

# Pamatlīdzekļu, bioloģisko un pazemes aktīvu uzskaitē budžeta iestādēs

(Turpinājums no iepriekšējā žurnāla numura)

Pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājumu jeb amortizāciju aprēķina atbilstoši paredzamajam lietderīgās lietošanas laikam, to sākotnējo vērtību sistemātiski sadalot pa periodiem, kā arī atzīst pārskata perioda izdevumus un uzskaita kā uzkrāto nolietojumu.

**IEVA LIEPIŅA,**

SIA *Ievas Liepiņas birojs* valdes locekle,  
zvērīnāta revidente,  
sertificēta nodokļu konsultante



## Pamatlīdzekļu nolietojuma (amortizācijas) aprēķināšana

Atbilstoši MK noteikumu Nr. 867 7. punktam budžeta iestādes bilancē pamatlīdzekļus norāda atlikušajā vērtībā, t.i., no to sākotnējās atzīšanas vērtības atskaitot

- uzkrāto nolietojumu (amortizāciju);
- vērtības samazināšanos, ja tāda inventarizācijas laikā konstatēta.

MK noteikumu Nr. 440 3. punkts noteic, ka pamatlīdzekļu nolietojumu aprēķina atbilstoši pārskatu sagatavošanas periodiem, bet ne retāk kā reizi pārskata gadā. Tomēr jāatzīst, ka budžeta iestādēs, kurās aprēķina pamatlīdzekļu nolietojumu un tajā pašā laikā sakārto pārskata gada pamatlīdzekļu uzskaiti tikai vienu reizi gadā, rodas vairāki sarežģījumi:

- pamatlīdzekļu apjomi ir būtiski, darbs tiek veikts steigā un neilgā laika periodā, tāpēc palielinās kļūdu iespējamība;

- iestādes pamatlīdzekļu aprites procesā iesaistīts salīdzinoši liels darbinieku skaits, tāpēc informācijas plūsma starp atbildīgajām personām ir lēna un sarežģīti kontrolējama.

Tādēļ būtu vēlams pamatlīdzekļu uzskaites kontroli un amortizācijas aprēķinus veikt vismaz reizi ceturksnī.

Budžeta iestādes pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķiniem drīkst izmantot tikai lineāro metodi. MK noteikumu Nr. 440 5. un 6. punkts paredz, ka pamatlīdzekļu nolietojumu sāk aprēķināt ar nākamā mēneša pirmo datumu pēc pamatlīdzekļa nodošanas ekspluatācijā un beidz aprēķināt ar nākamā mēneša pirmo datumu pēc pamatlīdzekļa ekspluatācijas izbeigšanas, izslēgšanas no uzskaites vai vērtības pilnīgas iekļaušanas

nolietojuma aprēķinā. Pamatlīdzekļu nolietojumu aprēķina tikai līdz to vērtības pilnīgai norakstīšanai, bet, turpinot to lietot pēc pamatlīdzekļa vērtības amortizācijas pilnīgas iekļaušanas izmaksās, pamatlīdzekli saglabā uzskaitē. Tātad pilnīga pamatlīdzekļa amortizēšana nedrīkst būt iemesls tā izslēgšanai no uzskaites.

Daudzu iestāžu grāmatvedības politika vai lietotā datorprogramma vēl joprojām paredz saglabāt pamatlīdzekļu neamortizējamo jeb likvidācijas vērtību piecu latu apmērā. Domāju, ka šāda pieeja ir pieļaujama un saglabā bilances datu ticamību. Tomēr, ja iestāde izvēlas pamatlīdzekļiem noteikt likvidācijas vērtības, tās jānosaka katram objektam atsevišķi, un šīs vērtības būs atšķirīgas.

MK noteikumu Nr. 440 10. punkts noteic, ka no jauna iegādāto (vai citādi iegūstamo) pamatlīdzekļu lietderīgās lietošanas laiku un tiem atbilstošās nolietojuma normas nosaka saskaņā ar šo noteikumu pielikumā noteiktajām pamatlīdzekļu kategorijām, grupām un apakšgrupām. Savukārt 11. punkts paredz, ka, pieņemot uzskaitē lietotu pamatlīdzekli, budžeta iestādes izveidotai komisijai un, ja nepieciešams, pieaicinātiem atbilstošas jomas speciālistiem ir tiesības pastāvīgi noteikt pamatlīdzekļa paredzamo lietderīgās lietošanas laiku un nolietojuma normas, ņemot vērā reālo pamatlīdzekļa stāvokli. Novērtēšanas rezultāti attiecīgi jādokumentē.

Savukārt bez atlīdzības saņemot pamatlīdzekli no citas budžeta iestādes, novērtēšana nav jāveic un atbilstoši MK noteikumu Nr. 440 11.<sup>1</sup> punktam «...pamatlīdzekli turpina izmantot atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā un atbilstoši nolietojuma normai, pamatojoties uz saņemto informāciju par pamatlīdzekli».

Budžeta iestāžu grāmatvedības uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti nenosaka kārtību, kādā jāuzskaita un jānoraksta izmaksās iestāžu veiktie ilgtermiņa ieguldījumi nomātos pamatlīdzekļos. Īpaši aktuāls šis jautājums varētu būt, runājot par nomātu nekustamo īpašumu. Īpašuma nomas līgumi varētu būt noslēgti uz dažādiem termiņiem — 1, 5, 10, 30, 99 gadiem vai bez noteikta termiņa. Parasti ilgtermiņa ieguldījumi nomātos pamatlīdzekļos jānoraksta noslēgtā nomas līguma termiņā, bet gadījumā, ja nomas līguma termiņš pārsniedz veikto ieguldījumu reālo derīguma laiku, šie ieguldījumi jānoraksta izmaksās to reālajā derīguma laikā. Piemēram, bērnodārza telpu nomas līgums noslēgts uz 50 gadiem, pašvaldība veic nomāto telpu rekonstrukciju. Ir zināms, ka pēc 25 gadiem

rekonstrukcija būs jāveic atkārtoti, tāpēc šajā gadījumā ilgtermiņa ieguldījums nomātos pamatlīdzekļos noraksta izmaksas turpmāko 25 gadu laikā.

MK noteikumi Nr. 440 paredz, ka pamatlīdzekļa nolietojuma aprēķināšana netiek pārtraukta tā tehnisko apkopju, remontu un rekonstrukciju laikā. Pēc pamatlīdzekļa rekonstrukcijas, uzlabošanas vai atjaunošanas darbu veikšanas turpmākai nolietojuma aprēķināšanai ir iespējami divi varianti:

- nolietojumu aprēķina atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā;
- turpmāk nolietojumu aprēķina pārskatītajā lietderīgās lietošanas laikā.

Piemēram, 2008. gada janvārī budžeta iestāde sāk ēkas rekonstrukciju. Ēkas sākotnējā atzīšanas vērtība 1995. gadā bijusi Ls 10 000 un uzkrātais nolietojums rekonstrukcijas sākšanas brīdī Ls 4 000 (atzīšanas brīdī noteiktais lietderīgās lietošanas laiks 30 gadi, viena gada amortizācijas summa Ls 333). Rekonstrukcija ilgst vienu gadu, un tās kopējās izmaksas ir Ls 69 000. Iestādes vadība uzskata, ka pēc ēkas rekonstrukcijas darbu veikšanas tās turpmākās lietderīgās lietošanas laiks būs 50 gadi un attiecīgi ēkas jaunā vērtība jānoraksta turpmāko 50 gadu laikā. Saņemot ēkas rekonstrukcijas darbu pieņemšanas aktu, grāmatvedībā izslēdz līdz šim brīdim uzkrāto nolietojumu un atlikušajai vērtībai pievieno veikto darbu kopējās izmaksas. Jaunā pamatlīdzekļa sākotnējā vērtība izveidojas šādi:

$$10\ 000 - 4\ 000 - 333 + 69\ 000 = \text{Ls } 74\ 667$$

## Zeme, bioloģiskie un pazemes aktīvi

MK noteikumi Nr. 440 neattiecas uz budžeta iestāžu bilancēs iekļauto zemi, bioloģiskajiem un pazemes aktīviem, tāpēc rodas jautājums, kā pareizi novērtēt un uzskaitīt šādus aktīva objektus?

Zeme tiek uzskatīta par nenolietojamu aktīvu, tādēļ amortizāciju tai neaprēķina. Zemes sakopšanas un uzturēšanas izmaksas noraksta pārskata perioda izdevumos. Reizēm teritorijas sakopšanas nolūkos tiek nojaukti šķūņi un vecas, pussagruvušas ēkas. Arī šādu nojaukšanas darbu izmaksas attiecināmas uz pārskata perioda izdevumiem. Tomēr, ja veco ēku demontāžu un likvidēšanu veic, lai to vietā uzceltu jaunu ēku, un ir droši zināms, ka celtniecības darbi tiks veikti, jo, piemēram, ir saņemta jaunās ēkas būvatļauja, nojaukšanas izmaksas būtu jāiekļauj jaunceļamā objekta pašizmaksā kontā 1242 «Nepabeigtā celtniecība».

MK noteikumu Nr. 867 9. punkts nosaka, ka, iekļaujot bilancē

- līdz šim neuzskaitītu esošu ilgtermiņa ieguldījumu un
- bez atlīdzības saņemtu ilgtermiņa ieguldījumu,

tos novērtē budžeta iestādes vadītāja apstiprināta komisija, ja nepieciešams, pieaicinot attiecīgās jomas speciālistus. Kā arī minēts, ka šajos gadījumos aktīva novērtēšanā tiek izmantotas vispārārstītas novērtēšanas metodes. Savukārt 9.7 punkts precizē, ka neuzskaitītas un bez atlīdzības saņemtas zemes un ēku vērtības noteikšanai var izmantot to kadastrālo vērtību, bet mežaudzēm — Meža valsts reģistra datus, t.i., inventarizācijā noteikto mežaudzes vērtību.

MK noteikumu Nr. 867 112.<sup>1</sup> punkts nosaka:

«Mežaudzes, kas līdz šim nav iekļautas bilancē, ņem uzskaitē atbilstoši Meža valsts reģistra datiem un tajā noteiktajām vērtībām līdz 2008. gada 31. decembrim. Iekļaujot bilancē līdz šim neuzskaitītu esošu mežaudzi, atzīst aktīvu un rezerves.»

Piemēram, iestādes aktīvu inventarizācijā atklājies, ka bilancē nav uzskaitīti šādi aktīvu objekti:

- zemes gabals 5 ha platībā;
- mūra ēka;
- mežs 33 ha platībā — 1994. gadā sagatavotajā inventarizācijas lietā norādītā mežaudzes vērtība Ls 5 400.

Zemes gabalu un mūra ēku budžeta iestādes vadība var

- novērtēt un iekļaut bilancē aktuālajā kadastrālajā vērtībā vai
- pieaicināt nekustamā īpašuma vērtēšanas speciālistu un izmantot eksperta vērtējuma datus.

Šajā gadījumā, lai novērtētu un iekļautu bilancē mežaudzi, vispirms jāpārlicinās, ka grāmatvedības reģistros mežs un meža zeme būs uzskaitīti atsevišķi. Tas nepieciešams tāpēc, ka zeme ir nenolietojams aktīvs, bet mežs ir bioloģiskais aktīvs, kura vērtība, gadiem ejot, mainīsies.

Likuma «Par nekustamā īpašuma nodokli» 4. panta otrā daļa noteic, ka «nekustamā īpašuma nodokļa objekta kadastrālajā vērtībā netiek ietverta mežaudzes

vērtība». Tādēļ meža zemi iestāde var novērtēt kadastrālajā vērtībā, bet mežaudzes novērtēšanai sākotnēji izmantot 1994. gada meža inventarizācijas vērtību — Ls 5 400 vai lūgt Valsts Meža dienestam izsniegt izziņu par noteikto meža vērtību līdz 2008. gada 31. decembrim.

Tā kā piemēra situācijā mežaudze iestādes grāmatvedībā līdz šim nav bijusi uzskaitīta, tās vērtību iegūst šādi:

Debets	konts 1263	«Mežaudzes»
Kredīts	konts 3310	«Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerves»

Jāņem vērā, ka no 2008. gada 1. janvāra arī attiecībā uz valsts mežiem jāpiemēro Meža likuma 29. panta otrā daļa, kura noteic:

«Meža īpašnieka vai tiesiskā valdītāja pienākums ir savā īpašumā vai tiesiskajā valdījumā esošajos mežos vismaz reizi 10 gados veikt meža inventarizāciju un tās materiālus iesniegt Valsts meža dienestam.»

Savukārt MK noteikumu Nr. 867 12. punkts noteic:

«Veicot meža inventarizāciju atbilstoši Meža likumam, veic mežaudžu vērtības aktualizāciju atbilstoši Meža valsts reģistra datiem.»

Tāpat piemēra gadījumā kopš pēdējās meža inventarizācijas 1994. gadā pagājuši vairāk nekā 10 gadi, iestādei jāpasūta jaunas meža inventarizācijas veikšana un atbilstoši tās rezultātiem jāiegrāmato ieņēmumi no meža vērtības pieauguma (dabīgais pieaugums) vai izmaksas no vērtības samazināšanās (piemēram, vētru radīti postījumi, nelikumīgas cirtes).

Līdzīgi kā bioloģisko arī pazemes aktīvu uzskaitē normatīvajos aktos praktiski netiek regulēta. Vienīgi MK noteikumu Nr. 867 11.<sup>1</sup> punkts noteic, ka pazemes aktīvus sākotnēji uzskaita to iegādes vai izveidošanas vērtībā jeb pašizmaksā.

Pazemes aktīvi ir, piemēram, grants, smilts karjeri un kūdras purvi. Ja iestādei pieder šāda veida aktīvi, grāmatvedības reģistros jāuzskaita trīs atsevišķas aktīva objekta sastāvdaļas:

Aktīva nosaukums	Grāmatvedības uzskaites konts	Komentāri
Zeme	1217 «Pārējā zeme»	Tāpat kā kapu teritoriju un meža zeme arī karjeru zeme pati par sevi nav ekonomiski izmantojama un jāuzskaita atsevišķā grāmatvedības kontā.
Mežaudze	1263 «Mežaudzes»	Novērtē un uzskaita, ja uz attiecīgā zemes gabala atrodas mežaudze.
Pazemes aktīvi	1261 «Pazemes aktīvi»	Zemes dziļu izstrādes plānam atbilstošs pazemes aktīvu apjoms, kuri atrodas zem zemes virsmas un ir ekonomiski izmantojami.

Pazemes aktīvu uzskaitē pamatā varētu izveidoties divas atšķirīgas situācijas:

1. inventarizācijā atklājas, ka iestādes grāmatvedības reģistros nav uzskaitīts tai piederošs grants karjers, kura teritorijā atrodas arī mežaudze. Iespējamais risinājums būtu zemi novērtēt aktuālajā kadastrālajā vērtībā, mežaudzi — pēdējās inventarizācijas vērtībā. Savukārt grants izstrādes plānā norādīto izstrādājamo grants daudzumu uzskaitīt naturālās vienībās;

2. iestāde iegādājas grants karjeru, kura teritorijā atrodas mežaudze. Iegādes cena Ls 30 000. Zemes dziļu izstrādes plānā noteikts, ka karjerā drīkst iegūt 20 000 m<sup>3</sup> grants. Tāpat zināms, ka zemes kadastrālā vērtība ir Ls 1 000 un mežaudzes inventarizācijas lietā noteiktā vērtība Ls 300.

Iespējamais risinājums būtu zemi novērtēt Ls 1 000 vērtībā, mežaudzi Ls 300, bet vēl neizstrādāto granti 20 000 m<sup>3</sup> apjomā uzskaitīt Ls 28 700 vērtībā, ko aprēķina šādi:

$$30\,000 - 1\,000 - 300 = \text{Ls } 28\,700$$

Katra pārskata perioda beigās, pieaicinot atbilstošus speciālistus, jāveic vēl neizstrādātā grants apjoma inventarizācija un jāsalīdzina ar faktiskajiem datiem par grants ieguvu karjerā attiecīgajā periodā. Iegūtais un izlietotais vai realizētais grants apjoms jāattiecina uz izmaksām. Ja iepriekš aprakstītajā situācijā nākamā pārskata perioda laikā būtu izstrādāta un pārdota grants 250 m<sup>3</sup> apjomā, jāveic šādi aprēķini:

$$(28\,700 : 20\,000) \times 250 = \text{Ls } 358,75$$

Izstrādātās grants vērtība jāiegrāmato šādos kontos:

Debets	konts 5261	«Pazemes aktīvi»
Kredīts	konts 1261	«Pazemes aktīvi»

## Ilgtermiņa ieguldījumu nodošana bez atlīdzības starp budžeta iestādēm

Ar 2008. gada 1. janvāri stājās spēkā MK noteikumu Nr. 867 9.<sup>1</sup>, 9.<sup>2</sup>, 9.<sup>3</sup>, 9.<sup>4</sup>, 9.<sup>5</sup> un 9.<sup>6</sup> punkti, kuri regulē kārtību, kādā ilgtermiņa ieguldījumi bez atlīdzības nododami starp budžeta iestādēm.

Jaunā kārtība paredz, ka iestāde, kura nodod bez atlīdzības ilgtermiņa ieguldījumu citai budžeta iestādei, sniedz informāciju par ilgtermiņa ieguldījuma līdzšinējo uzskaiti:

- pamatlīdzekļa piederību uzskaites kategorijai detalizācijā līdz apakšgrupai;
- sākotnējo vērtību;
- nolietojumu;
- atlikušo lietderīgās lietošanas laiku un

- attiecīgu norādi, ja pamatlīdzekļa vērtība sākotnēji atzīta nākamo periodu ieņēmumos.

Tajā pašā laikā iestāde nododamo pamatlīdzekli pilnībā izslēdz no savas uzskaites, t.i., noraksta

- sākotnējo vērtību;
- nolietojumu (amortizāciju);
- nākamo periodu ieņēmumus, kas attiecas uz šo ilgtermiņa ieguldījumu un atzīst izdevumus.

Ja nododamajam ilgtermiņa ieguldījumam izveidota pārvērtēšanas rezerve, to izslēdz un atzīst ieņēmumus.

Piemēram, iestādē A gatavojas bez atlīdzības nodot iestādei B pamatlīdzekli, kurš līdz nodošanai iegrāmatots šādi:

Debets	«Pamatlīdzeklis»	Ls 5 000
Kredīts	«Uzkrātais nolietojums»	Ls 2 300
Kredīts	«Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerves»	Ls 1 000

Pamatlīdzekļa nodošanas brīdī iestāde A visas ar šo aktīvu saistītās summas atbilstoši pārgrāmato kādā no kontiem:

- 8411** Ieņēmumi no vērtību saņemšanas bezatlīdzības ceļā starp budžeta iestādēm
- 8412** Ieņēmumi no vērtību saņemšanas bezatlīdzības ceļā starp padotībā esošajām budžeta iestādēm
- 8413** Ieņēmumi no vērtību saņemšanas bezatlīdzības ceļā starp valsts un pašvaldību budžeta iestādēm
- 8421** Izdevumi no vērtību nodošanas bezatlīdzības ceļā starp budžeta iestādēm
- 8422** Izdevumi no vērtību nodošanas bezatlīdzības ceļā starp padotībā esošajām budžeta iestādēm
- 8423** Izdevumi no vērtību nodošanas bezatlīdzības ceļā starp valsts un pašvaldību budžeta iestādēm

Tiek veikti šādi grāmatojumi:

1. Ls 5 000 Debets Konts 8421 vai 8422, vai 8423  
Kredīts «Pamatlīdzekļi»
2. Ls 2 300 Debets «Uzkrātais nolietojums»  
Kredīts Konts 8411 vai 8412, vai 8413
3. Ls 1 000 Debets «Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve»  
Kredīts Konts 8411 vai 8412, vai 8413

Budžeta iestāde, bez atlīdzības saņemot ilgtermiņa ieguldījumu no citas bu-

džeta iestādes, atzīst tā

- sākotnējo vērtību;
- nolietojumu (amortizāciju);
- nākamo periodu ieņēmumus, kas uzskaitīti nododošajā budžeta iestādē, vai ieņēmumus un turpina aprēķināt nolietojumu (amortizāciju) ilgtermiņa ieguldījuma atlikušajā lietderīgās lietošanas laikā atbilstoši no nododošās iestādes saņemtajai informācijai par ilgtermiņa ieguldījumu.

Iepriekš aprakstītajā piemērā iestāde B, kura pamatlīdzekli saņems, veiks šādu grāmatojumu:

1. Ls 5 000 Debets «Pamatlīdzekļi»  
Kredīts Konts 8411 vai 8412, vai 8413
2. Ls 2 300 Debets Konts 8421 vai 8422, vai 8423  
Kredīts «Uzkrātais nolietojums»
3. Ls 1 000 Debets Konts 8421 vai 8422, vai 8423  
Kredīts «Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve»

## Pamatlīdzekļu nodošana apsaimniekošanā

Budžeta iestādes nereti sev piederošus pamatlīdzekļus nodod komercsabiedrībām apsaimniekošanai. Šādos gadījumos:

- jābūt kvalitatīvi noformētam apsaimniekošanas līgumam starp budžeta iestādi un komercsabiedrību;
- abpusēji jāparaksta aktīvu nodošanas — pieņemšanas akti, kuros jānorāda, kādi aktīvi un kādā vērtībā tiek nodoti apsaimniekošanā.

Apsaimniekošanā nodotos pamatlīdzekļus neizslēdz no iestādes grāmatvedības uzskaites un turpina nolietojuma aprēķināšanu. Jāatceras, ka

- neatkarīgi no nomas maksas rēķinu izrakstīšanas kārtības, budžeta iestādes grāmatvedības uzskaitē jāatzīst visi ar pārskata periodu saistītie ieņēmumi no īpašuma nodošanas apsaimniekošanas. Piemēram, ja nomas līgumā apsaimniekošanas maksa noteikta Ls 500 mēnesī, tad pārskata periodā jāiegrāmato ieņēmumi  $500 \times 12 = \text{Ls } 6\,000$  apjomā;
- katra pārskata perioda beigās jāveic pilna apsaimniekošanā nodoto aktīva objektu inventarizācija. Tādēļ jau apsaimniekošanas līgumā būtu vēlams norādīt procedūras un kārtību, kādā inventarizācija tiks veikta. ■

(Turpinājums nākamajā žurnāla numurā)