

Pamatlīdzekļu uzskaite, novērtēšana un uzrādīšana komercsabiedrību finanšu pārskatos

Sobrīd liela daļa komercsabiedrību veic gada slēguma inventarizācijas, pārbauda finanšu grāmatvedības posteņos uzkrātās vērtības un sāk gatavot finanšu pārskatus. Lai gan ar katru gadu paplašinās Latvijā piemērojamo grāmatvedības kārtošanu regulējošo normatīvo aktu klāsts un uzlabojas to kvalitāte, vēl aizvien ir daudz jautājumu, kuru risināšanā grāmatvežiem nepieciešamas plašas zināšanas un radoša pīeja.

Arī komercsabiedrību vadībai un finanšu speciālistiem jāpārzina pastāvošā finanšu un nodokļu uzskaiti regulējošā likumdošana, lai savlaicīgi saskaņotu un veiksmīgi realizētu vadības un īpašnieku vēlmes gūt peļņu, sasniegot pozitīvus finanšu rādītājus, būt pievilcīgiem potenciālajiem investoriem un efektīvi izmantotu Latvijas nodokļu uzskaites sistēmas piedāvātos atvieglojumus.

Turpmāk apskatīsim vairākas ar pamatlīdzekļu uzskaiti, novērtēšanu un uzrādīšanu sabiedrību finanšu pārskatos saistītās problēmas, kuru risināšanā grāmatvežiem nepieciešama spēja radoši rikoties, sabiedrības vadības izpratne un atbalsts.

Komercsabiedrībām pamatlīdzekļu atzīšanas, uzskaites kārtību, novērtēšanas noteikumus un finanšu pārskatos skaidrojamo informāciju nosaka:

- Gada pārskatu likums;
- Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 7 «Pamatlīdzekļi» (turpmāk tekstā LGS Nr. 7);



Jāņa Mednā foto

Komercsabiedrībām aizvien ir aktuāls jautājums, kādā apjomā noteikt pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vērtību.

IEVA LIEPINA,
SIA *Ievas Liepinas*
birojs valdes locekle,
zvērināta revidente,
sertificēta nodokļu
konsultante

■ tāpat, sagatavojojot un iegrāmatojot attaisnojuma dokumentus, jāņem vērā likuma «Par grāmatvedību» un Ministru kabineta 2003. gada 21. oktobra noteikumu Nr. 585 «Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju» un daudzu citu normatīvo aktu prasības.

Pamatlīdzekļu posteņi

Gada pārskatu likuma 10. pants noteic, ka bilances aktīva shēmā pamatlīdzekļu grupa sastāv no šādiem posteņiem:

1. Zemes gabali, ēkas un būves un ilggadīgie stādījumi;
2. Ilgtermiņa ieguldījumi nomātajos pamatlīdzekļos;
3. Iekārtas un mašīnas;
4. Pārējie pamatlīdzekļi un inventārs;
5. Pamatlīdzekļu izveidošana un nepabeigto celtniecības objektu izmaksas;
6. Avansa maksājumi par pamatlīdzekļiem.

Gada pārskatu likuma 6. pants precīzē, ka ar arābu cipariem apzīmētos posteņus ir atļauts sadalīt sīkāk, ja tas atbilst sabiedrības darbības nozares īpatnībām, un var arī apvienot, ja to summas ir nenozīmīgas vai šāds apvienojums rada uztveramāku priekšstatu par sabiedrību. Apvienotajiem posteņiem jābūt detalizētiem pielikumā.

Piemēram, autopārvadājumu uzņēmumam viena no nozīmīgākajām pamatlīdzekļu sastāvdaļām ir autoparka vērtība. Bieži sabiedrību finanšu pārskatos automašīnu bilances vērtība kļūdaini tiek uzrādīta posteņi «iekārtas un mašīnas». Jāatceras, ka parastā gadījumā šajā posteņī jāievēr tikai ražošanas iekārtas un ražošanas mašīnas, bet automašīnu vērtība attiecināma uz posteņi «Pārējie pamatlīdzekļi un inventārs». Tomēr autopārvadājumu uzņēmuma darbības specifikas dēļ autoparka vērtību būtu ieteicams uzrādīt atsevišķi no pārējiem pamatlīdzekļiem un inventāra, lai finanšu pārskatu lietotājiem sniegtu pārskatāmāku un atbilstošāku priekšstatu par pamatlīdzekļu nodrošināšanai nepieciešamāko aktīvu īpatsvaru bilances vērtībā.

Līdzīgi lauksaimniecības uzņēmumiem varētu būt nozīmīgi finanšu pārskatā detalizēti posteņi «Zemes gabali, ēkas un būves un ilggadīgie stādījumi», uzrādot atsevišķi:

- zemi;
- ēkas un būves;
- ilggadīgos stādījumus.

Pamatlīdzekļu atzīšana un sākotnējā novērtēšana

LGS Nr. 7 desmitais punkts nosaka, ka pamatlīdzekli atzīs, ja

- ir ticams, ka nākotnē no tā izmantošanas uzņēmumā ir sagaidāms saimnieciskais labums, respektīvi, izmantojot pamatlīdzekli, tiks nodrošināta tieša vai netieša ieņēmumu gūšana;
- tā lietderīgās lietošanas laiks ir ilgāks nekā viens uzņēmuma parastās darbības cikls. Parasti tiek pieņemts, ka parastās darbības cikls atbilst vienam pārskata gadam;

- tā izmaksas var ticami novērtēt, t.i., ir iespējams aprēķināt pamatlīdzekļa iegādes vai izveidošanas pašizmaksu.

Komercsabiedrībām aizvien ir aktuāls jautājums, kādā apjomā noteikt pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vērtību, jo LGS Nr. 7 divpadsmitais punkts nosaka, ka standarts ne-definē, kas uzskatāms par pamatlīdzekļu vienību, un uzņēmuma vadībai patstāvīgi jāizstrādā grāmatvedības politika, nosakot pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vienības lielumu saskaņā ar LGS Nr. 7 prasībām un konkrētās sabiedrības darbības specifiku.

Piemēram, celtniecības uzņēmumam darbu izpildei nozīmīgos apjomos jāiegādājas instrumenti katrs Ls 100–200 vērtībā. Ražošanas procesa īpatnību dēļ šie instrumenti bieži lūst un to krājumi regulāri jāatjauno. Tādēļ šādā uzņēmumā pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vērtību būtu ieteicams noteikt vismaz virs Ls 200 vērtības, bet iepriekš minētos instrumentus uzskaitīt apgrozāmo līdzekļu sastāvā kā mazvērtīgo inventāru un norakstīt izmaksās viena vai divu gadu laikā.

Pamatlīdzekļus sabiedrība var iegādāties, maksājot naudu vai iemainot to pret kādu citu līdzvērtīgu aktīvu (piemēram, citu pamatlīdzekli) krājumiem. Atbilstoši LGS Nr. 7 divdesmit astotajam un divdesmit devītajam punktam apmaiņā iegūtā aktīva vērtību:

- pielīdzina apmaiņā nodotā aktīva bilances vērtībai maiņas darījuma brīdī vai
- novērtē pēc saņemtā pamatlīdzekļa patiesās vērtības, ja maiņas darījumā iesaistīto aktīvu patieso vērtību var ticami noteikt.

Piemēram, sabiedrībai pieder automašīna, kuru vadība vēlas apmainīt pret zemes gabalu, kuram kadastrālā vērtība noteikta Ls 10 000 apmērā un sertificēto nekustamā īpašuma vērtētāju aplēstā cena ir Ls 30 000.

Apmaiņas brīdī automašīnas uzskaites vērtība ir Ls 3000, uzkrātais nolietojums Ls 1200. Sākotnēji jāveic šādi grāmatojumi:
Debets «Zemes gabali» Ls 1800
Debets «Uzkrātais automašīnas nolietojums» Ls 1200
Kredits «Automašīnas» Ls 3000

Pēc tam, ja vadība vēlas, apmaiņā iegūto zemes gabalu drīkst novērtēt patiesajā vērtībā, taču jāņem vērā, ka atbilstoši LGS Nr. 7 trīsdesmit devītajam punktam, pārvērtējot vienu pamatlīdzekli, jāpārvērtē visa kategorija, pie kuras šīs pamatlīdzeklis pieder. Un turpmāk šāda veida pārvērtēšana jāveic pietiekami regulāri, t.i., atbilstoši zemes gabalu patiesās vērtības izmaiņām, piemēram, reizi divos — piecos gados.

Taču, pieņemot lēmumu par zemes gabala pārvērtēšanu, sabiedrības vadībai iespējams vēl viens sarežģījums: ko uzskatīt par patieso vērtību — zemes gabala kadastrālo vērtību vai sertificēto nekustamā īpašuma vērtētāju noteikto tirgus cenu, kura parasti ir būtiski augstāka par īpašuma kadastrālo vērtību. Atbilstoši Gada pārskatu likuma 25. pantam pienācīgas piesardzības ievērošana ir viens no gada pārskata posteņu novērtēšanas pamatprincipiem un šābrīža ekonomiskās stagnācijas apstākļos sabiedrības aktīvi jāvērtē jo īpaši kritiski un piesardzīgi. Tādēļ, pieņemot lēmumu par apmaiņā iegūtā zemes gabala pārvērtēšanu, būtu ieteicams piemērot zemāko no vērtējumiem, t.i., kadastrālo vērtību.

Grāmatvedības uzskaitē atzīstams tikai tāds elektroniski sagatavots dokuments, kurš atbilstoši apliecināts ar elektronisko parakstu.

Jāveic šādi grāmatojumi:
Debets «Zemes gabali» Ls 7000
Kredits «Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve»

Pamatlīdzekļus uzņēmums var iegādāties vai izgatavot pašu spēkiem. Pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vērtība jeb pašizmaksas ir par pamatlīdzekļa iegādi samaksātā naudu, tās ekvivalenti vai citu veidu atlīdzību, kurai pieskaitītas visas izmaksas, kas tieši attiecas uz aktīva objekta iegādi, savukārt pamatlīdzekļa izveidošanas (ražošanas) pašizmaksā ietver izmaksas, kas tieši attiecas uz konkrētā aktīva izveidi un sagatavošanu plānotajai izmantošanai.

Likuma «Par grāmatvedību» 7. pants noteic:

«Grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.»

Tātad arī pamatlīdzekļu sākotnējās atzīšanas vērtības pamatojums ir atbilstoši sagatavoti attaisnojuma dokumenti. Tomēr pēdējo gadu laikā vērojama tendence, ka par komercsabiedrību sniegtajiem pakalpojumiem izrakstītos rēķinos arvien biežāk iekļauto informāciju apliecinās personas paraksts tiek aizstāts ar teikumu: «Rēķins sagatavots elektroniski un ir derīgs bez paraksta.» Likuma «Par grāmatvedību» 7. pantā noteiks:

«Ja attaisnojuma dokumenti tiek sagatavoti ar elektroniskajām skaitļošanas mašīnām (datoriem), par saimnieciskā darījuma veikšanu un informācijas pareizību atbildīgo personu parakstus var aizstāt ar to elektronisko apliecināšanu (autorizāciju). Attaisnojuma dokumentu elektroniskās apliecināšanas (autorizācijas) kārtību uzņēmumā nosaka uzņēmuma vadītājs. Ąrēju dokumentu elektronisko apliecināšanu (autorizāciju) var izmantot tikai tad, ja darījuma puses ir savstarpēji vienojušās par kārtību, kādā veicama attaisnojuma dokumentu apmaiņa elektroniskā veidā, un elektroniskās apliecināšanas (autorizācijas) kārtību.»

Tātad varam secināt, ka grāmatvedības uzskaitē atzīstams tikai tāds elektroniski sagatavots dokuments, kurš atbilstoši apliecināts ar elektronisko parakstu. Un tikai šāds dokuments ir izmantojams situācijās, ja ar darījumu partneriem rodas juridiska rakstura strīdi.

Gada pārskatu likuma 26. panta 4. daļa noteic, ka:

«Pamatlīdzekļu izveidošanai saņemto aizņēmumu procentus par periodu līdz objekta pieņemšanai ekspluatācijā var iekļaut jaunizveidotā objekta pašizmaksas.»

Sarežģītā ekonomiskā situācijā šāda aizņēmumu procentu kapitalizācijas ie-spēja uzņēmējiem izskatās visai pievilciņa, īpaši realizējot ilgtermiņa celtniecības objektus, jo tā rezultātā palielinās bilances aktīvu summa un samazinās izmaksas pelņas vai zaudējumu aprēķinā. Tomēr jāņem vērā, ka jebkurā gadījumā, veicot uzkrāto pamatlīdzekļu izveidošanas izmaksu inventarizāciju, jāpārliecinās, ka to kopsumma nepārsniedz aktīva objekta šābriža tirgus vērtību, un, ja pārsniedz, pārsnieguma summa jāattiecinā uz pārskata perioda izmaksām un jāpārtrauc turpmāka aizņēmumu procentu kapitalizācija.

Piemēram, 2007. gadā sabiedrība sākusī biroju ēkas būvniecību. Uzņēmuma grāmatvedības politika paredz, ka līdz pieņemšanai ekspluatācijā celtniecības finansēšanai saņemto aizņēmumu procenti iekļaujami objekta pašizmaksā. Finanšu līdzekļu nepietiekamības dēļ 2008. gada nogalē būvniecības darbi tika pārraukti. 2008. gada 31. decembrī kopējās uzkrātās celtniecības izmaksas, tajā skaitā aizņēmumu procenti, bija Ls 320 000. Nekustamā īpašuma vērtēšanas eksperti nepabeigto celtniecības objektu pašreizējā stāvoklī novērtējuši Ls 290 000 vērtībā. Tādēļ grāmatvedības uzskaitē jāveic nepabeigtā celtniecības objekta pārvērtēšana, iegrāmatojot:

Debets «Zaudējumi no pamatlīdzekļu vērtības samazināšanās»

Kredits «Pamatlīdzekļu izveidošana un nepabeigto celtniecības objektu izmaksas»

Sagatavojot uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, par šo summu jāpalielina apliekamais ienākums, jo likuma «Par uzņēmumu ienākuma nodokli» 6. panta 5. daļa noteic:

«Nosakot apliekamo ienākumu, neņem vērā bilances un ārpusbilances posteņu pārvērtēšanas rezultātus, izņemot aktīvu pārvērtēšanu sakarā ar ārvalstu valūtas kura maiņu.»

Zemes gabali, ēkas, būves un mežaudzes

Iegādājoties zemi un ēku, bieži vien pirkuma līgumos tiek norādīta viena kopējā pirkuma summa, neizdalot atsevišķi zemes un ēkas vērtību. Tā kā zeme ir nenolietojams aktīvs un amortizācija tai netiek aprēķināta, zeme jāuzskaita atsevišķi no ēkām, kuras ar laiku savu vērtību zaudē. Kā šādā situācijā veikt iegādāto īpašumu vērtību nodalīšanu? Jāatceras, ka sadalīšanas metodēm jābūt pamatotām un tās konsekventi jālieto vienās līdzīgās sabiedrības darbības situācijās. Iespējami divējādi risinājumi:

1. Sabiedrība līdz sertificētu nekustamā īpašuma vērtētāju atsevišķi novērtēt zemi un ēku. Pirkuma vērtība tiek sadalīti proporcionāli zemes un ēkas vērtējumi;
2. Iegādāto īpašumu vērtību sadala proporcionāli zemes un ēkas noteiktajām kadastrālajām vērtībām.

Piemēram, zemes un ēkas pirkuma cena noteikta Ls 10 000 vērtībā. Valsts Zemes diezgesta noteiktā zemes kadastrālā vērtība ir Ls 245 un ēkas kadastrālā vērtība Ls 5467. Jāveic

šādi aprēķini:

Īpašuma kopējā kadastrālā vērtība =

245 + 5467 = Ls 5712

Zemes kadastrālās vērtības īpatsvars =

245 / 5712 / 100 = 4,29%

Atdalītā zemes iegādes vērtība =

10 000 × 4,29% = Ls 429

Ēkas kadastrālās vērtības īpatsvars =

5467 / 5712 / 100 = 95,71%

Atdalītā ēkas iegādes vērtība =

10 000 × 95,71% = Ls 9571

Līdzīgi sarežģījumi rodas, ja ar vienu pirkuma summu tiek iegādāta zeme un mežaudze. Likuma «Par īpašuma nodokli» 4. panta 2. daļa noteic:

«Nekustamā īpašuma nodokļa objekta kadastrālajā vērtībā netiek ietverta mežaudzes vērtība.»

Tādēļ bioloģiskā aktīva meža un meža zemes iegādes vērtību sadalīšanā iepriekš aprakstītā metode nav pielietojama. Šādos gadījumos viens no iespējumiem risinājumiem ir iegādāto aktīvu vērtību sadalīt proporcionāli zemes kadastrālajai vērtībai un mežaudzes pēdējai inventariācijai noteiktajai meža vērtībai. ■