

Aktīvu atjaunošana, rekonstrukcija un uzlabošana

(Turpinājums no 22. (202.)
un 23. (203.) numura)

Ar pamatlīdzekļu ekspluatēšanu saistītās izmaksas iedalās divās grupās:

- kapitālās izmaksas — tās pagarina pamatlīdzekļa lietderīgās lietošanas laiku vai būtiski uzlabo tā stāvokli. Šāda veida izmaksas pievieno pamatlīdzekļa sākotnējās atzīšanas vērtībai;
- tekošā remonta jeb uzturēšanas izmaksas, kuras radušas, saglabājot vai uzturot pamatlīdzekļu esošo stāvokli. Atzīst kā izdevumus tajā periodā, kad tās radušas.

Tomēr ikdienā bieži vien rodas situācijas, kad lēmumu pieņemšana par izmaksu attiecināšanu uz kapitālā vai tekošā remonta izmaksām ir sarežģīta un nav nepārprotama. Turpmāk tabulā apkopoti dažu iespējamo situāciju apraksti un atbilstīgi grāmatvedības uzskaites risinājumu varianti.



Nr. p. k.	Iestādes veiktie pamatlīdzekļa remontdarbi	Remontdarbu ietekme uz pamatlīdzekļa turpmāko izmantošanu, izmaksu nozīmība	Lēmums par izmaksu attiecināšanu uz kapitālā vai tekošā remonta izmaksām
1.	Veikta ēkas jumta nomaiņa	Būtiski paildzina ēkas lietderīgās lietošanas laiku un tuvākajos desmit gados nav plānota atkārtota jumta maiņa. Parasti izmaksas ir būtiskas attiecībā pret ēkas vērtību.	Kapitālās izmaksas
2.	Nomainīti ēkas logi	Būtiski uzlabo ēkas ekspluatācijas īpašības, palielina energoefektivitāti, tuvāko desmit gadu laikā nav plānota atkārtota logu nomaiņa. Parasti izmaksas ir būtiskas attiecībā pret ēkas vērtību.	Kapitālās izmaksas
3.	Nomainītas ēkas parādes durvis un veikts ieejas kāpņu remonts	Būtiski nepaildzina ēkas ekspluatācijas laiku un tuvākajos piecos gados būs nepieciešams atkārtots ieejas kāpņu remonts. Izmaksas var būt un var nebūt būtiskas attiecībā pret ēkas vērtību.	Parasti šādas izmaksas attiecināti uz tekošo remontu izdevumiem, tomēr katrs konkrētais gadījums jāvērtē atsevišķi. Iespējams, ka veikto kāpņu pārbūves darbu rakstura un nozīmības dēļ šīs izmaksas jāatzīst kā kapitālās izmaksas
4.	Automašīnai salabots benzīna sūknis	Būtiski nepaildzina automašīnas lietošanas laiku un neuzlabo ekspluatācijas īpašības. Šāds remonts atkarībā no apstākļiem var būt nepieciešams katru gadu. Izmaksas nav būtiskas attiecībā pret automašīnas vērtību.	Tekošā remonta izmaksas
5.	Skolā mācību telpai pārkāsotas sienas un grīda	Būtiski nepaildzina ēkas lietošanas laiku un neuzlabo ekspluatācijas īpašības. Vienu divu gadu laikā būs nepieciešama atkārtota sienu un grīdas pārkāšošana. Izmaksas nav būtiskas attiecībā pret ēkas vērtību.	Tekošā remonta izmaksas
6.	Salabots printeris	Būtiski nepaildzina printeru lietošanas laiku un neuzlabo tā īpašības. Šāds remonts var būt nepieciešams salidzinoši bieži. Izmaksas var būt un var nebūt būtiskas attiecībā pret printeru vērtību.	Parasti tekošā remonta izmaksas

Kapitālo remontu laikā:

- pamatlīdzeklis tiek papildināts vai
- aizstātas (nomainītas) tā daļas vai detaļas.

Ja kapitālās izmaksas pamatlīdzekli papildina, piemēram, datoram tiek ie-gādāta papildu atmiņas iekārta, grāmatvedībā izmaksu summu pievieno pamatlīdzekļa vērtībai. Savukārt, ja kapitālo remontu rezultātā tiek aizstātas pamatlīdzekļa daļas vai detaļas, grāmatvedībā veic amortizēto aizstāšanas izmaksu aprēķinu un no pamatlīdzekļa vērtības izslēdz vecās daļas vai detaļas sākotnējo vērtību un uzkrāto nolietojumu un tās vietā pievieno jauno daļu vai detaļu.

IEVA LIEPIŅA,

SIA *Ievas Liepiņas birojs* valdes locekle,
zvērināta revidente,
certificēta nodokļu konsultante

Piemēram, iepriekšējās tabulas 1. piemērā ēkai tika veikta jumta nomaiņa. Ja pieņemam, ka

- ēkas sākotnējā atzīšanas vērtība 1999. gada decembrī bijusi Ls 50 000;
- lietderīgās lietošanas laiks 50 gadi (amortizācijas norma gadā 2%);
- jumta nomaiņas kopējās izmaksas Ls 7 000;
- jumta nomaiņa pabeigta 2008. gada 14. oktobrī,

tad, ņemot vērā, ka nav zināmas jumta sākotnējās iegādes izmaksas, amortizētās aizstāšanas izmaksas aprēķina pieņemot, ka 1999. gada decembrī jumta sākotnējās atzīšanas vērtība bija Ls 7 000 un līdz 2008. gada oktobrim (ieskaitot) uzkrātais nolietojums ir $7\ 000 + 50 \text{ gadi} + 12 \text{ mēneši} \times 106 \text{ mēneši} = \text{Ls } 1\ 236,67$

Pēc aprēķiniem tiek veikti šādi grāmatojumi:

Debets «Uzkrātais nolietojums» Ls 1236,67
Kredīts «Pamatlīdzekļi»

Kredīts «Pamatlīdzekļi» Ls 5763,33
Debets «No uzskaites izslēgto nemateriālo ieguldījumu un pamatlīdzekļu vērtība»

Debets «Pamatlīdzekļi» Ls 7000
Kredīts «Saistības pret piegādātājiem un Darbuzņēmējiem»

MK noteikumu Nr. 867 16. punkts noteic, ka:

«legādājoties lietotu pamatlīdzekli, kuru var izmantot paredzētajam mērķim tikai pēc rekonstrukcijas, uzlabošanas vai atjaunošanas, attiecīgās izmaksas pieskaita pamatlīdzekļa uzskaites vērtībai tādā apmērā, lai pamatlīdzekļa vērtība pēc šo izmaksu pievienošanas nepārsniegtu tā aizvietošanai nepieciešama līdzvērtīga pamatlīdzekļa vērtību.»

Vēlos piebilst, ka ne tikai MK noteikumu Nr. 867 16. punktā aprakstītajā situācijā, bet jebkurā gadījumā, kad tiek veikti pamatlīdzekļu kapitālie remonti, iestādei jāseko līdzi, lai pēc objekta remontdarbu veikšanas kopējās uzkrātās izmaksas nepārsniegtu tā tirgus cenu. Ja tomēr izmaksas pārsniedz tirgus cenu jeb aktīva objekta aizvietošanai nepieciešama līdzvērtīga pamatlīdzekļa vērtība, izmaksu pārsniegumu noraksta pārskata perioda izdevumos.

Pamatlīdzekļu komplektējošo daļu uzskaitē

MK noteikumu Nr. 867 17. punkts noteic:

«Pamatlīdzekļus, kas sastāv no komplektējošām daļām (tai skaitā rezerves daļām un apkalpošanas iekārtām), kuras nevar izmantot atsevišķi, uzskaita kā vienu pamatlīdzekli.»

Šādas apkalpojošās iekārtas, kuras paredzēts lietot tikai kopā ar pamatlīdzekli un kuras pašas par sevi nav vienkārši pievienojamas kādam citam pamatlīdzeklim ir, piemēram, ēku lifti, apkures un ventilācijas sistēmas.

MK noteikumu Nr. 867 18. punkts noteic:

«Pamatlīdzekļus, kas sastāv no komplektējošām daļām, kuras var izmantot atsevišķi (piemēram, datorsistēmas bloks, monitors, printeris), uzskaita kā atsevišķus pamatlīdzekļus.»

Pamatlīdzekļu pārvērtēšana

Šobrīd budžeta iestāžu pamatlīdzekļu uzskaiti regulējošā likumdošana paredz aktīvu vērtības pārvērtēšanu tikai būtiska un ilgstoša vērtības samazinājuma gadījumos. To noteic MK noteikumu Nr. 867 10. punkts:

Pēc objekta remontdarbu veikšanas kopējās uzkrātās izmaksas nedrīkstētu pārsniegt tā tirgus cenu.

«Vērtības samazināšanās novērtēšana attiecas uz visām aktīvu kategorijām. Katra pārskata perioda (finanšu gada, ja normatīvajos aktos par pārskatu sagatavošanu nav noteikts citādi) beigās novērtē, vai nav pazīmu, kas norāda uz aktīvu vērtības būtisku samazinājumu. Ja ilgtermiņa ieguldījuma vērtība bilances datumā ir zemāka par tā uzskaites vērtību un vērtības samazinājums ir ilgstošs, ilgtermiņa ieguldījumu novērtē atbilstoši zemākajai vērtībai.»

Piemēram, iestādei pieder ēka, kuras sākotnējā atzīšanas vērtība Ls 50 000; sākotnējās atzīšanas vērtībai pievienotās kapitālo remontu izmaksas Ls 14 000; līdz pārvērtēšanas brīdim uzkrātais nolietojums Ls 34 000;

- bilances jeb atlikusī vērtība $50\ 000 + 14\ 000 - 34\ 000 = \text{Ls } 30\ 000$.

Veicot inventarizāciju, konstatēts, ka ēkas kadastrālā vērtība ir Ls 23 000, t.i., par Ls 7 000 mazāka nekā atlikusī vērtība finanšu uzskaitē. Tā kā šobrīd ekonomiskā situācija valstī pasliktinās un arī turpmāk sagaidāma nekustamā īpašuma cenu samazināšanās, jāveic ēkas pārvērtēšana, kuru iegrāmato šādi:

1. Izslēdz līdz pārvērtēšanas brīdim uzkrāto nolietojumu

Debets «Uzkrātais nolietojums» Ls 34 000
Kredīts «Pamatlīdzekļi»

2. Iegrāmato konstatēto ēkas vērtības samazinājumu

Debets «Izdevumi no pamatlīdzekļu vērtības samazinājuma (5200. kodu grupa)» Ls 7 000
Kredīts «Pamatlīdzekļi»

Jauno pārvērtēto ēkas vērtību Ls 23 000 turpina amortizēt atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā.

Jāatceras, ka ilgtermiņa ieguldījuma vērtības samazinājuma gadījumā, ja tas iepriekš bijis pārvērtēts vērtības pieauguma dēļ un izveidota ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve, vispirms jāsamazina ilgtermiņa ieguldījuma pārvērtēšanas rezerve un tikai pēc tam jāiegāmato zaudējumi no vērtības samazināšanās. To noteic MK noteikumu Nr. 867 13. punkts:

«Ja pārvērtētajam ilgtermiņa ieguldījumam konstatēt pazīmes, kas liecina par vērtības samazinājumu, šo samazinājumu attiecina uz ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi. Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi var samazināt tikai par konkrētā ilgtermiņa aktīva pārvērtēšanas rezerves samazinājuma summu...»

Piemēram, iestādei pieder ēka, kuras

- sākotnējā atzīšanas vērtība Ls 50 000; iepriekšējos gados veikta pārvērtēšana un iegrāmatota ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve Ls 10 000;
- līdz pārvērtēšanas brīdim uzkrātais nolietojums Ls 39 000;
- bilances jeb atlikusī vērtība $50\ 000 + 10\ 000 - 39\ 000 = \text{Ls } 21\ 000$.

Veicot inventarizāciju, konstatēts, ka ēkas kadastrālā vērtība ir Ls 6 000, t.i., par Ls 15 000 mazāka nekā atlikusī vērtība finanšu uzskaitē. Iestādes vadība nolemj ēku pārvērtēt un grāmatvedībā tiek veikti šādi grāmatojumi:

1. Izslēdz ēkas iepriekš veiktās pārvērtēšanas rezervi

Debets «Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve»
Kredits «Pamatlīdzekļi»

2. Izslēdz līdz pārvērtēšanas brīdim uzkrāto nolietojumu

Debets «Uzkrātais nolietojums» Ls 39 000
Kredits «Pamatlīdzekļi»

3. Iegrāmato konstatēto ēkas vērtības samazinājumu

Debets «Izdevumi no pamatlīdzekļu vērtības samazinājuma (5200. kodu grupa)»
Kredits «Pamatlīdzekļi»

Jauno pārvērtēto ēkas vērtību Ls 6 000 turpina amortizēt atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā.

Tomēr vēlos piebilst, ka pamatlīdzekļu pārvērtēšanu vajadzētu veikt tikai tādā gadījumā, ja vadība paredz, ka vērtības samazinājums būs ilgstošs. Jo, uzsākot aktīvu pārvērtēšanu, tā jāveic pietiekami regulāri (reizi 1–3 gados).

Atsavināšanai paredzēti ilgtermiņa ieguldījumi

Ar 2008. gada 1. janvāri precīzēts termins «atsavināšanai paredzēti ilgtermiņa ieguldījumi». Šo aktīva objektu uzskaiti regulē MK noteikumu Nr. 867 19., 19.¹, 19.² un 19.³ punkts.

Atsavināšanai paredzētu ilgtermiņa ieguldījumus līdz to atsavināšanai uzskaita apgrozāmo līdzekļu sastāvā un, lai veiktu aktīva objekta pārklassifikāciju no ilgtermiņa ieguldījumiem uz apgrozāmajiem līdzekļiem, jāizpildās diviem nosacījumiem:

- aktīva objekts pašreizējā stāvoklī ir pieejams tūlītēji atsavināšanai un ir pakļauts normatīvajos aktos noteiktajiem atsavināšanas nosacījumiem, t.i., nepastāv juridiski šķēršļi, kas liegtu veikt atsavināšanu;
- aktīva atsavināšana ir ticama, t.i., pamatota ar normatīvo aktu vai ie-

stādes vadības lēmumu, uzsākts atsavināšanas process un ir pārliecība par tā pabeigšanu gada laikā no šī procesa uzsākšanas dienas.

Atsavināšanai paredzētos ilgtermiņa ieguldījumus atkarībā no konkrētās situācijas apgrozāmo līdzekļu sastāvā var uzskaitīt divējādi:

- turpinot uzsākīti nolietojumu, ja līdz atsavināšanas procesa pabeigšanai aktīva objekts tiek iznomāts vai kā citādi izmantots iestādes darbībā;
- pārtrauc aprēķināt nolietojumu un uzskaita apgrozāmo līdzekļu sastāvā atlikušajā vērtībā.

Tomēr jāatceras, ka atsavināšanai paredzētos aktīvus, tāpat kā jebkurus apgrozāmo līdzekļu sastāvā atzītos aktīvus, novērtē atbilstoši to zemākajai uzskaites vērtībai vai patiesajai vērtībai.

Kā arī no atsavināšanai paredzēto aktīvu vērtības atskaita atsavināšanas izmaksas, ja tādas ir iespējams noteikt.

Katrā pārskata periodā pārbauda, vai nav notikuši aktīva vērtības samazināšanās un, ja nepieciešams, veic pārvērtēšanu un atzīst izdevus no vērtības samazināšanās.

Ja pārskata perioda laikā tomēr nav izdevies aktīva objektu atsavināt, tas nenozīmē, ka aktīvs jāatjauno ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā.

Pārskata perioda beigās novērtē situāciju un prognozē, vai nākamā perioda laikā tomēr būs iespējams aktīva atsavināšanu pabeigt. Ja paredzams, ka atsavināšanas process tiks pabeigts, aktīvu arī nākamajā gadā uzsākta kā atsavināšanai paredzētu ilgtermiņa ieguldījumu. Tomēr, ja neparedzētu (vai iepriekš neparedzamu) apstākļu dēļ atsavināšanas process netiek pabeigts un

ir vadības lēmums atsavināšanai paredzēto aktīvu turpināt izmantot budžeta iestādes darbības nodrošināšanai, to atjauno ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā. Atsavināšanai paredzēto aktīvu atjauno ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā atlikušajā vērtībā un nolieto (amortizē) atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā atbilstoši iepriekš noteiktajam lietderīgās lietošanas laikam.

Piemēram, 2008. gadā iestādes vadība nolemj pārdot aktīvu, kurš iepriekš atzīts kā pamatlīdzeklis. Atlikušais lietderīgās lietošanas (amortizēšanas) laiks lēmuma pieņemšanas brīdī ir

60 mēneši. Pamatlīdzekļu sastāvā aktīvs bija uzrādīts šādi:

Debets «Pamatlīdzekļi» Ls 30 000
Kredits «Uzkrātais nolietojums» Ls 12 000

Tā kā aktīva objekts pēc pārklassifikācijas par pārdošanai turētu ilgtermiņa ieguldījumu netiks izmantots iestādes darbībā, jāveic šādi pārkvalifikācijas grāmatojumi:

Debets «Uzkrātais nolietojums» Ls 12 000
Kredits «Pamatlīdzekļi»

Debets «Konts 2132 Krājumi un ilgtermiņa ieguldījumi atsavināšanai»
Kredits «Pamatlīdzekļi»

Iestādes vadība konstatē, ka atsavināmā aktīva patiesā vērtība ir Ls 6 000 (zemākai par uzskaites vērtību) un to apliecinā pieaicinātā eksperta vērtējums. Tādēj veic pārvērtēšanu:

Debets «Izdevumi no krājumu vērtības samazinājuma (2000. kodu grupa)»
Kredits «Konts 2132 Krājumi un ilgtermiņa ieguldījumi atsavināšanai»

2009. gada beigās vēl joprojām nav izdevies aktīvu atsavināt un iestādes vadība nolemj to atgriezt pamatlīdzekļu sastāvā un turpināt izmantot iestādes darbībā. Tā kā no pārklassifikācijas brīža pagājis gads, pamatlīdzekļa atlikušais lietderīgās lietošanas laiks ir 48 mēneši (60–12 mēneši).

Jāveic šādi grāmatojumi:

Debets «Pamatlīdzekļi» Ls 6 000
Kredits «Konts 2132 Krājumi un ilgtermiņa ieguldījumi atsavināšanai»

Pārklassificētais aktīvs Ls 6 000 vērtībā jāamortizē turpmāko 48 mēnešu laikā.

Izslēgšana no uzskaites

MK noteikumu Nr. 867 20. punkts noteic:

«Ja ilgtermiņa ieguldījumi tiek likvidēti vai atsavināti (pārdoti, mainīti, ieguldīti kapitālsabiedrībā vai nodotī bez atlīdzības (izņemot nodošanu bez atlīdzības starp budžeta iestādēm) un tādēj īpašuma tiesības no

mantas atsavinātāja pāriet mantas ieguvējam), vai iznīcināti prettiesiskas darbības dēļ, budžeta iestāde izslēdz ilgtermiņa ieguldījumus no uzskaites, atzīstot izdevumus ilgtermiņa ieguldījuma uzskaites (atlikušajā) vērtībā.»

Un iepriekš minēto noteikumu 13. punkts noteic:

«...Ja pārvērtēto ilgtermiņa aktīvu izslēdz no uzskaites, ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi, kas attiecas uz izslēgto aktīvu, atzīst pārskata perioda ieņēmumos.»

Piemēram, ja iestādei pieder ēka, kuru iestāde atsavina un kuras

- sākotnējā atziņas vērtība Ls 50 000;
- iepriekšējos gados veikta pārvērtēšana un iegrāmatota ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve Ls 10 000;
- līdz atsavināšanas brīdim uzkrātais nolietojums Ls 53 000,

izslēdzot no uzskaites pamatlīdzekli, tiek veikti šādi grāmatojumi:

1. Izslēdz ēkas iepriekš veiktās pārvērtēšanas rezervi

Debets «Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve» Ls 10 000
Kredīts «Konts 8590
«Pārējie iepriekš neklasificētie ieņēmumi»»

2. Izslēdz līdz pārvērtēšanas brīdim uzkrāto nolietojumu

Debets «Uzkrātais nolietojums» Ls 53 000
Kredīts «Pamatlīdzekļi»

3. Noraksta izmaksās ēkas atlikušo vērtību

Debets «Konts 2132
Krājumi un ilgtermiņa ieguldījumi atsavināšanai»
Kredīts «Pamatlīdzekļi»

Finanšu līzings un operatīvā nomā

MK noteikumu Nr. 867 21. punkts noteic, ka finanšu līzingā iegādātiem pamatlīdzekļiem un nemateriālajiem ieguldījumiem veic uzskaiti un aprēķina nolietojumu pēc tādiem pašiem noteikumiem, kādi piemērojami pārējiem iestādes īpašumā esošiem attiecīgās grupas aktīviem.

Savukārt noteikumu 22. punkts reģulē, ka pamatlīdzekļus un nemateriālos ieguldījumus, kas iegūti nomas (arī operatīvās nomas) ietvaros, bilancē neuzskaita. Šādus aktīvus uzskaita zembilancē atsevišķā uzskaites reģistrā «Nomātie pamatlīdzekļi».

Nomas maksājumus atzīst izdevumus saskaņā ar uzkrāšanas principu, izdevumus atzīstot pārskata periodā, kad tie radušies, neatkarīgi no rēķina saņemšanas un naudas samaksas datuma. Nākotnes nomas maksājumus bilancē neuzskaita un reģistrē kā zembilances saistības reģistrā «Nākotnes nomas maksājumi».

Inventarizācijas

Ļoti būtiska nozīme budžeta iestādes darbībā ir inventarizāciju veikšanai, tomēr vairākumā gadījumu tieši šis process ir visproblemātiskākais, piemēram, inventarizācijas tiek veiktas daļēji vai ne-

tieki veiktas vispār, sagatavojot tikai formālus inventarizāciju sarakstus, uz inventarizācijas sākšanas brīdi grāmatvedības uzskaitē nav reģistrēti visi iegādes dokumenti utt.

Aktīvu un saistību inventarizācijas jāveic vismaz vienu reizi gadā, kad tiek sagatavots iestādes gada pārskats. Lai uzsāktu inventarizāciju procesu, jāsagatavo iestādes vadītāja rīkojums, kurā norādīts, kas, kad un kur tiks inventarizēts, kā arī inventarizācijas komisijas sastāvs.

Faktisku inventarizācijas veikšanu apliecinā inventarizācijas akti. Parasti praksē inventarizācijas laikā tiek veiktas piezīmes, kuras vēlāk pēc rezultātu apkopošanas un pārbaudīšanas iznīcina un sagatavo glīti noformētus «tīrakstus». Tā tiek zaudēta daļa būtiskas informācijas. Tādēļ būtu vēlams saglabāt un pievienot sarakstiem visas sākotnējās piezīmes.

Inventarizācijas pierakstus un aktus nedrīkst rakstīt ar zīmuli, kā arī inventarizācijas aktos jānorāda

- kas, kad un ko inventarizēja;
- kādi dati uzskaitīti grāmatvedībā un kādi faktiski konstatēti;
- kādi bija inventarizācijas rezultāti (iztrūkumi un pārpalikumi);
- kas ir materiāli atbildīgā persona.
Sarakstus apstiprina iestādes vadītājs.

Kad inventarizācija pabeigta, jāsagatavo kopsavilkumi, t.i., ziņas par iztrūkumiem un pārpalikumiem un sākotnēji jāmēģina noskaidrot, kādēļ tie izveidojušies, un tikai tad, ja nav iespējams konstatēt kļūdas grāmatvedības uzskaitē vai inventarizācijas procesā, iestādes vadībai jāpieņem lēmums par iztrūkumu vai pārpalikumu norakstīšanu vai kādām citām turpmākām darbībām. ■