi un uzņēmuma nepubliskotā informācija, kā arī sekundārā informācija, kad eksistē jau daži gatavi materiāli, pie kuriem pieskaitāmi uzņēmuma iekšējie dati - piemēram, uzņēmuma grāmatvedības metodika. Iegūtā informācija apstrādāta pēc aprakstošās un pētnieciskās metodes.

1. INFORMĀCIJA PAR UZŅĒMUMU

1.1. Latvijas piena produktu konkurētspējas novērtēšana

Ekonomikas konkurētspējas paaugstināšana Latvijā, kur nav bagātu dabas resursu krājumu, ir iespējama tikai attīstot efektīvākās nozares, balstoties gan uz labvēlīgu ekonomisko pamatfaktoru izmantošanu, gan ieviešot nozarē jaunus produktus un mūsdienīgas tehnoloģijas ražošanas, tirdzniecības organizācijā un vadībā.[17]

Piena un piena produkcijas ražošana ir viena no galvenajām Latvijas apstrādes rūpniecības nozarēm, kura ir apliecinājusi sevi kā nozari ar stabilu attīstību un nākotnes perspektīvām eksporta potenciāla un konkurētspējas paaugstināšanā Eiropas Savienības tirgū.

1.1. tabula

Sociāli ekonomisko rādītāju sistēma Latvijas piena produktu konkurētspējas novērtēšanai[17]

Preču konkurētspēju ietekmējošie faktori	Radītāji Latvijas piena produkcijas konkurētspējas novērtēšanai	Informācijas avoti
1. Cenu līmenis	1.1. Piena iepirkuma cenu līmeņi Latvijā, ES valstīs, pasaulē 1.2. Piena produkcijas vairumtirdzniecības un/ vai mazumtirdzniecības cenas 1.3. Eksporta un importa cenas (vērtības)	<ul style="list-style-type: none">• Eiropas Komisija• Eurostat• CSP• Starptautisko organizāciju veicamie salīdzinājumi (OECD, FAO utt.)
2. Preču kvalitāte, tās saistība ar kvalitātes normām un standartiem	2.1. Proteīna un tauku saturs, 2.2.PVD kvalitātes prasības 2.3. Piena atbilstība kvalitātes normām un prasībām	<ul style="list-style-type: none">• Ekspertu aptaujas (kvalitatīvā analīze)• PVD normatīvie akti
3. Preču lietošanas vērtības atbilstība patērētāju pieprasījumam (tirgus segmentācija)	3.1.Piena produktu patēriņa struktūra un dinamika 3.2. Piena produktu ražošanas struktūra 3.3. Piena pārstrādes uzņēmumu specializācija	<ul style="list-style-type: none">• CSP• Uzņēmumu Reģistrs (par ražoto produktu klāstu konkrēta piena pārstrādes uzņēmumā)• Ekspertu aptaujas

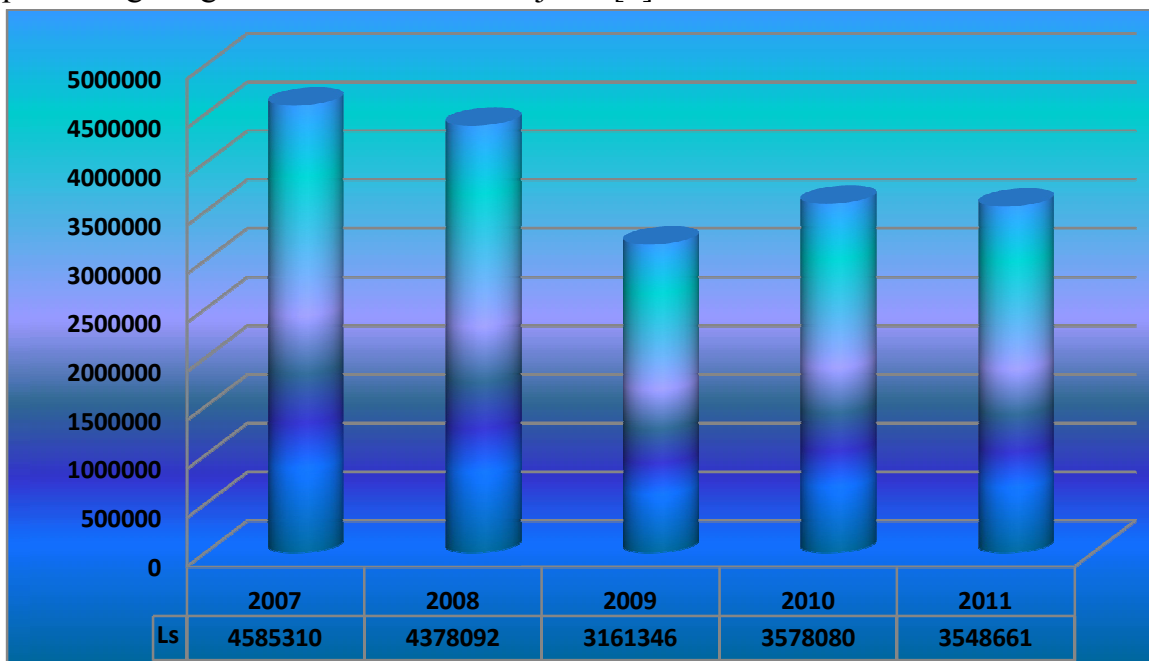
Latvijas piena produkcijas konkurētspējas vērtēšanai (sk. 1.1.tab.) ir jābalstās uz svaigpiena iepirkuma cenu (kā pamatizejvielas cenu, kas nosaka izmaksu līmeni tālāk pārstrādātiem piena produktiem) un piena produktu vairum- /mazumtirdzniecības cenu (kā tirgus produktu realizācijas nosacījuma) līmeni iekšējā un ārējā tirgū, piena kvalitātes atbilstību normām un prasībām, kā arī preču lietošanas vērtības atbilstību patērētāju vēlmēm, kas zināmā mērā būtu raksturojama ar piena produktu ražošanas un patēriņa struktūru un dinamiku.[17]

1.2. Uzņēmuma saimnieciskās darbības apraksts

Uzņēmuma darbības pamati likti 1993.gada martā, kad tika dibināta "Rankas piensaimnieku kooperatīvā sabiedrība", privatizējot Rankas pienotavu. No 1993. līdz 1994. gadam tika veikta pienotavas pārbūve un izveidota jauna patstāvīga piena produktu ražotne. 1996.gada jūlijā kooperatīvā sabiedrība reorganizējās par akciju sabiedrību "Rankas piens", pievienojoties Jaunpiebalgas PKS un apvienoto piensaimnieku kooperatīvo sabiedrību biedriem kļūstot par jaunizveidotās akciju sabiedrības dibinātājiem un akcionāriem.

A/S „Rankas piens” īpašumā ir Rankas pienotava – Gulbenes rajonā (uzņēmuma galvenā ražotne) un Jaunpiebalgas pienotava – Cēsu rajonā (nekāda darbība tur nenotiek). Bez ražošanas struktūrvienībām uzņēmumam ir 3 vairumtirdzniecības bāzes – 1 no tām Rīgā, pa 1 Cēsīs un Rēzeknē, kā arī 5 firmas veikali un 1 kafejnīca. Visa A/S „Rankas piens” produkcija tiek ražota Rankas pienotavā, kur ir 3 ražošanas cehi – pilnpiena produkcijai, krējumam un sieriem.

A/S „Rankas piens” atrodas Gulbenes novadā, Rankas pagastā un ir lielākais lauksaimniecības produkcijas pārstrādes uzņēmums un viens no lielākajiem nodokļu maksātājiem Gulbenes novadā. 2007. gadā uzņēmumam piešķirts lielākā nodokļu maksātāja statuss. Kā varam redzēt (1.1 att.), tad uzņēmuma apgrozījums salīdzinot 2007. un 2008. gadu samazinājies par 4,5%, bet posmā no 2008. uz 2009. gadu vērojams vislielākais apgrozījuma kritums no dotajiem laika periodiem - 27,8%. No 2009.gada uz 2010. gadu apgrozījums atkal palielinājies par 13,2%, bet pēdējā pārskata gadā gandrīz nekas nav mainījies . [6]



1.1.att. A/S „Rankas piens” apgrozījums no 2007.-2011.gadam, Ls

A/S „Rankas piens” ir nozīmīgs darba devējs, līdz ar to ap pienotavu koncentrējas pagasta saimnieciskā un sabiedriskā dzīve. Šobrīd uzņēmumā strādā aptuveni 114 darbinieku, no tiem 25 strādā tirdzniecības tīklā, ap 60 ir nodarbināti ražošanā, pārējie ir inženiertehniskie un administrācijas darbinieki. No dibināšanas brīža līdz šodienai 100 % pamatkapitāla pieder fiziskām personām, bez ārvalstu kapitāla piesaistes.

Lielie uzņēmumi, kuri ražo tikai pāris veidu sieru vai pienu, iespējams var atļauties pārdot industriālu produktu par zemu cenu tālākai pārstrādei. Tāds samērā mazs uzņēmums, kā „Rankas piens” var pastāvēt tikai ražojot galapatērētājam. Katrs produkts tiek ražots konkrētai mērķauditorijai. Akciju sabiedrība „Rankas piens” ražo 200 produktu veidus, kas ietver gandrīz pilnu piena pārstrādes produkcijas sortimentu, tajā skaitā apmēram 20 siera šķirnes. Īpašu pircēju atsaucību katru gadu gūst „Rankas Jāņu siers”, kura tirdzniecības apjomi ir īpaši ievērtības cienīgi.

Lielākā klientu daļa, kas nodrošina uzņēmuma ienākumus ir uzņēmumi, kas uzņēmuma produkciju pērk no vairumtirdzniecības bāzēm un tālāk piegādā veikaliem, kur to var iegādāties patērētājs.

1.3.A/S „Rankas piens” galvenie konkurenti

Tā kā konkurence ir sīva, tad katrs uzņēmums cenšas piedāvāt pievilcīgāku produkciju. Lai patērētājs ieekonomētu savu laiku, uzņēmumi cenšas darīt visu iespējamo, lai pircējam būtu ērtāk un izdevīgāk paņemt tieši viņu piedāvāto produkciju. Svarīgs faktors ir sortimenta daudzveidība, kas dod patērētājam izvēles iespēju (formas, iepakojuma, iesaiņojuma, veida un svara ziņā). Vienāda ražošanas profila uzņēmumi cenšas apvienot ražošanas jaudas, lai tirgū piedāvātu lētāku produktu un iegūtu lielāku tirgus nišu.

1. A/S „Rīgas piena kombināts” ir lielākais piena pārstrādes uzņēmums Latvijā un viens no vadošajiem savas nozares uzņēmumiem Baltijā. A/S "Rīgas piena kombināts" pastāv jau vairāk nekā 80 gadus. Produkcijas sortiments paplašinājās līdz 100 dažādiem piena produktu veidiem. Šobrīd A/S "Rīgas piena kombināts" ir lielākais un modernākais piena pārstrādes uzņēmums Latvijā [24]

2. A/S „Valmieras piens” pārdod produkciju gan Latvijā, gan citās ES valstīs un ārpus ES robežām. Galvenie eksporta produkti - sausais piena pulveris un siers.[15]

3. A/S "Preiļusiers" ir lielākais sieraražotājs un eksportētājs Latvijā.

A/s "Preiļusiers" ir vienīgais populārās sierašķirnes "Čedars" ražotājs ne tikai Latvijā, bet arī Baltijā. [23]

4. Tukuma piens" pamazām ir kļuvis par vienu no lielākajiem piena pārstrādātājiem Latvijā. Ik dienu no Kurzemes zemniekiem uz "Tukuma pienu" plūst teju 110 tonnu piena – "Tukuma piens" ir ceturtais lielākais piena iepircējs Latvijā. "Tukums piens" ražotais sviests "Exporta" jau trešo gadu pēc kārtas atzīts par gada iecienītāko produktu. [16]

Pēc autores domām šie ir vissīvākie 4 konkurenti, kas Latvijas tirgū pēc piena iepirkumiem un produkcijas realizācijas apjomiem ieņem lielāko daļu tirgus, ražojot plašu produkcijas sortimentu un arī eksportējot saražotos produktus. Lai darbotos šajā tirgū un sasniegtu vēlamos rezultātus ir nepieciešami lieli līdzekļi. Par to liecina ne tikai A/S „Rankas piens”, bet arī citu uzņēmumu lielās investīcijas ražošanā, kas nozīmē to, ka jaunam uzņēmumam ieiēt šajā nozarē ir sarežģīti un tas prasa milzīgus nauda līdzekļus, lai izbūvētu, atbilstoši prasībām jaunu rūpnīcu, kā arī nodrošinātu šīs rūpnīcas darbību un izdevumus, kas saistīti ar produkta realizāciju tirgū.

1.2.tabula

Konkurētspējas novērtējums A/S „Rankas piens” 2011. gadā

Rādītāji	A/S „Rankas piens”	A/S „Rīgas piena kombināts”	A/S „Valmieras piens”	A/S „Preiļu siers”	A/S „Tukuma piens”
Kvalitāte	5	5	5	4	5
Cena	4	5	4	4	4
Produktu sortiments	5	5	5	3	4
Mārketinga komunikāciju aktivitātes	3	4	5	3	4
Apgrozījums	4	5	4	3	3
Kopā	21	24	23	17	20

Konkurētspējas tabulā (1.2. tab.) pats labākais rādītājs atzīmēts ar skaitli 5, bet zemākais ar skaitli 1. Tabulas datu apkopošanā darba autore balstījās uz anketām, kas viedokļu apkopošanai izlases veidā iedotas pircējiem, kas iepirkās A/S „Rankas piens” veikalā Gulbenē(1.Pielikums).

Pēc novērtējuma tabulā var redzēt, ka A/S „Rankas piens” atrodas vidējā pozīcijā. Salīdzinājumā ar konkurentiem uzņēmuma priekšrocības ir augstā produkcijas kvalitāte un lielā produktu dažādība, par to arī dots visaugstākais, 5 ballu novērtējums, kas klasificēts, kā ļoti labs. Tā kā uzņēmuma ražotās produkcijas apjomi nav tik lieli, kā piemēram A/S „Rīgas piena kombināts”, tad arī cena uz vienu vienību ir augstāka, kas no patērētāja viedokļa ir slikti, jo mūsdienās lielākā daļa pircēju vispirms pievērš uzmanību produkta cenai un tikai tad visiem pārējiem kritērijiem, piemēram iepakojumam. Vislielākais uzņēmuma trūkums attiecībā pret konkurentiem ir vāji attīstītais mārketings, kuru sakārtojot, uzņēmums varētu sekmēt atpazīstamību tirgū un palielināt patērētāju loku, kas sekmētu produkcijas noietu.

1.4. A/S „Rankas piens” finanšu rādītāju analīze

1.4.1. Peļņas dinamikas un struktūras analīze

Lai izanalizētu finanšu rādītājus par 2009., 2010. un 2011. gadu darba autore izmantoja akciju sabiedrības „Rankas piens” bilances par attiecīgajiem periodiem, kā arī šo gadu peļņas vai zaudējumu aprēķinus, jo šie ir galvenie pārskati, ko izmanto finanšu analīzē.

1.3.tabula

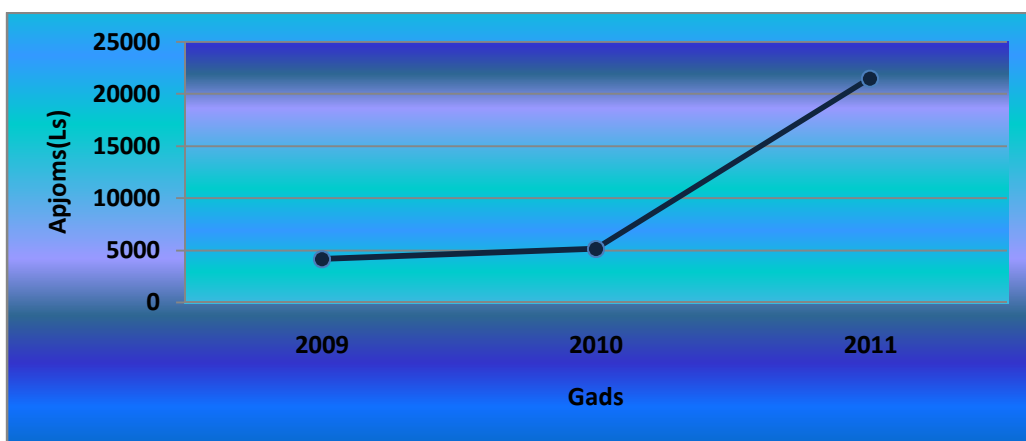
Peļņas dinamikas un struktūras analīze 2009.-2011. gadam[18,176]

Rādītāji	2009. gads(Ls)	2010.gads(Ls)	2011.gads(Ls)	2010g. (%) pret 2009g.	2011g. (%) pret 2010g.
Neto apgrozījums	3161346	3587080	3548661	113.5	98,9
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas	2784752	3276694	3260924	117.7	99,5
Bruto peļņa	376594	310386	287737	82.4	92,7
Administrācijas un pārdošanas izmaksas	290669	307876	285875	105.9	92,9
Peļņa no pamatdarbības	85925	2510	1862	2.9	74,2
Peļņa no finansu darbības	10776	27051	37363	251	138,1
Kopējā gada peļņa	96701	29561	39225	30.6	132,7
Procentu maksājumi	32604	19208	21056	58.9	109,6
Ar nodokli apliekamā peļņa	64097	10353	18169	16.1	175,5
Uzņēmuma ienākuma nodoklis	4534	4823	-17403	106.3	-360,8
Neto peļņa	68631	15176	766	22.1	5,04

Viens no peļņas analīzes virzieniem ir peļņas dinamikas un struktūras analīze. Peļņas dinamikas un struktūras analīzes veikšanai tiek sastādīta tabula (1.3. tab.), kurā izmanto grāmatvedības pārskatu informāciju. [20,176]

Ņemot vērā tabulā (1.3. tab.) atspoguļoto informāciju, jāsecina, ka salīdzinot visus 3 pārskata gadus, uzņēmumam kopumā finanšu rādītāji ir pasliktinājušies. Analizējot tabulu pa posteņiem, jāsecina, ka uzņēmuma neto apgrozījums 2010. gadam attiecībā pret 2009. gadu ir palielinājies, bet 2011. gadā izmaiņas ir nelielas, kad nedaudz vērojams apgrozījuma samazinājums. Bruto peļņa un peļņa no pamatdarbības

vienmērīgi samazinās ar katru pārskata gadu. Tas skaidrojams ar to ka pieaugušas relatīvās ražošanas izmaksas. Salīdzinot pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, jāsa ka tās ir palielinājušās, jo pieaugušas arī izejmateriālu cenas kopumā un ar produkcijas ražošanu un sagādi saistītās izmaksas. Uzņēmuma kopējo finansiālo stāvokli uzlabo peļņa no finansu darbības, kas pēdējā pārskata gadā salīdzinājumā ar iepriekšējo ir pieaugusi. To uzņēmumā aprēķina sekojošā veidā-no pārējiem uzņēmuma saimnieciskās darbības ieņēmumiem atņemot pārējās uzņēmuma saimnieciskās darbības izmaksas. Pārējos uzņēmuma saimnieciskās darbības ieņēmumos tiek ieskaitīti ieņēmumi no materiālu realizācijas, ieņēmumi no kreditoru parādu norakstīšanas, ieņēmumi no valūtas kursa svārstībām, pārvērtēšanas rezerve, saņemtās soda naudas un līgumsodi, ieņēmumi no metāllūžņu realizācijas. Lielāko daļu sastāda tieši pārvērtēšanas rezerve un saņemtās soda naudas un līgumsodi. Attēlā(1.2.att.)attēlotas saņemtās soda naudas laika periodā no 2009. gada līdz 2011. gadam.



1.2..att.A/S „Rankas piens” saņemtās soda naudas un līgumsodi 2009.-2011.gadam(Ls)

1.4.2.Rentabilitātes rādītāju analīze

Rentabilitātes rādītāji raksturo uzņēmuma darbības efektivitāti, šie koeficienti parāda uzņēmuma vadības spēju vadīt biznesa procesus un attīstīt tos. Rentabilitātes līmenis ļauj novērtēt uzņēmuma spēju saimnieciskās darbības procesā ģenerēt nepieciešamo peļņu un raksturot aktīvu un ieguldītā kapitāla izmantošanas efektivitāti.

Uzņēmējdarbības sekmīgai darbībai ir divi galvenie mērķi:

1. rentabilitātes paaugstināšana
2. likviditātes saglabāšana

Rentabilitātes rādītāju vērtēšanai nav noteiktu kritēriju. Tos izsaka procentos, un, jo augstāks procentu līmenis, jo uzņēmuma darbība ir efektīvāka, bet zems

rentabilitātes rādītājs liecina par uzņēmuma neveiksmi. Ja šo neveiksmi laikus nenovērš, gaidāms uzņēmuma bankrots.[10,63]

Uzņēmuma rentabilitāti var aprēķināt vairākos veidos un to izsaka procentos:

$$\text{Bruto peļņas rentabilitāte\%} = \text{Bruto peļņa/Neto apgrozījums} \quad (1.1)$$

1.4.tabula

Bruto peļņas rentabilitātes aprēķins 2009.-2011. gadā

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Apgrozījums (Ls)	3161346	3587080	3548661
Bruto peļņa(Ls)	376594	310386	287737
Bruto peļņas rentabilitāte %	11,9	8,7	8,1

Bruto peļņu bieži uzskata par peļņas un zaudējumu aprēķina svarīgāko starprezultātu. Bruto peļņu vai zaudējumus aprēķina no apgrozījuma aprēķina kā starpību starp posteņos „Neto apgrozījums” un „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas” uzrādītajiem skaitļiem. Bruto peļņas rentabilitātes rādītāji dod iespēju aprēķināt, kādā mērā neto apgrozījuma pārmaiņas ietekmē bruto peļņas lielumu. Bruto peļņas koeficientu var izmantot, plānojot uzņēmējdarbības politiku.

Salīdzinājumā ar iepriekšējiem periodiem, (pēc 1.4.tab.) aprēķiniem redzams, ka bruto peļņas rentabilitāte visaugstākā ir bijusi 2009.gadā, kas nozīmē, ka uzņēmums 2009.gadā ir optimizējis ražošanas izmaksas, samazinājis nelietderīgās izmaksas, kā arī palielinājis produkcijas cenu un realizēto vienību skaitu. Taču 2010.gadā un 2011.gadā rādītāji atkal ir kritušies, kas ir sakarā ar visas pasaules ekonomikas lejupslīdi. 2010.gadā nav samazinājies pārdotās produkcijas apjoms, bet gan pārdošanas cena.

$$\text{Neto apgrozījuma rentabilitāte\%} = \text{Neto peļņa/Neto apgrozījums}(1.2)$$

1.5.tabula

Neto apgrozījuma rentabilitātes aprēķins 2009.-2011. gadā

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Apgrozījums (Ls)	3161346	3587080	3548661
Neto peļņa (Ls)	68631	15176	766
Apgrozījuma rentabilitāte %	2,2	0,4	0,02

Apdrozījuma rentabilitāte raksturo pārdošanas ienesīgumu. Pēc šī rādītāja var spriest, cik peļņas dod katra neto apdrozījuma vienība lats. Pēc (1.5. tab.) veiktā aprēķina redzams, ka visaugstākais apdrozījuma rentabilitātes rādītājs ir bijis 2009.gadā – 2,2%. Zemas apdrozījuma rentabilitātes iemesli A/S „Rankas piens” ir augstas pārdošanas, administrācijas un citas neražošanas izmaksas, kā arī nepilnīga ražošanas jaudas noslodze, jo daudzas iekārtas stāv dīkstāvē vairākus mēnešus, tajā pašā laikā tām vajadzēja darboties ar pilnu jaudu. [22,286]

Galvenais kredīta izsniegšanas nosacījums ir klienta, kurš vēlas saņemt aizdevumu, maksātspējas noteikšana. Uzņēmuma kredītspēja ir cieši saistīta ar uzņēmuma likviditāti, t.i., spēju savus aktīvus pārvērst skaidrā naudā, lai nepieciešamības gadījumā termiņos varētu nokārtot savas terminētās saistības. Jo ātrākā laikā esošos aktīvus var pārvērst skaidrā naudā, jo augstāka ir to likviditāte.

Ikvienu kreditoru pirmkārt interesē, cik potenciālais kredīta ņēmējs ir autonomš. Pats svarīgākais rādītājs, lai to noteiktu ir uzņēmuma neatkarības rādītājs.[10,37]

Uzņēmuma autonomija=Pašu kapitāls/Aktīvu kopsumma (1.3)

1.6.tabula

Uzņēmuma neatkarības koeficienta aprēķins 2009.-2011. gads

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Pašu kapitāls (Ls)	1335056	1327746	1446311
Aktīvu kopsumma(Ls)	2378682	2363882	2426212
Uzņēmuma autonomija	0,561	0,562	0,596

Šis rādītājs kreditoriem un naudas ieguldītājiem raksturo to interešu aizsardzības pakāpi-kādu daļu no kopkapitāla veido pašu kapitāls. Jo koeficients ir lielāks, jo uzņēmums ir neatkarīgāks. Pēc aprēķiniem (1.6.tab.) redzams, ka pašu kapitāla koeficients ar katru gadu, nedaudz, bet tomēr palielinās. 2011.gadā tas sastāda 0,596. Tam var būt gan pozitīvas, gan negatīvas iezīmes. Jo uzņēmums ir vairāk neatkarīgs, jo lielāka ir iespēja, ka tiks pieņemti vienpersoniski lēmumi, kas iespējams ne vienmēr būs pareizi. Ir iespēja arī uzņēmumam bankrotēt.

Kopējās likviditātes koeficients= Apdrozāmie līdzekļi/Īstermiņa saistības (1.4)

Šī rādītāja pielietošanas priekšrocības finansu situācijas raksturošanā uzņēmumā balstās uz to, ka:

- tas nosaka pakāpi, kādā apdrozāmie līdzekļi sedz īstermiņa saistības. Jo augstāka ir apdrozāmo līdzekļu vērtības attiecība pret īstermiņa

saistībām, jo drošāka ir pārlicība, ka varēs dzēst saistības ar esošajiem apgrozāmajiem līdzekļiem.

- apgrozāmo līdzekļu pārsniegums pār īstermiņa saistībām nodrošina līdzekļu rezerves iespējamu zaudējumu kompensācijai, kas var rasties izvietojot vai likvidējot tekošus aktīvus, izņemot skaidru naudu. Jo lielākas ir šīs rezerves, jo drošāk ieguldīt naudu kreditoriem.
- tas raksturo likvīdo apgrozāmo līdzekļu daudzumu, kas ir uzņēmuma rīcībā virs īstermiņa saistībām. [10,47]

1.7.tabula

Kopējās likviditātes koeficienta aprēķins 2009.-2011. gadam

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Apgrozāmie līdzekļi,(Ls)	385517	513060	706343
Īstermiņa saistības,(Ls)	790171	665841	665127
Kopējās likviditātes koeficients	0,487	0,770	1,06

Kopējā likviditāte parāda uzņēmuma spēju dzēst savas īstermiņa saistības ar tā rīcībā esošajiem apgrozāmajiem līdzekļiem. Uzskata, ka šim rādītājam jāatrodas robežās starp 1 un 2, dažreiz 3. Pēc tabulas (1.7.tab.) redzams, ka uzņēmumam tikai pēdējā pārskata gadā no aplūkotajiem, likviditātes koeficients ir tik tikko ietilpis normas robežās. Iepriekšējos gados šis rādītājs ir bijis ļoti zems, kas liecina par to, ka uzņēmums nonākot finansu grūtībās nespētu segt savas īstermiņa saistības.

1.4.3. Apgrozāmo līdzekļu aprites analīze

Apgrozāmie līdzekļi-uzņēmuma ieguldījumi līdzekļos, kurus paredzēts patērēt uzņēmuma pamatdarbības cikla ietvaros, vai 12 mēnešu laikā:

- krājumi-uzņēmuma līdzekļi, kas ir nepieciešami ražošanas procesa vai pakalpojumu sniegšanas procesa nodrošināšanai(piemēram, izejvielas, materiāli, nepabeigtie ražojumi u.c.)
- debitori-uzņēmuma parādnieki, neatkarīgi no tā, vai parāda dzēšanas termiņš ir vai nav iestājies, vai arī ir nokavēts(piemēram, pircēji, kuri nav vēl samaksājuši par saņemto gatavo produkciju), kā arī citi debitoru parādi.
- vērtspapīri un līdzdalība kapitālā-uzņēmuma ieguldījumi citos uzņēmumos uz laika periodu, kas ir īsāks par 1 gadu, vai uzņēmuma ieguldījumi īstermiņa vērtspapīros
- nauda-uzņēmuma naudas līdzekļi uzņēmuma kasē(skaidra nauda, kā arī tie naudas līdzekļi, kas glabājas bankas kontos). [5,11]

Apgrozāmo līdzekļu aprītē ir trīs stadijas:

1. materiālo krājumu iegāde
2. to izlietošana ražošanā, iesaistot darbaspēku un ražošanas līdzekļus (ražošanas stadija)
3. produkcijas izlaide, realizēšana, naudas saņemšana

Apgrozāmie līdzekļi vienlaikus atrodas visās trijās stadijās. Apgrozāmo līdzekļu nepārtraukto riņķojumu, kas periodiski atjaunojas sauc par apgrozāmo līdzekļu apriti. To vērtē ar aprites ātrumu, ar aprites ilgumu, ar lielumu, kas raksturo cik daudz apgrozāmo līdzekļu nepieciešams, uz vienu produkcijas vērtības vienību (latu) [10,57]

Apgrozāmo līdzekļu aprites koeficients =
Neto apgrozījums / Vidējā apgrozāmo līdzekļu vērtība gadā (1.5)

Apgrozāmo līdzekļu aprites cikls (dienās) =
360 / Apgrozāmo līdzekļu aprites koeficients (1.6)

1.8.tabula

Apgrozāmo līdzekļu aprites koeficienta un aprites cikla dienās aprēķins 2009.-2011. gadā

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Neto apgrozījums (Ls)	3161346	3587080	3548661
Vidējā apgrozāmo līdzekļu vērtība gadā (Ls)	385517	513060	706343
Apgrozāmo līdzekļu aprites koeficients	8,2	6,9	5,0
Aprites cikls (dienās)	43,9	52,1	72,0

Apgrozāmo līdzekļu aprites koeficients rāda, cik aprites ciklus gadā ir veicis apgrozāmos līdzekļos ieguldītais kapitāls. Viens aprites cikla garums parāda laika periodu no apgrozāmo līdzekļu ienākšanas uzņēmumā līdz to pārveidošanai vai pārdošanai. [20,270]

No aprēķiniem redzams, ka, jo lielāks aprites koeficients, jo īsāks ir aprites cikls, kas nozīmē, īsāks ir apgrozāmā kapitāla iesaldēšanas periods apgrozāmajos līdzekļos, kas liecina par apgrozāmo līdzekļu efektivitātes paaugstināšanos. [18,270] Kā redzams (1.8.tab.), apgrozāmo līdzekļu aprites ātrums ir mainīgs. 2009.gadā ir pats labākais rādītājs, bet 2010. gadā un 2011. gadā apgrozāmo līdzekļu aprite ir kļuvusi lēnāka, kas vērtējams negatīvi. Tas nozīmē, ka to izmantošanas efektivitāte ir samazinājusies.

Krājumu aprites koeficients=
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas/Gada vidējā krājumu vērtība(1.7)

Aprites periods(dienās)= 360/Krājumu aprites koeficients **(1.8)**

1.9.tabula

Krājumu aprites koeficienta un krājumu aprites dienās aprēķins 2009.-2011. gadā

Gads	2009.	2010.	2011.
Rādītāji			
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas (Ls)	2784752	3276694	3260924
Gada vidējā krājumu vērtība (Ls)	215933	326988	462886
Krājumu aprites koeficients (reizes)	12,9	10,0	7,0
Aprites periods (dienās)	27,9	36,0	51,4

Krājumu aprites koeficients tiek rēķināts, lai noteiktu krājumu likviditāti, jeb vidējo ātrumu, ar kuru tie pārvēršas prasībās pret debitoriem produkcijas realizācijas rezultātā. [10,55]

Tiek uzskatīts, ka, jo augstāks krājumu aprites koeficients, jo efektīvāk tiek realizēts krājumu vadīšanas process. Tomēr var būt arī situācija, kad augsts koeficients norāda uz nepietiekamu krājumu daudzumu, krājumu biežu izsmelšanu un sliktu atjaunošanas procesu. Līdz ar to uzņēmuma var rasties problēmas ražošanā un pazemināties klientu apkalpošanas līmenis.

Pēc (1.9. tab.) datiem redzams, ka salīdzinot krājumu aprites koeficienta dinamiku, 2009.gadā A/S „Rankas piens” ir veiksmīgi izdevies palielināt rādītāju uz 12,9. Tas nozīmē, ka krājumi 2009.gada laikā apritējuši 12,9 reizes, bet 2010. gadā un 2011. gadā šis rādītājs ir strauji samazinājies, attiecīgi 2010. gadā-10,0, bet 2011. gadā vairs tikai -7, kas varētu būt saistīts ar pārāk lieliem gatavās produkcijas uzkrājumiem. Ja krājumu aprites koeficients ir zems, kā 2011.gadā, tas var liecināt, ka krājumos ir ieguldīts daudz līdzekļu, un ir iesaldēts kapitāls, kas nenes peļņu, kā arī palielina noliktavu izmaksas, kā arī palielinās risks, ka produkcija varētu sabojāties un uzņēmums to nevarētu pārdot.

Veicot finanšu rādītāju analīzi, darba autore secināja, ka 2009. gada rādītāji ir ievērojami labāki, nekā 2010. gadam un 2011.gadam, Jāsaka, ka to ietekmējusi nevis pircēju pirktspēja, bet gan produkcijas cena. Lai varētu izdzīvot mūsdienu ekonomikas apstākļos uzņēmums ir bijis spiests pazemināt produkcijas cenas, kas atstājis arī iespaidu uz uzņēmuma peļņu. Sākot ar 2010. gadu ievērojami cēlušās izejmateriālu cenas un palielinājušās pārdošanas izmaksas.

2. TEORĒTISKĀ DAĻA

2.1. Uzņēmējdarbības izmaksas

Ražošanas process ir materiālo labumu radīšanas un vienlaicīgi arī ražīgas patērēšanas process: tiek patērēti materiāli, darba un finansu resursi. Šo patēriņu, izteiktu naudas izteiksmē sauc par ražošanas izmaksām[4,19]

Izmaksas ir naudas izteiksmē izteikts līdzekļu patēriņš uzņēmējdarbības veikšanai produkta izgatavošanai un pārdošanai vai pakalpojuma sniegšanai.[1,20]

Uzņēmējdarbībā ir svarīgi noteikt:

- uzņēmējdarbības izmaksas kalendārā laika periodā(mēnesī, ceturksnī, gadā), lai varētu novērtēt, kādas izmaksas ir izveidojušās, t.sk., pa to veidiem un rašanās vietām;
- produkta vai pakalpojuma vienības pašizmaksu, lai noteiktu uz ko attiecas izmaksas

Izmaksu uzskaites un plānošanas rezultātus izmanto:

- uzņēmējdarbības vadīšanai un kontrolei;
- uzņēmējdarbības rezultātu novērtēšanai;
- lēmumu pieņemšanai

Atkarībā no izvēlēta mērķa izmaksas klasificē(grupē) noteiktās loģiskās grupās:

- pēc izmaksu atkarības no darbības apjoma;
- pēc to funkcijām un rakstura;
- pēc secības, kādās tās iekļauj produkta(pakalpojuma) pašizmaksā un attiecinājuma uz izmaksu nesējiem;
- pēc izmaksu vadīšanas līmeņiem.

Lai uzņēmumā nodrošinātu sekmīgu saimniekošanu, tā vadības rīcībā ir jābūt precīzai uzskaitē par izmaksām, to rašanās vietām, apjomiem, izmaiņām, tas ir, jāsniedz atbildes uz sekojošiem jautājumiem:

- ražojumu, uzņēmējdarbības pasākuma nozīmīgākās(lielākās) izmaksu grupas;
- kuri no ražojumiem vai uzņēmējdarbības pasākumiem saistīti ar vislielākajām izmaksām;
- kādā darbības jomā rodas izmaksas un kas par tām ir atbildīgs;
- katra ražojuma, saimnieciskās darbības veida izmaksu apjoma ietekme uz peļņu;
- kādam ir jābūt izmaksu salīdzinājumam, lai iegūtu pieņemamu peļņas apjomu;
- ražošanas, realizācijas apjomu izmaiņu ietekme uz izmaksām(patstāvīgās, mainīgās);

- kādai ir jābūt kapitāla struktūrai, to pamatotai novirzīšanai pamatfondos un apgrozāmajos līdzekļos, nodrošinot efektīvu kapitāla atdevi. [11,1]

2.1.tabula

Daži klasifikācijas principi, kas lietojami izmaksu analīzē

Izmaksu uzskaites mērķi	Klasifikācijas principi
1. Izmaksas pašizmaksas kalkulācijai	<ul style="list-style-type: none"> • Tekošās un pagājušās izmaksas • Produkta un perioda izmaksas • Tiešās un netiešās izmaksas • Ražošanas un neražošanas izmaksas • Mainīgās un patstāvīgās • Pasūtījuma un procesa izmaksu sistēmas
2. Izmaksas lēmumu pieņemšanai	<ul style="list-style-type: none"> • Mainīgās un patstāvīgās • Būtiskās un nebūtiskās • Novēršamās un nenovēršamās • Alternatīvās izmaksas • Robežizmaksas
3. Izmaksas kontrolei un plānošanai	<ul style="list-style-type: none"> • Vadāmās un nevadāmās • Mainīgās un patstāvīgās

Ir iespējamās ļoti daudzas klasifikācijas, un lielāko tiesu tas ir atkarīgs no ekonomiskās loģikas. Uzskaitītie tabulā nav vienīgie, ko praksē lieto, bet vispopulārākie. [18,19]

Izmaksas ir atkarīgas no darbības apjoma. Jo vairāk ražo preces, jo kopējais izmaksu apjoms palielinās. Ne visi izmaksu veidi palielinās proporcionāli izlaistajam produkcijas apjomam. [11,2]

Izšķir vairākus kritērijus izmaksu veidu uzskaites organizācijā. Tos var iedalīt:

1. Pēc ražošanas funkcijas:

- sagādes;
- ražošanas;
- noliktavu;
- realizācijas;
- pārvaldes u.c. izmaksām

2. Pēc izmaksu attiecināšanas:

- pamatzmaksas, kuras atsevišķos uzņēmumos ir noteicošais faktors atsevišķu vadības lēmumu pieņemšanā. Pastāv arī pamatzmaksu(nepilnā) uzskaites sistēma. Vadības lēmumu pieņemšana balstās uz seguma summu.
- vispārējās izmaksas

3. Atkarībā no darbības(izlaides) apjoma:

- mainīgās izmaksas, kuras iedala apakšgrupās
 - a) proporcionālās - pieaug vai samazinās atbilstoši ražošanas apjoma;
 - b) progresīvās- pieaug straujāk, nekā realizācijas apjoms. Var liecināt par neefektīvu ražošanu, piemēram, brāķi.
 - c) regresīvās- pieaug lēnāk nekā ražošanas apjoms. Piemēram, transporta izmaksas, remonts u.c.
- fiksētās izmaksas-nav atkarīgas no ražošanas apjoma, piemēram nomas maksājumi, darba algas administrācijai u.c.

4. Pēc pakalpojuma izmantošanas:

- primārās –rodas patērējot pakalpojumus no ārienes;
- sekundārās- uzņēmuma iekšējo pakalpojumu izmaksas [11,2]

Atkarībā no uzņēmējdarbības apjoma, izmaksas iedalās pastāvīgajās un mainīgajās.

Kopējās izmaksas= Patstāvīgās izmaksas+ Mainīgās izmaksas (2.1)

Patstāvīgās izmaksas ir uzņēmuma izmaksas, kas noteiktās robežās nemainās, mainoties tā darbības apjomam. Tās atspoguļojas, kā nemainīgs lielums. Piemēram, telpu īre, reklāma, iekārtas nolietojums. Jo lielāku produkcijas apjomu uzņēmums ražo, jo zemākas būs patstāvīgās izmaksas uz vienu produkcijas vienību. Jo labāk uzņēmums spēj izmantot savas ražošanas iekārtas attiecībā pret ražošanas apjomu, jo lielāku peļņu uzņēmums gūs.

Savukārt mainīgās izmaksas ir tās, kas mainās, izmainoties uzņēmējdarbības apjomam. Saskaitot mainīgās un patstāvīgās izmaksas, var iegūt kopējās izmaksas[1,22]

Izmaksu iedalījums patstāvīgajās un mainīgajās izmaksās ir atkarīgs no laika perioda, kurā tās tiek aplūkotas. Īsā laika periodā izmaksas varētu iedalīt mainīgajās un patstāvīgajās. Ilgākā laika periodā visas izmaksas var uzskatīt par mainīgām, jo uzņēmums minētajā laika periodā var izdarīt kapitālieguldījumus un palielināt pamatkapitāla apmērus.[21,67]

Kopējās izmaksas= Tiešās izmaksas+ Netiešās izmaksas (2.2)

Atkarībā no attiecinājuma uz izmaksu nesējiem, visas izmaksas var iedalīt tiešajās un netiešajās izmaksās. Tiešās izmaksas var tieši saistīt ar noteiktu izmaksu nesēju(kalkulācijas objektu-produktu, pakalpojumu, pasūtījumu u.c.) Izmaksu nesējs, savukārt ir noteikta produkta vienība, kam kalkulē pašizmaksu. Tiešās izmaksas ir tādas izmaksas, ko var pilnībā attiecināt uz kalkulācijas objektu.

Netiešās izmaksas ir izmaksas, kas nepieciešamas ražošanas procesa norisei, bet nav tieši saistītas ar kādu konkrētu produkcijas veidu vai pasūtījumu.[9]]

Netiešās izmaksas var sasaistīt ar izmaksu rašanās vietu, nevis konkrētu izgatavojamo produktu. Izmaksu rašanās vieta ir konkrēta struktūrvienība, atbildības joma, iekārta, kas uzkrāj uz kalkulācijas objektiem attiecināmas izmaksas.[1,27]

Uzņēmuma ekonomiskā dienesta uzdevums ir noteikt katras klasifikācijas grupas izmaksu nomenklatūru. Izmaksu iedalījums tiešajās un netiešajās izmaksās ir vienmēr ir jāaplūko kontekstā ar nozares un uzskaites objektu specifiku. Tiešās izmaksas tālāk tiek dalītas divās pamatgrupās: ražošanas materiāli un tiešā alga.

Tiešā alga ir atalgojuma izmaksas, kas ir tieši saistītas ar ražojamās preces izgatavošanu un apstrādi. Tiešā alga attiecas uz strādniekiem, kuri ir fiziski saistīti ar konkrēto produkciju un kur samērā viegli ir reģistrēt ražošanā patērēto laiku. Piemēram, piena pārstrādes uzņēmumā tiešās izmaksas ir izejvielas, materiāli, darba izmaksas(darba algas ar sociālajiem maksājumiem ceļa strādniekiem attiecīgajā cehā, kas attiecīgi tiek sadalītas pa ražotās produkcijas veidiem).[8,124]

Jo plašāka ir tiešo izmaksu nomenklatūra, jo precīzāk var noteikt kalkulācijas objekta pašizmaksu. Bet ir jāievēro samērības princips, jo mazvērtīgu izdevumu tieša uzskaitē pa kalkulācijas objektiem var prasīt lielas izmaksas.[9]

Savukārt, netiešās izmaksas var būt tādas izmaksas, kā smērvielas ražošanas iekārtās, degviela autotransportam, remonta izmaksas u.c.

Tiešās izmaksas teorētiski var uzskatīta par mainīgajām izmaksām. Tas, ka ražošanas materiāli ir mainīgās izmaksas, ir pats par sevi saprotams. Savukārt par tiešajām algām to būtu grūtāk apgalvot. Īsā laika periodā visas algu izmaksas ir patstāvīgas, bet ja skatās uz ilgāku laika periodu, tad tās kļūst par mainīgajām izmaksām. [8,124]

Netiešās izmaksas vēl mēdz saukt:

- par vispārējām, jo tās ir attiecināmas uz visiem uzņēmējdarbības veidiem, nevis atsevišķiem izmaksu nesējiem
- par pieskaitāmām, jo tās ieskaita produkta pašizmaksā, ar iepriekš noteiktu pieskaitījuma likmju palīdzību

Izmaksas tāpat var klasificēt pēc izmaksu vadīšanas līmeņiem:

1. centralizēti
2. decentralizēti

Izmaksu vadīšanas līmeņu raksturojums[1,28]

Izmaksu vadīšanas līmeņi	Izmaksu plānošana, kontrole, analīze
1.līmenis-centralizēta izmaksu vadīšana	<ul style="list-style-type: none"> • tiešās un netiešās; • mainīgās un patstāvīgās • ražošanas, administrācijas, pārdošanas
2.līmenis-decentralizēta izmaksu vadīšana	<ul style="list-style-type: none"> • pa atsevišķiem produktu veidiem un to grupām • pa atsevišķiem klientiem • pa atbildības centriem

Izmaksu iedalījums pēc to funkcijām un rakstura atbilstoši Latvijas Republikas gada pārskatu likumam dots 2.3.tabulā

Uzņēmējdarbības izmaksu sastāvs pēc to funkcijām un rakstura, kā tās iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā[1,25]

Pielietojot perioda izmaksu metodi	Pielietojot apgrozījuma izmaksu metodi
1. Materiālu izmaksas 1.1.Izejvielu un palīgmateriālu izmaksas 1.2.Pārējās ārējās izmaksas	1. Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas Tiešās izmaksas <ul style="list-style-type: none"> • izejvielu, pamatmateriālu un palīgmateriālu izmaksas • samaksa par darbiem un pakalpojumiem no ārienes • pamatstrādnieku darba samaksa ar pieskaitījumiem u.c. Ar ražošanu netieši saistītās izmaksas <ul style="list-style-type: none"> • pamatlīdzekļu nolietojums • nomas maksa • vispārējās nozīmes palīgmateriāli u.c.
2. Personāla izmaksas 2.1.Algas 2.2.Pārējās sociālās apdrošināšanas izmaksas	
3. Līdzekļu vērtības norakstīšana 3.1.Pamatlīdzekļu un materiālo ieguldījumu nolietojums un norakstīšana 3.2.Apgrozāmo līdzekļu vērtības norakstīšana virs normatīvajiem zudumiem	2.Pārdošanas izmaksas <ul style="list-style-type: none"> • Transporta, sakaru, komisijas, reklāmas, mārketinga izmaksas • Algas un pieskaitījumi sociālajai apdrošināšanai • Ēku, inventāra un iekārtu amortizācija • Kancelejas izdevumi, ieskaitot pasta un citus izdevumus u.c.
4. Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas 4.1.Ar darba aizsardzību saistītie izdevumi 4.2.Komandējuma izmaksas u.c. 4.3.Transporta, sakaru, komisijas, reklāmas, mārketinga, preču apdrošināšanas izmaksas u.c.	3.Administrācijas izmaksas <ul style="list-style-type: none"> • Algas un pieskaitījumi sociālajai apdrošināšanai

<p>5. Ārkārtas izmaksas</p> <p>5.1. Izmaksas, kas saistītas ar pamatlīdzekļu likvidāciju un pārdošanu</p> <p>5.2. Iepriekšējo gadu zaudējumi, kas konstatēti pārskata gadā</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Telpu uzturēšanas izdevumi, ieskaitot nomas maksu, apsardzi, apgaismojumu • Materiālo vērtību un pamatlīdzekļu remonta un uzturēšanas izmaksas u.c
	<p>4. Ārkārtas izmaksas</p> <ul style="list-style-type: none"> • Iepriekšējo gadu zaudējumi, kas konstatēti pārskata gadā • Zaudējumi stihisko nelaimju, saņemto apdrošināšanas atlīdzību dēļ. • Pārējās ar uzņēmuma pamatdarbību nesaistītas izmaksas

Tabulā (2.3.tab.) uzskaitīts, kādas izmaksas ietilpst peļņas vai zaudējumu aprēķinā pielietojot perioda izmaksu metodi un apgrozījuma izmaksu metodi.

2.2.1. Materiālu izmaksas

Visu veidu uzņēmumos, izņemot pakalpojumu uzņēmumus, materiālu izmaksas veido lielu izmaksu grupu. Rūpniecības uzņēmumos materiālus parasti iedala četrās pamatgrupās:

- izejvielas un materiāli
- pusfabrikāti
- palīgmateriāli
- ekspluatācijas materiāli

Izejvielas un materiāli-produkti, ko izmanto sākotnējā veidā vai formā. Piemēram, kokmateriāli, nafta, āda, vilna, kokvilna. Parasti arī metāli tiek iekļauti šajā grupā, lai arī tie ir produkti, kas radušies relatīvi dārga un energoietilpīga procesa rezultātā. Izejmateriālus izmanto produktu ražošanai, un parasti tie veido nozīmīgu daļu no uzņēmuma gatavajiem produktiem.

Pusfabrikāti-gatavas sastāvdaļas vai arī pārstrādāti starpprodukti, kas tiek izmantoti uzņēmuma gatavajos produktos. Atšķirība starp izejmateriāliem un pusfabrikātiem grāmatvedības aprēķinos ir neliela, un visbiežāk abām preču grupām izmanto vienu apzīmējumu-izejmateriāli. Pusfabrikātus lielākoties pārstrādā par jauniem pusfabrikātiem, dažādām sastāvdaļām un gatavajiem produktiem.

Palīgmateriāli-materiāli, kas izmantoti produkta izgatavošanai, bet veido pavisam nelielu daļu no tā. Palīgmateriāli ir līme, naglas, skrūves, lakas utt. Piena pārstrādes uzņēmumā pie palīgmateriāliem var pieskaitīt dažādas pārtikas piedevas, stabilizatorus, krāsvielu un citas piedevas, kas tiek liktas pie konkrēta piena produkta, lai saglabātu tā izskatu, krāsu, garšu un visādu citādu pievilcību patērētājam.

Ekspluatācijas materiāli- produkti, kas tiek izmantoti gatavā produkta ražošanā, bet neklūst par tā daļu. Tā var būt smēreļļa, spuldzītes, smilšpapīrs u.c. Grāmatvedības pārskatos ekspluatācijas materiāli ir atrodamī izmaksu rādītājos citas ekspluatācijas izmaksas vai citas ražošanas izmaksas. [8,62]

Piena pārstrādes uzņēmumā galvenā izejviela ir piens. Pie palīgmateriāliem var pieskaitīt dažādas pārtikas piedevas, stabilizatorus, krāsvielu un citas piedevas, kas tiek liktas pie konkrēta piena produkta, lai saglabātu tā izskatu, krāsu, garšu un visādu citādu pievilcību patērētājam. Pusfabrikātos var iedalīt piemēram, biezpienu, kas rodas piena pārstrādes rezultātā, kur, kā blakusprodukts rodas vēl sūkalas. Sūkalas tālākajā ražošanas procesā netiek izmantotas, bet biezpiens gan. No tā gatavo tālāk citus produktus vai pārdod tālāk neapstrādātu. Ekspluatācijas materiālos šajā gadījumā var ieskaitīt produkta iepakojamo materiālu, piemēram Elopakas, kas tiek izmantotas piena un kefīra fasēšanai, kā arī pārtikas plēvi, maisiņus un citus materiālus.

Materiālu uzskaitē A/S „Rankas piens” tiek veikta pēc nepārtrauktās inventarizācijas metodes. Materiālu uzskaites galvenais uzdevums ir kontrolēt to saglabāšanu un pareizu lietošanu. Materiālās vērtības, kas tiek uzreiz izlietas ražošanā bez krājumu veidošanas, tiek norakstītas pamatojoties uz iekšējās uzskaites pavadzīmēm un aktiem. Pamatojoties uz materiāli atbildīgo personu atskaitēm, tiek izrakstītas materiālo vērtību norakstīšanas pavadzīmes un norakstīšanas grāmatojumu izziņas. Materiālās vērtības tiek norakstītas daudzumā un summā. Materiālo vērtību norakstīšanas pavadzīmes izraksta persona, kas materiālās vērtības ir izsniegusi un persona, kas tās saņēmusi un izlietojusi ražošanas vajadzībām.

Materiālo izmaksu apjoms uzņēmumā par laika periodu no 2009.gada līdz 2011.gadam dots tabulā (2.4.tab)

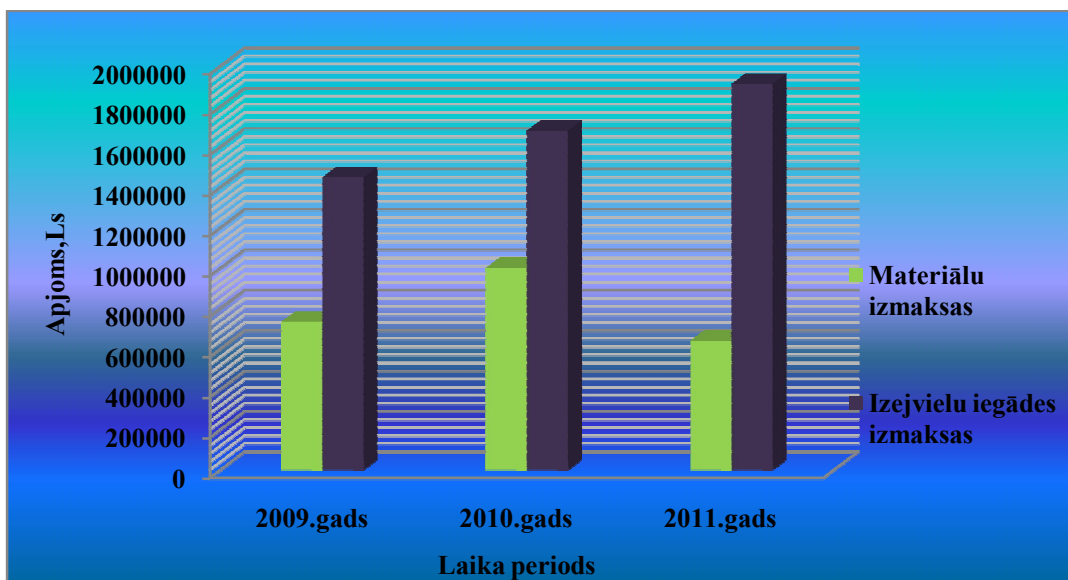
2.4. tabula

Materiālu izmaksu apjoms A/S „Rankas piens” no 2009.-2011.gadam

Gads/Izmaksu veids	Materiālu izmaksas,(Ls)	Izejvielu iegādes izmaksas,(Ls)	Materiālu izmaksas kopā,(Ls)
2009.gads	732959	1448763	2181722
2010.gads	1000660	1679928	2680588
2011.gads	639852	1910788	2550640

Kā jau iepriekš tekstā minēts, tad pie materiālajām izmaksām uzņēmums pieskaita produktu iepakojšanai nepieciešamos materiālus, tādus, kā Elopakas, kur tiek fasēts piens, kefīrs un izlejamais jogurts, kā arī pārtikas plēve, maisiņi, kas tiek lietoti siera fasēšanai un polistirola glāzītes, kurās pilda augļu jogurtus.

Pie izejvielām tiek ieskaitīts piens, kā galvenā izejviela, tāpat arī vājpiens un iepirktais biezpiens, ko uz Jāņu siera ražošanas laiku uzņēmums iepērk papildus, jo saražot pašu spēkiem tik lielā daudzumā ir dārgāk, nekā iepirkt. Tāpat pie izejvielām tiek pieskaitītas garšvielas, pārtikas piedevas, ievārījumi, un citas piedevas produktu ražošanai.



2.1.att. Materiālu izmaksu sadalījums A/S „Rankas piens” 2009.-2011.gadā

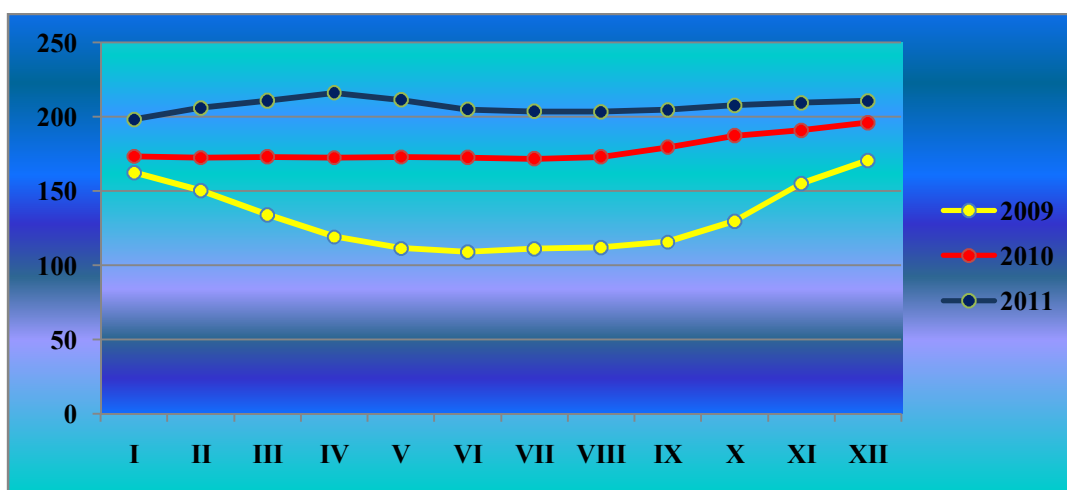
Kā redzams attēlā (2.1.att.), tad materiālu izmaksām ir tendence palielināties ar katru gadu. Visvienmērīgākais palielinājums ir tieši uz izejvielas iegādes izmaksām. Tas skaidrojams ar piena iepirkuma cenas paaugstināšanos, kas no 2009.gada ievērojami augusi, uz gada sākumu sasniedzot 0,23Ls/kg, lielākajiem piena piegādātājiem. Šobrīd uzņēmumā A/S „Rankas piens” vidējā piena iepirkuma cena ir 0,18Ls par vienu piena kilogramu, jeb 180.00Ls par tonnu svaigpiena, pēc iepirkuma cenu samazinājuma. Kā jau tas parasti ierasts uz vasaras sākumu piena pārstrādes uzņēmumiem ir tendence samazināt piena iepirkuma cenas, sakarā ar piena daudzuma palielinājumu uz vasaru. Bet pamazām sāk iezīmēties visai skaudra situācija piena piegādātājiem, jo sakarā ar pozitīvajām piena ražošanas tendencēm Austrālijā, vietējie piena pārstrādes uzņēmumi nevar pienu nodot eksportam par tik lielu cenu, kā iepriekš. Vietējā tirgū veidojas piena pārprodukcija. Piemēram, A/S „Rankas piens” 2012.gada janvāra mēnesī svaigpienu pārdeva uz Lietuvu par 0,23Ls/kg., jeb 230.00Ls tonnā, bet šobrīd piena pārdošanas cena ir nokritusies uz 0,20Ls/kg, jeb 200.00Ls par tonnu. Arī piena produktiem būs jāsamazina pārdošanas cena, jo to diktēs lielveikali.

Piens iepirkuma cenu salīdzinājums par tonnu, laika periodā no 2009.-2011.gadam

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Iepirkts piens, pavisam (cena, Ls/t)												
2009	162.31	150.35	133.89	119.18	111.42	109.03	111.03	111.98	115.73	129.79	155.04	170.64
2010	173.31	172.54	173.22	172.56	172.89	172.65	171.78	173.06	179.68	187.41	191.07	196.23
2011	198.37	206.00	210.84	216.13	211.43	205.01	203.71	203.42	204.70	207.74	209.53	210.72

Tabulā (2.5.tab.) var redzēt kā mainījušās piena iepirkuma cenas laika periodā no 2009.gada janvāra līdz 2011.gada decembrim par vienu tonnu. Kā redzams, tad tieši vasaras periodā 2009.gadā piena iepirkuma cena ir zemāka. Tas skaidrojams ar to, ka nākot siltajai vasaras sezonai piena piegādātāji-zemnieki, savas gotiņas var nodrošināt ar augstvērtīgāku barību, kas būtiski ietekmē piena izslaukumu. Piens tiek saražots lielā daudzumā un uz lielo apjomu cena samazinās. Šis ir laiks, kad piena pārstrādātājs var saražot savu produkciju par mazliet lētākām izmaksām. Sākoties ziemas sezonai pieprasījums pēc piena palielinās, tāpēc arī aug cena. Pēc tabulas datiem var redzēt, ka 2011.gada nogalē piena iepirkuma cena sasniedza 0,21Ls/kg., kas ir samērā augsta zemniekam, bet sadārdzina pārstrādātāja produkciju.

A/S "Rankas piens" iepirkta piena tauku bāzes procentam ir jābūt robežās no 3-3,5%. Tālāk tiek skatīta arī piena kvalitāte-baktērijas un somatiskās šūnas. Tiek ņemts vērā arī piegādātā piena olbaltuma vielu %, no kā ir atkarīga ražotās produkcijas kvalitāte.



2.2.att. Piens iepirkuma cenu sadalījums uz gadu, laika periodā no 2009.-2011.gadam

Attēlā (2.2.att.) vizuāli attēlotas piena iepirkuma cenu izmaiņas. Uz 2010. un 2011.gadu piena iepirkuma cena ir saglabājusies vienmērīgāka, ko ietekmē arī Latvijas Piena Kooperatīvi, tādi kā LPKS Māršava, kas visu sezonu zemniekiem maksā samērā augstu cenu par kilogramu un notur arī kopējo cenu iepirkuma tirgū, jo ja piena pārstrādātājs nevēlas zaudēt piegādātāju, tam nākas šo cenu turēt tik pat augstu.

2.2.2. Personāla izmaksas

Darba alga uzņēmumā strādājošajiem bez izmaksām par izejvielu un pusfabrikātu iegādi visbiežāk ir viena no uzņēmuma nozīmīgākajām izmaksām. Augstās darba izmaksas, kurām ir pakļauts uzņēmums, un relatīvi stingrie atlaišanas noteikumi, kas aizsargā strādājošo intereses, rada situāciju, ka pieņemt darbā jaunu darbinieku ir viens no nopietnākajiem lēmumiem uzņēmumā. Jo mazāks uzņēmums, jo nopietnāks lēmums.

Gadu gaitā ir izveidojušās dažādas darba algas sistēmas, kuras var sagrupēt sekojoši:

- laika darba algas samaksa
- gabaldarba samaksa
- abu iepriekšējo veidu kombinācija

Laika darba algas samaksa-ar to saprot samaksu par darba stundu, nedēļu, mēnesi, gadu. Šim samaksas veidam kopējs ir tas, ka pamatu samaksai veido patērētais darba laiks neatkarīgi no paveiktā darba kvalitātes un kvantitātes.

Laika darba alga var būt noteikta ar tarifu palīdzību (vienošanās līgumā starp darba devēju un arodbiedrību), var būt noteikta nedaudz zemāka, bet tam visam klāt nāk mainīgā algas daļa, kas tiek izmaksāta, pamatojoties uz sasniegtajiem ražošanas rezultātiem, piemēram, nedēļas mēneša vai gada laikā saražotās produkcijas daudzumu.

Gabaldarba samaksa- tās pamatā ir princips- jo lielāku darba apjomu darbinieks veic, jo lielāku algu viņš saņem. Ja ir gabaldarba samaksa, tad darbiniekam maksā noteiktu naudas summu par vienu vienību, kas tiek apstrādāta. Darba process uzņēmumā, kas izmanto gabala samaksas principus, būs sadalīts vairākos darba posmos, kas ir izmērāmi. [8,62]

Gabaldarba samaksas forma var tik izmantota attiecībā uz atsevišķu cilvēku vai arī uz atsevišķu cilvēku grupu. Ja ir noteikta laika gabaldarba samaksas forma, tad tiek noteikts standarta laiks, kas nepieciešams vienas vienības izgatavošanai. Darbiniekiem, kuri piedalās produkcijas vienības izgatavošanā, maksā algu par stundu, kas aprēķināta vienas vienības patstāvīgo ražošanas cenu dalot ar kopējo stundu skaitu, kas ir patērētas ražošanā un pēc tam atkal reizinot ar nostrādāto stundu skaitu.

A/S „Rankas piens” darba alga tiek aprēķināta saskaņā ar darba līgumu un normatīvajiem aktiem, pēc katra strādājošā darba ieguldījuma uzņēmuma darbībā un izmaksāta katru mēnesi. Uzņēmumā tiek pielietotas abas iepriekš minētās darba algas metodes. Darbiniekiem, kas strādā ar produkcijas ražošanu nesaistītā struktūrvienībā, kā piemēram, administrācijā, darba alga tiek maksāta pēc laika darba algas samaksas sistēmas, norēķinoties par mēnesi. Valdes priekšsēdētājs katru mēnesi grāmatvedībā iesniedz darba algas aprēķinu. Par darba laika uzskaites tabulu aizpildīšanu ir atbildīgi struktūrvienību vadītāji. Mēneša beigās tabeles iesniedz grāmatvedībā. Darbiniekiem, kas strādā pie produkcijas ražošanas tiek izmantota gabaldarba algas uzskaitē. Tiem tiek maksāts pēc saražotās produkcijas daudzuma, ņemot vērā katra produkta ražošanai aprēķinātos darba algas koeficientus. Darba algas uzskaitē grāmatvedībā ir datorizēta un notiek pēc IU “Cipars” programmas.[7,15]

Ja darbinieks ir saslimis, pirmās desmit slimības dienas apmaksā darba devējs (lapa A). Lai aprēķinātu apmaksas summu, ir jāzina pēdējo 6 mēnešu darba alga, kas ir jādala ar šo periodu nostrādāto darba dienu skaitu.. Par pirmo slimības dienu nauda netiek aprēķināta, bet par otro un trešo dienu aprēķina 75%. Par laiku no 4-10 dienai aprēķina 80% no vidējās darba algas.

Lai vizuāli varētu salīdzināt, kā mainījies personāla izmaksu apjoms par laika periodu no 2009.gada līdz 2011.gadam, darba autore raksturojošos lielumus izvēlējās parādīt ar tabulas (2.6.tab) un attēla (2.3.att.) palīdzību. Dati ņemti no uzņēmuma gada pārskata, peļņas/zaudējumu aprēķina, kur tie iekļauti darba algas izmaksu postenī pie pārdotās produkcijas ražošanas izmaksām, pie pārdošanas izmaksām un pie administrācijas izmaksām. Saskaitot šos posteņus kopā, iegūstam kopējo personāla izmaksu apjomu uzņēmumā laika periodā no 2009.gada līdz 2011.gadam.

2.6.tabula

Personāla izmaksu apjoms A/S „Rankas piens” no 2009.gada-2011.gadam

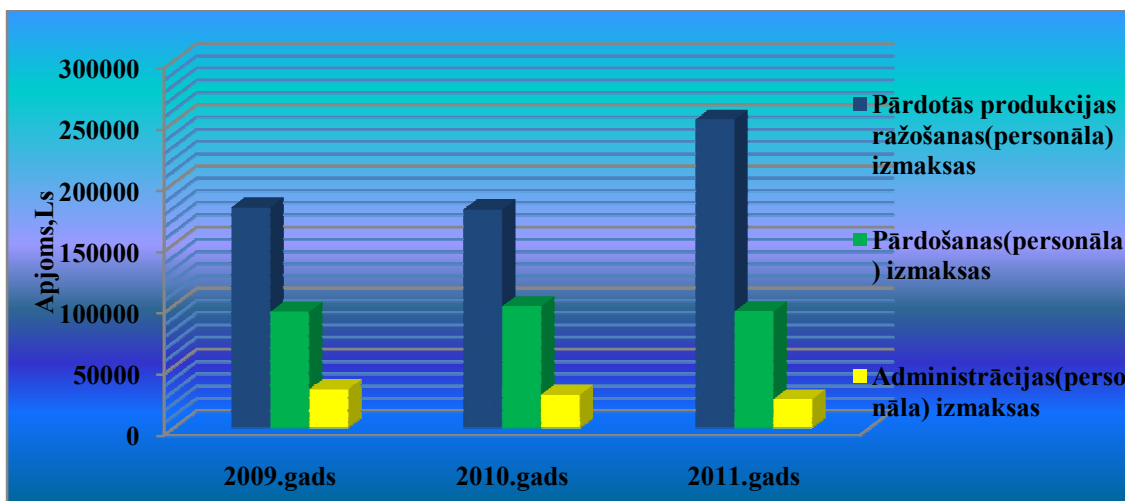
Gads/Izmaksu postenis	Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas,(Ls)	Pārdošanas izmaksas,(Ls)	Administrācijas izmaksas,(Ls)	Kopā(Ls)
2009.gads	179954	94726	31406	306086
2010.gads	178398	99281	26908	304587
2011.gads	251882	95068	23296	370246

Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās tiek ieskaitīta darba alga darbiniekiem, kas strādā A/S „Rankas piens” ražotnē, pie produkcijas gatavošanas. Kā jau iepriekš minēts, tad darba alga tiek aprēķināta par saražotās produkcijas daudzumu, ko katram darbiniekam rēķina uzņēmuma vadītājs balstoties uz grāmatvedības datiem par saražoto

produkciju konkrētajā mēnesī un darba uzskaites tabelēm. Tāpat tiek ņemti vērā produkcijas ražošanas koeficienti, kas ir noteikti katram produktam.

Pārdošanas izmaksās ir ietverta darba alga, kas tiek maksāta vairumtirdzniecības bāzu vadītājiem, pārdevējām pašu veikalos, kā arī darba alga šoferiem, kas produkciju piegādā uz konkrēto struktūrvienību.

Administrācijas izmaksās ietverta darba alga ofisā strādājošajam personālam, tajā skaitā arī uzņēmuma vadītājam.



2.3.att. A/S „Rankas piens” personāla izmaksu sadalījums 2009.-2011.gadā

Pēc attēla (2.3.att.) var redzēt, kā sadalījušās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās ietvertās darba algas strādājošajiem ražošanā, pārdošanas izmaksās ietvertās darba algas un darba algas administrācijai. Pēc attēla var redzēt, ka 2009. gadā un 2010.gadā izmaksas ir līdzīgas, bet 2011.gadā ievērojami palielinājušās personāla izmaksas, kas tieši strādā pie produkcijas gatavošanas. Tas skaidrojams ar to ka 2011.gadā palielinājušies produkcijas ražošanas apjomi.

2.2.3. Pamatlīdzekļu nolietojums

Gandrīz visos uzņēmējdarbības veidos ir nepieciešama tehnika, iekārtas, transporta līdzekļi un varbūt arī ēkas, lai varētu īstenot savus biznesa plānus. Šos ražošanas resursus sauc par pamatlīdzekļiem un ar tiem saistītās izmaksas reģistrē īpaši.

Pamatlīdzekļi-materiāli aktīvi, kurus uzņēmums tur, lai izmantotu preču ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai vai administratīvām vajadzībām. [9]

Kopējā iezīme ir tāda, ka šos līdzekļus izmanto vairāku gadu garumā un šajā laikā samazinās to vērtība un palielinās nolietojums.

A/S „Rankas piens” par pamatlīdzekli atzīst par aktīvu, ja:

- to izmanto uzņēmuma darbībā (arī pārvaldes vajadzībām) un no turpmākās izmantošanas sagaidāms saimniecisks labums;
- lietderīgās lietošanas laiks pārsniedz vienu gadu;
- iegādātos objektus nav paredzēts pārdot tālāk;
- vienas vienības vērtība ir 300 un vairāk latu (bez pievienotās vērtības nodokļa).
- pamatlīdzekļiem no jauna uzstādītās detaļas, kas būtiski palielina lietošanas laiku, pievieno pamatlīdzekļu vērtībai, savukārt nomainītās daļa tiek izslēgtas no pamatlīdzekļu sastāva. Ja izslēdzamā pamatlīdzekļa daļa nav nolietota atsevišķi no pārējā pamatlīdzekļa, tad izslēdzamā pamatlīdzekļa daļas novērtēšanai izmanto amortizētās aizstāšanas izmaksas.[7,18]

Pamatlīdzekļu objekti, ko uzņēmums rada vai iegādājas, tiek ņemti uzskaitē atbilstoši summām, kas faktiski iztērētas to iegādei. Pamatlīdzekļa iegādes vērtība ir pamatlīdzekļa iegādes izmaksas vai izveidošanas pašizmaksa.

Iegādes izmaksās iekļauj:

a) pirkšanas cenu, ieskaitot ievadmuities nodevas un neatskaitāmos nodokļus, atskaitot atlaides.

b) tieši attiecināmas izmaksas, kas saistītas ar pamatlīdzekļa piegādi līdz tā izmantošanai, kā arī izmaksas, kas nepieciešamas, lai pamatlīdzekli sagatavotu izmantošanai paredzētajiem mērķiem, līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā.

Uzņēmumā pamatlīdzekļu pārvērtēšanas biežumu un nepieciešamību nosaka uzņēmuma vadītājs, rakstot atsevišķu rīkojumu. Pārvērtēšanas biežums ir atkarīgs no pārvērtējamo pamatlīdzekļu patiesās vērtības.[7,18]

Pamatlīdzekļu vērtības samazinājums tiek norakstīts no iepriekšējos periodos minētajā rezervē ieskaitītā attiecīgā pamatlīdzekļa vērtības pieauguma, iekļaujot pārskata perioda peļņas vai zaudējuma aprēķinā.

Gadījumos, kad pamatlīdzekļa bilances vērtība ir būtiski samazinājusies ir iespējami 2 grāmatošanas varianti:

1. Pamatlīdzekļa bilances vērtība ir būtiski samazinājusies un iepriekšējos periodos nebija vērtības pieauguma, kas atzīts postenī „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve”, tad pamatlīdzekļu samazinājumu atzīst izmaksās pārskata perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā.
2. Pamatlīdzekļa bilances vērtība ir būtiski samazinājusies un iepriekšējos periodos pamatlīdzekļu vērtības pieaugums bija atzīts postenī „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve”, tad pamatlīdzekļa vērtības samazinājumu atskaita no posteņa „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve” un grāmatvedībā uzrāda:

- D – „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve”,
- K – pamatlīdzekļi.

Un pretēji – ja pamatlīdzekļa bilances vērtība ir būtiski palielinājusies, bet šis palielinājums kompensē pamatlīdzekļa vērtības samazinājumu, kas iepriekšējos periodos atzīts par izmaksām peļņas vai zaudējumu aprēķinā, tad kontā „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve” ietvērto vērtības pieaugumu atzīst peļņas vai zaudējumu aprēķinā ieņēmumos:

- D – „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve”
- K – ieņēmumi no pamatlīdzekļu pārvērtēšanas.

Kontā „Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve” ietvertās vērtības pieaugumu samazina, atzīstot samazinājumu peļņas vai zaudējumu aprēķinā, visu summu brīdī, kad pārvērtētais pamatlīdzeklis tiek likvidēts vai atsavināts, vai pakāpeniski pārvērtēta pamatlīdzekļa lietošanas laikā, katra pārskata periodā norakstot summu, kas vienāda ar starpību starp nolietojumu, kas aprēķināts, pamatojoties uz pamatlīdzekļa pārvērtēto vērtību un nolietojumu, kas aprēķināts, pamatojoties uz pamatlīdzekļa iegādes vērtību. [7,19]]

Pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas normas 2011.gadā:

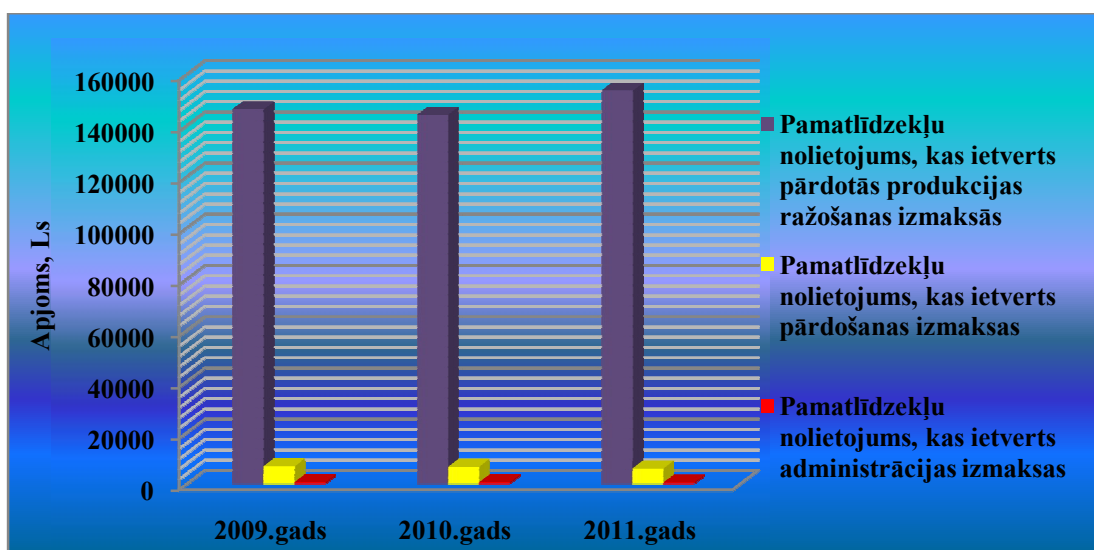
- Ēkas, būves un pārvada ierīces – 2% no bilances vērtības.
- Skaitļojamā tehnika un tās aprīkojums, drukas, modēmi, automašīnas – 20% no bilances vērtības.
- Pārējie pamatlīdzekļi – 10% no bilances vērtības.

Pamatlīdzekļu amortizācijas atskaitījumi ir ar aprēķinu pamatotas izmaksas, un šo izmaksu pamatojums nav naudas līdzekļu izdevumi. Šīs izmaksas nav svarīgas lēmumu pieņemšanai. Pamatlīdzekļu amortizācijas atskaitījumiem jāatbilst uzņēmumā izstrādātam un apstiprinātam ”Nolikumam par PL amortizācijas normām”, kam jāparedz PL fiziskais un morālais nolietošanas laiks.

Pamatlīdzekļu nolietojuma apjoms A/S „Rankas piens” 2009.-2011.gadam

Gads/Izmaksu postenis	Pamatlīdzekļu nolietojums, kas ietverts pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās, Ls	Pamatlīdzekļu nolietojums, kas ietverts pārdošanas izmaksās, Ls	Pamatlīdzekļu nolietojums, kas ietverts administrācijas izmaksās, Ls	Kopā(Ls)
2009.gads	146311	6890	652	153853
2010.gads	144158	6693	630	151481
2011.gads	153652	5991	553	160196

Tabulā (2.7.tab.) doti pamatlīdzekļu amortizācijas atskaitījumi par laika periodu no 2009.gada līdz 2011.gadam. Kā redzams pēc tabulas, tad vislielākais pamatlīdzekļu nolietojums uzskaitīts 2011.gadā. Tas saistīts ar to, ka palielinājies pamatlīdzekļu daudzums-klāt nākusi jauna fasēšanas iekārta 20g sierīņiem.



2.4.att. A/S „Rankas piens” pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksu sadalījums 2009.-2011.gadā

A/S „Rankas piens” pamatlīdzekļu nolietojumu sadala 3 dažādos izmaksu posteņos-pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās, kurās ietverti amortizācijas atskaitījumi, kas saistīti ar ražošanas iekārtu nolietojumu, kā piemēram, fasēšanas iekārta, saldētavas, ražošanas līnijas un citi pamatlīdzekļi. Savukārt pārdošanas izmaksās ietvertas iekārtas produkcijas mašīnu nolietojums, vairumtirdzniecības bāzu saldētavas, datori un citas lietas, bet pie administrācijas izmaksām ietverti biroja tehnikas piederumi, datori, faksa aparāti, telefoni u.c.

3. ANALĪZES DAĻA

3.1. Produkta vai pakalpojuma pašizmaksa

Jebkuru uzņēmumu interesē, cik izmaksās tas, ar ko uzņēmums nodarbojas. Ļoti vienkārši ir noteikt peļņu, ja uzņēmums ražo tikai viena veida produktu vai sniedz viena veida pakalpojumus, pie kam uzņēmums cik produkcijas saražo, tik arī pārdod. Peļņa ir ieņēmumi mīnus izmaksas. Aprēķins kļūst ievērojami sarežģītāks, ja uzņēmums ražo vairāk nekā vienu produkcijas veidu, uzņēmumā ir nepabeigtās ražošanas un gatavās produkcijas krājumi[18,31]

Tāpēc izmaksu aprēķinam ļoti palīdz pašizmaksas kalkulācija.

Pašizmaksa ir izmaksu kopsomma noteikta produkta vai pakalpojuma veida vienībās vai kopējā apjoma ražošanai un pārdošanai noteiktā laika periodā. [1,38]

Produkcijas pašizmaksas kalkulācijā ir izdalāmi divi momenti:

- ❖ jebkuras jaunas produkcijas ražošanas projektēšana, modernizācija sākas ar kalkulāciju. Nosaka izmaksu normatīvus, aprēķina pašizmaksu. Tādējādi ir iespējams aprēķināt šīs produkcijas ražošanas finanšu rezultātu un pieņemt atbilstošu, saprātīgu vadības lēmumu, kā turpmāk virzīt biznesa attīstību
- ❖ pašizmaksas kalkulācijas procesā visus izmaksu veidus, kuri radušies uzņēmējdarbības rezultātā noteiktā laika periodā, attiecina uz konkrētā veida ražojumiem. Rezultātā iegūst attiecīgās preces pašizmaksu, kuru attiecinot pret šīs konkrētās preces vienību skaitu, iegūst vienas vienības pašizmaksu[11,9]

Pašizmaksas kalkulācijas mērķis ir produktu rentabilitātes un krājumu vērtības aprēķināšana. Balstoties uz aprēķināto produktu pašizmaksu, tiek noteiktas pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas peļņas-zaudējumu aprēķinā un gatavās produkcijas vērtība bilancē. Pašizmaksu var kalkulēt integrētajā grāmatvedības sistēmā, kad izmaksu uzskaitē ar finanšu uzskaiti ir sasaistīta vienā sistēmā, ar divkāršā ieraksta principu. Cita sistēma ir bloķētā grāmatvedības sistēma, kur finanšu grāmatvedība tiek kārtota divkāršā ieraksta sistēmā, bet izmaksas uzskaitītas un pašizmaksu kalkulē, izmantojot grāmatvedības datus, bet nesaistīti ar divkāršo ierakstu ar finanšu grāmatvedības kontiem.[18,32]

Pašizmaksas kalkulācijas uzdevumi ir:

1. sniegt datus uzņēmuma cenu politikas veidošanai-kalkulēt izdevīgākās cenas, noteikt zemāko pieļaujamo cenu robežu, aprēķināt piedāvājuma cenas konkrētiem pasūtījumiem un veikt citu lēmumu pieņemšanai nepieciešamos aprēķinus, pārsvarā ilgākam laika periodam;
2. sniegt datus pašražotās produkcijas krājumu novērtēšanai gada pārskatā;

3. sniegt datus ražošanas un pārdošanas plānošanai;
4. aprēķināt datus izmaksu kontrolei

Pašizmaksas kalkulāciju aprēķinos izmanto vairākus paņēmienus, kurus var apvienot četrās metodēs:

- Kalkulācija ar dalīšanu-viena pārskata perioda kopējās izmaksas dala ar šajā periodā saražoto produkcijas daudzumu;
- Kalkulācija ar ekvivalences skaitļiem, lietojot pārrēķina koeficientus-parasti visu produkciju sadala pa grupām un katram produkcijas veidam piešķir savu ekvivalences skaitli, pamatprodukcijai tas skaitlis ir „1”;
- Kalkulācija ar izslēgšanu-iegūto blakusprodukciju un ražošanas atkritumus, kurus pārdod vai izmanto tālāk, novērtē pārdošanas cenās un atskaita no pamatprodukcijas izmaksām. Ja neizmanto atkritumu likvidācija prasa papildus līdzekļus, to iekļauj pamatprodukcijas pašizmaksā;
- Kalkulācija ar pieskaitījuma likmēm-pirmajā solī nosaka visas kopējās produkcijas pašizmaksu, bet otrajā nosaka vienas vienības pašizmaksu. Otrajam solim var izmantot kādu no iepriekšminētajām metodēm.[3,145]

Produkcijas ražošanas pašizmaksa ir svarīgākais uzņēmuma efektivitātes rādītājs. Pašizmaksas samazināšana, nekaitējot produkcijas kvalitātei, ir svarīgs nosacījums produkcijas konkurētspējas nodrošināšanai tirgū [22,76]

Izmaksu nesēja(produkta, pakalpojuma, pasūtījuma, komplekta, procesa) pašizmaksu nosaka, sastādot pašizmaksas kalkulāciju, kurā norāda izmaksas pa to veidiem(izmaksu posteņiem) uz produkta vienību, pasūtījumu, komplektu u.tml. Pašizmaksas kalkulēšana ir kalkulācijas izstrādāšanas process.

Produkta(pakalpojuma) pašizmaksas kalkulāciju uzņēmējdarbībā izmanto:

- dažādu ar uzņēmējdarbību saistītu lēmumu pieņemšanā, piemēram, pieņemot lēmumus par pārdošanas cenām; izvēloties, vai atsevišķus produktu komponentus pirkt vai ražot pašu spēkiem u.tml.;
- budžeta plānošanā, piemēram nosakot atsevišķu produktu vaidu ražošanu saistītās izmaksas, peļņu, ienesīgumu u.tml.;
- uzņēmējdarbības rezultātu kontrolē, piemēram, kontrolējot atsevišķu produktu veidu izmaksu līmeni un tā izmaiņas;
- novērtējot gatavo produktu un nepabeigto ražojumu krājumus;veicot citas ar izmaksu pārvaldību saistītas darbības. [1,38]

Izšķir šādas pašizmaksas kalkulāciju veidus:

- Priekškalkulāciju, ko sastāda pirms kāda produkta(pakalpojuma), veida ražošanas vai pārdošanas uzsākšanas- šo kalkulāciju vēl mēdz dēvēt arī

par piedāvājuma kalkulāciju. Balstās uz tehnoloģiskajiem normatīviem un iepriekšējo periodu rādītājiem.

- Pēckalkulāciju, ko sastāda, izmantojot finanšu grāmatvedības uzskaitē uzkrāto informāciju par izmaksām iepriekšējā mēnesī, gadā;
- Standarta(normatīvo) kalkulāciju- to sastāda izmantojot t.s. standarta izmaksas(aritmētiskās vidējās izmaksas, ko nosaka, izmantojot nozares vadošo uzņēmumu sasniegtos rezultātus vai uzņēmumā iepriekšējos laika periodos sasniegtās īstenās izmaksas, pieskaitījuma likmes un ieviešot korekcijas, kas saistītas ar prognozējamām izmaiņām perspektīvā).[1,38]

Izšķir šādas pašizmaksas kalkulēšanas sistēmas:

- Pilnās ražošanas pašizmaksas kalkulāciju, kas ietver gan tiešās, gan netiešās izmaksas;
 - Procesa kalkulācijas metode
 - Pasūtījuma kalkulācijas metode
- Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulāciju, kurā ieskaita tikai konkrētā produkta(pakalpojuma) mainīgās izmaksas. [1,38]

Atkarībā no tā, vai izmaksas tiek iekļautas produkcijas pašizmaksā vai netiek iekļautas, tās klasificē kā ražošanas izmaksas un kā perioda izmaksas.[Kaire, lekciju materiāls]

Lai varētu sastādīt produkta pašizmaksas kalkulāciju, visas ar uzņēmējdarbību saistītās izmaksas jāsadala:

- pa izmaksu veidiem;
- pa izmaksu rašanās vietām;
- pa izmaksu nesējiem(kalkulācijas objektiem)

Saražotās produkcijas vai pakalpojuma pašizmaksas lielums ir atkarīgs no izvēlētās pašizmaksas kalkulācijas metodes. Ja salīdzina pilno pašizmaksas kalkulācijas metodi ar mainīgo izmaksu pašizmaksas metodi, pašizmaksa būs zemāka, to aprēķinot mainīgajās izmaksās.

3.1.1. Pilnā ražošanas pašizmaksas kalkulācija

Pilnas ražošanas pašizmaksas kalkulācijas sistēma pamatojas uz principu, ka kalkulācijas objekta pašizmaksā jāiekļauj gan tiešās izmaksas, gan pēc iespējas pamatoti noteiktu netiešo izmaksu daļu. [2,30]

Tiešajās izmaksās iekļauj:

- tiešās materiālu izmaksas
- tiešās darba izmaksas
- citas tiešās izmaksas

Tiešās izmaksas sauca arī par pamatizmaksām. Pamatizmaksām pieliekot klāt ražošanas netiešās izmaksas veidojas ražošanas pašizmaksa. Bet pilno komerciālo pašizmaksu iegūst pieskaitot klāt vēl administrācijas netiešās izmaksas un pārdošanas izmaksas.

Tiešās materiālu izmaksas ir visas noteikta produkta ražošanā vai pakalpojuma sniegšanā izmantoto izejvielu un materiālu izmaksas un ir viens no svarīgākajiem produkcijas pašizmaksas elementiem.

Tiešās darba izmaksas ir personāla izmaksas, kas tieši saistītas ar noteikta produkta ražošanu. Tās ir vienas no nozīmīgākajiem tiešo izmaksu elementiem sniegto pakalpojumu un darbu pašizmaksā, kas ietver darba ņēmēja bruto darba algas un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas.

Pārējās tiešās izmaksas ir jebkādas citas izmaksas, izņemto tiešās materiālu un darba izmaksas, kas rodas, ražojot noteiktu produktu vai sniedzot noteiktu pakalpojumu, piemēram, dizaina grafiskā noformējuma izmaksas, noteiktam pasūtījumam paredzēto iekārtu nomas izmaksas, iekārtu remonta izmaksas un citas.[13,119]

Lai aprēķinātu tiešās izmaksas un varētu tās iekļaut pašizmaksas kalkulācijā, var izmantot iepriekš noteiktas materiālu, darba un citu tiešā izlietojuma elementu normas(standartus).[2,31]

Ražošanas netiešās izmaksas, sauktas arī par blakus izmaksām-līdzekļu izlietojums, kas tieši nav saistāms ar noteiktu saražoto produktu grupu vai sniegto pakalpojumu veidu, bet attiecas uz vairākām to grupām un veidiem. Piemēram, izmaksas par iekārtu remonta materiāliem, nav tieši saistītas ar konkrēto preci, bet ir uz to attiecināmas, pamatojoties uz iekārtas izmantošanu katras preces ražošanā. [13,119]

Lai noteiktu netiešo izmaksu summu, ko ieskaitīt produkta(pakalpojuma) pašizmaksā, nepieciešams:

- sagrupēt netiešās izmaksas pa to rašanās vietām un veidiem;
- noteikt darbības apjomu;

- izvēlēties pieskaitījuma bāzi;
- noteikt pieskaitījuma likmes;
- sadalīt netiešās izmaksas pa kalkulācijas objektiem.

Netiešās izmaksas pēc to veida iedalāmas tāpat, kā tiešās izmaksas:

- materiālu izmaksas, piemēram, pamatlīdzekļu apkopē izmantotie materiāli;
- darba izmaksas, piemēram, ceha vadītāja alga;
- pārējas netiešās izmaksas, piemēram, iekārtu nolietojums, ēkas apdrošināšana, maksa par ūdeni. [13,119]

Procesu, kad netiešās(vispārējās) izmaksas ieskaita produkta pašizmaksā, sauc par pieskaitīšanu, tādēļ šīs izmaksas mēdz saukt arī par pieskaitāmajām izmaksām. Visas netiešās izmaksas tiek ieskaitītas produkta(pakalpojuma) pašizmaksā, izmantojot pieskaitījuma likmi.[1,40]

Pieskaitījuma likme, $l_n = \frac{\text{Netiešo izmaksu summa}}{\text{Darbības apjoms vai pieskaitījuma bāze}}$ (3.1.) [1,40]

Lai noteiktu izmaksu pieskaitījuma likmes, tiek lietoti dažādi darbības apjoma mērītāji, kas uzskaitīti 3.1.tabulā.

3.1.tabula

Darbības apjomu un pieskaitījuma bāzi raksturojošie rādītāji

Darbības apjoms un pieskaitījuma bāze	Pieskaitījuma likme
4. Darbības apjoms	
Saražoto produktu skaits	Ls uz produkcijas vienību
Tiešā darba izlietojums(darbietilpība), stundās	Ls uz vienu darba stundu
Iekārtu darbības laiks, mašīnstundās	Ls uz vienu mašīnstundu
5. Pieskaitījuma bāze	
Tiešās darba izmaksas	% no tiešajām darba izmaksām
Tiešās materiālu izmaksas	% no materiālu izmaksām
Pamatizmaksas	% no pamatizmaksām
Ražošanas izmaksas	% no ražošanas izmaksām
Pārdošanas apjoms(neto apgrozījums)	% no pārdošanas ieņēmumiem

Lai gan strādnieku darba algas vispārējā gadījumā ir tiešo izmaksu sastāvdaļa, tās var būt arī netiešo, pieskaitāmo izmaksu sastāvā, ja darba algas tiek maksātas atkarībā no saražotās produkcijas daudzuma.

Netiešo izmaksu noteikšanai un sadalīšanai pa kalkulācijas objektiem izmanto vairākas metodes:

1. **metode-** netiešo izmaksu sadalīšana pa kalkulācijas posteņiem proporcionāli saražoto vai pārdoto preču skaitam
2. **metode-** netiešo izmaksu sadalīšana proporcionāli produkta(pakalpojuma) darbietilpībai
3. **metode-**netiešo izmaksu sadalīšana proporcionāli izvēlētajai pieskaitījuma bāzei ar pieskaitījuma likmju palīdzību.

1.**metodi** ieteicams lietot, ja uzņēmums ražo un pārdod viena veida produktus vai pakalpojumus, tātad šauri specializētā uzņēmumā. Šādā uzņēmumā grāmatvedības uzskaitē uzkrāto vai plānoto netiešo izmaksu summu var sadalīt proporcionāli saražoto vai pārdoto produktu vienību skaitam, tādējādi iegūstot netiešo izmaksu pieskaitījuma likmi latos uz vienu produkta vai pakalpojuma vienību.

2. un 3. **metodi** izmanto uzņēmumos, kuros ražo un pārdod dažāda veida produktus, kur netiešās izmaksas jānosaka katram produktu veidam atsevišķi. Pielietojot 2. metodi, kā uzņēmuma darbības apjoma mērītāju var izmantot ne tikai tiešā darba izlietojumu, bet arī mašīnlaika patēriņu mašīnstundās, kas vairāk piemērots ražotnēm ar augstu mehanizācijas vai automatizācijas līmeni. Izmantojot netiešo izmaksu sastādīšanai pa kalkulācijas objektiem 3. metodi, kā pieskaitījuma bāzi izvēlas kādu no pašizmaksas kalkulācijā iepriekš norādītajiem rādītājiem-kalkulācijas posteņiem.[2,34]

Lai noteiktu produkta komerciālo pašizmaksu, ir jāpievieno administrācijas un pārdošanas izmaksas, kuras ražošanas pilnajā pašizmaksā netiek iekļautas. Administrācijas netiešajās izmaksās ietilpst direktoru, sekretāru, grāmatvežu un citu darbinieku algas un sociālās apdrošināšanas iemaksas, pārvaldes funkcijām izmantoto ēku un iekārtu nolietojums, remonts un uzturēšanas izmaksas, nomas maksa, apgaismošana, apsardze, pasta un citi izdevumi. Sakaru un kantora izmaksas, banku pakalpojumu apmaksas, juristu un zvērinātu revidentu pakalpojumu apmaksas un citas tamlīdzīgas izmaksas var uzkrāt atbilstoša nosaukuma operāciju kontos. Tā kā šis jautājums nekur nav atrunāts, tad katrs uzņēmums atbilstoši savai darbības specifikai nosaka, šo izmaksu sastāvu un kā tās atspoguļot. [4,27]

Par preču pārdošanas izmaksām uzskatāmas tādas izmaksas, kas saistītas ar pašu pārdošanas procesu ražošanas uzņēmumos. Šeit ietilpst tirdzniecības personāla darba algas, tirdzniecībā ekspluatēto pamatlīdzekļu nolietojums un energoresursu patēriņš, tirdzniecības telpu noma un citas izmaksas[4,27]

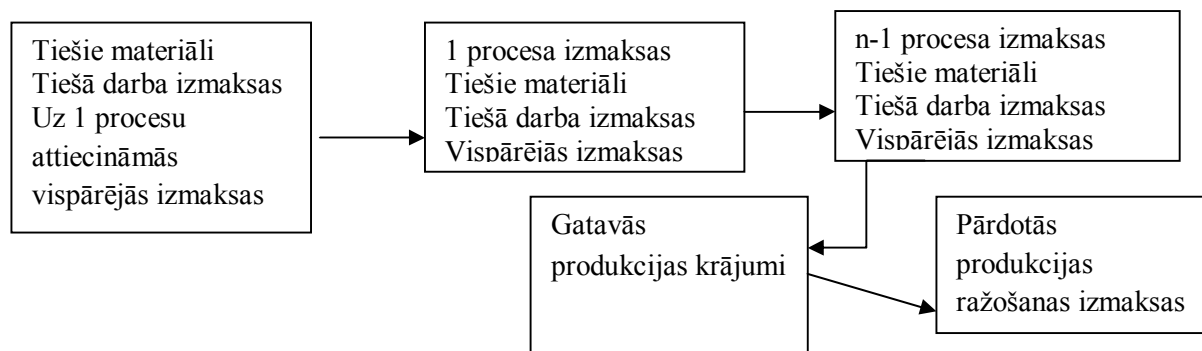
Procesa pašizmaksas kalkulācijas metode

Procesa izmaksu uzskaites sistēmu lieto tad, ja uzņēmumā ražo relatīvi daudz nelielus vienveidīgus produktus vai ja uzņēmumā ir vienveidīgs produkcijas ražošanas process. Piemērs tādiem uzņēmumiem, ir pārstrādes uzņēmumi(kausēšanas ražotnes,

spēkstacijas, naftas un gāzes ražotnes). Tie ir arī uzņēmumi, kas ražo samērā līdzīgu produkciju vienveidīgā ražošanas procesā vai arī kas ražo to pašu produkciju ik pēc noteikta laika perioda(ciklos), piemēram, nedēļās, mēnešos, kvartālos. Procesa pašizmaksas kalkulāciju izmanto arī liela daļa pakalpojumu uzņēmumu. Procesa pašizmaksas kalkulācijā tiek iekļautas visas izmaksas kas aktuālajā laika periodā tiešā veidā saistās ar ražotās produkcijas daudzumu, t.i., pēc saražotā vienību skaita vai arī vadoties pēc uzskaitīto stundu skaita(pakalpojumu uzņēmumos). Visu izmaksu summa tiek dalīta ar saražoto produkcijas daudzumu, kā rezultātā rodas (vienas vienības) vidējās izmaksas.[8,206]

Lietojot procesa izmaksu uzskaites sistēmu katram pašizmaksas kalkulācijas objektam neatver atsevišķus subkontus, bet to dara atsevišķiem ražošanas procesiem. Saražotās produkcijas vienības pašizmaksu aprēķina, kad izdala produkcijas partijas ražošanas izmaksas ar produkcijas partijā saražoto vienību skaitu. Bez tam procesa izmaksu uzskaites sistēmā parasti pa procesiem pārvietojas pašizmaksas kalkulācijas objekts, bet pasūtījuma izmaksu uzskaites sistēmā pašizmaksas kalkulācijas objekts galvenokārt ir stacionārs, bet dažādas ražošanas operācijas tiek pārvietotas un veiktas atsevišķos objektos. [18,94]

Procesa izmaksu uzskaites sistēma parādīta 3.1.attēlā.



3.1.att.Procesa izmaksu uzskaites sistēmas shēma

Procesa pašizmaksas kalkulācijai ir šādas īpatnības:

- Ražošanas procesa gala iznākums var būt gan viens produkts, gan vairāki saistīti produkti, un arī blakusprodukti;
- Bieži ražošanas procesā rodas zudumi no nožuvuma, atgriezumiem, brāķa u.tml.
- Tā kā notiek nepārtraukts ražošanas process, tad vienmēr ir arī nepabeigto ražojumu atlikums perioda beigās.

Tātad procesa pašizmaksas kalkulācija saistās ar vairākām problēmām, t.sk.:

- Saistītās un blakus produkcijas pašizmaksas noteikšana;

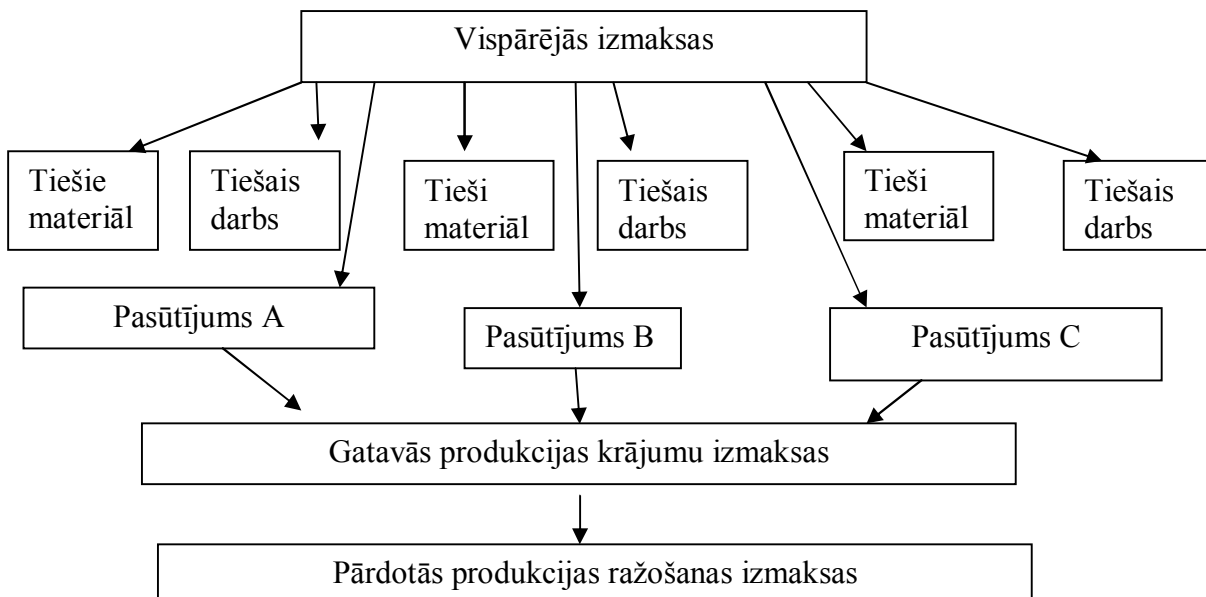
- Zudumu uzskaites sistēmas iekārtošana un lūžņu/atkritumu vērtības noteikšana;
- Nepabeigto ražojumu novērtēšana

Izmaksu uzskaites organizācija pie pasūtījumu kalkulācijas metodes

Katram pasūtījuma tiek atvērts analītiskās uzskaites reģistrs- pasūtījuma kartīte. Tajā tiek apkopotas visas ar pasūtījuma izpildi saistītās izmaksas. Tiešās izmaksas ieraksta no pirmdokumentiem vai grupēšanas pārskatiem. Netiešās izmaksas vispirms tiek uzskaitītas pa to rašanās vietām(izmaksu centriem). Tās ir izmaksas, kuras radušās ražošanas un pakalpojumu sniegšanas struktūrvienībās to darbības gaitā. Bet nav tieši saistītas ar konkrēto pasūtījumu. Pēc tam netiešās izmaksas tiek sadalītas pa visiem pasūtījumiem atbilstoši uzņēmumā pieņemtajai sadales bāzei. Kamēr pasūtījums nav pabeigts, izmaksas tiek uzkrātas un parādītas bilancē, kā „Nepabeigtā ražošana” vai „Nepabeigtie pasūtījumi”. Pēc pasūtījuma pabeigšanas visas tā izmaksas noraksta uz finansiālo rezultātu. [9]

Pasūtījuma izmaksu uzskaites sistēma

Pasūtījuma izmaksu uzskaites sistēmu parasti izmanto relatīvi lielu un unikālu darba izmaksu uzskaitēi. Katram atsevišķam darbam(pasūtījumam) izmaksas tiek uzskaitītas atsevišķi(tiek atvērts savs konts). Šādu sistēmu izmanto izmaksu uzskaitēi māju būvniecībā, kuģu būvniecībā, izdevniecības darbā u.tml. Izmaksas katram pašizmaksas kalkulācijas objektam tiek uzskaitītas atsevišķi. [18,88]



3.2.att. Pasūtījuma izmaksu uzskaites sistēma

Attēlā (3.2.att.) parādīts, kā tiek uzskaitītas izmaksas pa to rašanās vietām.

3.1.2. Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācija

Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācija- pilnas pašizmaksas kalkulācijai alternatīva pašizmaksas kalkulācijas sistēma. Mainīgo izmaksu pašizmaksu kalkulācijā fiksētās izmaksas uzskata par perioda izmaksām un katrā pārskata periodā pilnībā noraksta.

Izmantojot mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulāciju, ievēro principu, ka pamatdarbības izmaiņu rezultātā mainās mainīgās izmaksas, kamēr patstāvīgās izmaksas saglabājas pat tad, ja darbības apjomam ir raksturīgas lielas svārstības. Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācija ļauj pēc iespējas ātrāk uzzināt produkta vienības mainīgās izmaksas īsā laika periodā.

Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulāciju parasti sastāda pirms ražošanas uzsākšanas, izmantojot tehnoloģiskus normatīvus(standartus) un iepriekšējo periodu vidējo izmaksu rādītājus. Tās galvenais uzdevums ir- atrast optimālo risinājumu līdzekļu izlietojumam produkcijas ražošanā. Šāda kalkulācija ir nepieciešama, lai pieņemtu lēmumu-uzsākt vai neuzsākt attiecīgās preces ražošanu. Tādējādi mainīgo izmaksu kalkulācija sniedz informāciju, kas uzņēmuma vadībai nepieciešama uzņēmējdarbības plānošanai, kontrolei, lēmumu pieņemšanai.

Tā kā fiksētās izmaksas ir periodu izmaksas, tās pārskata periodā noraksta peļņas-zaudējumu kontā. [11,21]

Ar mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācijas palīdzību var:

- noteikt vienas ražotās produkcijas vienības(produkta) mainīgās izmaksas;
- aprēķināt produkta seguma summu

Izmantojot šo metodi ņem vērā tikai mainīgās izmaksas, tāpēc to pielietojot praksē nav jāsakaras ar brīžiem sarežģīto kopējo izmaksu sadali pa nodaļām un atsevišķiem produkcijas veidiem. Mainīgo izmaksu noteikšana attēlota tabulā (3.2.tab)

3.2. tabula

Mainīgo izmaksu noteikšana

	Tiešās materiālu izmaksas
+	Tiešās darba izmaksas
+	Citas ražošanas mainīgās izmaksas
=	Ražošanas mainīgās izmaksas
+	Pārdošanas, uzglabāšanas, piegādes mainīgās izmaksas
=	Pārdotās produkcijas mainīgās izmaksas

Izmantojot mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulāciju, uzmanības centrā ir mainīgās izmaksas un seguma summa.

Seguma summa ir starpība starp preces vienības pārdošanas cenu un mainīgajām izmaksām. [11,21]

Seguma summa = Pārdošanas ieņēmumi - Pārdotās produkcijas mainīgās izmaksas

Šo kalkulācijas paņēmieni izmanto ne tikai vadības lēmumu pieņemšanā, bet arī peļņas sliekšņa, t.i., kritiskā punkta noteikšanā. Aprēķinot seguma summu, var noteikt vai produkts nes peļņu vai zaudējumus:

- ja kopējā seguma summa pārsniedz patstāvīgās izmaksas, tad peļņa ir nodrošināta;
- ja kopējā seguma summa un patstāvīgās izmaksas ir vienādas, tad nav ne peļņas, ne zaudējumu, bet ir sasniegts peļņas un zaudējumu sliekšnis;
- ja kopējā seguma summa ir mazāka par patstāvīgo izmaksu kopsommu, ir zaudējumi. Pie konstantas pārdošanas cenas un konstanta mainīgo izmaksu apjoma uz vienu vienību kopējā seguma summa palielinās tieši proporcionāli pārdošanas apjoma pieaugumam. [2,39]

Seguma summas kalkulācijā vispirms tiek iekalkulētas produkcijas ražošanas vai pasūtījumu mainīgās izmaksas, t.i., produkcijas vai pasūtījuma minimālās izmaksas. Pēc tam, lai iegūtu pārdošanas cenu, tiek pieskaitīta seguma summa.

Lielākā daļa rentabilitātes aprēķinu ir saistīti ar seguma summas metodi. Tas ir tāpēc, ka lielākajai daļai uzņēmumu savas produkcijas cenas ir jānosaka, vadoties pēc esošajām tirgus cenām, kuras bieži diktē lielākie konkrētās produkcijas ražošanas uzņēmumi. Ja pircējs nevēlas maksāt uzņēmumā noteikto produkcijas cenu pēc darba pašizmaksu kalkulācijas, uzņēmumam jāizvērtē produkcijas vai pasūtījuma rentabilitāte ar seguma summas palīdzību. Uzņēmumam ir jāatrod tā izmaksu robeža, kur seguma summa nosedz visas patstāvīgās izmaksas; jo tās uzņēmumā pastāv neatkarīgi no tā vai uzņēmums ir saņēmis pasūtījumu. Minimālās izmaksas norāda viszemāko cenu, kādu uzņēmums var akceptēt. Cena, kas pārsniedz šo izmaksu līmeni, sāk segt patstāvīgās izmaksas un pēc tam sāk dot peļņu.

Arī seguma summas kalkulācijā varam izmantot pieskaitāmo izmaksu kalkulācijas principu, bet veiktie aprēķini dos informāciju tikai par pieskaitāmajām izmaksām, kas sedz mainīgās izmaksas. Tātad tā ir uzņēmuma ražotās produkcijas vai pasūtījuma seguma summa, kurai aktuālajā laika periodā ir jāsedz uzņēmuma patstāvīgās izmaksas un jāveido peļņa. [8,223]

Bruto segumu vēlams pētīt dinamikā. Bruto segums mainās:

- ja izmainās realizācijas ieņēmumi pārdošanas apjoma vai vienas vienības cenas izmaiņu rezultātā;
- ja palielinās vai samazinās produkcijas ražošanas, pārdošanas izmaksas.

Ja seguma summa palielinās cenas izmaiņu rezultātā, tas liecina, ka uzņēmumus var būt konkurētspējīgs.

Daudzās ES valstīs grāmatvedības uzskaitē un analīzē pielieto standarta bruto seguma jēdzienu, kuru izmanto:

- saimnieciskās darbības operatīvai atspoguļošanai un analīzei;
- izmaksu plānošanai un fiksēto budžetu variantu izstrādāšanai.

Bruto segumu, kā standartizētu summu nosaka katrai ražošanas struktūrvienībai, nozarei. Šādu bruto seguma summu izmanto kontrolei. Analīzes procesā jāsalīdzina, jānovērtē produkcijas vienības pelnītspēja, tāpēc jāsalīdzina:

- bruto segumu uz pārdoto produkta vienību;
- bruto segumu uz ražoto produkta vienību
- bruto segumu uz izlietoto resursu vienību.

Bruto segumu parasti rēķina realizācijai paredzētajai produkcijai. Šiem produktiem ir jānodrošina tādi realizācijas ieņēmumi, kas:

- nosedz patstāvīgās izmaksas;
- nodokļu maksājumus;
- tādu peļņas lielumu, kas nodrošinātu normālu pašu ieguldītā kapitāla atdevi un segtu vispārējo uzņēmuma risku. [11,22]

3.2. A/S „Rankas piens” ražotās produkcijas pašizmaksas uzskaitē

Lai darba ietvaros varētu pēc iespējas plašāk apskatīt tēmu, kā darbojas pašizmaksas kalkulācijas uzskaites sistēmas, darba autore uz uzņēmuma A/S „Rankas piens” informatīvās bāzes aplūkos jauna produkta iespējamo pašizmaksu. Tiks rēķināta priekšskulācija jaunam produktam- pēc pilnās ražošanas pašizmaksas, un lai beigās varētu noteikt arī iespējamo pārdošanas cenu ietverta arī komerciālā pašizmaksā, kurā ietilpst administrācijas un pārdošanas izmaksas.

Lai uzņēmumā varētu ieviest kādu jaunu produktu, vispirms tiek aprēķinātas kādas būs ieviešanas izmaksas, lai pēc tam varētu izvērtēt vai šāds produkts ir nepieciešams, vai tas sevi varēs atpelnīt, kāda būs tā iespējamā pārdošanas cena un vai tas nesīs peļņu. Darba autore piedāvā apskatīt jaunu produktu, ko varētu ieviest uzņēmuma ražošanā, ar priekšskulāciju. Tiks izmantota pilnās pašizmaksas kalkulācijas sistēma ar dažiem uzņēmuma A/S „Rankas piens” pārveidojumiem. Uzņēmumā tiek lietota šī sistēma, lai aprēķinātu ražotās produkcijas pašizmaksu, bet uzņēmuma vadība ir devusi arī savu ieguldījumu šīs sistēmas pielāgošanā tieši uzņēmuma vajadzībām.

Uzņēmumā ir izstrādāta sava sistēma, kā tiek noteiktas produktu ražošanas pašizmaksas. Tā tiek rēķinātas ar koeficientu metodi, kas pielāgots katra produkta specifikai. Ir gan koeficienti tiešo darba izmaksu aprēķināšanai, gan citu tiešo izmaksu

noteikšanai. Tā, kā uzņēmumā ir jākalkulē arī kāda būs pašizmaksa jaunam produktam, ja to gribēs ieviest ražošanā, tad tāda pati metode tiek izmantota, lai noteiktu arī pārdošanas un administrācijas izmaksas un nosakot komercpašizmaksu.

3.2.1. Jaunā produkta „Kefīrs ar paprikas piedevu” pilnās pašizmaksas aprēķins balstoties uzpriekškalkulāciju

Tā kā uzņēmums jau ražo kefīru bez piedevām, kam ir noteikta ražošanas tehnoloģija un aprēķināts vajadzīgais izejvielu daudzums, kefīram ar piedevām nebūs sarežģīti aprēķināt nepieciešamos izejvielu daudzumus un iespējamās izmaksas.

Jaunais produkts ir paredzēts gan fasēšanai 1 litra Elopakās, gan kā sveramais. Tauku procentu, tāpat kā derīguma termiņu, var noteikt tikai tad, kad ir saražota pirmā partija. Kefīram bez piedevām realizācijas laiks ir 9 dienas, bet tauku saturs-2%.

3.3.tabula

Produkta „Kefīrs ar paprikas piedevu” 1 tonnas ražošanas receptūra

Izejviela	Nepieciešamais daudzums	Vienas vienības cena, (Ls)	Izmaksas,(Ls)
Piens	553kg	0,187	103,41Ls
Vājpiens	447kg	0,161	71,97Ls
Paprikas maisījums	7,8kg	6,27	48,91Ls
Zivju grils	0,2kg	5,01	1,00Ls
Garšviela-Vegeta	13,8kg	2,90	40,02Ls
Selerijas	0,1kg	5,18	0,52Ls
Dilles	0,1kg	3,28	0,33Ls
Kultūra	-	-	17,00
Izejviela kopā:			283,16Ls

Lai saražotu vienu tonnu kefīra ir nepieciešams augšupminētais izejvielu daudzums. Tabulā (3.3.tab.) parādīta iespējamā produkta ražošanas receptūra, kas pielīdzināta parastajam kefīram bez piedevām. Uzņēmumā ražošanas procesos ir noteikts izejvielas normatīvais zudums gadā- 7%.

Izejvielas izmaksas tiek sadalītas, par pamatu ņemot receptūras un klasiskās piena rūpniecības aprēķina formulas. Pamatmateriālu aprēķinu daudzumam veic pēc receptūru izlietojuma normām un naudas izteiksmē- proporcionāli izlietotajam daudzumam, kurināmā, elektrības, amortizācijas izmaksas un darba algas izmaksas sadala pēc uzņēmumā izstrādātajiem un apstiprinātajiem koeficientiem.

Piena piegādes izdevumi tiek sadalīti proporcionāli izlietotajai izejvielai . Pārējos izdevumus sadala proporcionāli izejvielai un pamatmateriāliem.

Jauna produkta izstrādāšanas sākumā, kad nav zināms izejvielu patēriņš, to var pielīdzināt kādam citam analogam produktam, kas nodrošināts ar tehniski un ekonomiski pamatotām izlietojuma normām.[12,124]

Mūsu gadījumā jaunais produkts tiek konstruēts uz kefīra pamat-bāzes, mainīsies tikai piedevu daudzums un sortiments. Bet sākot ražot kādu jaunu produktu, tam tehnoloģijas izstrādāšanas gaitā tiek mainīti izejvielu daudzumi(eksperimentēts ar garšu) līdz tiek atrasta īstā. Jaunajam produktam arī garšvielu daudzums ņemts no analoga produkta, bet eksperimenta rezultātā tiks noteikta pati labākā garša un attiecīgais garšvielu daudzums.

Kā jau iepriekš tekstā minēts, tad uzņēmums pats ir pilnveidojis savu pašizmaksas aprēķināšanas metodi, ko pamatā balsta uz pilnās pašizmaksas aprēķinu. Tiešajās materiālu izmaksās tiek ietvertas izejvielas, kas ir produktā, pie tādām pieder piens, vājpiens, dažādas kultūras, garšvielas un piedevas. Tiešajās materiālu izmaksās tiek ieskaitīts arī iepakojamais materiāls, kas tiek izmantots pie produkta.

Tiešajās darba izmaksās tiek iekļautas strādnieku darba algas, kas strādā pie attiecīgā produkta izgatavošanas. Tiešajās darba algās ir algas ar sociālās apdrošināšanas maksājumiem attiecīgā ceha strādniekiem, meistaram, kas piedalās pie produkta gatavošanas, uz vēl neliela daļa tiek izdalīta ražošanas ceha vadītājam.

Ražošanas netiešajās izmaksās tiek iekļautas elektroenerģijas izmaksas, kurināmā izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojums.

Tā kā kefīrs ar piedevām būs jauns produkts, tad svarīgi arī ir noteikt, kāda būs tā komerciālā pašizmaksa. Lai to noteiktu pie tiešajām izmaksām, klāt pieskaitāmas arī administrācijas un pārdošanas netiešās izmaksas.

Administrācijas izmaksās tiek ieskaitītas administrācijas darbinieku darba algas, pamatlīdzekļu nolietojums iekārtām, kas attiecas uz kantora iekārtām, sakaru izdevumi, transporta izmaksas, kā arī gada pārskata pārbaude un citas administrācijas izmaksas.

Pārdošanas netiešajās izmaksās tiek iekļautas pārdevēju darba algas, kas strādā pašu veikalos un vairumtirdzniecības bāzēs, darba algas šoferiem, kas produkciju izvadā pa bāzēm un veikaliem, produkcijas mašīnu remonta izmaksas, telpu īres maksājumi, tādu pamatlīdzekļu nolietojums, kā vitrīnas, saldētavas, sviri u.tml.

Katram produktam uzņēmumā ir noteikts konkrēts koeficients, ar ko tiek rēķināta pašizmaksa.(Sk.2.pielikums)

Tiešo darba izmaksu koeficientā ir ietverts laiks produkta izgatavošanai, produkta sarežģītība, darbinieku daudzums, kas strādā pie produkta izgatavošanas, kādā iepakojumā produkts tiek iepildīts u.t.t. Jo ilgāks laiks tiek pavadīts pie konkrētā produkta izgatavošanas, jo tas ir sarežģītāks un jo mazāk cilvēku piedalās šajā procesā, jo augstāks darba algas koeficients. Šajā aprēķina metodē iekļautas arī sociālās apdrošināšanas izmaksas.

$$a_q = (c/b_q) * d, \quad (3.2)$$

kur a_q - noteiktais produkta koeficients;
 b_q - saražotais produkta daudzums, kg;
 c - koeficientu summa;
 d - visu produktu koeficientu summa

$$f = e_q/d, (3.3)$$

kur f - koeficients, ko reizina ar katra produkta koeficientu summu;
 e_q - strādnieku darba algas kopā, Ls;
 d - visu produktu koeficientu summa

$$h_q = (f*c)/b_q, (3.4)$$

kur h_q - strādnieku algas pie konkrētā produkta, Ls;
 f - koeficients, ko reizina ar katra produkta koeficientu summu;
 c - koeficientu summa;
 b_q - saražotais produkta daudzums, kg;

Izmantojot formulas (3.2), (3.3), (3.4), uzņēmumā tiek aprēķinātas tiešās darba izmaksas.

Lai pārskatāmāka būtu dotā informācija darba autore tabulā (3.4.tab.) aprēķina produktu tiešās darba izmaksas, lai varētu noteikt jaunā produkta darba izmaksas.

Tās tiek aprēķinātas sekojoši:

- Noteiktais koeficients tiek reizināts ar saražotā produkta daudzumu, kas ņemts kilogramos.

Piemēram 1 litra kefīra(Elopakā) darba algas koeficients ir **$1,2 * 127731 = 152917,2$ (koeficientu summa šim produktam)**

- Tāpat izdara arī ar visiem pārējiem produktiem un beigās visu iegūto koeficientu summas saskaita kopā
- Tālāk no bilances ņem kopējās darba algas ražošanā strādājošiem, kuras daļa ar iegūto koeficientu kopējo summu

$251882/10588404,36 = 0,023788476$ (mazais koeficients)

- Tiek iegūts tā saucamais „Mazais koeficients”, ko sareizina ar katra produkta koeficientu summu.

$0,023788476 * 152917,2 = 3637,66$

- Tālāk iegūto koeficientu izdala ar konkrētā produkta saražoto daudzumu un iegūst viena produkta tiešās darba izmaksas uz 1 kg produkta

$3637,66/127731 = 0,028$ (tiešās darba izmaksas 1 kg kefīra)

Tā kā produkts īpaši neatšķirsies no uzņēmuma jau ražotā produkta kefīrs bez piedevām, tad tiešās darba izmaksas varēs viegli noteikt.

Tiešo darba izmaksu sadalījums uz vienu produkta kg A/S"Rankas piens"

Produkta nosaukums	Ražošanas algas koeficients	Saražotais produkcijas daudzums(kg)	Koeficientu summa uz apjomu	Kopējā produkcijas daudzuma koeficients	Darba alga uz 1 kg produkta, Ls
25% krējums, no piena	6,0	291933,61	1751601,66	41667,93	0,14
25% krējums 0,5 kg	8,0	214591,8	1716734,4	40838,49	0,19
20 % krējums	6,0	228	1368	32,542	0,14
35% krējums, svara	10,0	17685	176850	4206,99	0,24
35% krējums 0,5kg	11,0	6816	74976	1783,56	0,26
35% krējums 0,25 kg	12,0	1443,5	17322	412,06	0,29
30 % krējums 1 kg	5,0	33956	169780	4038,80	0,12
Pik. Krējums 0,35 kg	9,0	1396,5	12568,5	298,98	0,21
Rankasmajonēze	9,0	909,5	8185,5	194,72	0,21
Augļu jog. Svara	3,0	21016,72	63050,16	1499,87	0,07
Jogurtsbezpiedevām	3,0	132	396	9,42	0,07
Jogurtssvara	3,0	4248,7	12746,1	303,21	0,07
Jogurts 1 l zemeņu	3,10	15027	46583,7	1108,15	0,07
Maizesjogurtsarplūmēm 0.4 kg	5,20	839,2	4363,84	103,80	0,12
Maizesjogurtssvara	5,0	2335,35	11676,75	277,77	0,12
Piecgraudu jogurts svara	5,0	1748,4	8742	207,9589	0,12
Vājpienabiezp. Svara	6,0	104839,85	629039,1	14963,88	0,14
Vājpienabiezp. Fas. 0,25 kg	6,20	107921,15	669111,13	15917,13	0,15
9% biezpienssvara	6,0	67620,82	405724,92	9651,577	0,14
9% biezpiensfas. 0,25 kg	6,20	72093,85	446981,87	10633,02	0,15
2,5% pienssvara	1,00	486410	486410	11570,95	0,02
2,5% piens 1 l	1,20	391177	469412,4	11166,61	0,03
Kefirssvara	1,00	29417,6	29417,6	699,79	0,02
Kefirs 1 l	1,20	127431	152917,2	3637,66	0,03
Rjaženka 1 l	1,30	7669	9969,7	237,16	0,03
Rjaženka 0,5 kg	1,40	6792	9508,8	226,19	0,03
Tīrkultūrasvara	1,00	6671	6671	158,69	0,02
Tīrkultūra 0,5 kg	1,20	12357,5	14829	352,75	0,03
Rokfora siers	14,0	1489,07	20846,98	495,92	0,33
Siers Kleo	8,00	3682,93	29463,44	700,89	0,19
Siers Ženēva	10,0	11052,32	110523,2	2629,18	0,24
SiersHolandes	12,0	25922,86	311074,32	7399,98	0,29
SiersKrievijas	12,0	103735,64	1244827,68	29612,55	0,29
Tortes	10,0	2600,8	26008	618,69	0,24
Gardaisbiezpiensarrozīnēm 0.4 kg	9,0	24516,8	220651,2	5248,96	0,21
Gardaisbiezpiensarrozīnēmsvara	8,0	704,4	5635,2	134,05	0,19
Medniekusierskūpināts	18,0	195,86	3525,48	83,87	0,43
Medniekusiersstienīšos	19,0	1122,04	21318,76	507,14	0,45
Senčūdesa	9,0	2546,25	22916,25	545,14	0,21
Maizeskrēms "Tev"	40,0	32,55	1302	30,97	0,95

bezpiedevām					
Maizeskrēms "Tev" arievārījumu	40,0	634,35	25374	603,61	0,95
RokforasieraDelikatese	25,0	2	50	1,19	0,59
Jāņusiers 20 g	10,0	3474,68	34746,8	826,57	0,24
KausētsRokfors 100 g	8,00	9,3	74,4	1,77	0,19
KausētsRokforssvara	7,00	12	84	2,00	0,17
Kausētsņamņam 20 g	10,00	24,08	240,8	5,73	0,24
Jāņusiers	6,00	106099,17	636595,02	15143,63	0,14
Baltaissiers	7,00	398,7	2790,9	66,39	0,17
Valmierassiers	10,00	30731,46	307314,6	7310,55	0,24
Deserts Mille sverams	40,00	116	4640	110,38	0,95
Deserts Mille kārbās	40,00	3786,6	151464	3603,10	0,95
Kopējākoeficientu summa			10588404,36		

Lai noteiktu citas tiešās izmaksas, kas šajā gadījumā būs piena piegāde, izmanto tādu pašu metodi, kā iepriekš. Citās tiešajās izmaksās iekļautas šoferu darba algas ar sociālās apdrošināšanas izmaksām, kā arī degvielas izmaksas.

$$a = (b_q/c_q) * d_q, (3.5)$$

kur a- piena piegādes izmaksu koeficients;

b_q- piena summa, Ls;

c_q- izejvielu kopsumma, Ls;

d_q- katra produkta izejvielas summa, Ls

3.5.tabula

Pamatmaksu aprēķins 1 kg „Kefīrs ar paprikas piedevu”

N.p.k.	Nosaukums	Mēra vienība	Vienības cena (Ls)	Daudzums	Summa (Ls)
1. Tiešās materiālu izmaksas	Izejvielas				
	1.Piens	kg	0.187	0.553	0.103
	2. Vājpiens	kg	0.161	0.447	0.072
	3.Kultūra	kg	-	-	0.017
	4. Paprikas maisījums	kg	6.27	0.0078	0.049
	5. Zivju grils	kg	5.01	0.0002	0.001
	6. Vegeta	kg	2.90	0.0138	0.040
	7. Selerijas	kg	5.18	0.0001	0.005
	8. Dilles	kg	3.28	0.0001	0.003
	9. Iepakojums	gab.	0.041	1	0.041
2. Tiešās darba	Darba alga	-	-	-	0.031

izmaksas					
3. Citas tiešās izmaksas	Piena piegādes izmaksas	-	-	-	0,008
Ražošanas pamatizmaksas 1 vienībai(kg)					0,372

Tabulā (3.5.tab.), aprēķinātas tiešās materiālu, tiešās darba un citas tiešās izmaksas „Kefīram ar paprikas piedevu” uz vienu produkcijas vienību-kilogramu. Atšķirībā no iepriekšējā tabulā norādītajām izejvielām šeit klāt pielikta kultūra, kas ievietota tikai naudas izteiksmē, lai neatklātu uzņēmuma ražošanas tehnoloģiskā procesa vienu no svarīgākajām sastāvdaļām. Norādīts arī iepakojums, kura izmaksas ņemtas no iepakojamā materiāla Elopakas- 1kg cenas.

Tabulā norādīts, kas iekļauts šo ražošanas izmaksu sastāvā. Parasti uzņēmumā katra produkta izejvielas izlietojumu aprēķina 1 reizi mēnesi, pēc piena izlietojuma normām. Katram produktam, ko ražo no piena uzņēmumā ir noteikta sava tehnoloģiskā shēma-cik daļas ņem no piena, cik no vājpiena un cik daudz tiek pievienotas piedevas. Katra produkta ražošanas shēma ir uzņēmuma komercnoslēpums. Piena un vājpiena kopējais daudzums veido vienu veselu. Ja kāda attiecība ir vairāk vai mazāk, tad tas galarezultātā var mainīt sastāvu un pat garšu.

Ražošanas netiešajās izmaksās tiek iekļautas elektroenerģijas un kurināmā izmaksas, kā arī pamatlīdzekļu nolietojums ražošanas iekārtām. Ražošanas netiešās izmaksas nosaka līdzīgi, kā tas tika darīts ar tiešajām darba izmaksām:

1. Nosaka cik katram produktam tiek patērēta elektrība, kurināmais un amortizācija, pēc koeficienta metodes;
2. Piereizina saražotajam produkcijas daudzumam iegūto koeficientu un tā katram produktam, līdz beigās saskaitot visus produktus iegūst koeficientu summu
3. Ņem no bilances kopējo patērēto elektroenerģiju, iepirkto kurināmo un aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojumu, ko izdala ar kopējo koeficientu summu, ko ieguva iepriekš;
4. Iegūst tā saukto „Mazo koeficientu”, ko piereizina katra produkta sākotnēji noteiktajam koeficientam un iegūst summu latos

Netiešo izmaksu aprēķins 1kg „Kefirs ar paprikas piedevu”

Rādītāji	Nosaukums	Summa (Ls)
Ražošanas netiešās izmaksas	Elektroenerģijas izmaksas	0,022
	Pamatlīdzekļu nolietojums	0,043
	Kurināmā izmaksas	0,003
Kopā ražošanas izmaksas 1 vienībai:	-	0,068

Tabulā (3.6.tab.) aprēķinātas ražošanas netiešās izmaksas, kuras uz vienu produkta kilogramu sastāda 0,068 Ls.

Formulā (3.6) parādīta pārdošanas izmaksu aprēķinu gaita. Pārdošanas izmaksās iekļauj arī pamatlīdzekļu nolietojumu, šoferu un bāzu darbinieku algas ar sociālās apdrošināšanas izdevumiem, transportlīdzekļu izdevumus- degviela, remontu, ikgadējā transportlīdzekļa tehniskā apskate u.c.

$$a = (b/c_q) * d_q, (3.6)$$

kur a- pārdošanas izmaksu postenis(piemēram, reklāma);

b- kopējās pārdošanas izmaksas, Ls;

c_q- kopējais saražotās produkcijas daudzums, kg;

d_q- konkrētā produkta daudzums, kg

Pārdošanas izdevumi(Ls) no bilances

Kopējie saražotie kg(visiem produktiem)



Koeficients*katra produkta saražotais daudzums

Pēc tāda principa tiek noteiktas arī administrācijas izmaksas, kur administrācijas izdevumi , izejviela un pamatmateriāli tiek ņemti no bilances jau latos.

Administrācijas izdevumi(Ls)

Izejvielas izdevumi(Ls)+Pamatmateriāli(Ls)



koeficients*katra saražotā vienība

Pārdošanas un administrācijas izmaksu aprēķins 1kg „Kefīrs ar paprikas piedevu”

Pārdošanas izmaksas	Reklāmas izmaksas	0,023
	Transporta izmaksas	0,056
	Darba alga	0,011
Pārdošanas izmaksas 1 vienībai	-	0,09
Administrācijas izmaksas	Sakaru izdevumi	0,023
	Darba algas	0,041
	Citas administrācijas izmaksas	0,006
Administrācijas izmaksas 1 vienībai	-	0,07
Pārdošanas un administrācijas izdevumi kopā,(Ls)	-	0,16

Kā var redzēt pēc tabulas (3.7.tab.) datiem, tad netiešo izmaksu lielums sastāda 0,16Ls uz vienu produkcijas vienību jeb kilogramu. Netiešajās izmaksās tika iekļautas elektroenerģijas, kurināmā, reklāmas, administrācijas un citas netiešās izmaksas.

Produkta „Kefīrs ar paprikas piedevu” pilnā komerciālā pašizmaksa

Izmaksu posteņi	Izmaksas, Ls
1.Tiešās materiālu izmaksas	0,331
2.Tiešās darba izmaksas	0,031
3.Citas tiešās izmaksas	0,008
Pamatizmaksas	0,372
4.Ražošanas netiešās izmaksas	0,068
Ražošanas pašizmaksa	0,068
5.Pārdošanas izmaksas	0,09
6. Administrācijas izmaksas	0,07
Pilnā pašizmaksa	0,60

Kopā vienas vienības pašizmaksa sastāda 0,60Ls uz vienu kilogramu jaunā produkta. Tabula (3.8.tab.)

Lai aprēķinātu iespējamās ražošanas izmaksas vienam gadam, darba autore balstoties uz parastā kefīra ražošanas apjomiem, nosaka realizācijas apjomus jaunajam kefīram. Tā kā produkts būs jauns un pircējam nepazīstams, tad ražošanas apjomus jānosaka piesardzīgi, vērtējot pircēju reakciju. Ja pieprasījums pēc produkta aug, tad

var palielināt ražošanas apjomus, lai neveidotos gatavās produkcijas krājumi noliktavā, kuri netiek realizēti un tādā veidā nenes peļņu.

3.9.tabula

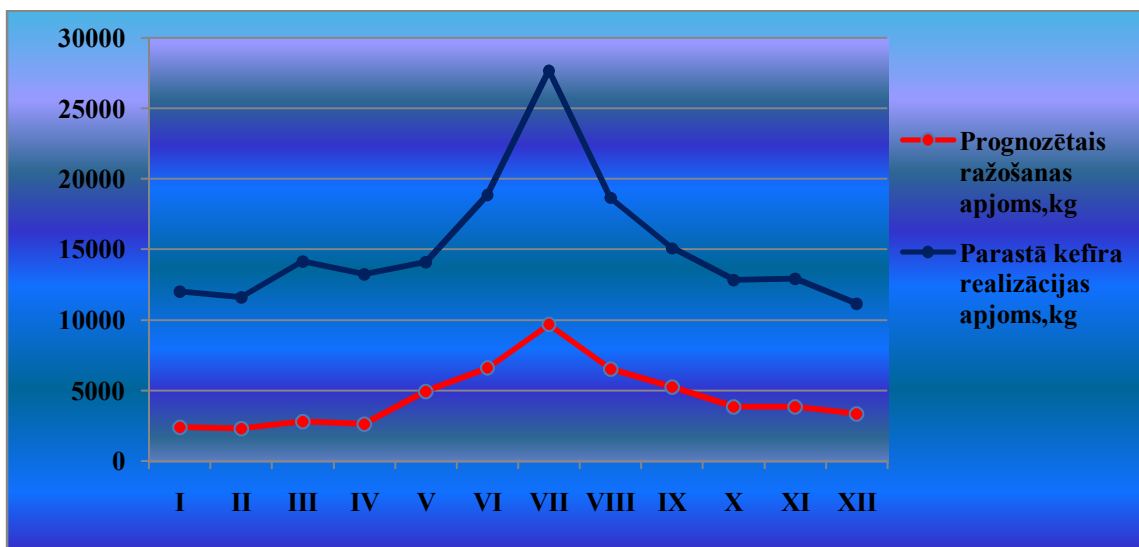
A/S „Rankas piens” esošie un paredzami realizācijas apjomi gadam,kg

Mēnesis	Apjoms parastajam kefīram,(kg)	Apjoms jaunajam produktam,(kg)
I	12030	2406
II	11605	2321
III	14165	2833
IV	13260	2652
V	14109	4938
VI	18883	6609
VII	27677	9687
VIII	18666	6533
IX	15083	5279
X	12843	3853
XI	12923	3877
XII	11153	3346

Tabulā (3.9.tab.) doti A/S „Rankas piens” esošie realizācijas apjomi parastajam kefīram, balstoties uz 2011.gada produkcijas realizācijas atskaiti un ņemot vērā šos daudzumus noteikti iespējamie pārdošanas apjomi jaunajam produktam-„Kefīram ar paprikas piedevu”. Realizācijas apjomi jaunajam produktam noteikti piesardzīgi. Pirmajos 4 mēnešos, kad produkts tikai tiek ar pircēju iepazīstināts, realizācijas apjoms tiek prognozēts 20% apmērā no parastā kefīra realizācijas.

Sākoties siltākam laikam, kad cilvēks pārtikā izvēlas lietot vieglākus produktus ar zemu tauku saturu, darba autore paredz produkta pārdošanas palielinājumu jau 35% apmērā no parastā kefīra pārdošanas apjoma. Bet gada pēdējos 3 mēnešos iespējamais pārdošanas apjoms varētu mazliet kristies un sastādīt 30% no kopējā apjoma.

Vizuāli šo prognozi iespējams aplūkot (3.3.att.).



3.3.att. A/S „Rankas piens” prognozētais ražošanas apjoms jaunajam produktam, salīdzinājumā pret veco produktu

Jaunā produkta ražošanas izmaksas tiek noteiktas ņemot vērā prognozēto pārdošanas apjomu tabulā iepriekš.

Lai noteiktu iespējamās realizācijas ieņēmumus, ir svarīgi zināt, kāda būs produkta pašizmaksa garākā laika periodā-gada laikā. Tā kā piena un vājpiena cenām ir sezonāls raksturs, tad tās vasarā un ziemā nav vienādas. Ziemā piena iepirkuma cena ir augstāka, jo piena piegādātāji to nespēj nodrošināt tādā daudzumā, kāds tas ir vasaras periodā. Tātad, lai netrūktu izejvielas uzņēmums ir spiest pienu ievērtēt par augstāku cenu, kas savukārt palielina arī ražotās produkcijas pašizmaksu. Balstoties uz uzņēmuma nepublicētajiem datiem, tiek noteiktas izejvielu izmaksas. Ņemot vērā paredzamo produkta ražošanas daudzumu, tiek prognozētas arī tiešās darba, citas tiešās un netiešās izmaksas. Sk.(3.10.tab.)

Izmaksu sadalījums gadam uz vienu kg produkta „Kefīrs ar paprikas piedevu”,Ls

	Janvāris	Februāris	Marts	Aprīlis	Maijs	Jūnijs	Jūlijs	Augusts	Septembris	Oktobris	Novembris	Decembris
Vidējā piena iepirkuma cena	0,117	0,117	0,116	0,116	0,107	0,107	0,105	0,105	0,103	0,103	0,108	0,113
Vidējā vājpiena iepirkuma cena	0,07	0,07	0,07	0,07	0,06	0,05	0,05	0,05	0,05	0,05	0,06	0,06
Kultūra	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017	0,017
Paprikas maisījums	0,049	0,049	0,049	0,048	0,048	0,048	0,049	0,049	0,049	0,047	0,047	0,047
Zivju grils	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001
Vegeta	0,040	0,040	0,040	0,040	0,039	0,039	0,039	0,039	0,040	0,040	0,040	0,041
Selerijas	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005	0,005
Dilles	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003	0,003
Iepakojums	0,041	0,041	0,041	0,043	0,043	0,043	0,043	0,042	0,042	0,042	0,040	0,040
Tiešās materiālu izmaksas kopā,(Ls):	0,343	0,343	0,342	0,343	0,323	0,313	0,312	0,311	0,31	0,308	0,321	0,327
Tiešās darba izmaksas	0,031	0,031	0,031	0,031	0,060	0,07	0,075	0,07	0,065	0,055	0,040	0,040
Citas tiešās izmaksas	0,008	0,008	0,008	0,008	0,0065	0,0065	0,0065	0,0061	0,0061	0,0065	0,008	0,008
Netiešās izmaksas kopā, (Ls)	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228	0,228
<u>1 vienības pašizmaksa, (Ls)</u>	0,60	0,60	0,609	0,61	0,618	0,618	0,622	0,615	0,609	0,598	0,597	0,603

Tabulā (3.10.tab.) dots 1 kilograma „Kefīrs ar paprikas piedevu” pilnā pašizmaksa 12 mēnešiem. Piena iepirkuma cenas ņemtas vidējās par mēnesi, tāpat arī vājpienam. Pārējās piedevas netiek sūtītas katru mēnesi, bet tikai, tad kad esošās jau gandrīz izlietotas, tāpēc to cenas ir gandrīz nemainīgas.

Tiešās darba izmaksas mainās, mainoties ražotās produkcijas daudzumam, tāpēc arī mēnešos, kur ir lielāks saražotā produkta daudzums, ir lielākas tiešā darba izmaksas. Tā, kā citās tiešajās izmaksās tika iekļautas piena sagādes izmaksas, kurās ieskaita arī degvielu un gāzi piena savācējiem, kura ziemas laikā tiek patērēta vairāk nekā vasarā, tad pēc tabulas (3.10.tab.) redzams, ka lielākas citas tiešās izmaksas ir tieši gada aukstajos mēnešos. Netiešās izmaksas uzskaitītas kopā un tās veido iepriekšminētās ražošanas netiešās izmaksas, administrācijas un pārdošanas izmaksas un tika pieņemts, ka gada laikā tās nemainīsies.

3.11.tabula

Jaunā produkta prognozētās ražošanas izmaksas par gadu, Ls

Produkta nosaukums	Paredzamais ražošanas daudzums pa mēnešiem	1 vienības pašizmaksa,(Ls)	Ražošanas izmaksas, (Ls)
Kefīrs ar paprikas piedevu	1. Janvāris-2406	0,600	1443,60
	2. Februāris -2321	0,600	1392,60
	3. Marts- 2833	0,609	1725,29
	4. Aprīlis-2652	0,61	1617,72
	5. Maijs-4938	0,618	3051,68
	6. Jūnijs-6609	0,618	4084,36
	7. Jūlijs-9687	0,622	6025,31
	8. Augusts-6533	0,615	4017,79
	9. Septembris-5279	0,609	3214,91
	10. Oktobris-3853	0,598	2304,09
	11.Novembris-3877	0,597	2314,57
	12. Decembris-3346	0,603	2017,64
Ražošanas izmaksas uz gadu:			33209,56

Tabulā (3.11.tab.) aprēķinātas jaunā produkta „Kefīra ar paprikas piedevu” iespējamās ražošanas izmaksas, kas ir svarīgas, lai varētu novērtēt, kādu varētu noteikt kāda būs gala cena, kad tas sasniegtu patērētāju.

Produkta vai pakalpojuma kalkulācija kalpo kā pamats cenu noteikšanai. Uzņēmuma piedāvājuma cenu bez pievienotās vērtības nodokļa nosaka pie pilnās pašizmaksas pieskaitot peļņu, kas noteikta, izmantojot peļņas pieskaitījuma likmi.

Nosakot peļņas likmi, jāņem vērā:

- iepriekšējo periodu izmaksas un peļņas līmenis;
- peļņas lielumu, kas nepieciešams, lai nodrošinātu uzņēmumā ieguldītā kapitāla ienesīgumu, atbilstoši vidējam ienesīguma līmenim noteiktajā nozarē;
- pircēja gatavību maksāt piedāvāto cenu. [1,56-57]

Realizācijas ieņēmumi veidojas, ja katru produkcijas vai pakalpojuma veidu reizina ar tā cenu. No šīs reizinājuma summas atskaita produkcijas vai pakalpojuma komerciālo pašizmaksu un iegūst peļņu. Summējot šādi iegūto visu produkcijas vai pakalpojumu peļņu, iegūst kopējo peļņu no produkcijas realizācijas un pakalpojumiem. Pieskaitot pie preču produkcijas realizācijas un pakalpojumu peļņas, pārējās darbības finansiālo rezultātu(peļņa, zaudējumi) iegūst analizējamā perioda kopējo uzņēmuma bruto peļņu.[10,2]

Darba autore atsaucoties uz uzņēmuma cenu veidošanās politiku, peļņas likmi nosaka 10 % apmērā , tieši tādu pašu, kāda noteikta citiem uzņēmuma produktiem.

3.12.tabula

Prognozētie jaunā produkta realizācijas ieņēmumi uz vienu gadu, Ls

Produkta nosaukums	Paredzamais pārdošanas daudzums pa mēnešiem	Cena par 1 vienību,(Ls)	Realizācijas ieņēmumi,(Ls)
Kefīrs ar paprikas piedevu	1. Janvāris-2406	0,66	1587,96
	2. Februāris -2321	0,66	1531,86
	3. Marts- 2833	0,669	1895,27
	4. Aprīlis-2652	0,671	1779,49
	5. Maijs-4938	0,679	3352,90
	6. Jūnijs-6609	0,679	4487,51
	7. Jūlijs-9687	0,684	6625,91
	8. Augusts-6533	0,677	4422,84
	9. Septembris-5279	0,669	3531,65
	10. Oktobris-3853	0,658	2535,27
	11. Novembris-3877	0,656	2543,31
	12. Decembris-3346	0,663	2218,39
Realizācijas ieņēmumi par gadu kopā:			36512,36

Realizācijas ieņēmumi tiek aprēķināti ņemot vērā saražoto jaunā produkta daudzumu, kas noteikts uz parastā kefīra realizācijas apjomiem par iepriekšējiem laika periodiem. Darba autore pieļauj, ka realizēts tiks tieši tik pat cik saražots, tādējādi

neveidosies gatavās produkcijas krājumi noliktavās. Uz vienas vienības pašizmaksu tiek pielikti klāt 10% peļņas, ko uzņēmums vēlas gūt no jaunā produkta ieviešanas ražošanā. Tādējādi vienas vienības cena, ko nodot tālāk realizācijai sastāda 0,66Ls +PVN. Par vienu gadu realizācijas ieņēmumi sastāda 35860,44Ls lielu summu+ PVN

Lai noteiktu iespējamo produktu ienesīgumu, darba autore izmanto produktu prognozētos realizācijas daudzumus par vienu gadu.

3.13.tabula

Produkta iespējamā peļņa par vienu gadu, Ls

Produkta nosaukums	Daudzums laika periodā	Ieņēmumi, (Ls)	Izmaksas, (Ls)	Peļņa, (Ls)
Kefīrs ar paprikas piedevu	1. Janvāris-2406	1587,96	1443,60	144,36
	2. Februāris -2321	1531,86	1392,60	139,26
	3. Marts- 2833	1895,27	1725,29	169,98
	4. Aprīlis-2652	1779,49	1617,72	161,77
	5. Maijs-4938	3352,90	3051,68	301,22
	6. Jūnijs-6609	4487,51	4084,36	403,15
	7. Jūlijs-9687	6625,91	6025,31	600,6
	8. Augusts-6533	4422,84	4017,79	405,05
	9. Septembris-5279	3531,65	3214,91	316,74
	10. Oktobris-3853	2535,27	2304,09	231,18
	11. Novembris-3877	2543,31	2314,57	228,74
	12. Decembris-3346	2218,39	2017,64	200,75
Kopā:				3302,80

Tabulā (3.13.tab.) prognozēta iespējamā peļņa no jaunā produkta-Kefīrs ar paprikas piedevu. Kopējā peļņa uz gadu sastāda **3302,80**. Protams, ka no peļņas neliela daļa jāparedz arī neparedzētiem gadījumiem, kā piemēram ražošanas brāķiem, tehnoloģiskajiem zudumiem un citiem iespējamiem faktoriem.

Tāpat svarīga ir arī cena ar kādu jaunais produkts būs pieejams patērētājam. Tas savukārt ietekmēs produkta pirkspēju.

Ja piena pārstrādātājs jauno produktu nodod tirdzniecībā, respektīvi tālāk uz veikalu, tad gala cena veidojas sekojoši:

1 vienības realizācijas cena+ PVN+ Veikala uzcenojums=0,66+22%+15%=0,925

Pieņemot, ka PVN uz doto brīdi ir 22%, kas ir piemērots pārtikai un veikalu vidējo uzcenojumu, gala cena patērētājam šajā gadījumā būtu **0,925Ls** par produkcijas vienību, kas ir pietiekami augsta priekš pircēja. Šajā gadījumā uzņēmuma vadībai būtu jānovērtē, kādi būtu ieguvumi no produkta ieviešanas ražošanā. Vai ieviest konkrēto produktu ražošanā ir lietderīgi vai nē?!

Uzņēmumā tiek lietota dalītā ražošanas izmaksu uzskaites sistēma, kur finanšu uzskaitē tiek nodalīta no izmaksu uzskaites pašizmaksas aprēķina vajadzībām. Uz peļņas/zaudējumu aprēķinu iet izkoriģēta pašizmaksa. Realizācijā ietilpst viss vecais atlikums, uz periodu, kad pašizmaksa tiek rēķināta + pirktā prece-realizēto preču pašizmaksa-pirktā prece. Šī starpība tālāk tiek iekļauta peļņas/zaudējumu aprēķinā.

3.3. Kalkulācijas sistēmu salīdzinājums

Tabulā (3.14.tab.) dots pilnās ražošanas pašizmaksas un mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācijas salīdzinājums. Tabulā var redzēt, kā tiek ietekmēti dažādi faktori lietojot abas minētās kalkulācijas.

3.14.tabula

Kalkulācijas sistēmu salīdzinājums[25]

	Pilna ražošanas pašizmaksas kalkulācija	Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācija
1. Peļņa	Iespaido ražošanas un krājumu apjoma izmaiņas, nevis tieši pārdošanas apjoms	Nosaka reālāk atkarībā no pārdošanas apjoma
2. Krājumu vērtēšana	Saskan ar finanšu grāmatvedības prasībām	Pretrunā ar finanšu grāmatvedības prasībām. Piesardzīga vērtēšana.
3. Cenu noteikšana	Pilnajai pašizmaksai pieskaitot vēlamo peļņas daļu.	Cenas, kas pamatotas ar mainīgām izmaksām, ne vienmēr segs "taisnīgu daļu" no fiksētām izmaksām.
4. Lēmumu pieņemšana	Izņemot iespējamo piemērojamo cenu nav izmantojama citu lēmumu noteikšanā.	Vadības grāmatvedība lielā mērā pamatojas uz mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācijas principiem
5. Praktiskās grūtības	Vispārējo izmaksu pieskaitījumu likmju izstrādāšana	Mainīgo vispārējo izmaksu precīza noteikšana, t.i. jaukto izmaksu sadalīšana fiksētajās un mainīgajās

Galvenā mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācijas priekšrocība ir tā, ka pelnītspēju iespējams mērīt reālāk nekā izmantojot pilnas ražošanas pašizmaksas kalkulāciju.

Mainīgo izmaksu pašizmaksas kalkulācijas sistēmā parasti peļņa pieaug, palielinoties pārdošanas apjomam. Pilnas ražošanas pašizmaksas kalkulācijas sistēmā nevienmēr peļņa palielinās, pieaugot pārdošanas apjomam. Tas ir tādēļ, ka peļņu iespaido arī produkcijas ražošanas apjoms, krājumu apjoma izmaiņas un vispārējo izmaksu ekonomija vai pārtēriņš.[25]

Secinājumi un priekšlikumi

Maģistra darbā tika pētītas uzņēmējdarbības izmaksas un produktu pašizmaksas kalkulāciju sistēmas. Lai precīzāk saprastu, kā darbojas pilnās ražošanas pašizmaksas kalkulācijas sistēma, darba autore balstoties uz to, aprēķināja jauna produkta ieviešanas izmaksas uzņēmumā A/S „Rankas piens”, kas ar piena produktu ražošanu un tirdzniecību nodarbojas jau kopš 1996. gada.

Darba ietvaros tika noteikta jaunā produkta ražošanas pašizmaksa un lai vēlāk aprēķinātu iespējamās realizācijas ieņēmumus, tika noteikta šī paša produkta komercpašizmaksa. Pēc darba izstrādāšanas radās sekojoši secinājumi:

1. 16 gadu ilgā darbības periodā uzņēmums veiksmīgi attīstījis ražošanu, iegādājot mūsdienīgas ražošanas iekārtas, kas samazinājis roku darbu un ražošanas izmaksas.
2. Šobrīd uzņēmums piedāvā ap 200 produkcijas veidiem, bet kaut gan piedāvātās produkcijas klāsts ir samērā plašs, produktu cenas ir augstākas nekā konkurentiem.
3. Analizējot A/S „Rankas piens” finanšu rādītājus var secināt, ka 2011. gada rādītāji ir sliktāki, nekā 2010. gadam un 2009.gadam. Uzņēmuma noliktavā ir lieli gatavās produkcijas krājumi, kuros ir ieguldīti lieli naudas līdzekļi un tie pašlaik nenes peļņu. Par to liecina arī garais krājumu aprites koeficients
4. Kaut gan uzņēmums atrodas lauku reģionā, tam saglabājas augsta riska pakāpe zaudēt patstāvīgos piena piegādātājus, jo ne vienmēr ir iespējams konkurēt ar piena piegādes cenu, ko piedāvā cits uzņēmums.
5. Tā kā piens ir viena no galvenajām sastāvdaļām uzņēmuma ražotajos produktos ir svarīgi savlaicīgi aprēķināt kādas ir ražotās produkcijas izmaksas. Tādā veidā arī iespējams noteikt vai ražotais produkts ir rentabls
6. Lai varētu noteikt atbilstošu pārdošanas cenu, svarīgi ir aprēķināt izmaksas, kas nāk klāt pie ražošanas pilnās pašizmaksas, tādējādi iegūstot komercpašizmaksu, kas ir nozīmīgs faktors pie lēmuma uzsākt konkrētā produkta ražošanu vai nē.
7. Produkcijas pašizmaksu ir labi noteikt ilgākā laika periodā, jo izejvielu cenām var būt sezonālas svārstības, kā tas ir ar piena cenām.
8. Produkcijas pašizmaksa mainās, mainoties produkcijas ražošanas apjomam.
9. Uzņēmums produktu ražošanas pašizmaksu rēķina pēc noteiktu koeficientu lieluma katram produktam, izmantojot pilnās pašizmaksas sistēmu.
10. Sākotnēji koeficientu metode ir grūti saprotama un liekas sarežģīta, bet veicot kalkulācijas tā izrādās samērā vienkārša.
11. Veicot kalkulāciju pēc pilnās pašizmaksas, iegūtais rezultāts ir reālāks, nekā pēc mainīgo izmaksu kalkulācijas.

Priekšlikumi:

1. Katram uzņēmumam ir jānosaka savai saimnieciskajai darbībai atbilstoša pašizmaksas aprēķināšanas metode.
2. Tā, kā uzņēmumā galvenās izejvielas pie piena produktu ražošanas ir piens un vājpiens, tad vajadzētu padomāt, kur šīs izejvielas varētu lētāk iepirkt, jo tās sastāda lielu daļu no produktu pašizmaksas. Viens no piedāvātajiem variantiem būtu vājpiena iepirkšana no Lietuvas vai Igaunijas, noslēdzot ilgtermiņa līgumu ar piegādātāju, tādējādi iegūstot izdevīgāku iepirkuma cenu.
3. Tā kā uzņēmumā pašizmaksas aprēķināšanai tiek lietota sava metode, kas balstās uz noteiktiem koeficientiem, kas doti katram uzņēmuma ražotajam produktam pa tā veidiem, tad vajadzētu šos koeficientus stingri noteikt, lai zinātu kādus kritērijus ņemt vērā ieviešot ražošanā kādu jaunu produktu.
4. Uzņēmuma vajadzētu sastādīt izmaksu nomenklatūru, kurā būtu norādīts uzņēmējdarbības izmaksu atšifrējums. Kādas izmaksas iekļaujas, piemēram administrācijas izmaksās. Gadījumā, ja uzņēmumā mainās atbildīgā persona, kas tālāk šifrē darījumus, lai būtu skaidrs, kāda veida izmaksas iekļaut attiecīgajā postenī.
5. Atsaucoties uz analizētajiem uzņēmuma finanšu rādītājiem, tika konstatēts, ka uzņēmuma krājumu aprites periods ir pārāk garš, kas liecina, ka noliktavā ir lieli gatavās produkcijas krājumi. Uzņēmumam vajadzētu padomāt, kā veiksmīgāk šo produkciju realizēt, piemēram varētu piedāvāt lielu atlaidi uz produkcijas apjomu. Pretējā gadījumā palielinās risks, ka produkcija sabojāsies un to nevarēs iztirgot, tādā veidā uzņēmums zaudēs līdzekļus, ko ieguldījis šo produktu saražošanā.

Bibliogrāfiskais saraksts

1. **Alsiņa, Rasma.** *Vadības grāmatvedība: teorija un prakse*/Rasma Alsiņa, Karina Marinska, Jūlija Bojarenko.-Rīga: KIF Biznesa komplekss, 2011.-244 lpp
2. **Alsiņa, Rasma.***Vadības grāmatvedības pamati: vadības grāmatvedība un lēmumu pieņemšana*/Rasma Alsiņa, Karina Marinska, Jūlija Bojarenko.-Raka:., 2000.-179 lpp
3. **Apsīte Inita.***Uzņēmuma gada pārskats: bilances bibliotēka*/Inita Apsīte.-Rīga: Lietišķās informācijas dienests, 2003.-366lpp
4. **Brūna Inta** *Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē*/Inta Brūna, Laimdota Kaire.-Latvijas Universitāte, 2004.-97lpp.
5. **Dūdele Alīna.** *Finansu vadības pamati*/Alīna Dūdele, Terēza Korsaka.-Apgāds Rasa ABC.-Banku augstskola, 2001.-99lpp
6. **Gada pārskati**A/S „Rankas piens” par 2009., 2010., 2010. gadu
7. **Grāmatvedības metodika**A/S „Rankas piens”
8. **Hofs Kjells Gunnars.***Biznesa ekonomika*:Kjells Gunnars Hofš.-Rīga: Jāņa Rozes apgāds,2002.-559lpp.
9. **Kaire Laimdota.***Lekciju materiāls*/Laimdota Kaire.-2011
10. **Kālis Ilmārs.***Finanšu vadība: Lekciju materiāls*/Ilmārs Kālis.-Rīga: Latvijas Universitāte, 2002.-84lpp
11. **Kālis Ilmārs.***Saimnieciskās darbības analīze: Lekciju materiāls*/Ilmārs Kālis.-Rīga.-2009
12. **Krūzs, Kārlis.***Materiālu ekonomika: mācību līdzeklis*/ Kārlis Krūzs.- Rīga: Izglītības soļi SIA, 2003.-163 lpp.
13. **Ludbožs, Aivars.***Apgrozāmā kapitāla vadīšana nelielos uzņēmumos: bilances bibliotēka*/ Aivars Ludbožs.- Rīga: Lietišķās informācijas dienests, 2007.- 288. lpp
14. **Nepublicētā informācija** A/S „Rankas piens”
15. **Par mums: uzņēmums:***Valmieras piena kombināta mājas lapa*[Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2012. gada 16. martā-http://www.vpg.lv/index.php?kods=uznemums&lp=_lv
16. **Par uzņēmumu:***Tukuma piens mājas lapa*[Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2012. gada 16. martā-<http://www.baltais.lv/lv/tukuma-piens>
17. **Piensaimniecības nozares attīstības analīze un konkurētspējas novērtējums Latvijā un ES tirgū:***Latvijas Lauksaimniecības universitātes mājas lapa* [Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2011. gada 17. februārī-http://www.llu.lv/?mi=81&projekti_id=497
18. **Pelšs Andris.** *Vadības grāmatvedība 1 daļa: Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija*/Andris Pelšš.-Rīga:KIF Biznesa komplekss, 2001.-199lpp

19. **Pelšs Andris.** *Izmaksu analīze lēmumu pieņemšanai*/Andris Pelšs.-Latvijas Universitāte, 2000.-158lpp.
20. **Rurāne, Marita.***Finanšu menedžments: mācību grāmata*/ Marita Rurāne.- Rīga: Rīgas Starptautiskā ekonomikas un biznesa administrācijas augstskola, 2006.-383.lpp
21. **Rurāne, Marita.** *Uzņēmuma finanses: rokasgrāmata*/ Marita Rurāne.- Rīga: Jumava, 2007.- 266. lpp.- ISBN 9789-9843-832-17
22. **Rurāne, Marita.** *Ražošana*/ Marita Rurāne.- Rīga: Turības mācību centrs, 200X.-125 lpp.- ISBN 9984-609-60-X
23. **Uzņēmums:***Preiļu siera mājas lapa*[Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2012. gada 16. martā- www.preilusiers.lv/page/index/14
24. **Uzņēmums:** *vēsture:Rīgas piena kombināta mājas lapa*[Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2012. gada 16. martā- <http://www.rpk.lv/page/287>
25. **www.temida.lv** [Elektroniskais resurss]. Resurss apskatīts 2012.gada 25.maijā

PIELIKUMI

Anketa

Piena pārstrādes uzņēmumu konkurētspējas novērtēšana

Atzīmējiet ar kādu atzīmi no 1-5, vērtējiet zemāk minēto piena pārstrādes uzņēmumu rādītājus! Novērtējumu atzīmējiet pie katra punkta.

1. Kā vērtējat pārstrādes uzņēmuma produktu kvalitāti?

A/S „Rankas piens”	1	2	3	4	5
A/S „Rīgas piena kombināts”	1	2	3	4	5
A/S „Valmieras piens”	1	2	3	4	5
A/S ”Preiļu siers”	1	2	3	4	5
A/S „Tukuma piens”	1	2	3	4	5

Kā vērtējat piedāvāto cenu piena produktiem?

A/S „Rankas piens”	1	2	3	4	5
A/S „Rīgas piena kombināts”	1	2	3	4	5
A/S „Valmieras piens”	1	2	3	4	5
A/S ”Preiļu siers”	1	2	3	4	5
A/S „Tukuma piens”	1	2	3	4	5

2. Vai piena produktu sortiments ir pietiekams?

A/S „Rankas piens”	1	2	3	4	5
A/S „Rīgas piena kombināts”	1	2	3	4	5
A/S „Valmieras piens”	1	2	3	4	5
A/S ”Preiļu siers”	1	2	3	4	5
A/S „Tukuma piens”	1	2	3	4	5

3. Kā vērtējat mārketinga komunikāciju aktivitātes?

A/S „Rankas piens”	1	2	3	4	5
A/S „Rīgas piena kombināts”	1	2	3	4	5
A/S „Valmieras piens”	1	2	3	4	5
A/S ”Preiļu siers”	1	2	3	4	5
A/S „Tukuma piens”	1	2	3	4	5

4. Kā domājat-cik liels ir šo uzņēmumu apgrozījums?

A/S „Rankas piens”	1	2	3	4	5
A/S „Rīgas piena kombināts”	1	2	3	4	5
A/S „Valmieras piens”	1	2	3	4	5
A/S ”Preiļu siers”	1	2	3	4	5
A/S „Tukuma piens”	1	2	3	4	5

Pašizmaksas aprēķina koeficienti

Produkcija	Ražošanas algas	Elektrība Kurināmais Amortizācija	Produkcija	Ražošanas algas	Elektrība Kurināmais Amortizācija
	koeficienti	koeficienti		koeficienti	koeficienti
25% krējums, t.sk.			Rokfora siers	14.000	12.00
no piena	6.000	3.00	Rokfora siers kārbīnās 100 g	15.000	13.00
no taukiem	7.000	4.00	Rokfora siers 150 g	16.000	14.00
25% krējums 0,5 kg	8.000	4.10	Siers KLEO	8.000	9.00
25% krējums 0,25kg	9.000	4.20	Siers KLEO 150 g	9.000	10.00
20 % krējums	6.000	3.00	Siers Ženēva	10.000	8.00
35% krējums, svara	10.000	13.00	Ženēva gabaliņos	11.000	11.00
35% krējums 0,5kg	11.000	14.00	Ženēva šķēlītēs	12.000	12.00
35% krējums 0,25 kg	12.000	15.00	Ženēva 150 g	13.000	13.00
30 % krējums 1 kg	5.000	4.50	Šveices siers gabaliņos	11.000	11.00
Pik. Krējums 0,35 kg	9.000	9.00	Siers Holandes	12.000	10.00
Krējums ar baravikām	9.000	9.00	Siers Krievijas	12.000	10.00
Krējums Čipolīno	9.000	9.00	Pārdots piens	0.000	0.00
Augļu jog. Svara	3.000	5.00	Tortes	10.000	1.00
Augļu jog. 0,25 kg	3.300	5.20	Gardais biezpiens ar rozīnēm 0.4 kg	9.000	1.50
Augļu jog. 0.4 kg	3.200	5.10	Gardais biezpiens ar rozīnēm svara	8.000	1.00
Lāceņu jogurts 0.4 kg	3.200	5.10	Mednieku siers kūpināts	18.000	14.00
Jogurts bez piedevām	3.000	5.00	Mednieku siers stienīšos	19.000	16.00
Jogurts svara	3.000	5.00	Mednieku siers šķēlītēs	20.000	18.00
Jogurts 1 l zemeņu	3.100	5.10	Mednieku siers 150 g	21.000	20.00

<i>Maizes jogurts ar plūmēm 0.4 kg</i>	<i>5.200</i>	<i>5.10</i>	<i>Mednieku siers atgriezumi</i>	<i>12.000</i>	<i>14.00</i>
<i>Maizes jogurts ar zemenēm 0.4 kg</i>	<i>5.200</i>	<i>5.10</i>	<i>Senču desa</i>	<i>9.000</i>	<i>12.00</i>
<i>Maizes jogurts ar dzērvenēm 0.4 kg</i>	<i>5.200</i>	<i>5.10</i>	<i>Maizes krēms "Tev" bez piedevām</i>	<i>40.000</i>	<i>4.00</i>
<i>Maizes jogurts svara</i>	<i>5.000</i>	<i>5.00</i>	<i>Maizes krēms "Tev" ar ievārījumu</i>	<i>40.000</i>	<i>4.00</i>
<i>Maizes jogurts 0.4 kg</i>	<i>5.200</i>	<i>5.10</i>	<i>Rokfora siera Delikatese</i>	<i>25.000</i>	<i>1.00</i>
<i>Maizes jogurts 0.2 kg</i>	<i>5.400</i>	<i>5.20</i>	<i>Rīvēts Rokfors</i>	<i>20.000</i>	<i>1.20</i>
<i>Piecgraudu jogurts 0.4 kg</i>	<i>5.200</i>	<i>5.10</i>	<i>Jāņu siers 20 g</i>	<i>10.000</i>	<i>10.00</i>
<i>Piecgraudu jogurts 0.2 kg</i>	<i>5.400</i>	<i>5.20</i>	<i>Kausēts Rokfors 100 g</i>	<i>8.000</i>	<i>3.00</i>
<i>Vājpiena biezp. Svara</i>	<i>6.000</i>	<i>6.00</i>	<i>Kausēts Rokfors svara</i>	<i>7.000</i>	<i>2.00</i>
<i>Vājpiena biezp. Fas. 0,25 kg</i>	<i>6.200</i>	<i>7.00</i>	<i>Kausēts Piparkūku siers 100 g</i>	<i>7.500</i>	<i>3.00</i>
<i>9% biezpiens svara</i>	<i>6.000</i>	<i>6.00</i>	<i>Kausēts ņam ņam 20 g</i>	<i>10.000</i>	<i>10.00</i>
<i>9% biezpiens fas. 0,25 kg</i>	<i>6.200</i>	<i>7.00</i>	<i>Biezpiena deserts</i>	<i>25.000</i>	<i>6.10</i>
<i>2,5% piens svara</i>	<i>1.000</i>	<i>1.00</i>	<i>Sviests fasēts</i>	<i>12.000</i>	<i>5.60</i>
<i>2,5% piens 1 l</i>	<i>1.200</i>	<i>1.15</i>	<i>Piens - nepabeigtā ražošana</i>	<i>0.001</i>	<i>0.10</i>
<i>Kefīrs svara</i>	<i>1.000</i>	<i>1.00</i>	<i>Jāņu siers</i>	<i>6.000</i>	<i>5.00</i>
<i>Kefīrs 1 l</i>	<i>1.200</i>	<i>1.15</i>	<i>Baltais siers</i>	<i>7.000</i>	<i>10.00</i>
<i>Rjaženka 1 l</i>	<i>1.300</i>	<i>1.65</i>	<i>Valmieras siers</i>	<i>10.000</i>	<i>9.00</i>
<i>Rjaženka 0,5 kg</i>	<i>1.400</i>	<i>1.80</i>	<i>Rankas siers</i>	<i>10.000</i>	<i>9.00</i>
<i>Tīrkultūra svara</i>	<i>1.000</i>	<i>1.50</i>	<i>Rankas siera šķēlītes</i>	<i>11.000</i>	<i>10.00</i>
<i>Tīrkultūra 0,5 kg</i>	<i>1.200</i>	<i>1.65</i>	<i>Valmieras siers 150 g</i>	<i>12.000</i>	<i>11.00</i>

Dokumentārā lapa

Maģistra darbs „Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija piena pārstrādes uzņēmumā” izstrādāts LU Ekonomikas un vadības fakultātē.

Ar savu parakstu apliecinu, ka pētījums veikts patstāvīgi, izmantoti tikai tajā norādītie informācijas avoti un iesniegtā elektroniskā kopija atbilst izdrukai.

Autore: Agnese Pētersone

Rekomendēju darbu aizstāvēšanai

Vadītāja: asoc.prof. Laimdota Kaire

Recenzents: asoc.prof. Ilmārs Kālis

Darbs iesniegts Grāmatvedības un audita katedrā :
Metodiķe:

Darbs aizstāvēts valsts pārbaudījumu komisijas sēdē:

Komisijas sekretāre: