

LATVIJAS UNIVERSITĀTE

VITA ZARIŅA

**Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē un
novērtēšana**

Promocijas darbs

Dr.oec. zinātniskā grāda iegūšanai

Nozare: **Ekonomikas zinātne**
Apakšnozare: **Grāmatvedības un uzskaites teorija**

Rīga, 2007

Saturs

Anotācija.....	3
Annotation.....	4
Аннотация.....	5
Darbā izmantotie saīsinājumi un skaidrojumi.....	6
Ievads.....	7
1. Uzskaites attīstība Latvijā un ārvalstīs.....	12
1.1. Teorijas un prakses attīstība starptautiskā mērogā.....	12
1.2. Teorijas un prakses attīstība Latvijā.....	29
2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas loma to uzskaitē Latvijā un starptautiskā praksē.....	38
2.1. Ilgtermiņa aktīvi, to veidi, jēdzieni, definīcijas un terminoloģiskais skaidrojums	38
2.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas un uzskaites analīze.....	46
2.2.1. Ilgtermiņa materiālo aktīvu vieta un loma komercsabiedrību aktīvos.....	46
2.2.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas kritēriji.....	52
2.2.3. Respondentu vērtējumu rezultāti par ilgtermiņa materiālo aktīvu lomu patiesa un skaidra priekšstata sniegšanā komercsabiedrību finanšu pārskatos.....	66
3. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un pārvērtēšanas kritēriji, to loma un regulējums normatīvajos aktos.....	73
3.1. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites kritēriju loma iegādes un izslēgšanas procesā	73
3.1.1. Harmonizācija ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē.....	73
3.1.2. Aktīvu pirkšana vai izveide.....	77
3.1.3. Aktīvu iegāde un atzīšana bilancē.....	78
3.1.4. Aktīva izveide un iekļaušana bilancē.....	84
3.1.5. Nomas ceļā iegūti aktīvi.....	87
3.1.6. Aktīvu maiņa un to ieguldījums cita uzņēmuma kapitālā.....	92
3.1.7. Dāvinājumi un ziedojumi.....	95
3.1.8. Ieguldījumu īpašums.....	96
3.1.9. Aktīvu likvidācija.....	101
3.1.10. Ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma uzskaites loma.....	103
3.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanas uzskaites un informācijas atklāšanas loma.....	114
3.3. Remontiem izlietoto līdzekļu uzskaites loma	134
Secinājumi un priekšlikumi.....	144
Izmantotās literatūras un avotu saraksts	161

Anotācija

Vita Zariņa. Promocijas darbs. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un novērtēšana. Rīga LU 2007, 160 lpp.

Promocijas darbs uzrakstīts uz 160 lpp., ietverot 22 tabulas, 21 attēlu un 7 pielikumus. Darbā izmantoti 215 literatūras avoti.

Promocijas darba mērķis ir izpētīt ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un novērtēšanas kritērijus, konstatēt aktuālās problēmas Latvijas grāmatvedībā, kā arī izstrādāt priekšlikumus pastāvošo problēmu risināšanai un grāmatvedības uzskaites metožu pilnveidošanai.

Darba mērķa sasniegšanai tiek risināti sekojoši **uzdevumi**:

- veikt ilgtermiņa materiālo aktīvu teorijas analīzi un novērtēt uzskaites metodiku;
- analizēt ilgtermiņa materiālo aktīvu atzīšanas, novērtēšanas, pārvērtēšanas nosacījumus;
- izpētīt ilgtermiņa materiālo aktīvu remontos, uzlabošanā un atjaunošanā izlietoto līdzekļu uzskaiti;
- izstrādāt priekšlikumus ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites metožu pilnveidei Latvijā.

Promocijas darbs izklāstīts **trīs nodaļās**.

Ņemot vērā grāmatvedības uzskaites nevienmērīgo un dažādos laika posmos atšķirīgo attīstību, un tajā pašā laikā tās tiešo un netiešo saistību ar uzskaites sistēmu mūsdienās, darba **pirmajā nodaļā** atspoguļota grāmatvedības uzskaites sistēma, tai skaitā arī ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites teorijas un prakses vēsturiskās attīstības gaita līdz mūsdienām, kad uzskaites sistēmas pamatā tiek likta harmonizācija, kurai jānodrošina finanšu pārskatu plašāku salīdzināmību starptautiskā mērogā.

Uz pirmajā nodaļā pausto atziņu pamata un ņemot vērā Latvijā, citās ES un pasaules valstu izveidojušos pieredzi **otrajā nodaļā** analizēta ilgtermiņa aktīvu klasifikācija pa atsevišķām aktīvu kategorijām. Analizēta ilgtermiņa aktīvu dinamika un apskatīta ilgtermiņa materiālo aktīvu loma uzņēmumu aktīvos Latvijā un atsevišķās ES valstīs. Analizēti aptaujas rezultāti, noskaidrotas nepilnības normatīvajos aktos, kuru ietekmē ilgtermiņu materiālo aktīvu uzskaitē nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem.

Otrajā nodaļā gūtie rezultāti noveda pie tā, ka **trešajā nodaļā** tika analizēta ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguves, nolietojuma aprēķina un izslēgšanas uzskaitē, vērtības noteikšanas kritēriji un to regulējums Latvijas normatīvajos aktos, kā arī ietvertas definīcijas un piedāvāti risinājumi, pamatojoties uz kuriem iespējams izdalīt kapitālo un kārtējo remontu kritērijus.

Darba nobeigumā formulēti galvenie secinājumi, kā arī izstrādāti priekšlikumi ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un novērtēšanas pilnveidošanai.

Annotation

Vita Zarina

Promotion Paper

Accounting and Evaluation of
Long-term Tangible Assets.
Riga, Latvian University 2007, 160 pages

The promotion paper is prepared on 160 pages, including 22 tables, 21 pictures and 7 appendices. The number of literature sources - 215.

The aim of the promotion paper is to study the criteria of accounting and evaluation of long-term tangible assets, to find urgent problems in Latvian accounting, as well as to prepare recommendations of existing problem solution and improvement of accounting methods.

Following **tasks** were fulfilled to achieve the aim:

- to carry out the analysis of long-term tangible assets theory and the estimation of accounting methods;
- to analyse long-term tangible assets of conditions of recognition, evaluation, and revaluation;
- to investigate accounting of funds used in repairs, improvement and renovation of long-term tangible assets;
- to prepare recommendations related to improvement of accounting methods of long-term tangible assets.

The promotion paper is set out in **three sections**.

Taking into consideration the irregular and different development of accounting in several periods, and at the same time its direct and indirect relationship with accounting system nowadays, in the **first section** is characterised the accounting system, inter al the development of theory and practice of accounting of long-term tangible assets historical development from the beginning to nowadays, when the accounting is based on harmonisation, which has to secure a broader comparison of financial reports on international scale.

On the basis of conclusions expressed in the first section and taking into consideration the experience, having taken place in Latvia, other countries of the EU and the world, in the **second section**, there are classified different categories of long-term assets in Latvia and international practice is analysed. There is also analysed dynamics of long-term assets and characterised the role of long-term tangible assets in the assets of enterprises in Latvia and several countries of the EU. There are analysed the results of inquiry, clarified the gaps in normative documents, under impact of which the accounting of long-term tangible assets is prevented to give a clear and fair concept of the enterprise funds.

The obtained of results in the second section led to the circumstance that in the **third section** there was analysed the accounting of acquisition, depreciation calculation and exclusion of assets, the evaluation criteria and their regulation in normative documents. There are also given definitions and offered solutions, on the basis of which it is possible to mark out criteria of capital and running repairs.

In the end of the paper, the main conclusions are formulated, as well as improvement recommendations of accounting and evaluation of long-term tangible assets is elaborated.

Аннотация

Вита Зариня. Диссертация. Учет и оценка долгосрочных материальных активов Рига Латвийский Университет 2007, 160 страниц

Диссертация подготовлена на 160 страницах, включает в себя 22 таблицы, 21 рисунок и 7 приложений. В работе использовано 215 литературных источников.

Целью диссертации является исследование критериев учета и оценки долгосрочных материальных активов, констатация актуальных проблем в Латвийской бухгалтерии, а также разработка предложений для решения существующих проблем и совершенствования методов бухгалтерского учета.

Для достижения поставленной цели работы решены следующие **задачи**:

- осуществлен анализ теории долгосрочных материальных активов и оценена методика учета;
- проанализированы условия признания, оценки, переоценки долгосрочных материальных активов;
- исследован учет средств, израсходованных на ремонт, исправление и восстановление долгосрочных материальных активов;
- разработаны предложения для совершенствования методов учета долгосрочных материальных активов в Латвии.

Содержание диссертационной работы изложено в **трех разделах**.

Учитывая неравномерное и различное в разных отрезках времени развитие бухгалтерского учета, и в то же время его прямую и косвенную связь со системой учета в наши дни, **в первом разделе** работы отражена система бухгалтерского учета, в том числе ход исторического развития теории и практики учета долгосрочных материальных активов до наших дней, когда в основу системы учета ставится гармонизация, которая должна обеспечить более широкую сравнимость финансовых отчетов в международном масштабе.

На основе изложенных в первом разделе постановок и учитывая созданный опыт в Латвии, в других странах ЕС и мира, **во втором разделе** анализируется классификация долгосрочных активов по отдельным категориям активов в Латвии и в международной практике. Анализируется динамика долгосрочных активов и рассмотрена роль долгосрочных материальных активов в активах предприятий в Латвии и отдельных странах ЕС. Анализируются результаты опроса, выяснены несовершенства в нормативных актах, под влиянием которых учет долгосрочных материальных активов оказывается не в состоянии обеспечить ясное и правдивое представление о средствах предприятия.

Результаты, полученные во втором разделе, привели к тому, что **в третьем разделе** был analyzed учет приобретения, расчета износа и исключения долгосрочных материальных активов, критерии определения стоимости и их регулирование в нормативных актах Латвии. Включены также дефиниции и предложены решения, основываясь на которые представляется возможным выделить критерии капитальных и очередных ремонтов.

В конце работы сформулированы главные выводы, а также разработаны предложения для совершенствования учета и оценки долгосрочных материальных активов.

Izmantotie saīsinājumi un skaidrojumi

AK	Apvienotā Karaliste
ASV	Amerikas Savienotās Valstis
CSP	Centrālā statistikas pārvalde
EAA	Eiropas grāmatvežu asociācijā
EK	Eiropas Komisija
ES	Eiropas Savienība
FM	Finanšu ministrija
FP	finanšu pārskats
GAAP	Vispāratzīti grāmatvedības principi (General Accepted Accounting Principles)
g.p.m.ē.	gads pirms mūsu ēras
gs.	gadsimts
IAAER	Starptautiskā grāmatvežu zinātnes un izglītības darbinieku asociācijā
IKP	iekšzemes kopprodukts
IOSCO	Starptautiskā Vērtspapīru komisija (International Organization of Securities Commissions)
LGP	Latvijas Grāmatvedības padome,
LGS	Latvijas grāmatvedības standarti
LR GA	Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija
Ls/ m ²	lati par kvadrātmtru
LZRA	Latvijas zvērinātu revidentu asociācija
milj.	miljons
MK	Ministru Kabinets
NIN	nekustāmā īpašuma nodoklis
Nr.,nr.	numurs
PSRS	Padomju Sociālistisko Republiku Savienība
piel.	pielikums
pp.	lappuse (angļu valoda)
SFPS	Starptautiskie finanšu pārskatu standarti
SGS	Starptautiskie grāmatvedības standarti
SGSK	Starptautisko Grāmatvedības Standartu Komiteja
SVS	Starptautiskie vērtēšanas standarti
tab.	tabula
t.sk.	tai skaitā
t.i.	tas ir
tūkst.	tūkstotis
u.tml.	un tamlīdzīgi
u.c.	un cits
utt.	un tā tālāk
VID	Valsts ieņēmumu dienests
VZD	Valsts Zemes dienests

Ievads

Pēc Latvijas neatkarības atjaunošanas un iestāšanos Eiropas Savienībā (ES) par prioritāti ir kļuvusi nemitīga ekonomiskās izaugsmes veicināšana, kas ir pamats valsts materiālajai labklājībai un Latvijas uzņēmēju konkurētspējai starptautiskā mērogā. Šāda orientācija prasa nodrošināt pilnīgu priekšstatu par uzņēmēju rīcībā esošiem visu veidu resursiem un to efektīvu izmantošanu. To var panākt ar precīzu grāmatvedības uzskaiti uzņēmumā un finanšu pārskatiem, kuri sagatavoti pēc vienotas sistēmas, principiem, metodikas un sniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām un finanšu rezultātu.

Grāmatvedība ir skaitļos izteikta uzņēmuma attīstības gaitas hronoloģiska vēsture, un tā kalpo uzņēmuma vadībai kā būtisks informācijas avots par pagātnes norisēm, sasniegumiem, pieļautām kļūdām un ir sava veida bāze turpmāko attīstības virzienu nosprausšanai un iespējamiem panākumiem nākotnē.

Lai grāmatvedības uzskaitē kalpotu skaidra un patiesa priekšstata radīšanai, tās metodoloģijai ir jābūt adekvātai tautsaimniecības attīstībai. Šādas atbilstības būtiski priekšnoteikumi ir:

- precīza uzskaites objektu atzīšana;
- pamatota aktīvu klasifikācija;
- patiesa aktīvu novērtēšana.

Cik lielā mērā tiek ievēroti šie priekšnoteikumi, tik lielā mērā paveras iespēja savlaicīgi reaģēt uz izmaiņām, ko izraisa uz zināšanām orientēta tirgus ekonomika, prasot uzņēmumu ražošanas un sniegto pakalpojumu potenciāla paplašināšanu, modernizēšanu un pieskaņošanu tehnikas un informācijas tehnoloģiju attīstības līmenim, kā arī rēķināties ar jebkurām ekonomiskajām, politiskajām un sociālajām izmaiņām sabiedrībā, kuras būtiski ietekmē grāmatvedības uzskaites sistēmu, liekot mainīt ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites objektu sastāvu, to atzīšanas un novērtēšanas kritērijus, pielietojamo uzskaites metožu pamatnosacījumus un informācijas atklāšanas principus finanšu pārskatos.

Mūsdienās jāreķinās arī ar tādu īpatnību, kā uzskaites procesa harmonizācija, kuras galvenā iezīme ir mēģinājums sasaistīt un unificēt dažādu valstu grāmatvedības sistēmas, t.i. veikt to standartizāciju, saglabājot katrai valstij piemītošas būtiskas atšķirības. Harmonizācija atvieglo dažādu valstu uzņēmumu saimnieciskā stāvokļa novērtēšanas un finanšu pārskatu analīzes procesu, aktivizējot kapitāla un investīciju plūsmu starp valstīm, samazinot izmaksas finanšu pārskatu sastādīšanai transnacionālos uzņēmumos un sekmējot uzskaites speciālistu kopējā tirgus izveidošanos pasaulē. Harmonizāciju apgrūtina tas, ka grāmatvedības uzskaites standartizācijas process nepastāv izolēti, to ietekmē gan ekonomiskie, politiskie, sociālie, gan virkne citu faktoru kā nacionālajā, tā arī starpnacionālajā mērogā.

Viss augstāk minētais padara ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikāciju, novērtēšanu un pārvērtēšanu komplicētāku kā pēc to līdzīgajām, tā atšķirīgajām pazīmēm un prasa īpašu uzmanību, veidojot vienotu uzskaites metodoloģiju. Līdz ar to, vienotas uzskaites metodoloģijas izveide kļūst par nepārtrauktu un sarežģītu procesu, kurš liek

ātri un precīzi rēķināties ar daudzām dinamiskām novītātēm, aktīvu strukturālajām izmaiņām un tml.

Latvijā šobrīd šo problēmu saasina ar tautsaimniecības izaugsmi saistītās īpatnības, kā, piemēram, IKP straujie pieauguma tempi pēdējos 5-6 gados, nekustāmā īpašuma tirgus attīstība, kredītēšanas resursu pieejamība, inflācija, cenu liberizācija monopoluzņēmumos u.c., kā arī neviennozīmīga attieksme pret finanšu uzskaites attīstības norisēm Eiropas Savienībā. Latvijā ilgtermiņa materiālo aktīvu precīzas uzskaites un patiesas novērtēšanas nepieciešamību pasvītro šo aktīvu lielais īpatsvars un attīstības tendences īpašuma tirgū.

Pēc Latvijas Centrālās statistikas pārvaldes informācijas, laika periodā no 2000.gada līdz 2004.gadam, ilgtermiņa materiālie aktīvi sastādīja vidēji 46% no uzņēmuma aktīviem kopumā. Ņemot vērā to, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi sastāda ilgtermiņa ieguldījumu būtiskāko daļu (vidēji 78%), to pareiza uzskaitē un novērtēšana ir obligāta nepieciešamība. Tieši tāpēc uzņēmējdarbības praksē šie aktīvi ir precīzi jāuzskaita, jāklasificē un jānovērtē, lai būtu nodrošināta vispilnīgākā un patiesākā informācija tās lietotājiem.

Attīstoties nekustāmā īpašuma tirgum Latvijā, intensīvāka, plašāka un daudzveidīgāka ir kļuvusi arī ilgtermiņa materiālo aktīvu kustība, tos pērkot, pārdodot, atsavinot, apmainot un tml. Kā sekas šai kustībai ir pastiprināta nepieciešamība pēc finanšu pārskatu datu salīdzināmības dažādu valstu starpā un, vispirms jau ES un valstu, ar kurām Latvijai ir vislielākais tirdzniecības apjoms. Latvijā uzskaites jomā šajā ziņā ir virkne neatrisinātu un aktuālu jautājumu, kas īpaši skar ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti un novērtēšanu.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē un novērtēšanā aptver trīs savstarpēji saistītas galvenās norises:

- ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguvē un atsavināšanu;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanu;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanu.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšana un pārvērtēšana ir kļuvusi par grūti risināmu problēmu daudzās valstīs. Lielākais šķērslis, kas šobrīd kavē ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšanu un pārvērtēšanu, ir vienotas pieejas trūkums. Joprojām nav nonākts pie vienota viedokļa ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšanas un pārvērtēšanas metodoloģijā, trūkst tai atbilstoši normatīvie akti, grāmatvedības instrukcijas, rokasgrāmatas, kas noved pie tā, ka informācija finanšu pārskatos nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par ilgtermiņa materiāliem aktīviem, un rezultātā finanšu pārskatu lietotāji negūst ticamu informāciju. Tas savukārt nereti noved pie tā, ka neatbilstoši novērtēti ilgtermiņa materiālie aktīvi ir uzņēmuma maksātnespējas cēlonis.

Latvijā tiek veikta izpēte un izstrādāti projekti, lai pilnveidotu ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti, tomēr līdz šim nav izdevies vienoties par to, kas jāuzskaita un kā šajā ziņā jāuzskaita. Bet bez vienotas pieejas nav iespējams iztikt, jo harmonizācijas procesā Latvijā svarīgu lomu spēlē grāmatvedības un audita procedūru saskaņošana atbilstoši ES pieņemtajām normām. Bez šādas saskaņošanas tiek traucēta Latvijas uzņēmēju un uzņēmējsabiedrību spēja iekļauties globālajos pasaules tirgos un sekmīgi

tajos konkurēt. Pietuvinoties ES grāmatvedības uzskaites principiem, konkurētspēju pastiprināti un kompleksi ietekmē kā grāmatvedības un audita likumdošana, tā arī ar komercdarbību un nodokļu uzskaiti saistītie normatīvie akti.

Nepilnības ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē Latvijā tiek skaidrotas dažādi. Kā viens no cēloņiem tiek minēta pasīvā attieksme pret citu valstu pieredzes izmantošanu, kurās, kā rāda atsevišķu valstu uzskaites prakse (ASV, Japānā, Vācijā, Šveicē u.c.), ir akceptētas ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšanas un pārvērtēšanas metodes. Kā otrs cēlonis tiek minēts tas apstāklis, ka Latvijā speciālajā ekonomiskajā literatūrā, kas ir izdota pēc valsts neatkarības atjaunošanas, pētījumu un publikāciju skaits un apjoms par ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti ir nepietiekošs. Pārsvārā tā ir mācību literatūra, kur ir skaidrota šo aktīvu klasifikācija, nolietojuma aprēķināšanas metodes, iegāde un norakstīšana.

Tajā pašā laikā katram uzņēmumam ir svarīgi gūt skaidru priekšstatu par aktīvu klasifikāciju, to novērtējumu, pārvērtēšanu un izdevumu kapitalizāciju. Taču šie jautājumi joprojām lielā mērā ir palikusi ārpus nepieciešamās uzskaites teorijas, prakses un likumdošanas speciālistu uzmanības loka. Arī attiecīgiem zinātniskiem pētījumiem ir fragmentārs un nepietiekami aptverošs raksturs.

Ņemot vērā ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites nozīmi ekonomikā, tās pašreizējo situāciju un nevienmērīgo attīstību Latvijā, nepietiekamo izpēti teorijā un praksē, autore secina, ka tēma ir aktuāla,

Pētījumā tiek piedāvāts veids, kā ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti un novērtēšanu bāzēt uz vienotas grāmatvedības un finanšu uzskaites metodikas pilnveidošanas pamata, analizējot atšķirīgās prasības Latvijā pastāvošajos normatīvajos aktos un ņemot vērā uzskaitē un novērtēšanā pielietotos paņēmienus starptautiskajā praksē.

Pētījuma objekts ir ilgtermiņa materiālie aktīvi un to uzskaites, novērtēšanas un pārvērtēšanas metodika.

Pētījuma mērķis ir izpētīt ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un novērtēšanas kritērijus, konstatēt aktuālās problēmas Latvijas grāmatvedībā un izstrādāt priekšlikumus šo problēmu risināšanai un grāmatvedības uzskaites metožu pilnveidošanai.

Pētījuma mērķa sasniegšanai tiek risināti sekojoši **uzdevumi**:

- veikt ilgtermiņa materiālo aktīvu teorijas analīzi un novērtēt uzskaites metodiku;
- analizēt ilgtermiņa materiālo aktīvu atzīšanas, novērtēšanas, pārvērtēšanas nosacījumus;
- izpētīt ilgtermiņa materiālo aktīvu remontos, uzlabošanā un atjaunošanā izlietoto līdzekļu uzskaiti;
- izstrādāt priekšlikumus ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites metožu pilnveidei Latvijā.

Hipotēze – Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un novērtēšanas kritēriju pilnveidošana dos skaidrāku un patiesāku priekšstatu par ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtību un nozīmi komercsabiedrību finanšu pārskatos.

Pētījuma **metodoloģiskais pamats** ir ārvalstu un Latvijas zinātnieku darbi, Starptautisko Grāmatvedības Standartu Komitejas publikācijas, ASV, Vācijas, Krievijas, Lielbritānijas, Zviedrijas, Polijas normatīvie akti, publikācijas, zinātnisko konferenču un semināru materiāli, starptautisku un reģionālu grāmatvedības reglamentējošo organizāciju dokumenti, kas skar ilgtermiņa materiālo aktīvu atzīšanas nosacījumus un uzskaites metožu analīzi.

Darba izstrādē lietotas katram pētījumam uzdevumam piemērotākās ekonomikas zinātnes pētījumu kvantitatīvās un kvalitatīvās **metodes**. Zinātnieku iepriekš veikto pētījumu rezultātu apkopošanai un pasaules prakses analīzei izmantotas **analītiskā, loģiski konstruktīvā**, kā arī **analīzes** un **sintēzes** metode lai izpētītu problēmu elementus vai procesu sastāvdaļas un no tiem sintezētu kopsakarības vai formulētu likumsakarības. Informācijas ieguvei izmantota socioloģisko pētījumu metode – **anketēšana**, rezultātu apkopošanai izmantota **Microsoft Excel** programma. Ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtības noteikšanā izmantota **ekspertu metode**.

Promocijas darba novitāte:

- uz grāmatvedības uzskaites teorijas izpētes pamata, darbā piedāvāta sava ilgtermiņa materiālo aktīvu definīcija un papildināta to klasifikācija bilancē;
- uz ilgtermiņa materiālo aktīvu vēsturiskās attīstības izpētes, Latvijas, citu ES valstu, kā arī ASV un Japānas normatīvo aktu analīzes pamata noskaidrotas terminoloģijas nepilnības Latvijā spēkā esošajos normatīvajos aktos, kuras aprūstina skaidra un patiesa priekšstata sniegšanu finanšu pārskatos;
- patiesās vērtības un tās praktiskā pielietojuma izpētes rezultātā izstrādāta pieeja, kas ļauj nodrošināt vienveidīgāku informāciju finanšu pārskatos;
- uz Latvijas normatīvos aktos, LGS, SGS, GAAP, SVS atspoguļoto nostādņu pamata piedāvāti risinājumi, kas palīdzēs unificēt, harmonizēt un standartizēt informāciju par ilgtermiņa materiāliem aktīviem ;
- veicot Latvijas komercsabiedrību aptauju par ilgtermiņa materiālajiem aktīviem, anketās iegūtā informācija pilnībā apstiprina pētījuma hipotēzi.

Promocijas darbs izklāstīts trīs nodaļās.

Ņemot vērā grāmatvedības uzskaites nevienmērīgo un dažādos laika posmos atšķirīgo attīstību, un tajā pašā laikā tās tiešo un netiešo saistību ar uzskaites sistēmu mūsdienās, darba **pirmajā nodaļā** atspoguļota grāmatvedības uzskaites sistēma, tai skaitā arī ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites teorijas un prakses vēsturiskās attīstības gaita līdz mūsdienām, kad uzskaites sistēmas pamatā tiek likta harmonizācija, kurai jānodrošina finanšu pārskatu plašāku salīdzināmību starptautiskā mērogā.

Uz pirmajā nodaļā pausto atziņu pamata un ņemot vērā Latvijā, citās ES un pasaules valstu izveidojušos pieredzi **otrajā nodaļā** analizēta ilgtermiņa aktīvu klasifikācija pa atsevišķām aktīvu kategorijām Latvijā un starptautiskā praksē. Analizēta ilgtermiņa aktīvu dinamika un apskatīta ilgtermiņa materiālo aktīvu loma uzņēmumu aktīvos Latvijā un atsevišķās ES valstīs. Analizēti aptaujas rezultāti, noskaidrotas nepilnības normatīvajos aktos, kuru ietekmē ilgtermiņu materiālo aktīvu uzskaitē nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmuma līdzekļiem.

Otrajā nodaļā gūtie rezultāti noveda pie nepieciešamības **trešajā nodaļā** analizēt ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguves, nolietojuma aprēķina un izslēgšanas uzskaiti, vērtības noteikšanas kritērijus un to regulējumu Latvijas normatīvajos aktos. Kā arī ietvertas definīcijas un piedāvāti risinājumi, pamatojoties uz kuriem iespējams izdalīt kapitālo un kārtējo remontu kritērijus.

Pētījuma ierobežojumi

Ilgtermiņa materiālo aktīvu grāmatvedības uzskaitē ietver plašu jautājumu loku. Darba ierobežotā apjoma dēļ, autore padziļināti nepēta ilgtermiņa finanšu, nemateriālos un bioloģiskos aktīvus, kā arī nodokļu jautājumus, kas saistīti ar ilgtermiņa aktīviem.

Pētījuma periods

Pētījumā iztirzāta grāmatvedības sistēmas attīstības un ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites attīstība no tās pirmsākumiem līdz mūsdienām. Pamatojoties uz to, lielākā pētījuma daļa veltīta mūsdienu finanšu grāmatvedības uzskaites normatīvajiem aktiem un problēmām, kas rodas, nodrošinot uzskaitē skaidru un patiesu priekšstatu.

Pētījumu autore veikusi laika posmā no 2001.- 2006.gadam.

Aprobācija

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

- promocijas darba teorētiskie un praktiskie rezultāti ir apspriesti Latvijas Universitātes Ekonomikas un vadības fakultātes Grāmatvedības institūta paplašinātā sēdē;
- darba rezultāti ir publicēti zinātniskajās publikācijās latviešu, angļu un krievu valodās;
- ar galvenajiem pētījuma rezultātiem ir iepazīstināti starptautisko un vietējo zinātnisko konferenču dalībnieki Latvijā un ārzemēs;
- ar pētījuma rezultātiem iepazīstināti Latvijas īpašumu vērtētāju asociācijas biedri un pētījums prezentēts valdes sēdē;
- darba rezultāti izskatīti Latvijas Republikas Grāmatvedības asociācijas sēdē;
- mācību procesā, lasot lekcijas un vadot seminārus kursā *Finanšu grāmatvedība un Starptautiskie grāmatvedības standarti* ;
- praktizējošus grāmatvežus, vadot seminārus par ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti, klasifikāciju un novērtēšanu;
- sagatavojot mācību materiālus studiju kursā *Starptautiskie grāmatvedības standarti*.

1. Uzskaites attīstība Latvijā un ārvalstīs

1.1. Teorijas un prakses attīstība starptautiskā mērogā

Uzskaites sistēmas attīstība, kuras pirmsākumi ir meklējami tālā senatnē, vienmēr ir noritējuši atbilstoši savam laikmetam un tā ekonomiskajām norisēm. Tās galvenais uzdevums ir bijis nodrošināt, lai visi uzņēmuma līdzekļi un to finansēšanas avoti būtu atspoguļoti tā, lai tie sniegtu pēc iespējas skaidru un patiesu priekšstatu. Tas nozīmē, ka uzskaites sistēmai ir jānāc savlaicīgi reaģēt uz notiekošajām izmaiņām, attiecīgi mainot pieeju metodiskajā ziņā, nodrošināt nepieciešamās izmaiņas likumdošanā un kadru sagatavošanā.

Pirmie ieraksti senajā Ēģiptē ir atrasti uz papirusa un tie ir saistīti ar kustāmā un nekustāmā inventāra sarakstiem. Ēģiptē (3400. – 2980.g.p.m.ē.) reizi divos gados tika veikta mantas inventarizācija [167.]. Ēģiptes IV dinastijas laikā inventarizācija tika aizstāta ar kārtējās uzskaites pārbaudi divas reizes gadā. Tās mērķis bija pārbaudīt saņemto preču (sudraba, maizes utt.) uzskaites pareizību. Būtisks pavērsiens materiālu un preču uzskaitē bija ikdienas atlikumu aprēķināšana.

Vēl ilgi pirms tam, kad Eiropā sāka veidoties saimnieciskā sistēma, Vidējos un Tālajos austrumos jau pastāvēja attīstīta ekonomika ar attiecīgu grāmatvedības uzskaites kārtošānu tajos laikos. Pastāv pierādījumi, ka, piemēram, Ēģiptes zemnieks par Nīlas ūdeņu izmantošanu lauku laistīšanai maksāja nodokļus graudu vai linu veidā. Nodokļu vācēji lika savu parakstu par nodokļu saņemšanu, zīmējot graudu vai linu hieroglifus uz zemes īpašnieku ēkām. Pēc arheologu domām, māla zīmes, kas lielā daudzumā ir atrastas Mezopotāmijā, ir kalpojušas tiem pašiem mērķiem. Attiecīga uzskaites sistēma ir bijusi arī Ķīnā 2000.g.p.m.ē., bet divkāršā ieraksta elementi šajā pašā laikā – Romā [171.]

Tiek uzskatīts, ka grāmatvedības uzskaites divkāršais ieraksts ir itāļu renesanses produkts, kurš pamazām sāka parādīties XIII-XIV gs. vairākos tirdzniecības centros Itālijā. Pirmās liecības par divkāršā ieraksta sistēmu ir datētas ar 1340.gadu, un ir atrasti ieraksti, kur pēc divkāršā ieraksta principa ir ierakstītas saimnieciskās darbības kādas Itālijas municipalitātes uzskaitē. Vēl mazliet agrāk uzskaites fragmenti atrasti kompānijas *Giovanni Faroli & Company* grāmatvedības uzskaitē, kura tajā laikā tirgojās Francijā ar ļoti populāro garšvielu *Šampan* [121.]

Pirmais, kurš sistematizēja uzskaiti un atstāja rakstveida liecību par divkāršo ierakstu grāmatvedībā, bija itālis Luka Pačioli. Viņš savas dzīves lielāko daļu bija pasniedzējs universitātēs Perudži, Florencē un Boloņā. Grāmata, ko sarakstīja L.Pačioli saucās "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*". Šī grāmata pirmo reizi ir publicēta 1494.gadā Venēcijā, tikai divus gadus pēc tam, kad izcilais jūras ceļotājs K.Kolumbs izkāpa Amerikas krastā. Minētā grāmata galvenokārt bija veltīta matemātikai, bet ietvēra arī nodaļu par divkāršo grāmatojumu, kas saucās "*Particularis de Computis et Scripturis*".

Pačioli galvenokārt ir ievērojams ar to, ka viņš ir formulējis divus uzskaites mērķus:
1) iegūt informāciju par lietu stāvokli, jo grāmatvedība jākārt tā, „lai bez kavēšanās varētu saņemt dažādas ziņas gan attiecībā uz parādiem, gan arī prasījumiem”

2) aprēķināt finanšu rezultātu, jo „ikviena tirgotāja mērķis ir iegūt pieļaujami atbilstošu labumu sevis uzturēšanai”.

Pirmais mērķis noveda pie tā, ka viss, par ko Pačoli ir rakstījis attiecībā uz grāmatvedību, tiek traktēts kā uzņēmuma rīcības un notikumu fiksēšana tā pārvaldīšanas mērķiem. Otrs mērķis uzsvēr peļņas nozīmi ne tik daudz kā rādītāju, kurš ļaus novērtēt saimnieciskās darbības sekmību, cik kā līdzekli, kurš ierobežo cenu pieaugumu un tirgotāju neražīgo un izšķērdīgo patēriņu, no vienas puses, un novērš pircēju ekspluatāciju, no otras puses. Viņš uzskatīja, ka cenai jābūt taisnīgai, ar to saprazdams pašizmaksu un peļņu, kas nodrošina tirgotāja iztikas minimumu (minimums atbilda ikviena tirgotāja sabiedriskajam stāvoklim).

Abi grāmatvedības uzdevumi tiek atrisināti ar rēķinu (kontu) un divkāršā ieraksta palīdzību. „Rēķini,” rakstīja Pačoli, „būtībā nav nekas cits kā pienācīga kārtība, kuru noteicis pats tirgotājs, un, kuru sekmīgi piemērojot, viņš iegūs ziņas par visiem saviem darījumiem un par to, vai tie ir vai nav sekmīgi”, t.i., kontu plāns, runājot mūsdienu valodā, jāstāda administrācijai, un tai arī jāpiemēro šis kontu plāns saimnieciskās darbības analīzes mērķiem un tās pārvaldīšanai. Taču konti ir tikai uzskaites sistēmas elements, bet saistība starp šiem elementiem, t.i., kontiem, atklājas ar divkāršā ieraksta palīdzību [169].

L.Pačoli atzīmēja, ka visiem pamatlīdzekļiem jābūt uzskaitītiem vienlaikus. Savukārt pirmo pilnīgāko ieguldījumu inventarizācijas attīstības procesā deva A.di Peto, kurš pirmais klasificēja īpašumu, iedalot to sekojošās grupās: nekustamais īpašums, kustamais īpašums un vērtspapīri.

Vajadzības pēc grāmatvedības uzskaites mūsdienu izpratnē pirmsākumi ir meklējami periodā, kad notika pāreja no roku darba uz rūpniecisko ražošanu, kas bija starpposms māj ražotņu veidā, kad cilvēki strādāja mājās, piemērojot sīksēriju ražošanas metodes (roku darbs), turklāt materiālus bieži vien piegādāja darba devējs. Lai garantētu saražotā produkcijas apjoma atbilstību tās sagaidāmajam apjomam (tātad, lai pārliecinātos, ka neviens nav piesavinājis darba devēja materiālus), bija nepieciešama speciāla uzskaites sistēma. Taču šis periods nebija sevišķi ilgs, un drīz vien strādnieki un mašīnas sāka koncentrēties fabrikās. Darbaspēka piedāvājums un dzinēju izgudrošana, sākumā izmantojot ūdens, pēc tam tvaika enerģiju, ļāva fabrikās ražot lielu daudzumu standartpreču un noteikt ievērojami zemākas cenas nekā ar rokām darinātajiem mājražošanas izstrādājumiem.

Pāreja no roku darba uz fabrikām un fabriku attīstība un modernizācija notika strauji, un to apzīmē par rūpnieciskās revolūcijas sākumu. Viena cilvēka mūža garumā tika izgudrotas ar dzinēju darbināmas mašīnas, būvētas fabrikas un pilsētas, atdalīts īpašums un pārvalde, attīstību guva lielrūpniecība un tirdzniecība. Daudzviet darbojās arī rūpnieciskās revolūcijas veicinoši faktori. Tā, piemēram, Lielbritānijā tas notika sakarā ar labvēlīgiem laika apstākļiem un lauksaimniecības kultūru ražu pieaugumu, kas nodrošināja cenu pazemināšanos, labklājības pieaugumu un preču pieprasījumu. Lielie lauksaimniecības uzņēmumi un fabrikas, kas bija nodrošinātas ar iekārtām, kļuva par parastu parādību.

Līdz ar fabriku sistēmas attīstību radās vajadzība pēc jaunas informācijas, kuru esošā grāmatvedības uzskaitē (muižu ieņēmumu un izdevumu uzskaitē un tirgotāju

uzskaites specifika) nespēja apmierināt. Kapitālo iekārtu īpatsvara pieaugums augošu tehnoloģiju attīstības apstākļos izvirzīja uzdevumu aprēķināt nolietojumu, lai varētu to iekļaut produkcijas pašizmaksā, apgrozāmo līdzekļu novērtējumā un peļņas aprēķinā.

Nepieciešamība pēc lieliem kapitālieguldījumiem noveda pie banku veidošanās. 1800.gadā Londonā jau bija 80 bankas, bet kopā valstī aptuveni 400 bankas. 1773.gadā tika izveidota Londonas Fondu birža, bet 1792.gadā – Fondu birža Ņujorkā.

Šīs pārmaiņas ļoti dziļi ietekmēja grāmatvedību, jo līdz ar fabriku un dzelzceļu rašanos, darbaspēka un ražošanas līdzekļu koncentrāciju, līdz ar jaunām ražošanas, īpašuma un pārvaldes, kā arī nolietojuma aprēķināšanas koncepcijām attīstījās faktu reģistrācijas, informācijas novērtēšanas (izmērīšanas) un atklāšanas sistēmas mūsdienu izpratnē.

Vēsturiskas attīstības gaitā radās un tika ieviestas savam laikam atbilstošas uzskaites sistēmas, saskaņā ar ekonomiskās attīstības norisēm dažādās valstīs. Holandietis V.Geņims (1676 – 1750) izveidoja uzskaites sistēmu metalurģijas rūpnīcai Urālos. Viņš izstrādāja noslēgtu uzskaites sistēmu. Bija paredzēts, ka, vienam meistaram nododot lietas citam, bija jāveic inventarizācija. Valsts grāmatvedības sistēmas pamatā bija inventāra saraksti. Katra gada sākumā (1.septembrī) vai beigās tika sagatavoti inventāra saraksti. Krievijas grāmatvedības uzskaites sistēma attīstījās lēni, jo galvenais princips uzskaites darbā bija darīt visu tieši tā, kā to darījuši priekšgājēji, un pēc iespējas neko nemainīt [121.]

Pētera I laikā uzskaites sistēma Krievijā tika pārskatīta, kas saistījās ar administratīvo reformu valstī. Krievijā tika izdota virkne normatīvo aktu, kas bija tieši pārņemti no ārvalstīm, galvenokārt no Šveices. Šai pārkaršošanai bija divi mērķi:

- īpašuma saglabāšanas kontroles pastiprināšana;
- valsts kases ienākumu palielināšana.

Vienlaicīgi ar rūpniecisko revolūciju sāka veidoties profesionāli grāmatveži. Pilsētas uzziņu katalogā Edinburgā 1773.gadā ir 7 grāmatveži, 19.gs.sākumā visos lielos katalogos Anglijā un Skotijā kopā bija ne vairāk kā 50 grāmatveži. Likums par uzņēmumiem 1844.gadā paredzēja obligātu auditoru pārbaudi firmām, kas iet uz bankrotu un saņēma nosaukumu “grāmatvežu draugs”, jo palielināja nepieciešamību pēc grāmatvežu profesijas [176].

XIX un XX gadsimts ir iegājis vēsturē ar nebijušu rūpnieciskās ražošanas attīstību, it sevišķi ASV un Anglijā. Ražošanas apjomu pieaugums palielināja pamatlīdzekļu lomu, kas veidoja galveno kapitāla daļu, un rezultātā kļuva aktuāls jautājums par ilgtermiņa materiālo aktīvu amortizāciju. Vadībai arvien vairāk bija nepieciešama informācija par ražošanas izdevumiem, kas savukārt stimulēja pašizmaksas uzskaites veidošanos. Funkciju sadale starp īpašnieku un pārvaldnieku ļāva nodalīt vienu no galvenajiem uzskaites pamatzdevumiem – rakstiskus pārskatus iesniegt ne tikai uzņēmuma vadībai, bet arī investoriem, kreditoriem un valsts institūcijām. Nepieciešamība veikt lielus kapitālieguldījumus vēlāk noveda pie korporāciju izveidošanas.

XIX gadsimta beigās grāmatvedības uzskaitē tika pakļauta būtiskām izmaiņām, kas bija saistītas ar saimnieciskās darbības specifisku lielās rūpnieciskās korporācijās:

- korporāciju īpašumu atdalīšana no īpašnieka personiskā īpašuma;
- kapitāla atdalīšana no peļņas;
- fondu biržu darbības uzsākšana;
- rūpniecības un tirdzniecības attīstība;
- grāmatveža profesijas nozīmes pastiprināšanās.

XIX gs.sākumā, pateicoties tādiem praktizējošiem krievu grāmatvežiem, kā, piemēram, K. Arnolds, I. Ahmatovs un E. Mudrovs, tika izveidota Krievijas grāmatvedības uzskaites sistēma. Arī minētie krievu grāmatveži, tāpat kā daudzi citi grāmatveži Eiropā, uzskatīja, ka “grāmatvedība ir radusies no algebras un ka tai ir liela līdzība ar algebru”. Kā viens no lielākajiem K. Arnolda devumiem zinātnē tiek uzskatīts viņa atzinums, ka nepieciešams veidot rezerves iespējamiem zaudējumiem, kam viņš piedāvāja speciālus kontus. K. Arnolda nopelns ir arī tas, ka viņš rakstīja par nepieciešamību grāmatvedības uzskaites divkārtšo ieraksta sistēmu ieviest arī valsts saimniecībā. 1809.g. Pēterburgā tika izdota I. Ahmatova grāmata “*Itāļu jeb pieredzējuši grāmatvedība*” [176].

Krievijā attīstījās kapitālisms, un tas deva spēcīgu stimulu grāmatvežu (P.Reinbots, A.Prokofjevs, I.Vaļickis, S.Ivanovs, E.Feļdgauzers, N.Popovs, I.Rusijans, L.Gombergs) domas attīstībai, kuru darbus varēja lasīt žurnālā “Ščetovodstvo”. L.Gombergs rakstīja, ka grāmatvedības uzskaites mērķis ir grāmatvedības uzskaites kategoriju precīza noteikšana un sistemātiska ekonomisko procesu attīstības pētīšana. Tas sevī ietvēra šādas daļas:

- *novērtējums*. Par pareizu tiek uzskatīts novērtējums pēc pašizmaksas. Svarīgs ir debitoru sadalījums drošajos, šaubīgajos un bezcerīgajos, paredzot nepieciešamos uzkrājumus;
- *inventārs*. Inventarizācijas veikšana ir nevis grāmatveža, bet gan vadības pienākums;
- *tāme* (budžets);
- *grāmatvedības uzskaitē* – sistemātiska datu reģistrācija;
- *pārskati*;
- *kontrolē*. Kontroles loma ir noteikt, cik lielā mērā saimnieciskā darbība atbilst uzņēmuma interesēm [176].

Grāmatvedības uzskaitē nopietnāka regulācija sākās vienlaikus ar dzelzceļu izbūvi. Pirmais dzelzceļš tika nodots ekspluatācijā 1830.gadā *Liverpūle – Mančestera* (Lielbritānijā). Šī nozare vislielāko attīstību Lielbritānijā sasniedza 1840. – 1870.gados. ASV dzelzceļa celtniecība sasniedza maksimumu no 1878. līdz 1893.gadam, tas ir periodā, kad amerikāņi masveidā pārvietojās pa kontinentu. Lauksaimniecības zemju ekspropriācija dzelzceļu vajadzībām izraisīja masveida neapmierinātību un strīdus.

Nolietojuma (amortizācijas) teorijas trūkums būtiski ietekmēja dzelzceļu attīstību: pirmajos to funkcionēšanas gados īpašniekiem bija iespēja uzrādīt ļoti lielu peļņu un tādējādi pārdot vairāk akciju, kas vēlāk, kad iekārtas nolietojās, deva daudz mazākus ieņēmumus nekā sākotnēji ieguldītie līdzekļi. Līdz tam grāmatvežiem nebija radusies saskare ar lieliem materiālajiem aktīviem, kuru vērtība ar laiku mainās, t.i., nebija radusies nolietojuma sistemātiskas aprēķināšanas problēma.

1922.g. Earls Saliers (Earl Salier) savā grāmatā “Depreciation: Principles and Applications” dod nolietojuma definīciju sekojoši: amortizācija ir vērtības zudums, kas radies no aktīvu izmantošanas. Saliers citē arī “Interstate Commerce Commission”, kur amortizācija aprakstīta kā *vērtības samazinājums* vai *fiziskā īpašuma samazinājums*. Saskaņā ar Mc. Kinsey un Piper, rakstīto 1933.g. amortizācija ir : izdevumi, kas radušies no aktīvu vērtības samazinājuma”. Agrākajos darbos amortizācija kā atsevišķs jēdziens parādījās 1884.g. Ervinga Matsona (Erwing Matheson) grāmatā [139]. Saskaņā ar minētā autora viedokli, nolietojums ir vērtības samazinājums no izmantošanas un nodiluma. Citās tā laika grāmatās amortizācija aprakstīta tādā pašā veidā. Aktīvu novērtēšana grāmatvedības bilancē bija vienīgais pamatojums amortizācijas uzrādīšanai.

Ir svarīgi atzīmēt, ka tur, kur nolietojumu neaprēķināja, izmaksas tika pazeminātas, peļņa paaugstināta un dividendes izmaksāja no kapitāla. Taču tolaik nebija ne amortizācijai velītu nodokļu likumdošanas normu, ne vispārīgas nolietojuma teorijas. Agrīnās nolietojuma teorijas pamatojās uz uzskaiti pēc aizvietošanas cenas, no kuras izrietēja, ka gadījumā, ja aktīvi tiek uzturēti labā kārtībā, nav nepieciešams aprēķināt nolietojumu. Protams, šāda teorija radīja tikpat daudz jautājumu, cik tai vajadzēja risināt.

1882.g. Ričards Bitels (Richard Bithell) savā vārdnīcā (Accounting House Dictionary) rakstīja: nolietojums komercijā parasti tiek saprasts kā vērtības samazinājums naudas monētām, zeltam vai naudas zīmēm [108].

Nolietojuma izmaksu aprēķins parādās jau viduslaiku periodā. Kā pirmā šis izmaksas uzskaitīja kādā Barselonas firma 1399.g. Kaut gan Pačioli to nepiemin savā darbā 1494.g., ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtības samazinājums bija redzams peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Nolietojums tika noteikts periodiski.

Lielākā daļa uzņēmumu nolietojumu sāka uzskaitīt ikdienas biznesā ne agrāk kā 19. gs. I pusē. Savukārt tie, kas nerēķināja nolietojumu, nesaprata, kāpēc citi to rēķina. Pamatojums nolietojuma aprēķinam bija aktīvu patiesā novērtēšana, citi gribēja atļaut nolietojumu tikai aizvietošanai vai remontam, lai noteiktu īpašuma nodokļa likmi, kas būs jāmaksā.

Daži autori ieviesa terminu *aizstājēj grāmatvedība* (replacement accounting). Saskaņā ar šo metodi visas remonta izmaksas pamatlīdzekļos ietekmēja peļņas vai zaudējumu aprēķinu. Saskaņā ar šo metodi nolietojums nedrīkst būt, kamēr nav pamatlīdzekļa vērtības samazinājums. Šo metodi 19.gs. izmantoja dzelzceļi un komunālie uzņēmumi.

Nolietojuma metodes (*aizstājēj grāmatvedība*) popularitāte nebija ilgstoša, jo uzņēmumu menedžments uzskatīja, ka tas nav pareizi, ka izdevumos ir daļa, kas nesaskan ar naudas kustību, it sevišķi, ka nolietojums ir būtiski ietekmējis peļņu. It īpaši tas bija raksturīgs apdrošināšanas kompānijām, kurām bija svarīgi parādīt bilances rezultātu tik augstu, cik vien nepieciešams.

Bostonas (Boston) un Providences (Providence) dzelzceļi uzskaitīja nolietojumu 1844. un 1845. gados, bet 1846.g. atcēla šo praksi. 1846.g. pārskatā uzņēmuma

vadības menedžments paskaidroja šo situāciju sekojoši: tehnikas un transporta līdzekļu vērtība šajā gadā nav pazeminājusies, tieši otrādi, ir jāpagaida, kad pazeminājums sasniegs iepriekš norakstīto apjomu.

Par spīti atšķirībām priekšstatos par nolietojuma uzskaiti ASV, Anglija 1878.g. ieviesa vienotu nolietojuma aprēķināšanas sistēmu [108,157]. Šī vienotā sistēma atļāva rēķināt nolietojumu nodokļu vajadzībām. Likums nenoteica vārdu *nolietojums*, bet gan *vērtības samazinājums nodiluma rezultātā*. ASV bija jāgaida vēl trīs gadus, līdz visi uzņēmumi saprata, kāda ir priekšrocība nolietojuma uzrādīšanai grāmatvedības uzskaitē. Faktiski 1916.gada ASV Federālā tirdzniecības komisija (Federal Trade Commission) ziņoja, ka 60 000 uzņēmumu nodarbojas ar biznesu, bet tikai puse uzskaita kaut kāda veida nolietojumu. Tad Starpvalstu Komercijas Komisija (Interstate Commerce Commission ICC) ieteica nolietojumu apstiprināt grāmatvedības formā. ICC pieņēma šo nolietojuma teoriju tikai 1907.gadā, kad minētā komisija iekļāva nolietojuma aprēķinu grāmatvedības kontos. Kaut gan 1907.g. noteikumi ietvēra izvēli katrai dzelzceļa kompānijai izmantot rīcības brīvību vai izmantot nolietojumu kā finanšu perioda izdevumus vai turpināt izmantot aizvietotāj metodi (replacement method).

1923.g. ICC izvirzīja priekšlikumu tomēr iekļaut grāmatvedības uzskaitē kā obligātu prasību nolietojuma aprēķinu. Dzelzceļi noraidīja priekšlikumu: nav nekāda pamata aprēķināt nolietojumu īpašumam dzelzceļos vismaz tik ilgi, kamēr tas ir atbilstoši uzturēts un darba kārtībā.

Dzelzceļu uzņēmumi nopietni pretojās nolietojuma uzskaites prasībām. Ervings Matsons (Erving Matheson) publicēja "Rūpnīcu, raktuvju nolietojuma uzskaitē un to novērtējums". Viņš ieteica rūpnīcām materiālo aktīvu vērtības izmaiņas iekļaut ikgadējā finanšu pārskatā, kur katrs aktīvs tika pārvērtēts. Matsons uzskatīja, ka tas varētu aizņemt nepamatoti lielu laiku un pūles nepareizai vērtēšanai, kas notiek gada laikā, kad nav acīm redzamas pasliktināšanās, nolietojuma zīmes. Kā alternatīvu Matsons ieteica uzņēmumiem noteikt likmi ikgadējiem norakstījumiem un tad nomainīt rezultātus ar periodisku novērtēšanu ilgākā laika intervālā. [134]

Tomēr E. Matsons, tāpat kā viņa priekšgājēji, noliedza nolietojuma sasaisti ar vērtēšanu. 19.gs.beigās nolietojums tika uzskaitīts periodiski un tikai kā izmaiņu paskaidrojums aktīvu vērtībai tika iekļauts bilancē. Šis laika periods iegājis vēsturē, jo nolietojumu uzskaitē kļuva par parastu praksi.

20.gs.sākumā nolietojumu rēķināja tikai nodokļu maksāšanai, tāpēc nolietojumu nerēķināja uzņēmumi, kas nemaksā nodokļus. Līdz ar to šie uzņēmumi neredzēja iemeslu nolietojuma uzskaitē. Tādas iestādes kā slimnīcas, piemēram, bija ļoti neaktīvas nodokļu uzskaites politikas atzīšanās. Pat līdz 1950.g. vidum pastāveja argumenti, kamēr nolietojums neietekmē naudas plūsmu, tas nevar tikt uzskaitīts par izdevumiem. Bet 1965.g. ASV slimnīcas nāca ar iniciatīvu uzskaitīt nolietojumu, jo medicīnas likums 1965.g.noteica, ka federālai valdībai jāmaksā slimnīcām izmaksas padzīvojušu pacientu apkalpošanai. Izmaksas ietvēra arī nolietojumu. Kopš slimnīcām atļūdzināja nolietojuma izmaksas, kļuva lietderīgi noteikt nolietojuma izdevumus.

Vēl viens iemesls tik vēlai nolietojuma uzskaitē ir tāds, ka agrākais business izmantoja ilgtermiņa aktīvus nelielā daudzumā. Grāmatveži sāka saprast, ka, jo vairāk tiks

uzskaitīts, jo skaidrāka būs informācija bilancē un līdz ar to uzkrātā informācija. Mainoties grāmatvežu uzskatiem, mainījās arī grāmatvedības uzskaites attieksme pret nolietojumu.

Nolietojuma norakstīšanas periods ASV sākās 1913.g., kad ASV Augstākā tiesa (United States Supreme Court) nolēma, ka nolietojums eksistējošām iekārtām jāņem vērā, nosakot sadzīves pakalpojumu cenas. Šis lēmums nozīmēja, ka sadzīves pakalpojumu cenas bija balstītas uz servisa nodrošināšanas cenām un nolietojums ir viena no izmaksām, kas jāņem vērā.

Pirmā pasaules kara laikā un pēc tam notika strauja izmaksu uzskaites attīstība, un rūpniecība sāka apzināties savas izmaksas. Izmaksu uzskaitē uzsvars biznesā tika likts 1930.gadā, kad radās Nacionālā Piedziņas administrācija (National Recovery Administration). Grāmatvežu uzmanība tika koncentrēta uz uzņēmuma cenu un izmaksu politiku, un nolietojums tika uzskatīts kā izmaksas, kuras jāsadala uz saražotās produkcijas vienībām. Bez ilgtermiņa materiālajiem aktīviem nebūtu produkcijas, tāpēc šo aktīvu izmaksas ir gatavās produkcijas neatņemama sastāvdaļa. Par uzskaites prioritāti kļuva ar finanšu informāciju nodrošināt uzņēmuma menedžmentu un kreditorus. Akciju tirgum uzstājot, šis galvenais mērķis tika mainīts, un par galveno kļuva informācijas sniegšana akcionāriem un investoriem. Darbības turpināšanas koncepcija, tika pienācīgi novērtēta un izmantota grāmatvedības uzskaitē. Rezultātā vērtēšanas uzdevums tika aizvietots ar precīzāku ienākumu, izdevumu noteikšanu.

1944.g. ASV Grāmatvedības institūts AGI (American Institute of Accountant) skaidri noteica tā pozīciju – nolietojums netiek rēķināts aktīva novērtēšanas sakarā. AGI izdotajā žurnālā 1944.g. maijā sakarā ar nolietojumu bija rakstīts šādi: “Nolietojuma aprēķins ir grāmatvedības uzskaites sastāvdaļa, kuras uzdevums ir sadalīt izmaksas vai citu ilgtermiņa materiālo aktīvu pamatvērtību, mīnus pārdošanas izmaksas, visā tā lietderīgās izmantošanas laikā katram aktīvam (vai aktīvu grupai) atsevišķi sistemātiskā un racionālā veidā” [134].

Tāda bija viedokļu apmaiņa starp CAP Grāmatvedības Procedūru komiteju (Committee of Accounting Procedure) un Nacionālo Dzelzceļu un inženierkomunikāciju Komisiju (National Association of Railroad and Utilities Commission) 1944.g., kā rezultātā radās jauna ilgtermiņa aktīvu nolietojuma definīcija:

- 1) aprakstīt vērtības pazemināšanos vienāla kāda iemesla pēc;
- 2) aprakstīt vērtības pazemināšanos lietderīgās izmantošanas laikā daļējā izsīkumā (partial exhaustion);
- 3) aprakstīt sistemātisku izmaksu norakstīšanu.

No piedāvātajām 3 definīcijām var redzēt, ka vērtības norakstīšana bija nolietojuma uzskaites uzdevums, kas līdz šim nebija bijis galvenais uzdevums. Nolietojuma aprēķināšanas process ir balstīts uz saskaņošanas principu grāmatvedības uzskaitē. Tā kā aktīvi fiziski nolietojas progresīvi lietderīgās izmantošanas laikā, tad ir svarīgi samērīgi sadalīt aktīva izmaksas pa periodiem, kad ir iegūti ienākumi no aktīvu izmantošanas.

Problēma radās, kad bija jānosaka nolietojuma daļa attiecīgā periodā. Izrādījās, ka tas bija sarežģītāk nekā noteikt aktīva vērtību. Pareizāk būtu noteikt vērtību, pamatojoties uz aizstāšanas izmaksām (replacement cost) vai lietotā aktīva pārdošanas cenu. Aktīva nolietojuma norakstīšana prasa noteikt lietošanas laiku plus noteikt nākotnes likvidācijas (selvage value) vērtību.

Nolietojuma koncepcija tika pieņemta, pamatojoties uz saražotās produkcijas apjomu, nevis uz laika periodu balstīts. Viegļāk parasti ir noteikt nolietojumu katrā finanšu periodā izmantojot mašīnstundas, kilometrus vai citas uzskaites mērvienības.

Nolietojums kā vērtības sadales koncepcija attīstījās tikai 20 gs. pirmajā pusē un 1940.os gados tas ieguva plašu pielietojumu. No 1936.g. AAA (Amerikas grāmatvežu asociācija) strādāja pie sadales koncepcijas (izstrādānēs tika minēta vērtības sadale kā grāmatvedības metode, bet to nesaistot ar nolietojumu). Pozitīvi vērtējams fakts, ka nolietojums bija jāparāda finanšu pārskatā, ievērojot uzskaites konsekvenci. Kopš 1941.g. jau tika prasīts, lai ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtība tiktu sadalīta visā aktīva produktīvās izmantošanas laikā.

Pirms tam nolietojumu parasti centās aprēķināt tad, kad peļņa sedza pieskaitāmās izmaksas. Tas bija peļņas rādītāju izlīdzināšanas veids, izmaksas, kas bija attaisnojamas. Lielākā daļa uzņēmumu darbinieku uzskatīja, ka tikmēr, kamēr viņi strādā apzinīgi, viņiem pēc saviem ieskatiem ir tiesības izlemt, ko un kā uzrādīt finanšu pārskatos.

Līdztekus dzelzceļu būvei rūpnieciskās revolūcijas attīstība guva ievērību arī ar to, ka uzkrātais kapitāls tika izlietots, organizējot fabrikas, kurās strādnieki veica darbu ar iekārtām, ko darbināja dzinēji. Šajos apstākļos bija nepieciešamas jaunas pieejas grāmatvedības uzskaitē. Pamatlīdzekļu koncentrācija uzņēmumos izvirzīja uzdevumu novērtēt nolietojumu, taču līdz ar to radās pastāvīgo izdevumu uzskaites problēma (līdztekus mainīgajām izmaksām, piemēram, darba un materiālu izmaksām). Radās jauna problēma - pieskaitāmo izmaksu sadalīšanas jeb attiecināšanas problēma. Viens no paņēmieniem, kā līdz minimumam samazināt pieskaitāmo izmaksu ietekmi, bija produkcijas izlaides palielināšana jeb amortizācijas un pastāvīgo izmaksu attiecināšana uz lielāku preču daudzumu. Taču šāda stratēģija radīja jaunas problēmas, jo ražošanas paplašināšana gandrīz vienmēr nozīmē to, ka daļa preču tiks saražotas, apsteidzot pārdošanas iespējas. Rezultātā šai produkcijai rodas uzglabāšanas izmaksas un citi pārvaldīšanas izdevumi, kas savukārt prasa ieviest analītisko uzskaiti.

Līdz ar darbaspēka koncentrēšanos fabrikās radās nepieciešamība izveidot darba algas sistēmu, ietverot maksu par virsstundu darbu, prēmijas un gabaldarba samaksu, kā arī pārvaldīt lielu skaitu algoto darbinieku, kas bija nepieciešami jaunajās nozarēs. Tā laika grāmatvedības pētījumos daudz uzmanības veltīts darba algas un citu maksājumu kontroles sistēmu attīstībai. Šīs sistēmas bija pakļautas uzskaites funkcijai, kuras nebija gados pirms rūpnieciskās revolūcijas. Darba un kapitāla koncentrācija prasīja ieviest jaunas ražošanas, īpašuma un pārvaldes funkcijas, bieži vien akciju sabiedrību kontekstā. Līdz ar organizācijas akciju formas attīstību radās īpašnieki, kuri neko daudz nezināja par korporāciju ikdienas darbību, un algota administrācija, kurai periodiski vajadzēja sniegt pārskatus īpašniekiem. Peļņas noteikšana līdz ar nepieciešamību izmaksāt akcionāriem dividendes zināmā mērā

ieguva lielāku nozīmi. Turklāt pārvaldes aparātam bija nepieciešama plašāka informācija, lai varētu pieņemt lēmumus un veikt kontroli īpašnieku vārdā, jo tie tieši nepiedalījās uzņēmuma vadīšanā.

Līdz ar īpašuma un pārvaldes atdalīšanu tika izveidotas dažādas grāmatvedības sistēmas, nācās publicēt pārskatus baņķieriem, kreditoriem un akcionāriem, veidot pārvaldes uzskaites un izmaksu uzskaites sistēmas, kuru uzdevums bija palīdzēt menedžeriem pieņemt lēmumus.

Ražošanas apjomu pieaugums palielināja pamatlīdzekļu lomu, kas sāka veidot galveno kapitāla daļu, un kļuva aktuāls jautājums par amortizāciju. Nepieciešamība pēc informācijas vadībai par ražošanas izdevumiem stimulēja pašizmaksas uzskaites veidošanos. Funkciju sadale starp īpašnieku un pārvaldnieku ļāva izdalīt vienu no galvenajiem uzskaites pamatuzdevumiem – atskaites sagatavot ne tikai vadībai, bet arī investoriem, kreditoriem, valdības orgāniem. Tas noveda pie tā, ka investoru peļņa nebija vienāda ar kapitāla atdevi. Nepieciešamība pēc lieliem kapitālieguldījumiem vēlāk kalpoja par iemeslu korporāciju veidošanai.

Atsevišķos ASV štatos vietējā administrācija nesekmīgi centās aizsargāt savu iedzīvotāju intereses pret dzelzceļu kompāniju darbībām, kā galarezultātā 1886.gadā tiesas lietā starp “*Wabash, St.Louis and Pacific Railroud Company*” un *Illionoisas štatu*, Augstākā tiesa nolēma, ka komercdarbības regulēšana nav štata jurisdikcijā. Gadu vēlāk ASV Kongress izveidoja pirmo federālo aģentūru, kas nodarbojās ar regulāciju – *Starpštatu komerckomisiju (Interstate Commerce Commission – ICC)*, tai piešķirot īpašas tiesības regulēt dzelzceļa kompāniju darbību. Ar **Hepberna likumu** (Hepburn Act) 1906.gadā ICC tika piešķirtas tiesības noteikt vienotu uzskaites sistēmu un nodokļu uzskaites politiku. Šis notikums arī atklāja regulācijas periodu [121].

Sāka veidoties monopoli, no kuriem pirmais bija naftas rūpniecībā, ko izveidoja *Standard Oil Company* un *Džons Rokfellers (John D.Rockefeller)*. Pēc tam monopoluzņēmums izveidojās kokvilnas, eļļas ražošanā (1884), linellās ražošanā (1885), svina, viskija un cukura ražošanā (1887), sērskociņu (1889), tabakas (1890) un gumijas ražošanā (1892). Tādi uzņēmumu īpašnieki kā, piemēram, *Armur (Armour)* un *Swifts (Swift)* kontrolēja gaļas ražošanu, *Gugenheims (Guggenheim)* - presi, *Makkormiks (Mc Cormick)* - lauksaimniecības iekārtu, *Djuks (Dukes)* – tabakas ražošanu. Tādā veidā izrādījās, ka neliels skaits cilvēku sāka diktēt noteikumus attiecīgās nozarēs. Kā atbildi uz to ASV Kongress 1890.gadā pieņēma **Šermana Antimonopola likumu (Sherman Antitrust Act)**, kas nedeļa gaidīto rezultātu uzņēmumu darbības regulācijā, jo uzņēmumi mācēja izvairīties no likuma ievērošanas, bet ASV Augstākā tiesa svarīgākajos brīžos, kad bija jālemj par nozares attīstību, atbalstīja monopolus [121].

Augstākminētā attīstības gaita savu atspoguļojumu rada attiecīgā likumdošanā. Tā, piemēram, pirmais mūsdienu likums, kas atļāva jebkura likumīga biznesa apvienības, bija ASV Konnektikutas štatā 1837.gadā. Tas ir, gandrīz četrarpus gadsimtus pēc tam, kad 1408.gadā Florencē parādījās pirmās liecības par sabiedrību ar ierobežotu atbildību. Kā drošības pasākumu likums paredzēja periodisku “pilnu un patiesu” bilanču piestādīšanu akcionāriem, kas bija auditoru apstiprinātas. Tajā laikā auditoram bija atļauts nolīgt uz kompānijas rēķina pēc saviem ieskatiem grāmatvedi un citas

personas, kurām vai nu bija jāstāda speciāla atskaite pēc norādītiem kontiem, vai apstiprināt gada atskaites, atskaite vai tās apstiprinājums bija jālasa kopā ar direktora vai akcionāru atskaiti [121.].

Amerikai industrializācijas laikmetā ir raksturīga ārzemju kapitāla ieplūde, īpaši no Lielbritānijas, kura tai laikā bija pati attīstītākā valsts. Lielbritānijas zvērinātie grāmatveži devās uz Ameriku auditoru statusā. Daudzu auditoru firmām, tai skaitā Price Waterhouse & Co un KPMG saknes ir meklējamas Lielbritānijā. Auditoru firmas Haskins & Sells (mūsdienu Deloitte & Touch daļa), viena no vecākajām Amerikas auditoru firmām, tika izveidota 1895.gadā. Amerikas zvērināto grāmatvežu asociācijas (AAPA) tika dibināta 1886.gadā .

Galvenie Lielbritānijas centieni regulēt uzskaites sistēmu bija vērsti uz grāmatvedības pārskatu apjoma formēšanu un saturu, kas pašos pamatos to atšķīra no Amerikas prakses. 1900.gada Lielbritānijas *Likums par uzņēmumiem* prasīja, lai ikvienai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību tiktu iecelts auditors. Viņa atbildība izpaudās tādā veidā, ka tika dots auditora ziņojums akcionāriem, vai bilance ir sagatavota pareizi un vai tā atbilst grāmatvedības ierakstiem un saņemtajai informācijai. Lai auditoriem būtu iespējams izpildīt šo likuma prasību, viņiem tika piešķirtas likumīgas tiesības piekļūt grāmatvedības dokumentiem un pieprasīt no direktoriem un uzņēmumu ierēdņiem sagādāt informāciju un sniegt paskaidrojumus, kur viņi to uzskatīja par nepieciešamu. Šīs likumīgās tiesības tiek izmantotas arī mūsdienās. Tas noveda pie uzskaites profesijas straujākas attīstības Lielbritānijā nekā Amerikas Savienotajās Valstīs, tāpēc arī britu grāmatveži ietekmēja ASV uzskaites attīstību.

Privāto uzņēmumu ar ierobežotu atbildību jēdziens tika ieviests Lielbritānijā ar 1907.gada *Likumu par uzņēmumiem*. Likumā bija atļauts dibināt uzņēmumu arī tikai diviem akcionāriem, un nebija nepieciešams iesniegt pārskatus Uzņēmumu reģistrā. Likuma izmaiņās, kas tika ieviestas 1908.gadā, paredzēja auditora slēdzienu, kurā bija jābūt šādai informācijai:

- vai auditors bija saņēmis visu informāciju un paskaidrojumus, ko viņš bija pieprasījis;
- vai, pēc auditora domām, bilance ir tikusi sagatavota pareizi vai nē, lai tā sniegtu patiesu un korektu priekšstatu par uzņēmumu lietu stāvokli.

Tajā laikā tā skaitījās normāla, kaut arī ne obligāta prakse, ka auditora slēdziens bilancei tika pievienots kā pielikums.

Britu 1908.gada likums “Par uzņēmumiem” (Company Act) nav būtiski mainījies. Šajā periodā izplatītais princips par attieksmi pret grāmatvedības uzskaiti bija iesakņojies un nemainījās. Likums iezīmēja sākumu pieaugošajām prasībām finanšu informācijas apjomam, kas tika iekļauta Lielbritānijas un citu valstu ikgadējos pārskatos uzņēmumiem, kas bija pakļauti britu likumdošanai. Likums “Par uzņēmumiem” 1929.gadā ieviesa izmaiņas atskaišu izvēršanā un uzlika par pienākumu sagatavot arī atskaites par peļņu vai zaudējumiem.

Pirmā pasaules kara beigas 1919.gadā palielinājās pieprasījums pēc patēriņa precēm un iekārtām, kas izraisīja kapitālieguldījumu pieaugumu. Strauji attīstījās jaunas nozares, kā, piemēram, radiotehnika, kinematogrāfija un autorūpniecība. Tikai automobiļu ražošana vien palielinājās no 485 tūkst. mašīnām 1913. gadā līdz 1 934 tūkst. 1919.gadā un 5 622 tūkst. - 1929.gadā. Bezdarba līmenis ASV samazinājās līdz

3,3%. Cenas stabilizējās un pat pazeminājās. Jūtami auga darba ražīgums. Ieguldījumi Ņujorkas fondu biržā no 1922.-1929.gadam pieauga četrkārt.

Ņujorkas fondu birža (*New York Stock Exchange – NYSE*) bija starp pirmajām, kas noreāģēja uz akciju kritumu 20 gs. sākumā. 1930.gada septembrī Dž.M.B.Hohseijs (J.M.B.Hoxsey) NYSE komitejas izpildasistents, uzstājoties Amerikas grāmatvežu institūta kongresā, izteica asu kritiku par to, ka trūkst viendabīgas grāmatvedības uzskaites prakses, galvenokārt aprēķinot amortizāciju un uzņēmumu konsolidāciju, un uzņēmumi pat nenorādīja, kādas metodes uzskaitē tiek izmantotas. Viņš atzīmēja, ka daudzi uzņēmumi atsakās izpaust savu peļņu, lai izvairītos no konkurences. Pie tam viņš apvainoja firmas pārāk lielā konservatīvismā, novērtējot materiālu krājumus un aprēķinot pārāk lielus amortizācijas atskaitījumus. Viņš runu beidza, aicinādams nodrošināt akcionārus ar adekvātu un saprotamu informāciju, kas izslēdz iespēju izdarīt nepareizus secinājumus un palīdz noteikt viņu ieguldījumu patieso vērtību [121.].

1929.gadā divu mēnešu laikā sākās tā sauktais lielais depresijas periods. Pirmo negaidīto cenu kritumu Ņujorkas fondu biržā 1929.gada 5. septembrī izraisīja Rodžera Bobsona (*Roger Bobson*) – Masačūsecas štata goda finanšu konsultanta atzinums. Nākamo nedēļu laikā oficiālās valdības amatpersonas un tā sauktie eksperti vēltīgi centās nomierināt ieinteresētās personas, bet 1929.g. 24.oktobrī tirgus piedzīvoja preču apjoma rekordlielu pazeminājumu par simtiem miljonu dolāru. Nākamajā dienā – 1929.g. 25.oktobrī – Herberts Hūvers (*Herbert Hoover*) paziņoja, ka “pamat business valstī attīstās veselā un labvēlīgā augsnē”. Tirgus reakcija 1929.g. 29.oktobrī izrādījās tieši pretēja gaidītajai. Dienas beigās akcionāri zaudēja 15 miljardus dolāru, valstij pāri vēlās pašnāvību vilnis un ekonomikai draudēja sabrukums.

Lielo depresiju pavadīja nabadzība un zaudējumi. Privātie kapitālieguldījumi samazinājās par 90%, ražošana sašaurinājās par 56 procentiem. Auditoru firma *Arthur Andersen & Co* paziņoja, ka tās ienākumi 1929.g. – 1932.g. kritušies vairāk kā trīs reizes. Sakarā ar to, ka šajā laikā viena pēc otras tika slēgtas rūpnīcas, miljoniem cilvēku zaudēja darbu un bezdarba līmenis ASV pārsniedza 24 procentus. Nodokļu iekasēšana samazinājās tik lielā apjomā, ka pat skolotāju un pilsētas kalpotāju algas nebija no kā apmaksāt. 1933.gada 9.martā visas ASV valsts bankas tika slēgtas.

Uzņēmējdarbība kopumā valstī tika nopietni kritizēta, arī grāmatvežiem neizdevās izbēgt no pārmetumiem. Kolumbijas Universitātes tiesību zinātņu profesora Adolfa Berla (*Adolph Berle*) un ekonomista Gardinera Minza (*Gardiner Means*) grāmatā tas tika skaidrots kā bagātību un ražošanas jaudu koncentrācija nedaudzu magnātu rokās: “kamēr uzskaites standarti nav pietiekami stingri un likumi neuzliek par pienākumu ievērot kaut kādus noteiktus noteikumus, direktori un to grāmatveži var pēc saviem ieskatiem traktēt, formulēt un atainot uzskaites datus”. Savukārt tas saistīts ar to, ka “grāmatveži pašreiz paši nav spējīgi izstrādāt atbilstošus standartus” [139.].

Apvainojumi grāmatvežiem nebija īsti pelnīti, jo dažus gadus agrāk AIA centās aktualizēt Ņujorkas fondu biržā (NYSE) radušos problēmu apspriešanu, bet centieni nevainagojās panākumiem, jo NYSE nebija skaidras politikas attiecībā uz biržu likumdošanas sakārtošanu. Līdz pat 1929.gadam netika prasīts iesniegt NYSE gada pārskatus uzņēmumiem, kuri darbojās fondu biržās. Vēlāk sekoja NYSE prasība, ka ar

1933.gada 1.jūliju visiem uzņēmumiem, kuru vērtspapīri kotējās fondu biržā, jāiesniedz finanšu informācija, kas apstiprināta ar auditora slēdzienu.

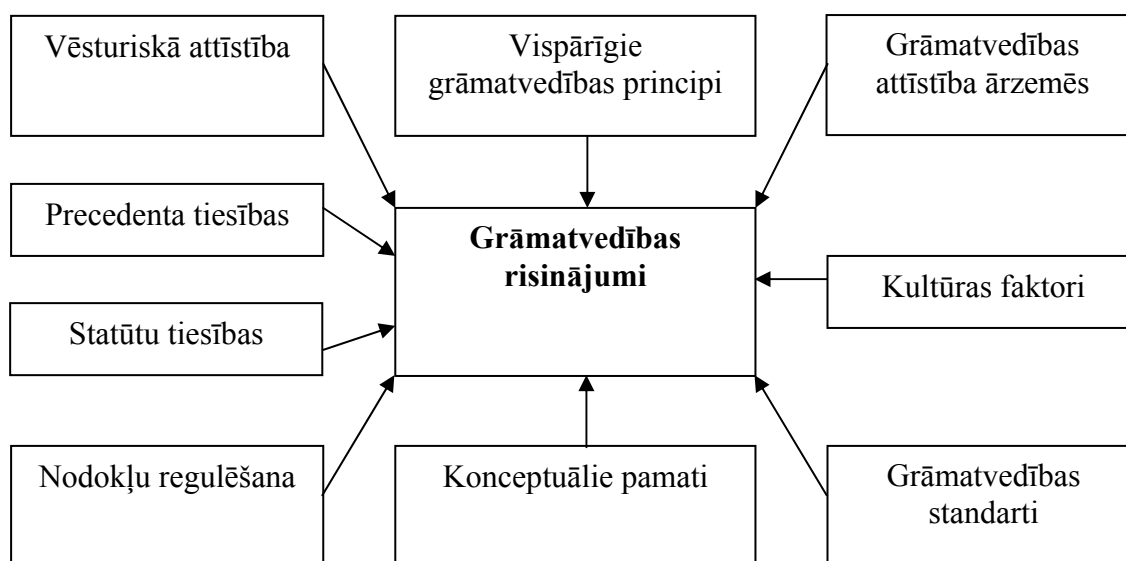
Pirmie mēģinājumi noteikt to, kas varētu saukties par grāmatvedības uzskaites principiem bija 20.gs. 30-os gados. AAA (ASV grāmatvežu asociācija) sāka publicēt grāmatvedības principus. Pirmais izdevums tika publicēts 1936.gadā.

Četrus gadus vēlāk 1940.g. publicētajā izdevumā “Ievads korporatīvajos grāmatvedības standartos” jau principu vietā tiek lietots vārds “standarts”: “Grāmatvedības uzskaites centrālā problēma ir noteikt ienākumu attiecināšanu tekošajā atskaites periodā pret izdevumiem, kas attiecas uz to pašu periodu, kā arī attiecīgi nākotnē starp ienākumiem, kas attiecas uz nākotni un nākošo periodu izdevumiem. Daži izdevumi dod rezultātu tekošā periodā, tie tiek uzskaitīti kā izmaksas un tiek atrēķināti no ieņēmuma rezultāta, un tādā veidā tie ir izdevumi pārskata periodā”. Tika formulēti arī grāmatvedības uzskaites galvenie principi:

- konkrēta saimnieciskās darbības objekta eksistence;
- uzņēmuma nepārtrauktas darbības princips;
- bilances vienādība;
- novērtējums naudā;
- izdevumu novērtējums.

20.gs. sākumā grāmatvežiem un menedžeriem bija plaša iespēja izvēlēties veidus, kā sniegt informāciju ierobežotām lietotāju aprindām. Izvēle pakāpeniski, bet konsekventi sašaurinājās sākumā sakarā ar vispārīgo grāmatvedības principu (GAAP) atzīšanu, bet vēlāk – attīstījās likumdošanas normas, kas regulēja korporāciju darbību, un tika ieviesti grāmatvedības standarti. Rezultātā grāmatvedība tika stingrāk reglamentēta.

Dažādi faktori, kas ietekmējuši mūsdienu grāmatvedību attiecībā uz lēmumu pieņemšanu par pārskatu datu atspoguļošanas problēmām, sniegti 1.attēlā.



1.att. Lēmumu veidošanas faktori grāmatvedībā

Mūsdienu grāmatvedības risinājumi radušies vēsturiskās attīstības rezultātā, pamatojoties uz normatīvo aktu prasībām, tādām kā precedenta tiesības, statūtu tiesības un, protams, nodokļu regulācijas. Grāmatvedība nav noslēgts process, tās attīstību nevar noturēt vienas valsts robežās. Kā rāda vēsture, tad grāmatvedības uzskaitē apmēram vienlaicīgi radās un attīstījās dažādās pasaules valstīs. Mūsdienu grāmatvedība balstās uz grāmatvedības standartiem un vispārīgiem grāmatvedības principiem.

Attīstoties rūpniecībai bija jāparedz pamatlīdzekļu amortizācijas, pieskaitāmo izmaksu, preču un materiālo vērtību masveida kustības un darbaspēka uzskaites iespējas un īpatnības. Tagad par svarīgām grāmatvedības funkcijām kļuva lēmumu pieņemšana, preču novērtēšana, peļņas aprēķināšana un finansiālā stāvokļa noteikšana pārvaldes procesā neiesaistīto uzņēmuma īpašnieku vajadzībām. Daudzas XX gadsimta sociālās pārmaiņas radīja nepieciešamību pārveidot grāmatvedības un ārējo pārskatu sistēmu. Pārvaldes uzskaitē pilnveidojās, apmierinot firmu administrācijas informatīvās vajadzības, it sevišķi jautājumos, kas saistīti ar lēmumu pieņemšanu. Ārējie pārskati atbilstoši investoru un regulējošo institūciju pieaugošajām informatīvajām vajadzībām kļuva sarežģītāki.

Visos minētajos piemēros sociālās vides pārmaiņas bija faktors, kas veicināja grāmatvedības un pārskatu attīstību. Tas ir tradicionālais viedoklis. Taču nevar noraidīt arī pretējos uzskatus, proti, ka sociālās pārmaiņas var nosacīt pašas grāmatvedības uzskaites attīstību.

ASV uzskaites sistēma ir attīstījusies ļoti ilgā laika periodā konkurences ekonomikas apstākļos. Atbilstoši finanšu uzskaitē ir veidojusies no iekšējās uzskaites mazos uzņēmumos, tiem attīstoties par lielām akciju sabiedrībām. Tādā veidā attīstība notika pakāpeniski, un visi grāmatvedības jēdzieni tika izstrādāti, kad tie radās. Tā tas bija, piemēram, ar amortizācijas jēdzienu, kas parādījās kā jautājums grāmatvedības uzskaitē ar lielo kapitālieguldījumu rašanos (tādiem kā dzelzceļš), kad radās problēma sadalīt to vērtību laika periodā, kurā tos izmanto.

ASV uzskaites teorijā izdala **3 attīstības periodus**:

- 1) neformālais periods – līdz 20.gs.30 gadiem;
- 2) problēmu risināšanas periods;
- 3) Starptautisko Grāmatvedības Standartu Komitejas (SGSK) izveidošana 1973.g. un konceptuālo finanšu uzskaites pamatu rašanās [139].

Neformālais periods – diplomēta sabiedriska vai zvērināta grāmatveža (certified public account) profesija radās un sasniedza zināmu attīstības pakāpi. Šajā periodā nebija vienotas sistēmas, un vienotības starp grāmatvežiem un revidentiem. Grāmatvedība pamatojās galvenokārt uz pieredzi un intuīciju, informācijas atklāšanas daudzums bija atkarīgs no uzņēmuma vadībai nepieciešamās informācijas daudzuma. Auditori, izsakot savu slēdzienu (pēc kura faktiski šajā periodā nebija nepieciešamība), balstījās uz saviem priekšstatiem par pareizas uzskaites principiem. Loģiski, ka tas noveda pie tā, ka starp uzņēmumu atskaitēm bija būtiskas atšķirības, kas neradās no ekonomiskiem apstākļiem, bet no dažādiem gadījumiem. Uzņēmumu salīdzināšana praktiski nebija iespējama. Kamēr galveno lomu uzņēmuma attīstībā nosacīja kreditori un uzņēmuma apmēri nebija lieli – tam nebija īpašas nozīmes.

Tomēr, tad, kad galvenā loma finansēšanā pārgāja mazo investoru (akcionāru) rokās, tika veikti pirmie standartizācijas mēģinājumi, bet tiem bija tikai rekomendējošs raksturs. Vienīgā nozare, kur tika panākta daudz maz vienota uzskaites sistēma, bija dzelzceļi, kaut arī tur valsts centieni kaut ko sakārtot tika uzņemti ļoti negatīvi [139.].

ASV grāmatvežus piecdesmit gadus pārstāvēja divas organizācijas, kamēr 1936.gadā tās apvienojās, saglabājot nosaukumu AIA, kas 1957.gadā tika nomainīts ar Amerikas zvērināto grāmatvežu institūta (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) nosaukumu.

Problēmu risināšanas periods – finanšu uzskaites attīstība saistās ar Lielo Depresiju. 1934.g. tika izveidota Vērtspapīru Komisija (Securities Exchange Commission – SEC). Sākot no 1938.g., SEC varēja koriģēt atskaites, kuras iesniedz firmas, kuru akcijas kotējās vai gatavojās kotēties fondu biržās. Uzskaites sistēmas sakārtošanas pamatlicēji ASV bija Amerikas grāmatvežu institūts (AIA), Uzskaites procedūru komisija (CAP, 1936.g.), Grāmatvedības principu izstrādes padome (APB, 1958.g.), Amerikas grāmatvežu asociācija (AAA) un Nacionālā grāmatvežu asociācija (NAA). Visu minēto organizāciju darbs bija veiksmīgs, bet trūka vienotas uzskaites koncepcijas. Šīs problēmas atrisināšanai tika izveidota finanšu uzskaites standartu izstrādāšanas padome (FASB 1973.g.). Tieši ar FASB izveidi ir saistīti finanšu uzskaites koncepcijas pamati (conceptual framework), kuros tika integrēti un unificēti grāmatvedības uzskaites pamatprincipi. Tieši FASB nolikums (statement), kas balstās uz konceptuāliem pamatiem, veido šodienas ASV uzskaites sistēmas pamatus [120.].

1957.gada oktobrī Alvins R.Dženings (Alvin R.Jennings), AICPA prezidents, izveidoja jaunu organizāciju, kuras galvenais uzdevums bija izskatīt priekšlikumus grāmatvedības uzskaites organizēšanā, izsvērt vislabākos principus un izveidot jaunas grāmatvedības uzskaites metodes. 1958.gadā AICPA izveidoja Uzskaites procedūru komiteju, kas izveidoja vēl divas organizācijas – Grāmatvedības uzskaites principu izstrādes padomi (APB) un Grāmatvedības uzskaites zinātnisko pētījumu nodaļu (Accounting Research Division – ARD). APB galvenais uzdevums bija vispārpieņemto grāmatvedības principu popularizēšana un izplatīšana. 1973.gadā APB tika izformēts un izveidots Finanšu uzskaites fonds (Financial Accounting Foundation – FAF), un Finanšu uzskaites standartu konsultatīvā padome (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC) [139.].

Līdz ar to periodam, kad sāka darboties zvērināti revidenti, piemita sekojošas īpatnības:

- atšķirībā no iepriekšējiem periodiem, kam bija raksturīga neiejaukšanās grāmatvedības lietās, radās vēlēšanās procesu regulēt;
- uzskaites sistēmā galveno lomu sāka spēlēt profesionāli grāmatveži;
- radās kustība par grāmatvedības uzskaites viendabīgumu.

Jāpiebilst, ka 1957.g. tika nomainīts AIA nosaukums uz Amerikas zvērināto grāmatvežu institūtu (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

Detalizētās prasības finanšu pārskatiem dažādās Eiropas valstīs bija tik dažādas un atšķirīgas, cik daudzveidīgas bija pašas valstis. Daudzas valstis bija gatavas iestāties

par savu finanšu pārskatu vispārpieņemto normu saglabāšanu, uzskatot, ka tā ir nacionālās pašcieņas, tradīciju un neatkarības neatņemama sastāvdaļa.

Tāpēc tad, kad runa iet par grāmatvedības uzskaites sistēmas harmonizāciju, tad ar to nav domāta vienveidība. Harmonizācijas process ir jāsaprot kā nacionālo standartu saskaņošana, bet ne kā to unifikācija.

Visus patreizējos uzskaites standartus nosacīti var sadalīt vairākās grupās, kur dalījuma pamatā ir uzskaites standartu līmeņi:

- nacionālie standarti, kuri ir obligāti konkrētā valstī;
- reģionālie standarti, kuri ir obligāti attiecīgā reģiona valstīm (ES valstīm, ASV un Kanāda, Dienvidamerikas valstis, Āfrikas valstis u.c. reģioni);
- Starptautiskie standarti, kuri izstrādājami visām pasaules valstīm (SGS, SFPS).

Standartizācijai ir būtiska loma grāmatvedības uzskaites unifikācijas procesā. Ja nacionālo standartu izstrāde lielākā daļā pasaules valstu aizņēma 20.gs. pirmo pusi, tad 20.gs. otrā pusē ir sācies cits ne mazāk svarīgs process – grāmatvedības uzskaites standartizācija starptautiskā līmenī.

Atrast ceļu vienotai, kopīgai pieejai nekad nav bijis viegli izpildāms uzdevums. Izveidojoties un attīstoties Eiropas kopējam tirgum arī Eiropas kopienas valstīm nācās ķerties pie šī sarežģītā jautājuma risināšanas.

Virzīšanās izrādījās lēna, un visi veiktie pasākumi standartu harmonizācijā bija maz efektīvi. Sākoties 21.gs. situācija uzlabojās. Šodien tieši no ES nāk spēcīgākais impulss, kas virzīts uz vispārēju pārskatu standartu harmonizāciju. Arī pārējā pasaule vairs nevar ignorēt šī spēka darbību.

Ar Ceturtās (78/660/EEK) un Sestās (83/349/EEK) Eiropas direktīvas izdošanu sākās kustība uz grāmatvedības sistēmas harmonizāciju Eiropā. Saīsināti minēto normu dēvē par Eiropas direktīvām. Šīs direktīvas nosaka Eiropas valstu uzņēmumiem grāmatvedības politikā pieļaujamās robežas. Bankām un apdrošināšanas kompānijām ir savas direktīvas (86/635/EEK; 91/647/EEK). Eiropas direktīvas stājās spēkā pagājušā gadsimta 70.gadu beigās, 80.gadu sākumā. Tās ir liktas visu Eiropas uzņēmumu finanšu pārskatu pamatā.

Lai izmaiņas būtu efektīvas reģionos, direktīvu saturs bija jāiestrādā nacionālo valstu likumos, bet tas ir darba un laiktietilpīgs process visās valstīs. Turklāt direktīvas pieļāva lielu brīvību to skaidrojumā, tādējādi joprojām saglabājas zināmas atšķirības dažādu Eiropas valstu finanšu standartos.

Pētījumu, kurus organizēja 2003.gadā lielākās Eiropas firmas, rezultāti apliecināja, ka tāpat kā agrāk pastāv ievērojamas atšķirības kā starp dažādiem nacionālajiem standartiem, tā arī starp nacionālajiem standartiem un SGS. Pētījumā parādījās jauna tendence : 19% kompāniju finanšu direktori apšaubīja SGS lietošanas iespējamību, bet vēl 8% Eiropas kompāniju lietoja nacionālos normatīvos aktus (GAAP). Vācijā , piemēram, lai sastādītu konsolidētos pārskatu, uzņēmumiem ir atļauts lietot vai nu GAAP vai SGS, tomēr obligāts ir nosacījums – ievērojot ES direktīvas.

Dažas transnacionālas Eiropas kompānijas daudzus gadus izmantoja ASV GAAP tādēļ, lai varētu reģistrēties ASV fondu biržās. Šādas prakses rezultātā milzīgās

finanšu pārskatu atšķirības dažādos kontinentos kļuva arvien redzamākas. Kā piemēru var minēt gadījumu, kad *DaimlerBenz* 20.gs. 90.gadu vidū paziņoja par iespaidīgu peļņu, kas tika noteikta izmantojot Vācijas finanšu pārskatu standartus, un tajā pašā laikā par milzīgiem zaudējumiem, tos nosakot pēc ASV GAAP. Līdz ar to izveidojās situācija, kad ASV GAAP varēja kļūt par plaši lietotu finanšu pārskatu valodu Eiropā [121].

1995.gadā Eiropas Komisija pirmo reizi paziņoja, ka veicinās vienotu finanšu pārskatu standartu lietojumu Eiropā. Tika noteikts, ka par šādu standartu kopu kļūs SGS. Lielākā daļa valstu negribēja atzīt tās priekšrocības, ko dotu SGS lietošana. Pagaidām tikai četras ES valstis – Austrija, Beļģija, Somija un Vācija ir atļāvušas savām transnacionālām kompānijām nacionālo standartu vietā pārskatu iesniegšanai valsts institūcijām izmantot SGS. Citās ES valstīs uzņēmumi drīkst lietot SGS, lai sastādītu finanšu pārskatus lietošanai valsts iekšienē vai arī kā papildus līdzekli informācijas sniegšanai par sevi tajos gadījumos, kad nepieciešamas ārvalstu investīcijas.

Pēc 1995.gada, kad tika noslēgts līgums starp Starptautisko grāmatvedības standartu komisiju (SGSK) un Starptautisko Vērtspapīru komisiju (IOSCO), un 1999.gadā, kad SGSK publicēja SGS un IOSCO tos apstiprināja lietošanai fondu biržās, SGS kā vienota finanšu pārskatu prasību kopuma nākotne kļuva skaidrāka.

Pēdējā reorganizācija, kas noveda pie SGSK valdes kā neatkarīga orgāna izveides, uzlaboja komitejas darbu. SGSK valdes mērķis ir panākt globālu standartu harmonizāciju. Jaunās pārvaldes septiņi locekļi pilda specifisku uzdevumu – uztur patstāvīgus kontaktus ar nacionālo standartu izstrādātājiem. Valdes pamatmērķis ir panākt, lai daudzie standarti tiktu izstrādāti mijiedarbībā.

Eiropas Komisija, kā arī visa pasaule kopumā uzskata, ka jau ir izveidots autoratīvs un neatkarīgs mehānisms standartu izstrādāšanai. Tomēr šis faktors viens pats nevarēja būt par iemeslu sākt intensīvu SGS ieviešanu. Process tika iekustināts, kad Portugāle bija ES prezidējošā valsts. Diskusijas par turpmākās rīcības plānu finanšu pakalpojumu un finanšu tirgus jomā akceptēja kursu uz Eiropas kapitāla koptirgus izveidi, kur darbotos vienādi noteikumi tām kompānijām, kuru akcijas ir apgrozībā Eiropas fondu biržās. Šis iniciatīvas ietvaros nozīmīgs solis Eiropas finanšu tirgu integrācijā ir izveidot viegli salīdzināmus uzņēmumu finanšu pārskatus [117].

Vēl viens notikums stimulēja ES pieņemt principālus lēmumus SGS sakarā, un tas bija divu standartu pieņemšana:

- 32.SGS “Finanšu instrumenti: skaidrojumi un uzrādīšana”;
- 39.SGS “Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana”.

Tajos tika ietverti noteikumi, kurus ievērojot daudzi finanšu aktīvi ir jāuzskaita pēc to patiesās vērtības.

39.SGS “Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana” ietekme izrādījās nozīmīga. Jebkura Eiropas valsts, kas bija paredzējusi nākotnē pieprasīt vai pieļaut izvēli starp SGS vai ASV GAAP, to nevarēja izdarīt tāpēc, ka tās pārskatu sistēma tad neatbilstu Eiropas direktīvām. Tad ES nonāca izvēles priekšā – atkāpties no SGS vai mainīt direktīvas. Eiropas Komisija 2003.gada maijā deva priekšroku izmaiņām direktīvās,

bet Eiropas Parlaments akceptēja labojumus Ceturtajā direktīvā (78/660/EEK), atļaujot uzņēmumiem ES valstīs ievērot 39.SGS *Finanšu instrumenti*.

Pirmo reizi Eiropas normatīvie akti tika izmainīti saskaņā ar SGS. Tas kļuva par zīmīgu notikumu pārējai pasaulei.

2000.gada maijā Eiropas Komisija paziņoja par nodomiem, sākot no 2005.gadu, pieprasīt visiem uzņēmumiem, kuri ir reģistrēti Eiropas fondu biržās, sākt lietot tos SGS, kuru derīgums ir jau pārbaudīts konsolidētajos pārskatos. Tāpat Eiropas Komisija (EK) piedāvāja dalībvalstīm šos noteikumus attiecināt arī uz biržā neregistrētiem uzņēmumiem. Pētījumu, ko veica PricewaterhouseCooper 2004.g., rezultāti pierādīja, ka 79 Eiropas uzņēmumu direktori šo plānu atbalsta, bet 75 paziņoja, ka izskatīs iespēju pieņemt SGS ātrāk nekā noteiktā termiņā – 2005.gadā [15].

2000.gada jūnijā ES finanšu ministri akceptēja EK plānus un aicināja ES izpildorgānu iesniegt priekšlikumus likumdošanai, kas ļautu SGS atzīt pēc iespējas ātrāk. 2003.gada februārī šāda likumdošanas akta projekts tika izstrādāts. Tika piedāvāts radīt tādu mehānismu SGS akceptēšanai, kas EK ļautu sadarboties ar privāto sektoru – tā būtu iespējams labāk izvērtēt SGS kvalitāti.

Šāda mehānisma izveides perspektīvas ir pilnīgi reālas. Ir paredzēts, ka tā būs divlīmeņu sistēma. Finanšu pārskatu regulēšanas komiteja (Accounting Regulatory Committee), kuru vada EK, darbosies politiskajā līmenī. Eiropas Finanšu pārskatu konsultatīvo grupu (EFRAG) un tās uzraudzības orgānu darbību finansē privātās kompānijas, grāmatvežu, auditoru profesionālās organizācijas un pārskatu lietotāji. EFRAG sastāvā ir iekļauts liels skaits Eiropas standartu izstrādātāju, finanšu pārskatu sastādītāju un auditoru. Konsultatīvā grupa veic tehnisko ekspertīzi, darbojas kā savienotāj posms starp SGSK valdi un EK.

Harmonizēt finanšu uzskaiti vēlas ne tikai Eiropa, bet arī daudzas valstis arī aiz Eiropas robežām, kuru finanšu pārskatu standarti saskaņoti ar SGS. Ir arī valstis, kā, piemēram, Austrālija, kas strādā, lai novērstu savu standartu atšķirības no SGS.

Brīdī, kad daudzas lielākās starpnacionālās korporācijas Āzijas un Klusā okeāna reģionā un visi spēcīgākie transnacionālie uzņēmumi Eiropā ievieš SGS, šos standartus ignorēt vairs vienkārši nebūs iespējams, jo to izpildi pieprasīs investori, akcionāri un uzņēmumi visur pasaulē.

Jo ātrāk Eiropa un citas pasaules daļas virzīsies uz SGS, jo spēcīgāki būs motīvi, kas mudinās pārējos uzņēmumus īstenot standartu harmonizāciju, lai finanšu informācija, ko piedāvā Eiropa, būtu viegli salīdzināma ar finanšu pārskatiem Ziemeļamerikā, Dienvidamerikā, Āzijas un Klusā okeāna reģionā.

Ja strauji pieaugs kapitāla tirgus Eiropā un citās pasaules daļās, uzņēmumiem būs daudz vienkāršāk iegūt ārzemju aizņēmumus. Ja SGS Eiropā tiks izmantoti arī reģionāli, var rasties situācija, ka uzņēmumi, kuri darbojas ārpus šī reģiona, nokļūst konkurences ziņā neizdevīgākā stāvoklī, jo nacionālie finanšu pārskatu standarti ir daudz sarežģītāki, bet analītiķiem, investoriem un akcionāriem grūtāk izprotami.

Iepriekšminētais liecina, ka visā tās vēsturiskās attīstības gaitā uzskaites sistēmai ir piemītusi liela nevienmērība un daudzveidība atkarībā no tā, kādas ir bijušas attiecīgās norises un kā tās ir izdevies atspoguļot uzskaitē. Vēršoties plašumā tehnikas progresam un attīstoties globalizācijai, uzskaites sistēmai vajadzēja aizvien plašāk un straujāk reaģēt uz daudzām izmaiņām kā iekšzemē, tā starptautiskā mērogā. Šis process dažādās valstīs noritēja atšķirīgi – vienās sekmīgāk, citās mazāk sekmīgi. Ne vienmēr un visur izdevās nodrošināt nepieciešamo metodisko pētniecību uzskaitē, konsolidēt atšķirīgas konceptuālās nostādnes, definīcijas, metodisko pieeju. Vienas valstis šajā ziņā izrādījās sekmīgākas, citas mazāk sekmīgas, taču zināmas problēmas jautājuma risināšanā par to, kas jāuzskaita un kā jāuzskaita pastāv ikvienā no tām, tajā skaitā arī Latvijā, kur dažādas izmaiņas laika gaitā ir skārušas sevišķi krasi.

1.2. Teorijas un prakses attīstība Latvijā

Grāmatvedības uzskaites sistēmai Latvijā visā tās attīstības gaitā ir vajadzējis funkcionēt apstākļos, ko raksturo nemitīgas vairāk vai mazāk straujas, nevienmērīgas sociāli – ekonomiskās un politiskās izmaiņas laikā un telpā. Šo izmaiņu kontekstā uzskaites sistēmu Latvijā nosacīti var iedalīt:

- periods pirms pirmās neatkarības (līdz 1918.g.);
- pirmās neatkarības periods (1918.g.-1940.g.);
- PSRS ietekme (1940.g.-1991.g.);
- straujo pārmaiņu periods pēc neatkarības atgūšanas līdz šodienai (no 1991.g.).

Laika posmā līdz 19.gs.vidum grāmatvedības prakse saistījās pārsvarā ar lauksaimnieciski orientētas ražošanas, tirdzniecības un amatniecības uzskaiti. Tā tika sistemātiski pielāgota un sistematizēta šo nozaru vajadzībām.

Radikālas izmaiņas ienesa 19 gs. vidus, kad Rīgā un citās lielākajās Latvijas pilsētās sākās strauja rūpniecības attīstība, kas turpinājās līdz Pirmajam Pasaules karam. Šīs izmaiņas, protams, atspoguļojās arī grāmatvedības uzskaitē, kurā tolaik dominēja galvenokārt no Vācijas un Krievijas pārņemtā prakse.

Pastāvošajiem normatīvajiem aktiem par grāmatvedības uzskaiti tika pievērsta pastiprināta uzmanība. Tie tika pastāvīgi mainīti un papildināti kā tas redzams, piemēram, no M.Līvens (M.Lieven) teiktā:

...un mums jau ir bijušas dažādas lauksaimniecības grāmatvedības sistēmas, pirms visai neilga laika šādas sistēmas ir arī veidotas speciāli mūsu provincēm un vēl pirms gada (1893.g.) atkal tikušas mainītas. Taču kā izriet no daudzkārtējām sūdzībām, tās neatbilst mūsu lauksaimniecības vajadzībām, jo tās bieži vien iziet ārpus mērķa ietvaram un, tiekdams būt precīzas, kļūst nepārskatāmas, bet, no otras puses, īstenojot savus priekšrakstus praksē, tās bieži atduras pret nepārvaramiem šķēršļiem; proti, prasot tik daudz darbaspēka un laika, ka caur tām radušās izmaksas nekādi nebūtu samērojamas ar labumu, ko tās dod. Šī raksta mērķis ir panākt, lai grāmatas tiktu izveidotas saskaņā ar sekojošiem principiem: pirmkārt, lai konsekventi tiktu ieviesta dubultā grāmatvedība, otrkārt, viscaur tiktu pielietota viena un tā pati grāmatvedības metode, lai atvieglotu tas apgūšanu, treškārt, iespējami tiktu ietaupīts darbs un būtu iespējams izvairīties no kļūdām, iepriekš, pirmkārt, grāmatas un reģistrus izveidot maksimāli vienveidīgus, ciktāl tas ir pieņemams [18].

Uzskaiti pagastos regulēja atsevišķi normatīvie akti. Pirms neatkarīgās Latvijas valsts nodibināšanas pagastos ar pavēlēm bija noteikta stingra grāmatvedības kārtība pēc noteiktiem paraugiem. Taču izveidoto kārtību grāmatvedības uzskaitē un tās pilnveidošanu tajā laikā visā Latvijas teritorijā, tāpat kā Krievijā un Vācijā, pārtrauca Pirmais Pasaules karš.

Kara laikā liela daļa rūpniecības tika evakuēta uz Krieviju kopā ar nodarbinātajiem, tai skaitā uzskaites darbiniekiem. Smagi cieta lauksaimniecība, jo tika iznīcināta liela daļa lopu un izpostīti sējumi.

1918.gadā proklamētā neatkarīgā Latvijas valsts pirmajos darbības mēnešos saskārās ar lielām grūtībām visās jomās, jo vēl turpinājās karš. Tiesiskajā ziņā grūtības radīja tas, ka nebija savas likumdošanas sistēmas. Līdz ar to pirmās neatkarības perioda iesākums lielā mērā saistījās ar kara darbības izraisīto seku likvidēšanu. Tikai pēc karadarbības izbeigšanās varēja sākties uzskaites sistēmas normalizēšana [81].

Būtiska nozīme bija tam, ka Latvija kļuva par agrāri orientētu valsti. Tas savukārt prasīja attiecīgi izveidotu uzskaites sistēmu un uzskaites darbinieku attiecīgu kvalifikāciju, jo uzskaites sistēmu vajadzēja pielāgot jaunajiem apstākļiem, kas bija smags uzdevums, un to vajadzēja risināt ilgstoši un pakāpeniski.

Pirmajos Latvijas pastāvēšanas gados katra iestāde un uzņēmums grāmatvedību kārtoja pēc saviem ieskatiem. Darbojās vairāki Krievijas likumi, kurus oficiāli atzina par spēkā esošiem 1919.g.8.decembrī. Nozīmīga loma grāmatvedības sakārtošanā bija Valsts Kontrolei (VK), kura bija nodibināta 1918.gadā. Krievijas pirms kara ieviestā uzskaites sistēma vairs nebija piemērota neatkarīgai Latvijas valstij. Turpinājās nepārtraukts darbs pie tās pielāgošanas jaunajiem apstākļiem. To uzsāka Tautas Padome, turpināja Satversmes Sapulce (1920.g. – 1922.g.), un vēlāk Saeima [81].

Būtiska nozīme bija 1923.gadā pieņemtajam *Likumam par Valsts kontroli*, kas noteica tās galveno uzdevumu – veikt uzraudzību pār valsts mantas izlietošanu. VK izstrādāja budžeta klasifikāciju un ieviesa kases vienotības principu.

Pakāpeniski nostiprinājās vienota pieeja tādā ziņā, lai grāmatvedības uzskaites rezultātā gūtu reālu priekšstatu par notiekošo. Kā izriet no P.Lapiņa teiktā, sakarā ar kredītkooperatīvu darbību un grāmatvedības uzskaiti: *Lai saimniecisko uzņēmumu varētu pareizi vadīt, tā vadītājiem ir nepieciešams pārskats par uzņēmuma stāvokli. Vadītājiem jāzina, kāda manta atrodas viņu rīcībā, jāzina izdotās saistības un saistības pret uzņēmumu. Viņiem arī jāzina, vai uzņēmums darbojas ar sekmēm, t.i. ar peļņu jeb nes zaudējumus. Lai minētās ziņas iegūtu, tad jāved grāmatas. Grāmatvedības uzdevums – reģistrēt, sakopot un sistematizēt visas pārmaiņas, kādas notiek uzņēmumā starp saistībām un vērtībām un izvest šo pārmaiņu gala rezultātus. Tas iespējams tajā gadījumā, ja visas pārmaiņas tiek uzrakstītas jeb dokumentētas [57].*

Nozīmīgs solis bija 1928.gadā Iekšlietu ministrija apstiprinātā *Rokasgrāmata lauku pašvaldību grāmatvežiem*. Tā bija obligāta visiem apriņķu grāmatvežiem, un tās galvenais uzdevums bija ieviest visās pagastu valdēs vienotu grāmatvedību, kas dotu iespēju sastādīt pārskatu par visu Latviju. Šajā rokasgrāmatā, runājot par

grāmatvedības pamatprincipiem, cita starpā ir teikts : *Lai pareizi un lietderīgi vadītu saimniecību vai uzņēmumu, nepieciešams katrā laikā zināt:*

- kādas vērtības un kādā daudzumā atrodas sabiedrības rīcībā;
- kādās attiecībās atrodas mūsu sabiedrības saimniecība ar citām saimniecībām un ar katru sabiedrības locekli – biedru – darbinieku;
- kādu iespaidu atstāj dažādas operācijas uz kapitālu, t.i. vai tās dod peļņu vai zaudējumus.

Lai katrā laikā būtu augšminētās ziņas, nepieciešams ierakstīt visus saimnieciskos darījumus sevišķās priekš tam izveidotās grāmatās. Grāmatvedībai jābūt lietpratīgi, pēc noteiktas sistēmas pareizi nostādītai, tad tikai varēs pareizi spriest un sekot uzņēmuma saimnieciskai darbībai, varēs novērst nelietderīgus, nesaimnieciskus paņēmienus, izsargāties no varbūtējiem zaudējumiem un nostādīt uzņēmuma darbību pienācīgā augstumā. Grāmatvedībai jārod ceļš kā labāk veikt sabiedrības saimniecisko darbību. Tāpat katrai grāmatvedībai jāpiemērojas savas saimniecības īpatnībām, jo fabrikas vai tirgotavas darbībā ir daudz kas tāds, kas nav pašvaldībās un arī otrādi. Grāmatvežiem jāoperē dažādos apstākļos, bet tiem arī jāspecializējas savas maizes devēja iestādes īpatnējos apstākļos, jātop savas darbības nozares speciālistam [34].

Līdzīga pieeja ir vērojama attiecībā uz pilsētu grāmatvedības izveidi, kas ...uzskatāms tikai kā pirmais mēģinājums uzstādīt vispārējus pilsētu pašvaldību grāmatvedības iekārtas pamatprincipus, kas, neskatoties uz varbūtējām nepieciešamībām, varētu noderēt par ierosinājumu un pamatu visu pilsētu grāmatvedības iekārtas pareizai un vienkāršotai izveidošanai. Tālāk tiek minēts, ...ka iekārtojot atsevišķu uzņēmumu grāmatvedību, jāraugās, pirmkārt, uz to, lai tā varētu dot izsmeļošas ziņas par uzņēmuma darbības sekmēm, kas pilnīgi iespējams vienīgi pie dubultās grāmatvedības, kura iekārtota uz tirdzniecības – rūpniecības pamatiem [18].

Uzņēmuma grāmatvedību regulēja arī atsevišķu nodokļu likumu prasības. Ar Finanšu ministrijas 1929.gada 23.augusta rīkojumu bija noteiktas bilances un peļņas un zaudējumu shēmas.

Viena no nozarēm, kurā konsekventi tika veidota grāmatvedības uzskaitē, bija piensaimniecība. Par to liecina Al.Kānberga teiktais: *grāmatvedība pati par sevi ir tā jāiekārto, lai tā atbilstu visām likuma prasībām un spētu sniegt pareizu piensaimnieku sabiedrības saimnieciskā stāvokļa attēlojumu... grāmatvedībai katrā uzņēmumā jābūt tā iekārtotai, lai tā viegli varētu sasniegt savus mērķus un veikt visus uzdevumus [50].*

1938.gada tika pieņemts Civillikums. Taču vēl joprojām arī pēc 1938.gada Latvijā turpināja darboties vairāki Krievijas likumi.

Atsevišķs likums par grāmatvedību, kas saucās *Par tirdzniecības grāmatvedību*, pirmo reizi neatkarīgās Latvijas laikā tika pieņemts tikai 1939.gada 18.janvārī. Tas noteica, ka ikvienam tirgotājam jākārtot tirdzniecības grāmatas pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Netika lietots vienots kontu plāns, un, tāpat kā tagad, katram uzņēmumam bija jāizstrādā savs kontu plāns. Veicot divkāršās grāmatvedības uzskaiti, bija jākārtot hronoloģiskās un sistemātiskās grāmatvedības grāmatas. Daudzas uzskaites prasības, piemēram, ilgtermiņa ieguldījumu amortizācija, materiālu uzskaitē, šaubīgo debitoru parādu noteikšana noritēja līdzīgi pašreizējām prasībām.

Grāmatvedības uzskaites sakārtošanas darbu pārtrauca Otrās Pasaules Kara sākums, iznīcinot daudz no labi uzsāktā un ievirzītā [81].

1940.gada 17.jūnijā Latvija tika okupēta, un tā kļuva par vienu no 15 PSRS republikām. Līdz ar to iesākās pusgadsimtu ilga padomju periods (1940.g. – 1991.g.), ar četriem vācu okupācijas gadiem (1941. – 1945.g.).

1940.gadā sākās Latvijas ekonomikas iekļaušana vienotajā PSRS tautsaimniecības sistēmā, Latvijā pastāvējušo tirgus ekonomiku nomainīja sociālisma plānveida ekonomika. Sākoties padomju okupācijas periodam, grāmatvedības kārtību 1940.gadā sāka regulēt padomju likumi, un tā tika pārkārtota atbilstoši plānsaimniecības vajadzībām.

Vācu okupācijas periodā no 1941.gada līdz 1945.gadam grāmatvedības jomā sākotnēji turpināja darboties gan padomju laika normatīvie akti, gan arī spēkā bija pirmās Latvijas brīvvalsts normatīvo aktu prasības. 1942.gada 29.decembrī tika izdoti noteikumi un instrukcijas par grāmatvedību Austrumu apgabalos. Tie noteica, ka grāmatvedība ir jākārt vācu valodā, novērtējumam jābūt reihsmarkās un darbības gadam jāsakrīt ar kalendāro gadu. Kontu plāns bija jāstāda atbilstoši detalizētajam Vācijas vispārējam kontu plānam [81].

Sociālisma periodā Latvijas grāmatvedības uzskaitē notika būtiskas izmaiņas. Par to liecina grāmatvedības teorijā minētais: *Galvenais sociālistiskās uzskaites mērķis ir kontrolēt tautas saimniecības plānu izpildi, noskaidrot izmaksu efektivitāti un sociālistisko uzkrājumu apmērus, tādējādi sekmējot visu saimniecisko darbību.*

Izejot no uzskaites nozīmes un mērķiem tai jāveic šādi uzdevumi:

- kontrole par sociālistiskā īpašuma saglabāšanu;
- kontrole par tautas saimniecības plāna izpildi;
- kontrole par darba un patēriņa mēru;
- saimnieciskā aprēķina un ekonomijas režīma ieviešana un nostiprināšana;
- datu apkopošana, sistematizācija un to savlaicīga iesniegšana uzņēmumu un augstākstāvošo organizāciju vadībai [18].

Sociālistiskā uzskaitē tika veidota, nodrošinot atklātības principa ievērošanu un likvidējot tādu jēdzienu kā komercnoslēpums. Saimnieciskā uzskaitē ietvēra operatīvo uzskaiti, grāmatvedību un statistiku. Ar grāmatvedības metodisko norādījumu izstrādi nodarbojās PSRS Finanšu ministrija, kuras pienākumos ietilpa saskaņot ar PSRS Centrālo statistikas pārvaldi (CSP) tipveida kontu plānus un apstiprināt tipveida veidlapas un instrukcijas to izmantošanai, kā arī noteikt grāmatvedības kārtošanas un pārskatu sastādīšanas kārtību. Padomju grāmatvedības bilance bija jāstāda stingri ievērojot noteikumus. 1959.gadā PSRS Finanšu ministrija kopā ar PSRS CSP apstiprināja vienoto kontu plānu, ko bija paredzēts lietot valsts uzņēmumiem un organizācijām [81].

Padomju periodā uzskaites vēsture Latvijā sašaurinājās. Pamatā tā bija balstīta uz statistisko un operatīvo uzskaiti. Tāpēc arī metodikai bija cits raksturs – nevis grāmatveža racionālais spriedums, bet formalizēto noteikumu ievērošana. Arī uzskaites mērķis bija cits – nevis nodrošināt ar informāciju investorus un citus informācijas lietotājus lēmumu pieņemšanai, bet pamatā – veikt kontroli par sociālistiskā īpašuma saglabāšanu, plānu izpildi un produkcijas pašizmaksas uzskaiti.

Pagājušā gadsimta beigās PSRS smagā politiskā un saimnieciskā krīze, kas izsauca tās sabrukumu, noveda Latviju lielu pārmaiņu priekšā. 1990.gada 4.maijā Latvijas Republikas Augstākajā Padomē tika pieņemta deklarācija "Par Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanu". Latvijā varēja sākties atpakaļceļš uz tirgus ekonomiku.

Sākumā pēc neatkarības atgūšanas grāmatvedības jautājumus turpināja regulēt Latvijas PSR likumdošanas akti. Par pirmo grāmatvedības dokumentu neatkarīgajā Latvijā var uzskatīt Finanšu ministrijas vēstuli Nr.03-3/2, kas tika izdota 1991.gada 22.februārī un noteica izmaiņu ieviešanu grāmatvedības kontu plānā. Šis dokuments bija nepieciešams tāpēc, ka sakarā ar Latvijas neatkarības pasludināšanu mainījās valsts iekārta, veidojās privātais sektors, attīstījās kooperatīvi un radās nepieciešamība pēc papildu kontiem vienotajā kontu plānā [81].

Latvijai kļūstot neatkarīgai, iesākās pārejas posms no centralizētās plānsaimniecības sistēmas uz tirgus ekonomiku. Tas nozīmēja pārejas perioda sākumu, kas bija raksturīgs ar iepriekšējo varas institūciju un tiesiskās kārtības revidēšanu. Izveidojās politiskā situācija, kurai bija nepieciešama jauna likumdošanas normatīvā bāze, tajā skaitā arī grāmatvedības un audita jomās.

Deviņdesmito gadu sākumā, vienlaicīgi ar uzņēmējdarbības, nodokļu un citu likumdošanas aktu reformēšanu, tika veikta arī grāmatvedības sistēmas reforma. Latvija bija jāizvēlas, kādu grāmatvedības sistēmu ņemt par pamatu. Vai nu izvēlēties kādu no ES valstu modeļiem un to piemērot Latvijas apstākļiem, vai arī reformēt Latvijā pastāvošo grāmatvedības sistēmu atbilstoši tirgus ekonomikas prasībām. Tika nolemts par pamatu ņemt Dānijas grāmatvedības likumdošanu. Motivēts tas tika sekojoši:

- Dānijā grāmatvedības sistēma tuvināti visvairāk atbilda starptautiskajiem grāmatvedības standartiem;
- Dānija, tāpat kā Latvija, ir relatīvi maza valsts un šajā valstī vienotajā uzskaites sistēmā ir cieša sasaiste ar muitas sistēmu.

Šajā laikā iesākās attiecīgu normatīvo dokumentu izstrādāšana un iedibinājumu veidošana. 1990.gada 19.decembrī Latvijas Republikas Ministru Padome pieņēma lēmumu Nr. 230 "Par auditorkontroles organizēšanu republikā".

Līdz ar Latvijas ekonomikas atvērību, sākoties 20.gs. deviņdesmitajiem gadiem, pieauga vietējo un ārvalstu investoru prasības pēc uzņēmumu darbības rādītāju sniegtās informācijas pareizības un ticamības līmeņa nodrošināšanas.

Auditorkontroles galvenais uzdevums bija nodrošināt uzņēmējdarbības subjektu un citu pasūtītāju revīzijas un pārbaudes, lai apstiprinātu to maksātspēju, uzskaites un pārskatu datu atbilstību īstenībai, kā arī lai sniegtu konsultācijas finanšu un grāmatvedības jautājumos.

1992.gada aprīlī LR Finanšu ministrija izdeva rīkojumu par 45.konta *Preces un ceļi* atcelšanu vecajā grāmatvedības kontu plānā. Tādējādi uzskaitē tika veikta pāreja no kases principa uz realizācijas principu. Faktiski pāreja no ieņēmumu kases uzskaites principa uz realizācijas principu uzņēmuma kārtējā uzskaitē tika nodrošināta ar 1992.gada 1.jūliju. Ar šo datumu Finanšu ministrija sāka pieprasīt valsts un

privātajiem uzņēmumiem fiksēt ieņēmumus saskaņā ar jauno principu, tātad aprēķināt peļņas nodokli.

Pirmos likumdošanas aktus, kas skāra grāmatvedības uzskaites reformu, Latvijas Republikas Augstākā Padome pieņēma 1992.gada 14.oktobrī:

- Latvijas Republikas likumu “Par grāmatvedību”;
- Latvijas Republikas likumu “Par uzņēmumu gada pārskatiem”.

1992.gadā, stājoties spēkā Latvijas Republikas likumiem “Par grāmatvedību” un “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, radās nepieciešamība radīt profesiju – zvērinātais revidents. 1992.gada 15.decembrī LR Augstākā Padome pieņēma LR likumu “Par zvērinātiem revidentiem”, kurš ir piedzīvojis trīs redakcijas. Pirmajam likumam nebija lemts ilgs mūžs un reformu procesā tas drīz tika nomainīts. Nākošo likumu “Par zvērinātiem revidentiem” LR Saeima pieņēma 1996.gada 6. novembrī. Taču šobrīd personu profesionālās darbības tiesiskos pamatus, kura izpaužas kā revīzijas pakalpojumi, reglamentē 2001.gada 3.maija LR likums “Par zvērinātiem revidentiem”.

Sākot ar 1993.gadu, Latvijas uzņēmumi savus gada pārskatus sastāda saskaņā ar LR likumu *Par uzņēmuma gada pārskatiem*. Pēc formas un struktūras šie pārskati atbilst starptautisko uzskaites un finanšu pārskatu standartu pamatprasībām.

Pamatojoties uz pieņemtiem likumiem Latvijas Republikas finanšu ministrs 1993.gada 13.maijā ar 63.pavēli apstiprināja “Uzņēmumu, uzņēmēj sabiedrību un organizāciju vienoto grāmatvedības kontu plānu”, kas vēl vairāk nostiprināja Latvijas uzņēmumu pāreju uz rietumu uzskaites sistēmu. Apstiprinātais kontu plāns bija obligāts no 1993.gada 1.janvāra līdz 1999.gada septembrim.

1994.gadā tika izveidoti divi nozīmīgi iedibinājumi: Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija (LRGA) un Latvijas Zvērināto revidentu asociācija (LZRA).

Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija (LRGA) ir neatkarīga, sabiedriska, profesionāla organizācija, kurā apvienojušies grāmatvedības, audita un finanšu speciālisti, kā arī profesionālo un akadēmisko izglītības iestāžu mācībspēki un zinātnieki. Šobrīd LR GA ir reorganizēta un apvieno vairāk kā 300 dalībniekus. Grāmatvežu asociācijas galvenie uzdevumi ir:

- paaugstināt asociācijas biedru zināšanas un kvalifikācijas līmeni;
- popularizēt Latvijas un ārzemju pieredzi grāmatvedībā;
- nodrošināt grāmatvežu atestāciju un grāmatvežu sertifikātu piešķiršanu;
- organizēt grāmatvežu kvalifikācijas kursus un seminārus;
- rūpēties par Profesionālo grāmatvežu Ētikas kodeksa normu ievērošanu un grāmatveža profesijas prestiža stiprināšanu.

Kopš 2000.gada *Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija* ir uzņemta kā biedrs *Starptautiskā grāmatvežu zinātnes un izglītības darbinieku asociācijā* (IAAER) un *Eiropas grāmatvežu asociācijā* (EAA).

Latvijas Zvērināto revidentu asociācija (LZRA) dibinātāji ir zvērinātie revidenti. Tā ir sabiedriska organizācija, kas profesionālajā darbībā apvieno visus Latvijas zvērinātos revidentus. LZRA ir noteikti valstiski svarīgi pienākumi un uzdevumi:

- Latvijas grāmatvedības un revīzijas standartu izstrādāšanu, saskaņojot tos ar Starptautiskajiem revīzijas standartiem (SRS) un Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (SGS);
- zvērinātu revidentu pretendentu eksāmenu rīkošana un sertifikātu izsniegšana;
- zvērinātu revidentu reģistrēšana un to darbības pārraudzība [64].

Savā darbības laikā LZRA ir izvērsusi sekmīgu sadarbību ar dažādām institūcijām un organizācijām Latvijā un citu valstu revidentu biedrībām un asociācijām. To skaitā var minēt tādas organizācijas kā *ASV Starptautiskās attīstības aģentūra, Skandināvijas valstu grāmatvedības un konsultāciju konsultatīvā padome, Norvēģijas revidentu asociācija, Pasaules Bankas pārstāvji, Starptautisko grāmatvežu federācija, Latvijas Republikā strādājošie starptautiski atzītie revidentu konsultantu uzņēmumi.*

Abu minēto asociāciju biedri ir devuši un turpina dot nozīmīgu ieguldījumu grāmatvedības un audita sistēmas attīstībā Latvijā.

Jāatzīmē, ka pēc Latvijas neatkarības atjaunošanas ar grāmatvedības attīstību saistītas problēmas nokļuva īpašā valdības uzmanības centrā. Tas notika tādēļ, ka laika posmā no likuma "Par grāmatvedību" pieņemšanas 1992.gadā līdz 1996.gadam viens no galvenajiem darba uzdevumiem bija jaunas nodokļu sistēmas izveidošana atbilstoši tirgus ekonomikas prasībām, tāpēc uzmanība tika pievērsta tieši ar nodokļu uzskaiti saistītiem jautājumiem un to atspoguļošanai uzskaitē, kas šajā gadījumā kalpoja kā apliekamā objekta noteicējs. Kompetenti fiskālie resori (Finanšu ministrija un Valsts ieņēmumu dienests) centās aizpildīt nodokļu likumdošanas nepilnības ar instrukciju, lēmumu vai skaidrojošo vēstuli izdošanas palīdzību. Atsevišķos gadījumos šie dokumenti netika publicēti, dažreiz tie bija pretrunā ar LR likumiem vai MK noteikumiem grāmatvedības jomā, nemaz nerunājot par atbilstību starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Tāpēc procesam piemita skaidri izteikts vienpusējs raksturs- grāmatvedība (1990-to gadu pirmajā pusē vēl nevarēja precīzi nošķirt finanšu un nodokļu elementus) pakāpeniski pilnībā tika pakārtota tieši nodokļu uzskaites vajadzībām, bet finanšu grāmatvedība palika bez pietiekami detalizēta tās kārtības regulējuma.

Veikto reformu un pārmaiņu rezultātā Latvijas grāmatvedības uzskaites sistēma ir izveidota tā, ka tā ir pakļauta četru līmeņu normatīviem aktiem:

- 1.līmenis – LR normatīvie akti, MK noteikumi;
- 2.līmenis – nacionālie grāmatvedības standarti (LGS);
- 3.līmenis – FM metodiskie noteikumi, VID norādījumi;
- 4.līmenis – uzņēmumu iekšienē izstrādātas instrukcijas, uzskaites politika u.c.

Grāmatvedības uzskaites pamatā ir likti principi, kas nosaka, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiens un skaidrs priekšstats par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām, tā finansālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Tādēļ var atzīmēt, ka LR likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem" (no 2006.gada 11.novembra "Gada pārskata likums") pilnībā ir saskaņots ar ES 4.Direktīvas prasībām par patiesa un skaidra priekšstata sniegšanu.

Pastāvīgi dienas kārtībā ir jautājums par Latvijas grāmatvedības standartu (LGS) un to harmonizāciju ar Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (SGS).

Pašlaik Latvijas grāmatvedības standartus izstrādā *Latvijas Grāmatvedības padome (LGP)*, kura izveidota 2002.gadā, izdarot grozījumus likumā *Par grāmatvedību* un MK šos izstrādātos standartus apstiprina, tikai tad tie iegūst normatīvā dokumenta spēku. Viens no grozījumu iniciatoriem bija LR zvērīnāti revidenti, kas uzskatīja, ka nepieciešams stingri nošķirt likumdevēja un standartu izstrādāšanas institūcijas kompetenci. Grozījumu rezultātā jaunievedums bija tiesību deleģēšana Latvijas zvērīnātu revidentu asociācijai (turpmāk LZRA) „(1) izstrādāt vai grozīt LR grāmatvedības standartus, pamatojoties uz Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un Eiropas Savienības direktīvām, kas reglamentē grāmatvedību, kā arī publicēt tos; (2) sniegt oficiālus skaidrojumus par LR grāmatvedības standartiem.”

Pagaidām darbs pie LGS nerit pietiekoši raiti, tomēr pakāpeniski tiek izstrādāti jauni LGS, kurus var sekmīgi pielietot.

Pakāpeniski notiek SGS ieviešana. Latvijā jau šobrīd ir uzņēmumi, kuri gatavo gada pārskatus pēc SGS. Parasti tas notiek sakarā ar ārvalstu investoru prasībām. Protams, uzņēmējiem nesagādā problēmas sagatavot grāmatvedības pārskatus pēc SGS un Latvijas likumdošanas prasībām, bet šāda divu veidu pārskatu sastādīšana sabiedrībā veido viedokli par to, ka tas tiek darīts, lai uzņēmumi slēptu savu peļņu vai izvairītos no nodokļu nomaksas. Jāsaka gan, ka pēdējos gados SGS un Latvijas grāmatvedības likumdošanas atšķirības mazinās, jo turpinās nepārtraukts darbs to unificēšanā.

Latvijā SGS attiecas galvenokārt uz uzņēmumiem, kuru akcijas vai mātes uzņēmumu akcijas kotējas kādā Eiropas valstu fondu biržā. Šiem Latvijā reģistrētiem uzņēmumiem vai meitasuzņēmumiem pārskati jāgatavo saskaņā ar SGS.

Perspektīvā ES dalībvalstīm paredzams attiecināt SGS pielietošanu arī uz pārējo uzņēmēj sabiedrību finanšu pārskatiem un konsolidētajiem gada pārskatiem. Pašlaik ES dalībvalstu lielajiem uzņēmumiem ir atļauts sagatavot konsolidētos finanšu pārskatus saskaņā ar SGS prasībām, ASV vispāratzītiem grāmatvedības principiem (GAAP), vai arī saskaņā ar nacionālo valstu likumdošanā akceptētajām normām, kas balstītas uz ES grāmatvedības Ceturto un Septīto direktīvu. Šāda izveidojusies kārtība ir par pamatu tam, ka ir daudz atšķirību finanšu pārskatu sagatavošanas noteikumos un to interpretācijās. Tāpēc šie pārskati nav pietiekami tajos ietverto rādītāju savstarpējai salīdzināšanai starp uzņēmumiem.

SGS daudzu jautājumu risināšanā piedāvā vairākas pieejas, kas ļauj dažādi atklāt finanšu informāciju. Latvijai būtu jāizvēlas savas pieejas un risinājumi, kas nav pretrunā ar SGS, bet, savukārt, izvēloties vienu pieeju būtu izslēgta iespēja manipulēt ar finanšu informāciju.

Stratēģiski Latvijas likumdošana tiek harmonizēta ar ES *Grāmatvedības direktīvām*, SGS un ASV grāmatvedības standartu (GAAP) prasībām. Lai nākotnē ES *Grāmatvedības direktīvas* nebūtu par šķērslī SGS piemērošanai, ir paredzēts arī turpmāk strādāt pie Latvijas grāmatvedības normatīvo aktu pilnveidošanas, lai tie adekvāti kalpotu par pamatu finanšu pārskatu sagatavošanā visām paplašinātās ES valstu uzņēmēj sabiedrībām.

Finanšu uzskaites sistēma Latvijā un citās Austrumeiropas valstīs ir mainījusi savu lomu un koncepciju sakarā ar ekonomikas maiņu un tirgus attīstību. Galvenā atšķirība gan vēl joprojām saglabājas, jo galvenais informācijas pieprasītājs ir valsts – nodokļu inspekcijas personā.

Latvijai pietrūkst vienotas grāmatvedības politikas, ko ES ietvaros nodrošina SGS. Latvijas uzskaites sistēmas kritērijs nepieciešams tuvināt SGS sistēmai, tomēr ņemt vērā nacionālajos standartos Latvijas specifiku. Tas, protams, ir sarežģīts un darbietilpīgs uzdevums.

Pašlaik Latvijā joprojām nav vienotas izpratnes par visiem nacionālo grāmatvedības standartu darbības aspektiem un saturu. Mūsdienās Latvijas grāmatvedības metodiskā vadība un to īstenojošas organizācijas ir saistītas ar nacionālo grāmatvedības standartu izstrādāšanas, grozīšanas un pilnveidošanas procesu.

Latvijā paveikts ir daudz, bet vēl daudz darāms, lai ar izveidojušos ekonomisko situāciju iekļautos ES un starptautiskajā apritē:

- izteikti polarizēta ražošana (lielie, vidējie un mazie uzņēmumi);
- nesaskaņotība normatīvo aktu jomā;
- nav iesakņojusies ilglaicīga attīstība;
- nevienmērīga izglītības sistēma;
- nevienmērīga informācijas sistēma;
- maz zinātnisko pētījumu, it īpaši fundamentālo pētījumu.

Pastiprināta konsolidācija metodiskajā jomā radītu lielāku vienotību un ļautu iekļauties ES standartos. Šie jautājumi Latvijā ir īpaši aktuāli un atsevišķos gadījumos atšķiras no citām valstīm.

Autore secina, ka mūsdienu situācija, kad globalizācija un harmonizācija sarežģī grāmatvedības uzskaites sistēmu, būtu ieteicams veikt pastiprinātus zinātniskus pētījumus, lai neietu zudumā tas labais, kas bija izveidots un uzkrājies iepriekšējos laika periodos.

2. Ilgtermiņa aktīvu klasifikācijas loma to uzskaitē Latvijā un starptautiskā praksē

2.1. Ilgtermiņa aktīvi, to veidi, jēdzieni, definīcijas un terminoloģiskais skaidrojums

Pirms ilgtermiņa aktīvu detalizētas analīzes, jānoskaidro būtiskākie jautājumi par aktīviem kopumā:

- kas ir aktīvi;
- kad tos atzīst;
- kādā apjomā atzīst.

Starptautiskajos grāmatvedības standartos ir atrodama sekojoša aktīvu definīcija. *Aktīvi* ir resursi, kurus sabiedrība ieguvusi savā rīcībā pagātnes notikumu dēļ un no kuriem nākotnē sabiedrībai ir sagaidāmi ekonomiskie labumi. *Piemēram, ēkas, būves, zeme, finanšu ieguldījumi, krājumi, debitori* [130].

Speciālajā literatūrā (Keiso D.E., Weygandt J.J.) un SGS valda uzskats, ka *aktīvos* ietvertais nākotnes ekonomiskais labums ir to potenciāls, kas tieši vai netieši veicina naudas un tās ekvivalentu ieplūdi sabiedrībā. Aktīvos ietvertie nākotnes ekonomiskie labumi var ieplūst sabiedrībā vairākos veidos. Tā, piemēram, aktīvus var:

- lietot atsevišķi vai kopā ar citiem aktīviem tādu preču ražošanā vai pakalpojumu sniegšanā, kurus sabiedrība pārdos;
- apmainīt pret citiem aktīviem;
- izmantot, lai nokārtotu saistības;
- sadalīt sabiedrības īpašniekiem [134; 130].

Svarīga ir aktīva atzīšana bilancē. **Atzīšana ir process**, kura norises laikā bilancē vai peļņas vai zaudējumu aprēķinā iekļauj posteņi. Atzīšana nozīmē posteņa aprakstu vārdos un naudas izteiksmē un šīs summas iekļaušanu bilancē vai peļņas vai zaudējumu aprēķina kopsummā.

SGS ir paredzēts, ka bilancē neatzīst aktīvus, ja ir radušies tēriņi, kuru dēļ pastāv liela varbūtība, ka komercsabiedrībā neieplūdis ekonomiskie labumi pēc kārtējā pārskata perioda. Tāpēc tieši otrādi – tos atzīst par izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Šāda pieeja nenozīmē, ka vadības nodomi bijuši citādi, nevis, piemēram, veidot nākotnes ekonomiskos labumus sabiedrībai. Tomēr noteiktība par to, ka pēc kārtējā pārskata perioda ekonomisko labumu rašanās komercsabiedrībā ir pārāk maza, lai attaisnotu aktīvu atzīšanu [130].

Lai izvērtētu elementu atzīšanas pamatotību par komercsabiedrības aktīvu, autore veica salīdzinošo analīzi atsevišķu pasaules valstu grāmatvedību reglamentējošos dokumentos un SGS sniegtiem kritērijiem, kuri nosaka saimnieciskā darījuma elementa atzīšanu par komercsabiedrības aktīvu. Veidojot salīdzinošo analīzi, par pamatu izmantotas *SGS Pamatnostādnes*, Apvienotās Karalistes *FRS Nr.5 Pārskats par saimniecisko darījumu* (Reporting the Substance of Transaction), *ASV GAAP* (General Accepted Accounting Principles) un *Vācijas Tirdzniecības Kodekss*. Šajos dokumentos ietverti saimniecisko darījumu rezultātā radušos elementu atzīšanas kritēriji par komercsabiedrības aktīvu.

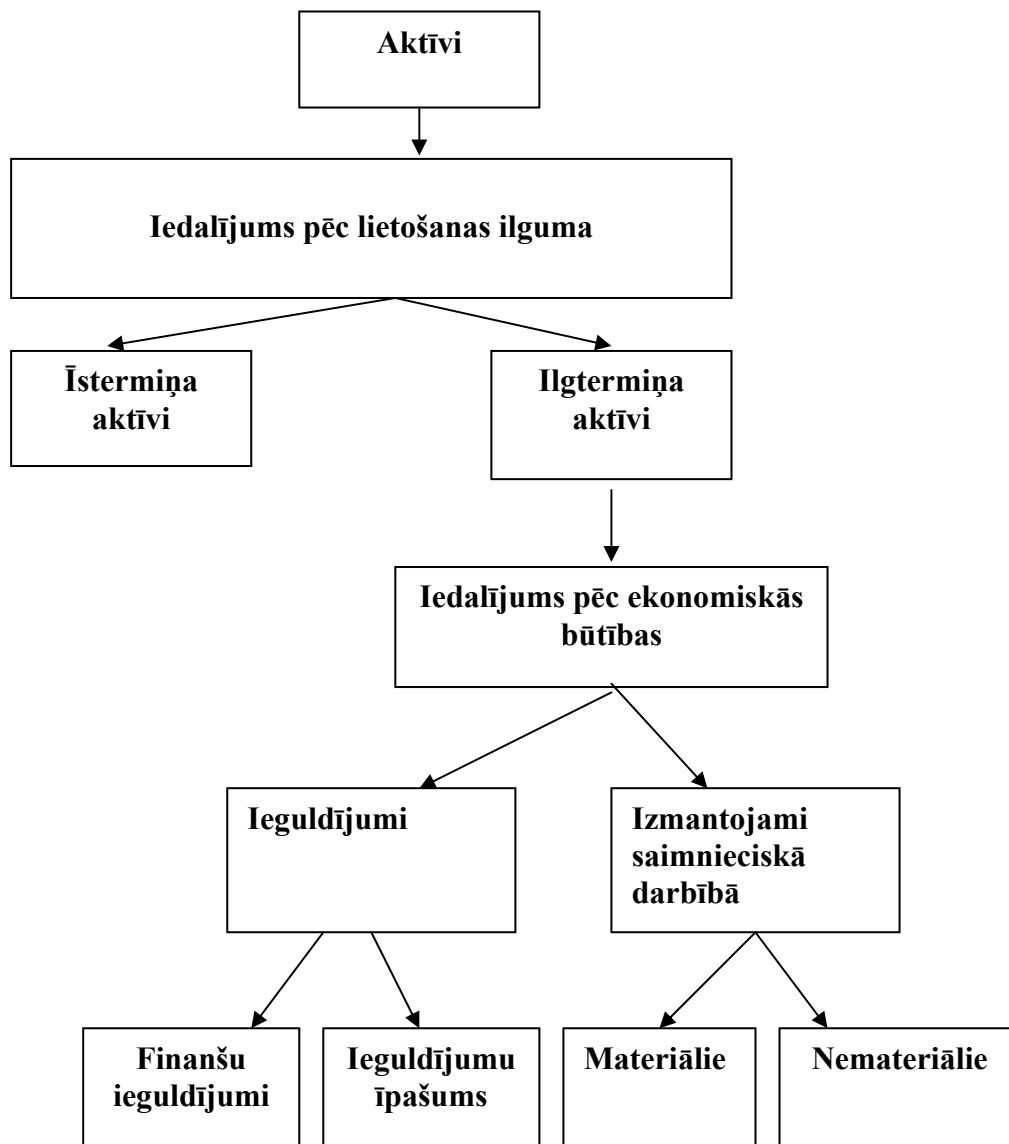
Saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritēriji par aktīvu [130, 128, 124, 128]

Pamatojums	Kritērijs	Kritērijs
SGS Pamatnostādnes	Iespējams, ka jebkādi ar šo elementu saistītie nākotnes ekonomiskie labumi ieplūdīs komercsabiedrībā	Elementiem ir iespējams ticami noteikt vērtību
Apvienotā Karaliste FRS Nr.5	Pastāv pietiekami pierādījumi par elementu eksistenci (arī pierādījumi par nākotnes ienākumiem)	Elements var būt novērtēts naudas izteiksmē ar pietiekamu ticamību
ASV GAAP	Elementā iemiesotie ekonomiskie labumi , kurus saimnieciskā vienība saņem no šī elementa izmantošanas nākotnē	Elementam jābūt izmērāmam , būtiskam un ticamam
Vācijas Tirdzniecības Kodekss	Elementam pašam par sevi ir jābūt peļņu nesošam, jānodrošina firmai labumu nākotnē	Var tikt novērtēti individuāli

Salīdzinošās analīzes rezultātā autore secina, ka literatūras avotos saimnieciskā darījuma elementu atzīšanas kritēriji par komercsabiedrības aktīvu ir identiski, atšķiras tikai vārdu sakārtojums. Tātad visos pētītajos dokumentos ietverta doma, ka saimnieciskā darījuma elementu atzīst par aktīvu, ja var izdalīt divus galvenos kritērijus:

- iespējams, ka no šī elementa izmantošanas komercsabiedrība nākotnē saņems ekonomisko labumu;
- šim elementam iespējams noteikt ticamu vērtību.

Nākošais jautājums ir aktīvu iedalījums. Speciālā literatūrā var atrast dažāda veida aktīvu iedalījumu, kuri apkopoti 2.1.attēlā.



2.1.attēls. Aktīvu iedalījums [5, 92,128]

Pamatā aktīvus var iedalīt atkarībā no:

- lietošanas ilguma;
- substances;
- līdzekļu ieguldījuma (finanšu ieguldījums, ieguldījuma īpašums).

Atkarībā no **lietošanas ilguma** aktīvus var iedalīt:

- īstermiņa (apgrozāmie) aktīvus;
- ilgtermiņa aktīvus.

Aktīvu objekti jāklasificē par īstermiņa jeb **apgrozāmiem aktīviem**, ja:

- tos paredzēts realizēt vai tos tur pārdošanai vai patēriņam komercsabiedrības parastās darbības cikla ietvaros,

- tos tur tirdzniecības nolūkiem vai īslaicīgi,
- tā ir nauda vai tās ekvivalenti, kam nav ierobežots lietošanas laiks.

Visi citi aktīvi pieder pie *ilgtermiņa aktīviem* jeb ieguldījumiem. Aktīvus pieņemts uzskatīt par ilgtermiņa, ja tos izmanto ilgāk par divpadsmit mēnešiem.

Latvijā *Gada pārskatu likums* nosaka, ka līdzekļi, t.i. komercsabiedrības aktīvi, kas paredzēti ilgai lietošanai vai ieguldīti ilglietojamā īpašumā, ir ilgtermiņa ieguldījumi.

Ilgtermiņa aktīvu veidošanas pamatā tiek likti ilgtermiņa ieguldījumi. Ilgtermiņa ieguldījumi ir komercsabiedrības līdzekļi, kurus paredzēts izmantot ilgstoši (ilgāk par vienu gadu) vai kuri ieguldīti ilglietojamā īpašumā (ilgtermiņa materiālie aktīvi, nemateriālie ieguldījumi, ilgtermiņa finanšu ieguldījumi). D.Ordelleids (Ordelleide), B.A.Rezerfords (Rutherford) un K.Šipers (Shipper) to skaidro ar ilgtermiņa ieguldījumiem piemītošo īpašību, kas izpaužas tādējādi, ka šos ieguldījumus veido naudas ieguldījumi, kuri savu ietekmi uz komercsabiedrības saimniecisko darbību veido vairāku gadu laikā; tie ir kā avansa veidā izlietoti un tāpēc komercsabiedrības izdevumos iekļaujami pakāpeniski, pa daļām visā šo ieguldījumu lietošanas laikā [139, 144, 146].

K.Hulle un D. Aleksanders (Van Hulle K., Alexander D.) uzskata, ka komercsabiedrības bilances aktīva jebkuru posteni var uztvert kā sava veida naudas vai tās ekvivalentu ieguldījumu tādā vai citādā formā, piemēram, pamatlīdzekļi vai krājumi ietver sevī ieguldīto naudu vai tās ekvivalentus šo aktīvu iegādei un izveidei, debitoru parādi – naudu vai tās ekvivalentus, kas ieguldīti realizētās preces vai pakalpojuma ražošanai un pārdošanai. Kā uzskata G. Vitingtons (Whittington G.), tad arī kapitalizētos elementus var uztvert kā naudas vai tās ekvivalentu ieguldījumu, kurš izteikts materiālā formā [152; 106; 158].

Autores viedoklis ir līdzīgs iepriekšminētiem, un autore secina, ka jēdzieni aktīvs (angl. assets) un ieguldījumi (angl. investments) pēc sava ekonomiskā satura ir līdzīgi. Bet tajā pašā laikā jāņem vērā, ka grāmatvedībā jēdzienus aktīvs un ieguldījumi nevar lietot identiski, jo ne visi naudas ieguldījumi ir aktīvi jeb komercsabiedrības līdzekļi, piemēram, telpu nomas maksājumi, komunālo pakalpojumu apmaksa un tml. ir ieguldījums komercsabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanā, taču tā rezultātā neveidojas aktīvi jeb saimnieciskie līdzekļi.

Analizējot speciālajā literatūrā sastopamo jēdzienu *aktīvs* un *ieguldījumi* skaidrojumus, autore konstatē, ka jēdziens *aktīvs* raksturo visus komercsabiedrības saimnieciskos līdzekļus.

SGS atļauj, ņemot vērā tā darbības raksturu, katrai komercsabiedrībai noteikt, kādus aktīvus var iedalīt apgrozāmos un neapgrozāmos aktīvos. Kad komercsabiedrība izvēlas nesniegt šādu klasifikāciju, aktīvus un saistības jāuzrāda secībā, kas atbilst to likviditātei.

Tātad autore secina, ka aktīvi tiek uzskatīti par ilgtermiņa aktīviem, ja:

- tie paredzēti izmantot ilgāk par vienu gadu;
- ir iespēja noteikt to ticamu vērtību;
- tos izmanto komercsabiedrības saimnieciskā darbībā.

Ilgtermiņa aktīvu iedala pēc to ekonomiskās būtības [116]:

- izmantojami komercsabiedrības saimnieciskajā darbībā
 - o nemateriālos;
 - o materiālos.
- ieguldījumos
 - o finanšu ieguldījumi
 - o ieguldījumu īpašums

Nemateriālie aktīvi ir ietilpīgs, līdz ar to arī sarežģīts jēdziens, par ko liecina neviennozīmīgs skaidrojums un pielietojums ne tikai mūsu valstī, bet arī starptautiskā praksē. Nemateriālo aktīvu formulēšanai Latvijā galvenokārt izmanto jēdzienus *nemateriāls aktīvs* un *nemateriāli ieguldījumi*.

Jēdziens *nemateriāls* (angl. intangible) tulkojumā no angļu valodas nozīmē netaustāms, netverams, un tas ir cēlies no latīņu vārda *tangere*, kas nozīmē pieskarties, sataustīt. Jēdziens *nemateriāls* izsaka to, ka šiem uzskaites objektiem nepiemīt materiāla taustāma forma.

Lai izceltu nemateriālo aktīvu ilgtermiņa raksturu izmanto terminus – nemateriālie neapgrozāmie aktīvi (angl. intangible noncurrent assets), kā piemēram Igaunijā (Alver L.), kā arī ilgtermiņa nemateriālie aktīvi (angl. long – term intangible assets), piemēram, Starptautiskos grāmatvedības standartos [104,130]. Tādējādi tiek uzsvērts, ka nemateriālie aktīvi ir ilgtermiņa aktīvi, kuriem nepiemīt taustāma, ķermeniska forma.

No iepriekš minētā var secināt, ka kapitalizēto nemateriālo elementu raksturošanai var izmantot abus formulējumus, tāpat kā uz aktīviem kopumā – *nemateriālie aktīvi* vai *nemateriālie ieguldījumi*.

Gada pārskata likumā ir noteikts, ka pie ilgtermiņa nemateriālajiem aktīviem pieder:

- attīstības izmaksas;
- intelektuālā īpašuma tiesības;
- nemateriālā vērtība;
- citi ilgtermiņa atliktie izdevumi[5].

Ilgtermiņa **materiālie aktīvi** ir komercsabiedrības materiāli lietiskie ilgtermiņa ieguldījumi, kuru lietošanas termiņš ir ilgāks par vienu gadu un kuri:

- paredzēti izmantošanai produkcijas ražošanā, pakalpojumu sniegšanā, iznomāšanā vai izīrēšanā, komercsabiedrības administrācijas vajadzībām, kā arī citu pamatlīdzekļu saglabāšanas vai remonta vajadzībām;
- nav paredzēti pārdošanai saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību [5].

Speciālajā literatūrā ilgtermiņa materiālie aktīvi tiek saukti arī par *pamatlīdzekļiem*. Tā kā pēc ekonomiskās būtības šie jēdzieni ir identiski, tad autore šajā pētījumā izvēlējusies lietot terminu *ilgtermiņa materiālie aktīvi*. Pētot kā ES valstu, tā arī Krievijas, ASV, Japānas speciālo literatūru autore secina, ka termins *pamatlīdzekļi* ir radies burtiska tulkojuma no krievu valodas (krievu val. - основные средства) rezultātā, jo citur speciālajā literatūrā tiek lietots termins *ilgtermiņa materiālie aktīvi* (angļu – long term tangible assets) vai arī nosaukts konkrēts aktīvs, piemēram,

īpašums (property), zeme (land) (SGS, ASV, Japāna, Lielbritānija, Norvēģija, Holande, Vācija, u.c.). Līdz ar to autorei ir priekšlikums mainīt Latvijas normatīvos aktos terminu *pamatlīdzekļi* uz terminu *ilgtermiņa materiālie aktīvi*, jo terminu *pamatlīdzekļi* lieto tikai Krievijā. Savukārt termina *ilgtermiņa materiālie aktīvi* lietošanu prasa harmonizācija ES ietvaros un pasaulē kopumā.

Gada pārskatu likums paredz vēl vienu ilgtermiņa aktīvu sadaļu – *ieguldījuma īpašumi*, ja to novērtēšanā tiek izmantots patiesās vērtības modelis (2.1.1.attēls). **Ieguldījuma īpašumi** *Gada pārskatu likumā* tiek definēti kā zeme, ēkas vai to daļas, ko sabiedrība tur, lai iegūtu nomas (īres) maksu vai sagaidītu cenas celšanos (vērtības pieaugumu), **nevis**, lai izmantotu **preču ražošanai, pakalpojumu sniegšanai**, administratīvā nolūkā vai pārdotu parastā darbības gaitā.

Salīdzinot *ieguldījuma īpašumu* definīciju un *ilgtermiņa materiālo aktīvu* definīciju autore secināja, ka ir neskaidrība, kā tad klasificēt aktīvus, kurus izmanto operatīvās nomas pakalpojumiem, un tāpēc autore izveidoja 2.2.tabulu, kurā atspoguļotas kopīgās un atšķirīgās nostādnes.

2.2.tabula

Ilgtermiņa materiālo aktīvu un ieguldījuma īpašumu kopīgās un atšķirīgās pazīmes [5]

Aktīva postenis	Kopīgās pazīmes	Atšķirīgās pazīmes
Ilgtermiņa materiālais aktīvs	1) atrodas komercsabiedrības bilancē <u>ilgtermiņa aktīvu sastāvā</u> 2) paredzēti <u>izmantot pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai vai izīrēšanai, administrācijas vajadzībām</u> 3) <u>nav paredzēti pārdošanai</u> saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību	1) aktīva <u>vērtība</u> tiek atgūta <u>amortizācijas atskaitījumu veidā</u> , tos ietverot <u>produkcijas pašizmaksā</u> 2) atzīst pēc <u>sākotnējās vērtības</u> 3) lietderīgās izmantošanas laikā <u>tiek</u> rēķināts <u>nolietojums</u>
Ieguldījuma īpašumi	1) atrodas komercsabiedrības bilancē <u>ilgtermiņa aktīvu sastāvā</u> 2) komercsabiedrība tos tur, lai <u>iegūtu nomas (īres) maksu</u> 3) <u>nav paredzēti pārdot parastās uzņēmējdarbības gaitā</u>	1) aktīva <u>vērtība</u> tiek atgūta <u>pārdošanas darījumā</u> 2) komercsabiedrība tos tur, lai <u>sagaidītu cenas celšanos</u> 3) atzīst pēc <u>patiesās vērtības</u> 4) <u>netiek</u> rēķināts <u>nolietojums</u>

Kā ilgtermiņa materiālie aktīvi, tā arī ieguldījumu īpašumi jāatzīst bilances aktīvā. Kā vieni, tā otri paredzēti izmantot nomas (īres) pakalpojumu sniegšanai un nav paredzēti pārdot komercsabiedrības pamatdarbības ietvaros.

Latvijas normatīvie dokumenti satur būtiskas pretrunas, kā rezultātā nav nodrošināta vienotība aktīvu klasifikācijā. Latvijas uzņēmējdarbības tirgū darbojas komercsabiedrības, kas iegādājas ēkas, lai tās iznomātu un iegūtu nomas (īres) maksu, kas arī ir šo sabiedrību **galvenais** vai kāds **no darbības veidiem**.

Tāpēc autore uzskata, ka *Gada pārskatu likumā* nepieciešams veikt izmaiņas, nosakot, ka, ja noma (īre) ir komercsabiedrības sniegtie pakalpojumi saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību, tad tie nevar tikt uzskatīti par ieguldījumu īpašumu, jo šiem aktīviem ir atšķirīgi lietošanas mērķi, tāpēc arī nepieciešams atsevišķi uzrādīt bilancē. Nomā maksas ieņēmumi nevar tikt uzskatīti par spekulāciju ar nekustamo īpašumu.

Autores viedoklis ir, ka tad, ja komercsabiedrība **iegādājas īpašumu** (piemēram, ēku), **lai to iznomātu** dzīvokļu vai biroju vajadzībām, tam būtu jābūt:

- ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāvā;
- atzītam bilancē pēc sākotnējās vērtības vai pašizmaksas;
- ar aprēķinātu katra perioda nolietojumu atbilstoši komercsabiedrībā paredzētai nolietojuma likmei un iekļautam peļņas vai zaudējumu aprēķinā izdevumu daļā;
- ar nomas (īres) ieņēmumiem iekļautiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā ieņēmumu daļā;
- ar nepieciešamiem remontiem attiecinātiem uz izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā vai kapitalizētiem, atkarībā no remontu apjoma.

Savukārt, kas attiecas uz **ieguldījumu īpašumu**:

- tas jāuzskaita ilgtermiņa aktīvu sastāvā kā atsevišķs postenis ilgtermiņa aktīvu sastāvā;
- tas atzīstams pēc patiesās jeb tirgus vērtības, veicot tirgus situācijas analīzi vai saņemot eksperta atzinumu reizi gadā;
- tā vērtības izmaiņas, saskaņā ar *Gada pārskatu likumu* iekļaujamas izdevumos (ja ir vērtības samazinājums) peļņas vai zaudējumu aprēķinā vai pašu kapitāla sastāvā (ja ir vērtības palielinājums);
- izdevumos iekļaujami nepieciešamie nekapitalizējamie remontu laika periodā, kamēr komercsabiedrība gaida vērtības pieaugumu;
- ieņēmumi var rasties, ja komercsabiedrība aktīvu vai tā daļu izmanto pati, vai iznomā, kamēr tiek gaidīts vērtības pieaugums;
- ja ieguldījumu īpašums nav izīrēts un netiek saņemti ieņēmumi, tad, ievērojot uzkrājuma principu, remonta izdevumi kapitalizējami un nevis atzīstami kā izdevumi peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Ilgtermiņa aktīvi (jeb ieguldījumi) jānovērtē atbilstoši to sākotnējai vērtībai, tas ir iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai (Chambers R., Haller A.) [117; 127]. Savukārt lietderīgās izmantošanas laikā atzīšanu izdevumos un uzskaites politiku vērtības samazinājumam, autore apkopojusi 2.3.tabulā.

Ilgtermiņa aktīvi un to un izmaksu novērtējums [114]

Aktīvs	Piemērs	Sistemātiska vērtības norakstīšana	Nesistemātisks vērtības samazinājums
1	2	3	4
Materiālie aktīvi	Ēkas, iekārtas, mēbeles	Nolietojums	Vērtības zudums (impairment)
	Zeme	Nav sistemātiska nolietojuma	Vērtības zudums (impairment)
	Dabas bagātības	Iztērēšana (depletion)	Vērtības zudums (impairment)
Nemateriālie aktīvi	Patenti, preču zīmes, utt.	Amortizācija	Vērtības zudums (impairment)
Finanšu aktīvi	Investīcijas	Nav sistemātiska vērtības norakstījuma	Vērtības zudums (impairment)
Ilgtermiņa ieguldījumi	Ēkas, zeme	Nav sistemātiska vērtības norakstījuma	Tikai novērtējums patiesā vērtībā

Sistemātisks vērtības samazinājums nolietojuma vai iztērēšanas veidā ir raksturīgs tādiem ilgtermiņa aktīviem kā:

- materiālajiem aktīviem (izņemot zemi);
- nemateriālajiem aktīviem;

Savukārt finanšu aktīviem un ieguldījumu īpašumiem vērtība atkarīga no tirgus izmaiņām, tāpēc tirgus situācijas izmaiņas arī var radīt vērtības samazināšanos.

Ilgtermiņa aktīvu jeb ieguldījumu sastāvā ir arī **ilgtermiņa finanšu ieguldījumi**. Ar jēdzienu *ieguldījumi*, galvenokārt saprot nevis visus aktīvus, bet tikai ilgtermiņa finanšu ieguldījumus un dažkārt arī ieguldījumus materiālajos aktīvos. *Ieguldījumi* (angl. investments) – bilancē ietilpstošā kategorija, kurā uzņēmuma aktīvi sastāv visbiežāk no dažādiem vērtspapīriem un līdzdalībām [121].

Finanšu ieguldījumi parasti ir vai nu naudas aizdevumi citiem uzņēmumiem un atsevišķām personām, vai iegādāti vērtspapīri.

S.Bloks un G.Hirts (Block S.B.; Hirt G.A.) uzskata, ka uzņēmums savus brīvos naudas līdzekļus var izmantot finanšu ieguldījumiem, lai tādejādi iegūtu papildus ienākumus [114]. Finanšu ieguldījumi var būt gan īstermiņa, gan ilgtermiņa. *Ilgtermiņa* finanšu ieguldījumi ir tādi, kuri uzņēmuma īpašumā atrodas ilgāk par vienu gadu un no kuriem ienākumus ir paredzēts iegūt procentu vai dividenžu veidā. Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi veidojas no ilgtermiņa aizdevumiem un ilgtermiņa ieguldījumiem vērtspapīros. *Īstermiņa* finanšu ieguldījumi darbojas tikai viena gada laikā un, ja tie ir ieguldījumi vērtspapīros, tad, kā uzskata R.Čambers (Chamber R.)

ienākumus jeb peļņu ir paredzēts gūt tikai no vērtspapīru kursa izmaiņām, tos pārdodot par augstāku cenu nekā tie pirkti [117]

Gada pārskata likums paredz, ka pastāv sekojošas ilgtermiņa finanšu ieguldījumu kategorijas:

- līdzdalība radniecīgo sabiedrību kapitālā;
- aizdevumi radniecīgām sabiedrībām;
- līdzdalība asociēto sabiedrību kapitālā;
- aizdevumi asociētām sabiedrībām;
- pārējie vērtspapīri un ieguldījumi;
- pārējie aizdevumi un citi ilgtermiņa debitori;
- pašu akcijas un daļas;
- aizdevumi sabiedrību līdzīpašniekiem un vadībai.

Šī pētījuma ietvaros nav apskatīti ilgtermiņa finanšu aktīvi jeb ieguldījumi, nemateriālie un bioloģiskie aktīvi.

2.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas un uzskaites analīze

2.2.1. Ilgtermiņa materiālo aktīvu vieta un loma komercsabiedrības aktīvos

Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācija, kļūdamā komplicētāka pēc to līdzīgajām un atšķirīgajām pazīmēm, prasa pastiprinātu uzmanību, veidojot vienotu metodoloģiju. Vienotas metodoloģijas izveide, kas ir nepārtraukts un parasti lielākā vai mazākā mērā sarežģīts process, liek rēķināties ar daudzām vienlaicīgām dinamiskām novītātēm, aktīvu strukturālajām izmaiņām u.c. Latvijā šobrīd šo problēmu saasina ar tautsaimniecības izaugsmi saistītās īpatnības un attieksme pret harmonizācijas norisēm Eiropā.

Reizē ar LR tautsaimniecības izaugsmi mainās arī ilgtermiņa materiālo aktīvu loma. To atspoguļo šī bilances posteņa dinamika un vieta Latvijas komercsabiedrību aktīvu struktūrā (skat. 2.4.tabulu).

2.4.tabula

Latvijas komercsabiedrību aktīvi un to struktūras dinamika 1996.-2004.g. (milj.LVL) [214]

Aktīvi	1999.gads		2000.gads		2001.gads		2002.gads		2003.gads		2004.gads	
	sum- ma	īpat- svars*	sum- ma	īpat- svars*	sum- ma	īpat- svars*	sum- ma	īpat- svars*	sum- ma	īpat- svars*	sum- ma	īpat- svars*
Ilgtermiņa nemi- teriālie aktīvi	109	1.51	127	1.58	133	1.52	122	1.29	123	1.1	140	1.04
Ilgtermiņa mate- riālie aktīvi	3509	48.5	3911	48,62	4070	46.5	4406	46.6	5002	44.7	5835	43.2
Ilgtermiņa finan- šu ieguldījumi	786	10.9	780	9.7	889	10.2	1034	10.9	1565	14	1859	13.8
Ilgtermiņa ieguldījumi kopā	4404	60.9	4818	59.9	5092	58.2	5562	58.8	6690	59.8	7834	58.1
krājumi	979	13.5	1059	13.2	1250	14.3	1254	13.3	1432	12.8	1878	13.9
debitori	1390	19.2	1606	20	1851	21.2	1950	20.6	2242	20	2814	20.9
vērtspapīri un līdzdalība	21	0.29	42	0.52	26	0.30	67	0.7	76	0.68	58	4,3
nauda	440	6.08	519	6.45	532	6.08	619	6.55	756	6.75	909	6.74
apgrozāmie līdzekļi kopā	2830	39.1	3226	40.1	3659	41.8	3890	41.2	4506	40.3	5659	41.9
bilances kopsumma	7234	100	8044	100	8751	100	9452	100	11196	100	13493	100

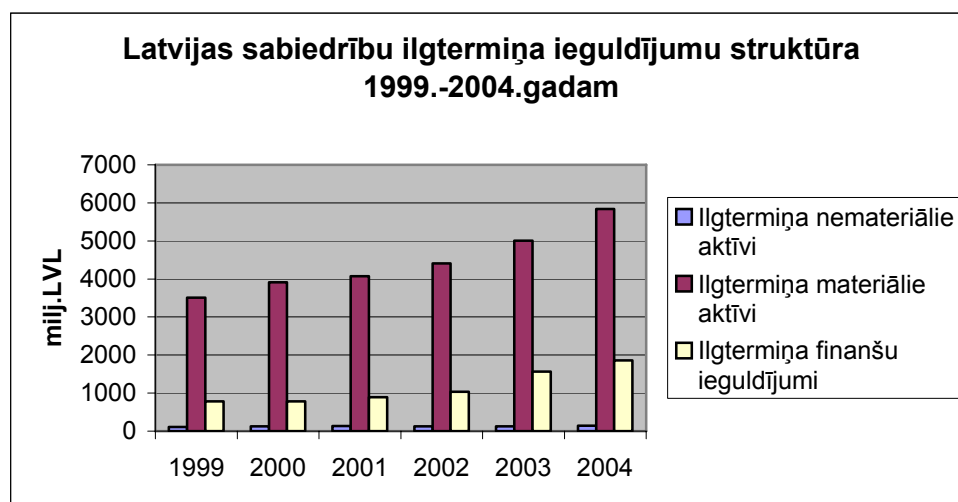
* posteņa īpatsvars bilances kopsummā (%) , autores aprēķins

Avots: LR Centrālās Statistikas pārvaldes informācija

To īpatsvars aktīvu sastāvā svārstās no 43,2% 2004.gadā, kas absolūtā izteiksmē sastāda 5835 milj.LVL, līdz 48,62% 2000.gadā, kas absolūtā izteiksmē sastāda 3911

milj LVL. Visai stabilā līmenī ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatsvars komercsabiedrību aktīvos saglabājas gadu no gada (no 48,62% līdz 43,2%). Pētot aktīvu dinamiku un struktūru, autore secina, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi ieņem redzamu vietu starp pārējām aktīvu grupām (2.4.tabula).

Svarīgi ilgtermiņa materiālos aktīvus analizēt atkarībā no vietas, kādu tie ieņem ilgtermiņa aktīvu struktūrā (skat. 2.2.attēlu).



2.2.attēls. Latvijas komercsabiedrību ilgtermiņa ieguldījumu struktūra 1999.-2004.g. (milj.LVL)

Harmonizācijas kontekstā ir svarīgi analizēt ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatsvaru arī citu valstu komercsabiedrībās un salīdzināt ar situāciju Latvijā. Salīdzinājumam autore apkopojusi speciālā literatūrā atrodamo informāciju par citu valstu vai valstu grupu aktīvu apjomu bilancē 1999.-2003.gadam un salīdzinājusi ar Latvijas vidējo rādītāju šajā pašā laikā posmā.

2.5.tabula

Latvijas un citu valstu ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatsvars (%) vidēji 1999.-2003.gadiem [214, 112]

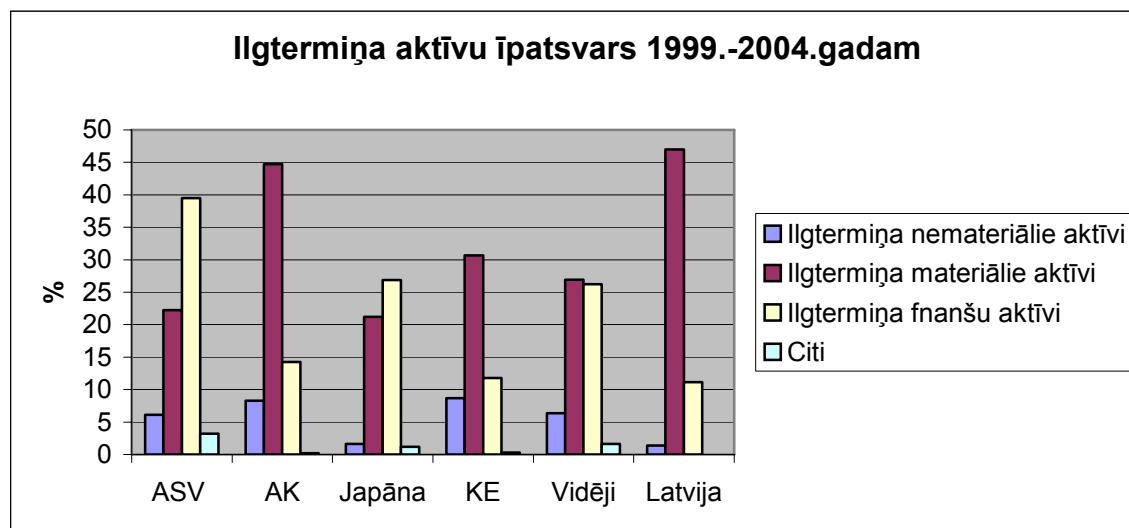
	ASV	Apvienotā Karaliste (AK)	Japāna	Kontinentālā Eiropa	Vidēji*	Latvija
1	2	3	4	5	6	7
Ilgtermiņa aktīvi	71,06	67,44	50,90	51,47	61	59,52
Nemateriālie aktīvi	6,12	8,29	1,63	8,70	6,37	1,4
Materiālie aktīvi	22,23	44,72	21,20	30,69	26,90	46,98
Finanšu aktīvi	39,51	14,24	26,87	11,78	26,21	11,14

1	2	3	4	5	6	7
Citi	3,2	0,19	1,20	0,29	1,65	
Apgrozāmie aktīvi	28,94	32,56	49,10	48,53	38,87	40,48
Debitori	10,06	18,08	25,55	25,77	18,40	13,42
Krājumi	5,89	7,83	7,64	10,33	7,77	20,20
Avansa maksājumi	1,85	0,29	1,94	2,14	1,80	0,48
Nauda un vērtspapīri	10,42	6,29	12,35	9,40	10,03	6,38
Citi	0,71	0,07	1,63	0,89	0,86	
Kopā aktīvi	100	100	100	100	100	100

* vidēji apskatītajās valstīs un valstu grupās bez Latvijas

Analizējot autores apkopoto informāciju 2.5.tabulā, var secināt, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi ieņem būtisku vietu komercsabiedrību kopējos aktīvos. ASV un Japānā lielāko daļu no ilgtermiņa aktīviem veido finanšu aktīvi attiecīgi 39,5% un 26,87%, nākamā lielākā daļa ir materiālie aktīvi attiecīgi 22,23%, 21,20% un vismazākā – nemateriālie aktīvi, sastādot attiecīgi 6,21% un 1,63%. Apvienotās Karalistes (AK), Kontinentālajā Eiropā un līdz ar to arī vidēji analizētajās valstīs vai valstu grupās, tai skaitā arī Latvijā, lielāko daļu aktīvu veido ilgtermiņa materiālie aktīvi, kas sastāda lielāko daļu komercsabiedrību aktīvos - no 30,69% līdz 46,98%.

Grafiski šo situāciju var ilustrēt sekojoši:



2.3.attēls. Latvijas un citu valstu ilgtermiņa aktīvu īpatsvars (%) vidēji 1999-2004.gadiem

Analizēto valstu grupās (bez Latvijas) caurmērā valda situācija, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi un ilgtermiņa finanšu aktīvi veido praktiski vienādu daļu komercsabiedrību aktīvos 26,2% - 26,9%, kā tas pārskatāmi redzams 2.3.attēlā.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu relatīvā rādītāja salīdzinošais līmenis galvenokārt dod iespēju spriest par to svarīgo lomu komercsabiedrību kopējos aktīvos. Der atzīmēt, ka

Latvijas ilgtermiņa materiālo aktīvu un bilances kopsumma aplūkojamā periodā pa gadiem ir mainījusies atšķirīgi (skat. 2.6.tabulu).

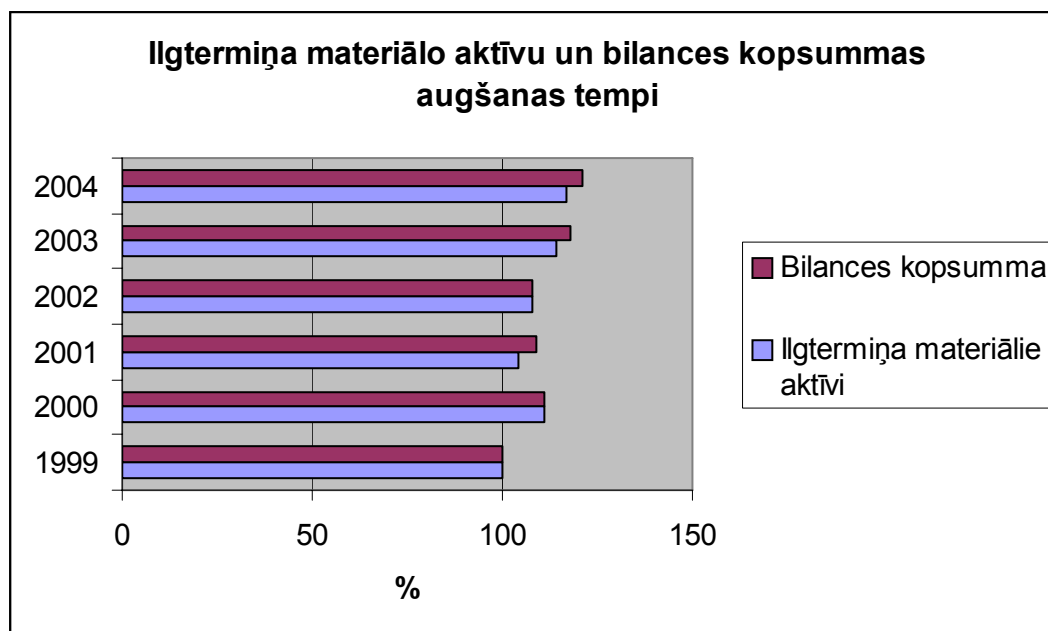
2.6. tabula

Latvijas komercsabiedrību ilgtermiņa materiālo aktīvu un bilances kopsummas augšanas tempi laika posmā no 1999.gadam līdz 2004.gadam (%) [214]

Posteņi	Bāzes gads 1999.g.	2000.g. pret 1999.g.	2001.g. pret 2000.g.	2002.g. pret 2001.g.	2003.g. pret 2002.g.	2004.g. pret 2003.g.
Ilgtermiņa materiālie aktīvi	100	111	104	108	114	117
Bilances kopsumma	100	111	109	108	118	121

Analīzes rezultāti liecina, ka pētāmajā laika posmā ilgtermiņa materiālo aktīvu absolūtai vērtībai un relatīvai vērtībai kopsummā pastāv pieauguma tendence, salīdzinot ar bāzes gadu 1999.g. atbilstošajiem rādītājiem. Straujākais ilgtermiņa materiālo aktīvu pieaugums vērojams 2003.g.un 2004.g., kad šī posteņa absolūtais rādītājs palielinājies par 596 un 833 milj.LVL attiecīgi un tā augšanas tempi sastāda 114% ($5002 : 4406 \times 100$) un 117% ($5835 : 5002 \times 100$) salīdzinot ar iepriekšējo gadu.

Salīdzinot ilgtermiņa materiālo aktīvu un bilances kopsummas absolūtos rādītājus kopumā vērojams pieaugums ar kritumu vienīgi 2001.gadā, kas liecina par pozitīvu ekonomisko procesu attīstību Latvijā.



2.4.attēls. Latvijas komercsabiedrību ilgtermiņa materiālo aktīvu un bilances kopsummas augšanas tempi laika posmā no 1999.gadam līdz 2004.gadam, (%)

Pētot 2.4.attēlu var secināt, ka bilances kopsummai un ilgtermiņa materiālajiem aktīviem nav raksturīgas krāsas svārstības.

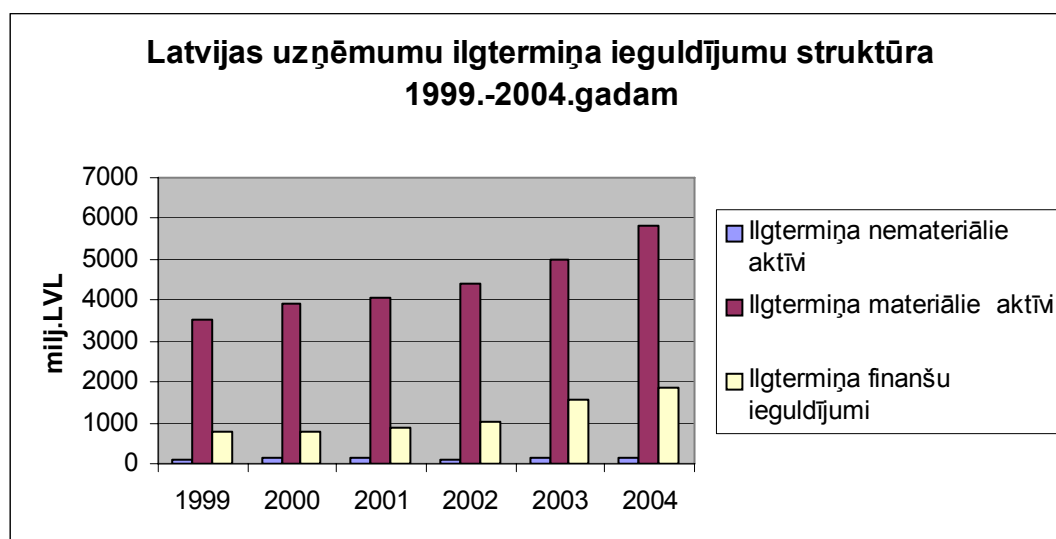
Lai uzskatāmi parādītu ilgtermiņa materiālo aktīvu struktūras īpatsvaru ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā, tad, apkopojot Latvijas Republikas Centrālās statistikas pārvaldes datus par pētāmo laika posmu, tos noapaļojot līdz milj.LVL, autore apkopojusi 2.7.tabulā.

2.7.tabula.

Latvijas komercsabiedrību ilgtermiņa ieguldījumu struktūra 1999.g. – 2004.g. (milj.LVL) [214]

Postenis	1999.gadā		2000.gadā		2001.gadā		2002.gadā		2003.gadā		2004.gadā	
	sum- ma	* (%)	sum- ma	* (%)	sum- ma	* (%)	sum- ma	* (%)	sum- ma	* (%)	sum- ma	* (%)
Ilgtermiņa nemateriālie aktīvi	109	2,48	127	2,64	133	2,61	122	2,19	123	1,84	140	1,79
Ilgtermiņa materiālie aktīvi	3509	79,68	3911	81,17	4070	79,93	4406	79,22	5002	74,77	5835	74,49
Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	786	17,84	780	16,19	889	17,46	1034	18,59	1565	23,39	1859	23,73
Ilgtermiņa ieguldījumi kopā	4404	100	4818	100	5092	100	5562	100	6690	100	7834	100

* posteņa īpatsvars ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā, autores aprēķins
Avots: LR Centrālās Statistikas pārvaldes informācija



2.5.attēls. Latvijas komercsabiedrību ilgtermiņa ieguldījumu struktūra 1999.g. – 2004.g. (milj.LVL)

Rādītāju analīze (2.7.tabulā) liecina, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi sastāda ilgtermiņa ieguldījumu būtiskāko daļu, kaut arī to īpatsvars, vienlaicīgi saglabājot dominējošo stāvokli, svārstās, tā tas 1999.gadā sastāda 79,67% no ilgtermiņa ieguldījumiem, 2000.g. – 81,17%, 2001.g. – 79,93%, 2002.g. – 79,22%, 2003.g. – 74,77%, 2004.g. – 74,49%. Otro lielāko īpatsvaru ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā aizņem ilgtermiņa finanšu ieguldījumi, kuriem kopumā vērojama pieauguma tendence no 17,84% 1999.g. līdz 23,73% 2004.g. Nemateriālo aktīvu īpatsvars salīdzinoši ir visnecīgākais, kaut arī tas aizņem no 2,48% 1999.g. līdz 1,79% 2004.g. no ilgtermiņa ieguldījumiem

Veicot ilgtermiņa ieguldījumu struktūras analīzi un ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatsvara analīzi autore secina, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi sastāda būtiskāko daļu no komercsabiedrību līdzekļiem (vidēji 47%) un no ilgtermiņa ieguldījumiem (vidēji 78%). Tas pastiprina un aktualizē to pareizas novērtēšanas nepieciešamību. Bet tas nav iespējams, ja nav zināms, kas un par cik ir novērtējams. Tieši tāpēc ļoti svarīgi šos aktīvus pareizi klasificēt, lai tie dotu vispilnīgāko informāciju tās lietotājiem.

2.2.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas kritēriji

Izejot no iepriekšējā nodaļā analizētām aktīvu pazīmēm, un secinot, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi atbilst aktīvu definīcijai un ir klasificējami ilgtermiņa aktīvu jeb ieguldījumu sastāvā, autore secina, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu **klasifikācijas pamatā** ir liekama to:

- daba (būtība);
- funkcijas;
- uzskaites prasības un īpatnības.

Tomēr autore secina, ka ekonomiskajā literatūrā sastopamā un praksē lietojamā ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācija nav precīzi definēta un saprotama.

Saskaņā ar Latvijas *Gada pārskatu likumu ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāvā ietilpst:*

II Pamatlīdzekļi (jeb ilgtermiņa materiālie aktīvi):

1. zemes gabali, ēkas, 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 [5].

Pie tam *Gada pārskatu likumā* ir noteikts, ka ar arābu cipariem apzīmētos posteņus ir atļauts sadalīt sīkāk, ja to prasa uzņēmuma īpatnības. Turklāt ar šiem cipariem apzīmētus jaunus posteņus var pievienot, ja to saturs nav ietverts kādā jau esošajā postenī vai apvienot, ja nepieciešams.

Savukārt 7.LGS *Pamatlīdzekļi* ir dots sekojošs **pamatlīdzekļu iedalījums kategorijās**, kur kategorija ir līdzīga veida un sabiedrības darbībā līdzīgi lietotu aktīvu grupa. Atsevišķas kategorijas ir, piemēram, šādas:

- zemesgabali;
- ēkas un būves;
- tehnoloģiskās iekārtas un mašīnas;
- kuģi;
- lidmašīnas;
- transportlīdzekļi;
- mēbeles un aprīkojums;
- biroja iekārtas [195].

Latvijas Republikas Finanšu ministrijas *Norādījumos par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti* ir skaidrots, ka **pamatlīdzekļi ir** materiāli lietiski ilgtermiņa ieguldījumi, kam lietošanas termiņš ir ilgāks par vienu gadu un kas:

- paredzēti, lai tos izmantotu produkcijas ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai vai izīrēšanai, komercsabiedrības administrācijas, kā arī citu pamatlīdzekļu saglabāšanas vai remonta vajadzībām;
- nav paredzēti pārdošanai saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību.

Minētajos norādījumos arī norādīts, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu **sastāvā** jāuzskaita šādi aktīvi:

- zemes gabali, ēkas, būves un ilggadīgie stādījumi;
- tehnoloģiskās iekārtas un mašīnas;
- pārējie pamatlīdzekļi un inventārs.

Bilances posteņus drīkst sadalīt sīkāk un izdalīt jaunus posteņus (tas gan attiecas tikai uz arābu cipariem), ja to prasa komercsabiedrības īpatnības. Piemēram, autotransporta pakalpojumu komercsabiedrība informāciju par ilgtermiņa materiāliem aktīviem (pārējie ilgtermiņa materiālie aktīvi) bilancē var atklāt šādi:

- vieglās automašīnas;
- kravas automašīnas;
- autobusi;
- piekabes;
- inventārs;
- datortehnika.

Izmantojot šādu informācijas grupējumu, piemēram, autotransporta komercsabiedrība informāciju par savu transportu bilancē varētu uzrādīt šādi, lai informācija sniegtu pilnīgāku priekšstatu:

Pirmajā sadaļā *Iekārtas un mašīnas* iekļauta tikai informācija par tiem transporta līdzekļiem, kas tiek izmantoti kravas vai pasažieru pārvadājumu pakalpojumu sniegšanā:

- vieglās automašīnas (pasažieru pārvadāšanai);
- kravas transports;
- autobusi;
- piekabes;
- rezerves daļas.

Savukārt otrā sadaļā *Pārējie pamatlīdzekļi* iekļauj tikai tos aktīvus, kurus neizmanto pakalpojumu sniegšanā:

- vieglās automašīnas (administrācija u.c. bez pasažieru pārvadājumiem);
- inventārs.

Šajā piemērā būtu nepieciešams atdalīt atsevišķi postenī *iekārtas un mašīnas* transporta līdzekļus, kas nodrošina pamatdarbības ieņēmumus (kravas un transporta pārvadājumus). Autore uzskata, ka citādi informācija nesniedz pilnīgu priekšstatu, ja visi komercsabiedrības uzskaitē esošie transporta līdzekļi (gan pakalpojumu sniegšanā izmantotie, gan administrācijas vajadzībām) tiek grupēti vienā bilances postenī.

Finanšu pārskatu lietotājiem noderīgāka informācija var tikt sniegta, ilgtermiņa materiālos aktīvus atspoguļojot pēc to ekonomiskās būtības. Tādējādi autore iesaka, kā *pārējie ilgtermiņa materiālie* aktīvi uzrādāmi tikai tie aktīvi, kuri ir netieši saistīti ar ieņēmumu gūšanu, t.i., tiek izmantoti komercsabiedrības administrācijas, pārdošanas un produkcijas izplatīšanas vajadzībām. LR normatīvie akti šobrīd nereglamentē aktīvu iedalījumu pēc ekonomiskās būtības, tomēr autore uzskata, ka tas būtu nepieciešams un ir svarīgi informācijas lietotājiem (piemēram, aprēķinot apgrozījumu uz transporta līdzekļu vienību).

.Keiso un J.Veigands (Keiso D.E., Wejgandt J.J.) piedāvā cita veida **ilgtermiņa materiālo aktīvu grupējumi**:

- ēkas;
- būves;
- tehnoloģiskās iekārtas un mašīnas;
- mērinstrumenti un regulējošās ierīces;
- skaitļošanas tehnika;
- transporta līdzekļi;
- instrumenti;
- ražošanas un saimnieciskais inventārs;
- darba un cilts lopī;
- daudzgadīgie stādījumi;
- ceļi un citi līdzīgi objekti [134].

Savukārt R.Relij un R.Šveih (Reilly R., Schweihs R.) piedāvā ilgtermiņa materiālos aktīvus **klasificēt**:

- zeme, privātīpašumi, nomas objekti;
- ēkas daļas (noliktava, rūpnīca, instrumenti, armatūra utt.);
- transports;
- mēbeles un piederumi;
- avansa maksājumi;
- nepabeigtā celtniecība [141].

ASV Vispāpieņemtos uzskaites principos (General Accepted Accounting Principles GAAP) kā ilgtermiņa materiālo aktīvu piemēri ir minēti: zeme (land), ēkas (buildings), mēbeles (furniture), elektropreces (fixture), iekārtas (equipment), mehānismi (machinery), autotransports (trucks) un instrumenti (tools). Izņemot zemi

visas pārējās sadaļas ir pakļautas nolietojumam. To vērtība samazinās katru gadu līdz izlietojas pilnībā (wear out) vai kļūst novecojušas, nederīgas (become obsolete) [124].

Dānijā ir oficiāli noteikta **ilgtermiņa materiālo aktīvu iedalījuma** atspoguļošana bilancē sekojošos posteņos:

- zeme un ēkas;
- tehniskās iekārtas un mašīnas;
- pārējās iekārtas, mašīnas, aprīkojums un mēbeles;
- iepriekš segtie maksājumi, kas saistās ar ilgtermiņa materiālajiem aktīviem un tādiem ilgtermiņa materiālajiem aktīviem, kas atrodas to komplektēšanas vai ieviešanas procesā [123].

Japānas speciālajā literatūrā atrodama informācija, ka par **ilgtermiņa materiālajiem aktīviem** parasti sauc par *nekustāmo īpašumu, iekārtām un aprīkojumu*, un uzskaitē tos atspoguļo tādos posteņos kā :

- *ēkas*, kur ietilpst sabiedrībai piederošās dzīvojamās ēkas, ražotnes, administrācijas telpas u.c.;
- *objekti* saistās ar tādiem ierīkojumiem, kas atrodas uz zemes, bet nav ēkas. Te pieder žogi, ar sienām nožogotās platības, tilti, doki u.c.;
- *mašīnas un aprīkojums* ;
- *kuģi* (ūdens transports) [192].

Francija ilgtermiņa materiālos aktīvus definē kā tādus aktīvus, kuri pieder sabiedrībai, lai tos izmantotu preču ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai trešajām pusēm vai administratīvajiem mērķiem [120].

Holandē uzskata, ka pie ilgtermiņa materiālajiem aktīviem pieder ēkas, zeme, iekārtas, pārējie funkcionējošie (operating) ilgtermiņa materiālie aktīvi, izgatavošanā esošie ilgtermiņa materiālie aktīvi un iepriekš veiktie maksājumi attiecībā uz ilgtermiņa materiālajiem aktīviem. Tie aptver arī iznomātos ilgtermiņa materiālos aktīvus (finanšu līzings) [120].

No veiktā pētījuma autore secināja, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi veido komercsabiedrības kopējo aktīvu lielāko daļu, un tāpēc tie ir nozīmīgi, sniedzot informāciju par sabiedrības finansiālo stāvokli. Turklāt tam, vai **izlietos līdzekļus** atzīst par **aktīvu objektu vai izdevumiem**, var būt nozīmīga ietekme uz komercsabiedrības finansiālās darbības rezultātiem.

Zviedrijā no **ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšanas viedokļa** svarīga loma ir aktīvu:

- veidošanās, tas ir izpētes un attīstības izmaksām;
- amortizācijas izmaksām;
- pārvērtēšanas un citiem faktoriem.

Savukārt, autore uzskata, ka Latvijā ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijai un tās uzskaites metodoloģijai **ir jākalpo** ilgtermiņa materiālo aktīvu **pareizai uzskaitēi**, to atspoguļojumam bilancē. Lai to nodrošinātu nepieciešams ņemt vērā to, ka :

- ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijai jānodrošina, lai būtu **iespējams sagrupēt vienveidīgās grupās** ilgtermiņa materiālos aktīvus uzskaitē un

atskaitēs visās komercsabiedrībās neatkarīgi no to darbības veida un darbības formas;

- īpašumi, ražotnes un iekārtas bieži vien veido komercsabiedrības kopējo aktīvu lielāko īpatsvaru, un tāpēc tie ir nozīmīgi, sniedzot informāciju par sabiedrības finansiālo stāvokli;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatnība ir to daudzkārtējā izmantošana saimnieciskā darbībā un ārējās formas saglabāšana ilgstošā laika periodā.

Saskaņā ar Latvijas Republikas *Gada pārskatu likumu* vienu no ilgtermiņa materiālo aktīvu posteņiem sauc *Iekārtas un mašīnas*. Tā kā nav dots skaidrojums, kādas iekārtas un mašīnas paredzētas uzskaitīt šajā bilances postenī, tad komercsabiedrības šajā kontā mēdz uzskaitīt kā tehnoloģiskās mašīnas tā autotransportu. Līdz ar to informācija nav precīza un salīdzināma. Tāpēc autore uzskata, ka nepieciešams minētā likumā dot skaidrojumu bilances postenim *Iekārtas un mašīnas*, ka šis postenis paredzēts tikai to iekārtu un mašīnu uzskaitē, kas nodrošina pamatdarbības ieņēmumus. Savukārt iekārtas un mašīnas, kas nav iesaistītas neto apgrozījuma radīšanā būtu jāuzskaita atsevišķā bilances postenī *Pārējie ilgtermiņa materiālie aktīvi*. Šādu viedokli paūz arī A.Ludboržs savā grāmatā *Pamatlīdzekļu uzskaitē*.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pareizas uzskaites **galvenie priekšnoteikumi** ir:

- pareiza pirmdokumentu noformēšana pie ilgtermiņa materiālo aktīvu saņemšanas, pārvietošanas komercsabiedrības ietvaros un norakstīšanas;
- faktisko izdevumu uzskaitē, kas saistīta ar aktīvu iegūšanu komercsabiedrības īpašumā;
- patiesas vērtības noteikšana aktīvu pārdodot vai likvidējot;
- faktisko izdevumu uzskaitē aktīva ekspluatācijas laikā;
- aktīva fiziskās esamības kontrole;
- aktīva izmantošanas analīze;
- pārskatiem nepieciešamās informācijas sagatavošana.

Augstāk minētais liek pievērst īpašu uzmanību:

- ilgtermiņa materiālo aktīvu **identifikācijai**;
- sadalījumam starp **materiālajiem un nemateriālajiem** aktīviem;
- sadalījumam starp **materiālajiem aktīviem un izdevumiem**;
- sadalei starp ilgtermiņa materiālo aktīvu **kategorijām**.

Savukārt, lai aktīvu varētu vieglāk identificēt, autore iesaka aktīvu grupējumu veidot:

- atkarībā no izmantošanas;
- atkarībā no likumīgām tiesībām;
- atkarībā no to veidošanas avotiem.

Ilgtermiņa materiālos aktīvus, **atkarībā no to izmantošanas** var iedalīt aktīvos, kas:

- atrodas ekspluatācijā;
- atrodas rezervē;
- atrodas remontā;
- atrodas pārbūves, modernizācijas, rekonstrukcijas stadijā.

Ilgtermiņa materiālie aktīvi var atrasties rezervē, ja tie kādu brīdi nav nepieciešami saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tāpat ilgtermiņa materiālam aktīvam kopumā

vai tā daļai to ekspluatācijas laikā vai pārtraucot ekspluatāciju nepieciešams veikt remontus, pārbūves, rekonstrukciju vai modernizāciju. Šajā laikā aktīvs nevar tikt izmantots pilnībā vai nav iespējams to izmantot nemaz.

Ilgtermiņa materiālos aktīvus, **atkarībā** no uzņēmuma **likumīgām tiesībām** uz tiem, iedala:

- komercsabiedrībai ir likumīgi piederīgi (arī nodoti nomā, bezmaksas lietošanā);
- nodoti komercsabiedrībai lietošanā (arī nodoti nomā, bezmaksas lietošanā);
- saņemti uz finanšu līzingu pamata;
- saņemti dāvinājuma vai subsīdiju veidā (bezmaksas vai ar daļēju maksu).

Uzņēmuma likumīgās tiesības uz ilgtermiņa materiālo aktīvu nodrošina atbilstoša dokumentācija. Ļoti svarīga ir to pareiza noformēšana.

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* ir noteikts, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu atzīst brīdī, kad komercsabiedrība pārņem visus ar ilgtermiņa materiāliem aktīviem saistītos riskus un gūstamos labumus. Tas nozīmē, ka visiem uzskaitē esošiem ilgtermiņa materiāliem aktīviem komercsabiedrības rīcībā jābūt īpašuma tiesības apliecinājošiem dokumentiem. Ja komercsabiedrībai pieder nekustamais īpašums (ēkas, zeme), īpašuma tiesību pierādīšanai nepietiek ar iegādes dokumentiem, tiem jābūt arī atbilstošiem zemesgrāmatu aktiem, jo saskaņā ar Civillikumu par nekustamā īpašuma īpašnieku atzīstams tikai tas, kas par tādu ierakstīts LR Zemesgrāmatā.

Tāpat saņemot ilgtermiņa materiālo aktīvu uz finanšu nomas pamata komercsabiedrībā ir jābūt noformētam atbilstošam nomas līgumam un aktīva saņemšanu apliecinājošam dokumentam.

Praksē mēdz būt situācijas, kad komercsabiedrība saņem **dāvinājumus vai ziedojumus**. Pat šajā situācijā ir jābūt dāvinājumu apliecinājošam dokumentam (līgumam) un vēlams būtu, ja dāvinājuma vērtība līgumā būtu uzrādīta. Pretējā gadījumā vērtība (patiesā vērtība, tirgus vērtība) jānosaka sabiedrībai pašai vai jāpieaicina eksperts (vērtētājs).

Ja ziedojumā vai dāvinājumā saņemtas lietas, kuru vērtība nav norādīta ziedojuma vai dāvinājuma līgumā vai citā dokumentā, kas apliecina šo lietu ziedojumu vai dāvinājumu, un patiesā vērtība nav zināma (to nav iespējams ticami noteikt), attiecīgās lietas var uzskaitīt natūrā (bez novērtējuma naudas izteiksmē), ja ziedojuma vai dāvinājuma priekšmets ir:

- lietas, kuras nozīme ir simboliska vai vērtība neliela un kura saņemta nekomerciālā nolūkā;
- lietota kustamā manta, ja tās novērtēšanas izmaksas ir lielas salīdzinājumā ar šīs mantas varbūtējo tirgus cenu;
- objekts, kuram varētu būt vēsturiska, zinātniska, mākslinieciska vai citāda kultūrvēsturiska vērtība;
- savvaļas dzīvnieks, kas saņemts dzīvnieku kolekcijas papildināšanai [MK noteikumi *Kārtība, kādā FP atspoguļojams valsts, pašvaldību, ārvalstu, EK, citu starptautisko organizāciju un institūciju finansiālais atbalsts, ziedojumi un dāvinājumi naudā vai natūrā*].

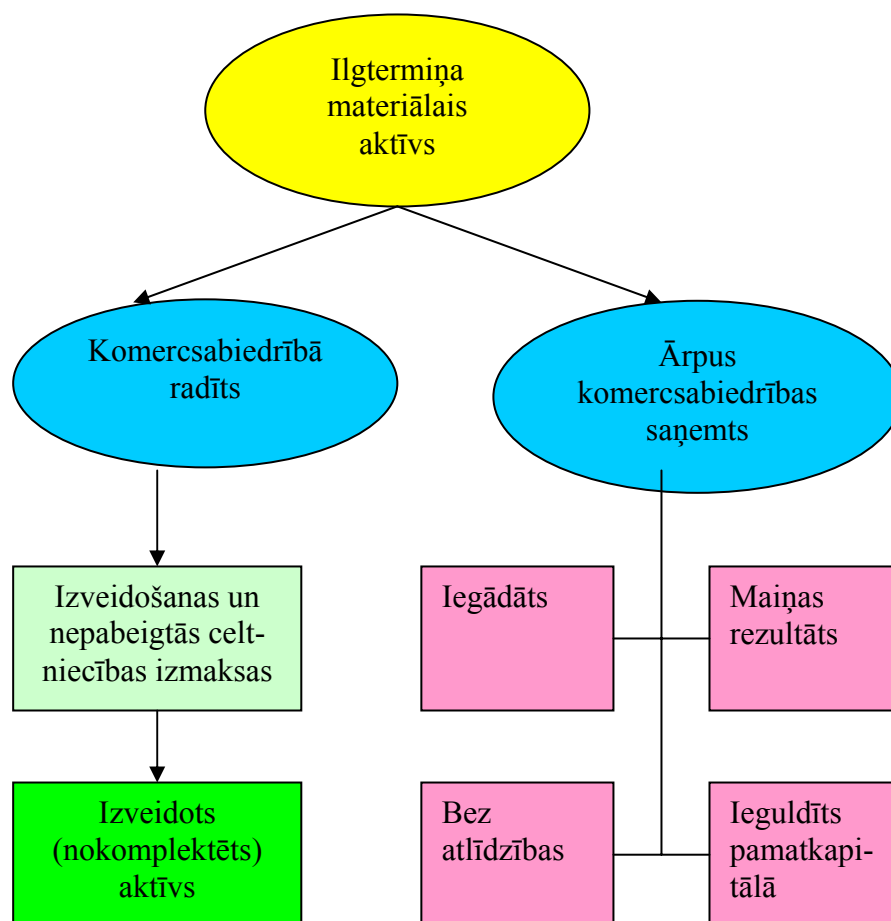
Pēc ilgtermiņa materiālo aktīvu **veidošanas avotiem** tos iedala:

- komercsabiedrībā radīti aktīvi;
- ārpus komercsabiedrības saņemti.

Komercsabiedrībā veidojot jaunu ilgtermiņa materiālo aktīvu, izmaksas tā izveides gaitā tiek uzskaitītas atsevišķā bilances postenī *Pamatlīdzekļu izveidošanas un nepabeigto celtniecības objektu izmaksas*. Šeit, saskaņā ar *Gada pārskatu likumu*, nepieciešams uzkrāt visas lietderīgās izmaksas aktīva izveidošanas laikā. Pēc aktīva pabeigšanas, tas tiek pārvietots uz atbilstošo ilgtermiņa materiālā aktīva bilances posteni (piemēram, ēka, ražošanas iekārta) un pārtraukta izmaksu kapitalizācija [5].

Savukārt no ārpus saņemtos ilgtermiņa materiālos aktīvus var iedalīt:

- iegādātos;
- saņemtos maiņas ceļā;
- saņemtos bez atlīdzības vai daļēji bez atlīdzības (dāvinājumi, subsīdijas);
- saņemtos kā īpašnieku ieguldījumu pamatkapitālā.



2.6.attēls. Ilgtermiņa materiālo aktīvu veidošanās avoti [139]

Ārpus komercsabiedrības saņemtos aktīvus uzreiz uzskaita attiecīgā bilances postenī (piemēram, ēka, transporta līdzeklis) vai arī veic nepieciešamos uzlabojumus vai papildinājumus, kas nepieciešami, lai aktīvu varētu izmantot tā kā tas ir

komercsabiedrībā paredzēts. Atkarībā no papildinājumu un uzlabojumu veidiem, šos izdevumus vai nu kapitalizē vai uzskaita par izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Praksē bieži vien mēdz uzskaitīt kopā materiālo un nemateriālo aktīvu, piemēram, datoru un datorprogrammu. Šeit atkal jāatzīmē normatīvo aktu neatbilstība. Datorprogramma pēc savas būtības ir intelektuālais īpašums nemateriālo aktīvu sastāvā. Tajā pašā laikā likuma *Par uzņēmuma ienākuma nodokli* 13.panta noteikumos par nolietojuma uzskaiti (13.panta 1.apakšpunkts - pamatlīdzekļus sadala piecās kategorijās un nosaka taksācijas perioda nolietojuma likmi procentos) nodokļu vajadzībām datorprogrammas iekļauj ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāvā. Pamatlīdzekļu sadalījums kategorijās parādīts 2.8.tabulā.

2.8.tabula

Likuma *Par uzņēmuma ienākuma nodokli* 13.panta kategorijas nolietojuma uzskaitēi nodokļu vajadzībām [105]

Kategorija	Nolietojuma likme (%)	Pamatlīdzekļu veids
1	5	Ēkas, būves, ilggadīgie stādījumi
2	10	Dzelzceļa ritošais sastāvs un tehnoloģiskās iekārtas, jūras upju transports, flote, ostu tehnoloģiskās iekārtas, enerģētiskās iekārtas
3	35	Skaitļošanas iekārtas un to aprīkojums, tai skaitā drukas ierīces, informācijas sistēmas, datoru programmaprodukti un datu uzkrāšanas iekārtas, sakaru līdzekļi, kopētāji un to aprīkojums
4	20	Pārējie pamatlīdzekļi, izņemot 5.kategorijā minētos
5	7,5	Naftas izpētes un ieguves platformas kopā ar to funkcionēšanai nepieciešamajām iekārtām, kuras atrodas uz šīm platformām, naftas izpētes un ieguves kuģi

Tā kā pasaules praksē datorprogrammas visur ir nemateriālo aktīvu sastāvdaļa, tad autores priekšlikums ir izslēgt no minētā likuma 13.panta nolietojumu kategoriju saraksta 3.kategorijas aktīvu – *datoru programmaprodukti* un šī aktīva (nemateriālā aktīva) nolietojumu nodokļu vajadzībām paredzēt šī paša 13.panta 4.apakšpunktā, kur būtu atrunāts nemateriālo aktīvu nolietojuma aprēķins nodokļu vajadzībām.

Praksē nereti ir grūti atšķirt, kas ir **materiālais aktīvs** un kas ir **inventārs**. A.Burlauds (Burlaud A.) uzskata, ka principiāla atšķirība starp materiālajiem aktīviem un inventāru ir atkarīga no tā, kādiem mērķiem sabiedrība paredzējusi lietot šos objektus. Tas nozīmē, ka viens un tas pats aktīvs vienā uzņēmumā var būt aktīvs un citā inventārs. Šī atšķirība ir svarīga, jo tā ietekmē ienākumu atzīšanas laiku. Ilgtermiņa materiālais aktīvs ir ikgadējā nolietojuma subjekts visā lietošanas laikā [116].

Aktīvi, kas ir inventāra sastāvā ne vienmēr ir paredzēti pārdošanai. Tie var būt nepieciešami sabiedrības saimnieciskā darbībā (piemēram, inventāra sastāvā var būtu rezerves daļas un detaļas apkalpošanai). Inventāra izlietojums ir saimnieciskās

darbības izdevumi, kas attiecas uz remonta un uzturēšanas izdevumiem. Tomēr, ja kāda inventāra vērtība ir liela, to var uzskaitīt kā aktīvu. Piemēram, lidmašīnas motoru var uzskaitīt atsevišķi kā ilgtermiņa materiālo aktīvu, kas pakļauts nolietojumam pēc tam, kad tas būs pievienots lidmašīnai [123].

Dažas izmaksas jeb izdevumi rodas **aktīvu uzstādot**. Uzstādīšanas izmaksas var būt divu veidu:

- tās, kuras iekļauj saimnieciskās darbības izmaksās;
- tās, kuras pievieno aktīva vērtībai (kapitalizē).

Parasti nacionālie standarti precizē savus noteikumus izdevumu sadalei starp kapitālu un izdevumiem. 2.9.tabulā doti biežāk lietotākie izdevumu sadales gadījumi citu valstu praksē.

2.9..tabula.

Izmaksu sadalījums izdevumos un kapitalizācijā [120,254.]

Izdevumu veidi	Definīcija	Uzskaitē	Nolietojums
Kapitālie izdevumi	Izdevumi, kuru mērķis ir radīt nākotnes ekonomiskos labumus	Uzskaita kā aktīvu	Jā
Izdevumi, kas rada ienākumus	Izdevumi izraisa īstermiņa izmantošanu – remontam – aktīviem, kas rada naudas plūsmu	Izdevumi periodā, kad tie rodas	Nē
Izdevumi	Ikdienas izdevumi, kas neattiecas uz kādu noteiktu aktīvu	Izdevumi periodā, kad tie rodas	Nē

Atsevišķu valstu nacionālie normatīvie akti, nosakot sadalījumu starp aktīvu un izdevumiem, tos **ierobežo arī ar noteiktu vērtību**. Piemēram, Francijas nodokļu likumdošana nosaka, ka jebkurš rūpniecisks vai biroja aprīkojums ar cenu zem 381 EURO tiek uzskatīts kā izdevumi, bet virs šī sliekšņa – kā aktīvus, piemēram, ASV noteiktais sliekšnis atkarīgs no uzņēmuma lieluma: 100 ASV dolāru maziem uzņēmumiem un 10 000 ASV dolāru lieliem uzņēmumiem ir sliekšnis aktīvu un izdevumu nodalīšanai [123].

Zviedrijā par ilgtermiņa aktīviem parasti tiek uzskatīti aktīvi, kuru izmaksas ir lielākas par 2000 zviedru kronu. Lielākas kompānijas, pie kādām pieder tādas, kurās ir pāri par 200 nodarbināto, var pieskaitīt pie ilgtermiņa aktīviem tos posteņus, kuru izmaksas ir virs 10000 kronu. To posteņu kopsomma, kuri ir atzīti par mazvērtīgiem, nedrīkst pārsniegt 7% no kopējām investīcijām ilgtermiņa materiālajos aktīvos [123].

Vācijā amortizējami ilgtermiņa materiālie aktīvi, kuru iegādes izmaksas nepārsniedz 180 EUR, tiek saukti par “mazvērtīgiem aktīviem”. Viena no realizācijas principa konsekvencēm ir vēsturiskā izmaksu uzskaitē. Vācijas likumdošanā valda nominālā kapitāla saglabāšanas koncepcija. Ja aktīvu pašreizējā vērtība ir lielāka nekā uzrādāmās vēsturiskās izmaksas, tad būtu nepieciešams kompensējošs ieraksts pasīva pusē. Piedevām normatīvie akti prasa, lai aktīvi netiktu uzrādīti lielākā summā nekā to iegādes vai ražošanas izmaksas [123].

Lai gan lielākai daļai ES valstu normatīvie akti atļauj sabiedrībām virs nacionālajos standartos noteiktā kritērija objektu ieskaitīt aktīvos, P.Delanejs, B.Epstens un R.Načs (Delaney P.R., Epstein B.I. Nach R.) uzskata, ka lielākā daļa sabiedrību izmanto iespēju ieskaitīt izdevumos periodā, kad tie rodas. Līdz ar to palielinās izdevumu apmērs un sabiedrībai rodas divas priekšrocības:

- tas var palielināt sabiedrības apgrozījumu periodos, kad aktīvu faktiski izmanto, bet nav attēlota tā nolietojuma daļa izdevumos;
- nebūs pienākums aktīvus remontēt un šīm aktīvu vienībām nebūs jāsadala nolietojums no iegādes cenas pa periodiem [127].

Latvijā atzīstot aktīvu uzskaitē, ir neskaidrības par aktīva **minimālo sākotnējo uzskaites vērtību**, lai tos klasificētu kā ilgtermiņa materiālos aktīvus, jo neviens normatīvais dokuments Latvijā, arī SGS nenosaka šādus kritērijus. Piemēram, biroja kancelejas piederumi arī atbilst ilgtermiņa materiālo aktīvu jēdzienam, ja tie kalpo ilgāk par vienu gadu. Kā jau autore pētījumā parādīja, ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites vērtība bieži vien veido komercsabiedrības bilances aktīvu lielāko daļu, tāpēc tie ir nozīmīgi, sniedzot informāciju par komercsabiedrības finansiālo stāvokli. Aktīvu iegādes vai izveidošanas izdevumu atzīšana par ilgtermiņa materiālo aktīvu objektu vai to attiecināšana uz izmaksām var nozīmīgi ietekmēt komercsabiedrības saimnieciskās darbības rezultātus.

Piemēram, komercsabiedrības X vadība ir izstrādājusi grāmatvedības politiku, nosakot ilgtermiņa materiālo aktīvu I vienības minimālo vērtību Ls 200, bet komercsabiedrības Y vadība šo vērtību ir noteikusi Ls 50. Gada laikā abas komercsabiedrības iegādājušās 200 vienības ilglietojamu aktīvu, kuru vienības cena ir Ls 190 (bez PVN). Pirmajai komercsabiedrībai pārskata gadā radīsies izmaksas $190 \times 200 = \text{Ls } 38\,000$, bet otrajai komercsabiedrībai izmaksas būs vienādas ar iegādāto aktīvu pārskata gada nolietojumu. Pieņemot, ka visi iegādātie aktīvi tiek amortizēti vienlīdzīgās daļās piecu gadu laikā, nolietojuma izmaksas būs $38\,000 : 5 = \text{Ls } 7600$, kas ir tikai 20% no pirmās komercsabiedrības šo aktīvu iegādes izmaksām.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu veidošana no vairākām vienībām parasti tiek praktizēta, uzskaitot datortehniku, apvienojot procesoru un monitoru, jo tikai kopā šīs sastāvdaļas spēj pildīt atsevišķam objektam – datoram – noteiktās funkcijas, un tas ir, informācijas apstrādi. Piemērojot labāko uzskaites praksi, datora iegādes sākotnējā vērtībā bieži vien tiek iekļauts arī programmnodrošinājums, to neatzīstot par nemateriālo aktīvu. Turpretī pēc datora ekspluatācijas uzsākšanas iegādātās un uz tā instalētās programmas atzīstamas kā nemateriālie aktīvi – licences [69].

Gadījumos, ja no vairākām vienībām izveidotiem aktīva objektiem nepieciešama atsevišķu vienību maiņa, no jauna iegādātās vienības tiek atzītas to sākotnējā vērtībā, savukārt nomainītās daļas un detaļas tiek izslēgtas no aktīvu sastāva to bilances vērtībā. Ja bilances vērtība šīm vienībām nav atsevišķi aprēķināma, izslēdzamās aktīva daļas novērtēšanai izmanto amortizētās aizstāšanas izmaksas. Amortizētās aizstāšanas izmaksas ir aktīva vērtība, kas aprēķināta, no jauna, līdzvērtīga aktīva iegādes vērtības atskaitot nolietojumu pēc aizstātā aktīva objekta nolietojuma likmes, uzskaitot nolietojumu par tik ilgu laika posmu, cik ilgi komercsabiedrība izmantojusi aizstāto aktīvu [69].

Remontējot vai daļēji atbrīvojoties no aktīva objektiem, kuri sastāv no vairākām vienībām, pastāv risks, ka grāmatvedības uzskaites datorm sistēmas nespēs veikt pareizu turpmāko koriģētā aktīva objekta nolietojuma aprēķinu. Lai izvairītos no kļūdām, ko rada aktīva objektu formēšana no vairākām vienībām, aktīva vienības, kuras pastāvīgi spēj pildīt tām paredzētās funkcijas, analītiski jāuzskaita kā atsevišķi objekti, bet ilglietojamos mazvērtīgos aktīvus ieteicams uzskaitīt kā mazvērtīgos un ātri nolietojamos priekšmetus, to iegādes izdevumus attiecinot uz izmaksām vairākos periodos.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāvā kā atsevišķus objektus var ietvert tehnoloģisko iekārtu un mašīnu rezerves daļas un palīgieiņas, kurām ir patstāvīga nozīme ražošanas un saimnieciskā procesā. Tomēr, ja atsevišķas rezerves daļas un palīgieiņas var lietot vienīgi kopā ar konkrētiem aktīva objektiem un paredzams, ka to izmantošana nebūs regulāra, var piemērot kopējo izmaksu sistematisku norakstīšanu izdevumos attiecīgā aktīva derīgās lietošanas laikā.

Komersabiedrībām ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas kritēriji var atšķirties, piemēram, rezerves daļas un apkalpošanas iekārtas parasti tiek klasificētas krājumu sastāvā un atzītas par izdevumiem, tās izlietojot. Tomēr nozīmīgas rezerves daļas un aktīva atsevišķas sastāvdaļas **var tikt atzītas** par atsevišķu ilgtermiņa materiālo aktīvu objektu, ja:

- tās tiek izmantotas ilgāk par vienu pārskata periodu;
- tās ir izmantojamas atsevišķi;
- tās pēc noteikta perioda ir jāaizstāj;
- to lietošanas laiks atšķiras no ilgtermiņa materiālā aktīva objekta lietošanas ilguma.

Šo sastāvdaļu lietderīgās lietošanas laiks nedrīkst pārsniegt aktīva objekta lietderīgās lietošanas laiku, ja vien šī sastāvdaļa nav atsevišķa vienība, kuru var viegli pārvietot uz citu aktīvu. Piemēram, šāds atsevišķs objekts var būt automašīnas nomaināmās daļas, ja to iegādes vērtība nav mazāka par komersabiedrības grāmatvedības politikā noteikto ilgtermiņa materiālā aktīva iegādes minimālo vērtību un saimnieciskajā darbībā tās tiek izmantotas ilgāk par vienu pārskata gadu. Autotransports ir izplatītākā ilgtermiņa materiālo aktīvu grupa daudzām komersabiedrībām, tāpēc katrai komersabiedrībai būtiska ir optimālas izmaksu kapitalizācijas politikas noteikšana.

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* paredzēts, ka atsevišķiem ilgtermiņa materiālā aktīva veidiem ir nepieciešama daļu vai detaļu nomaiņa noteiktā laika periodā, bet citos gadījumos notiek vienreizēja ilgstoši lietojamu ilgtermiņa materiālā aktīva daļu aizstāšana. Šādos gadījumos no jauna uzstādītās daļas vai detaļas tiek atzītas, pievienojot attiecīgā ilgtermiņa materiālā aktīva vērtībai to iegādes vērtību, savukārt nomainītās daļas un detaļas tiek izslēgtas no ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāva to bilances vērtībā. Ja bilances vērtība nav atsevišķi aprēķināta, t.i., ja izslēdzamā ilgtermiņa materiālā aktīva daļa nav nolietota atsevišķi no pārējā aktīva, tad izslēdzamā ilgtermiņa materiālā aktīva daļas novērtēšanai izmanto amortizētās aizstāšanas izmaksas [195].

Ēkas (kopā ar ēku ekspluatācijai nepieciešamajām iekšējām komunikāciju un inženiertīklu sistēmām, apkures sistēmām, ūdensvada un kanalizācijas tīkliem, gāzesvadiem, elektrotīkliem, telefona un signalizācijas tīkliem, ventilācijas sistēmām, liftiem u.tml.) ir uzskatāmas par **atsevišķiem aktīva objektiem**.

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nenosaka ilgtermiņa materiālā aktīva atzīšanas elementa (objekta) lielumu. Sabiedrībās, izstrādājot ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites politiku, jāņem vērā, ka par atsevišķu vienību jeb objektu uzskatāms tāds aktīva objekts ar visām tā sastāvdaļām, kurš spēj pildīt tam paredzētās funkcijas. Piemēram, saimniecības ēkas, nožogojumi un citas saimniecības būves (žogs, aka u.c.) atzīstami par vienu objektu, ja tie apkalpo vienu ēku, bet par atsevišķiem objektiem, ja tie apkalpo divas vai vairākas ēkas [69].

Speciālajā literatūrā kā atsevišķs ilgtermiņa materiālo aktīvu objekts ir minēta zeme, neatkarīgi no tā, vai uz tās atrodas ēkas vai būves. Praksē sastopami pirkuma līgumi, kuros par zemi un ēkām ir nolīgta kopējā pirkuma summa, nenorādot atsevišķi katra objekta vērtību. Šādos gadījumos samaksāto pirkuma summu uz atsevišķiem pirkuma objektiem attiecina:

- proporcionāli katra objekta kadastrālajai vērtībai, vai
- pieaicinot vērtētājus, kuri nosaka īpašuma objektu patieso vērtību, ko var izmantot arī šo objektu pārvērtēšanai [98].

Veicot pētījumu, autore secina, ka Starptautiskie grāmatvedības standarti un Latvijas Republikas *Gada pārskatu likums* neidentificē ilgtermiņa materiālo aktīvu lielumu, tāpēc to nosaka komercsabiedrības vadītājs grāmatvedības politikā. Autores priekšlikums ir, ja vienas aktīva vienības vērtība ir mazāka par komercsabiedrības atzīšanas vienības lielumu, bet šo vienību kopums tiek izmantots vairākus gadus un to kopējā vērtība ir būtiska, var grupēt vienību kopumus, piemēram, mēbeles, darbarīkus, instrumentus u.tml. un piemērot ilgtermiņa materiālo aktīvu atzīšanas kritērijus šo vienību kopējai vērtībai.

Piemēram, attiecībā uz biroja iekārtu un mēbeļu objektu identificēšanu:

- katra ilgtermiņa materiālo aktīvu vienība tiek atzīta par atsevišķu objektu. Piemēram, iegādājoties 20 biroja skapjus, kur katra objekta iegādes vērtība ir 52 LVL, attiecīgajā reģistrā tiek uzskaitīti 20 aktīva objekti;
- vienības tiek apvienotas, izveidojot ilgtermiņa materiālo aktīvu objektu, kas sastāv no vairākām vienībām, piemēram, "biroja skapju komplekts", iekļaujot 20 vienības ar kopējo sākuma uzskaites vērtību 1040 LVL.

Lai varētu identificēt (pazīt, inventarizēt) katru aktīva vienību, informācijai jābūt pietiekoši detalizētai un nepieciešams norādīt:

- ēkas apjomu, tilpumu, platību;
- ēkas konstruktīvo elementu aprakstu (betona, mūra vai koka sienas, jumta materiāls utt.);
- mehānismiem – jaudu, modeli u.c. parametrus.

Pētot ārvalstu valstu pieredzi, un salīdzinot to ar prasībām LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi*, autore pārliecinājās, ka bieži vien tiek piedāvāts ilgtermiņa materiālos aktīvus grupēt (ASV, Japāna, Vācija).

No iepriekš veiktā pētījuma autore sagatavojusi ilgtermiņa materiālo aktīvu pazīmju apkopojumu 2.10. tabulā.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pazīmes [116]

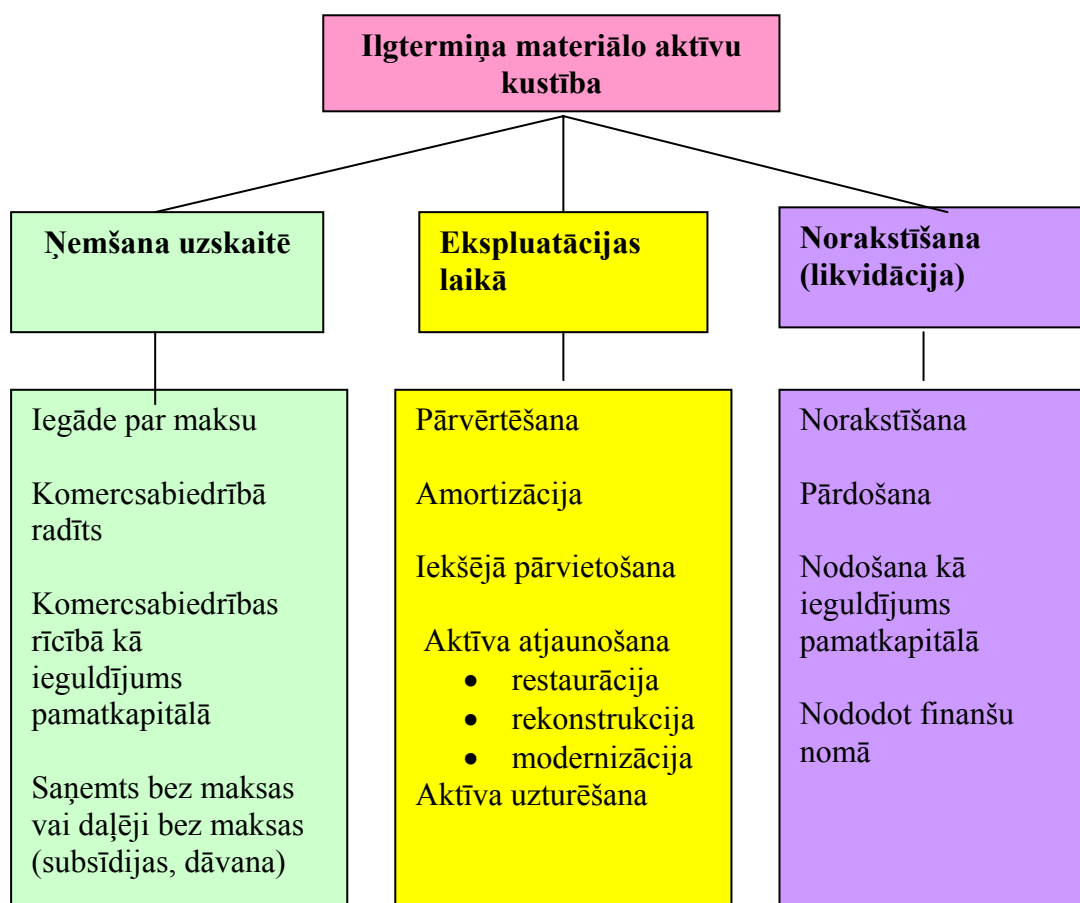
Pazīme	Pazīmes skaidrojums
Taustāms	Ir fiziska forma
Nenaudas	Zema likviditātes pakāpe
Ilgtermiņa	Paredzētais izmantošanas laiks pārsniedz vienu pārskata periodu pēc bilances datuma
Aktīvs	Atbilst elementa atzīšanas kritērijiem par aktīvu: <ul style="list-style-type: none"> - iespējams no šī elementa izmantošanas komercsabiedrības nākotnē saņems ekonomisko labumu; - šim elementam iespējams noteikt ticamu vērtību.
Radies pagātnes notikumu rezultātā	Atrodas komercsabiedrības kontrolē
Izmanto uzņēmumā dažādiem mērķiem	Produkcijas ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, administrācijas vajadzībām
Izmantošana iespējama	<ul style="list-style-type: none"> - atsevišķi; - kopā grupējot divus vai vairākus ilgtermiņa materiālos aktīvus; - kopā ar nemateriāliem aktīviem

No tabulā apkopotās informācijas autore secina, ka pastāv vairākas ilgtermiņa materiālo aktīvu pazīmes, kas ir ļoti būtiskas, lai aktīvus varētu identificēt un klasificēt. Tāpēc autore piedāvā paplašināt ilgtermiņa materiālo aktīvu definīciju.

Definīcija: Ilgtermiņa materiālie aktīvi ir nenaudas aktīvi:

- kuriem ir materiāla, taustāma forma;
- nosakāma vērtība;
- kurus paredzēts izmantot komercsabiedrībā ilgāk par 12 mēnešiem;
- kurus paredzēts izmantot ražošanas, pakalpojumu sniegšanas vai administrācijas vajadzībām, un nav paredzēti pārdošanai saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību;
- tos var izmantot:
 - atsevišķi;
 - grupējot;
 - kopā ar nemateriāliem aktīviem.

Ilgtermiņa materiālie aktīvi, atrodoties komercsabiedrībā, veic noteiktu aprites ciklu no to ņemšanas finanšu uzskaitē līdz to norakstīšanai (2.6.attēls). Katrs no ilgtermiņa materiālo aktīvu kustības posmiem komercsabiedrībā tiks apskatīts nākošajās nodaļās.



2.7.attēls. Ilgtērmiņa materiālo aktīvu kustība komerksabiedrībā

2.7.attēlā ir redzams, ka **ilgtērmiņa materiālo aktīvu kustība** izpaužas trīs veidos:

- **nemšana uzskaitē**, kas var notikt iegūstot aktīvu:
 - * iegādājoties par maksu;
 - * radot komerksabiedrībā (izveidots, uzbūvēts);
 - * iegūstot kā ieguldījums pamatkapitālā, komerksabiedrību izveidojot;
 - * saņemot bez maksas (dāvinājums vai subsīdija) vai daļēji bez maksas (subsīdija);
 - * saņemot apmaiņas rezultātā;
- **eksploatācijas** (lietošanas) laikā aktīvs pakļauts dažādiem procesiem:
 - * pārvērtēšanai;
 - * amortizācijai (nolietojums);
 - * pārvietošanai komerksabiedrības ietvaros (starp struktūrvienībām, materiāli atbildīgām personām);
 - * uzturēšanai, uzlabošanai, pārveidošanai (remonts, rekonstrukcija, modernizācija);
- **norakstīšana** (likvidācija) dažādu iemeslu dēļ:
 - * pārdošana;
 - * ieguldījums citas komerksabiedrības kapitālā;
 - * fizisks nolietojums;
 - * morāls nolietojums.

Kā ilgtermiņa materiālo aktīvu grupēšanas un klasificēšanas attīstību veicinošiem un bremzējošiem faktoriem minami:

- normatīvie akti;
- informācija, tās savlaicīgums, līmenis;
- tradīcijas;
- pieredze;
- pastāvošā prakse;
- harmonizācijas prasības.

Īpašs jautājums ir ilgtermiņa materiālo un nemateriālo aktīvu tiešā un netiešā saistība, kas var ietekmēt ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaiti un to novērtēšanu.

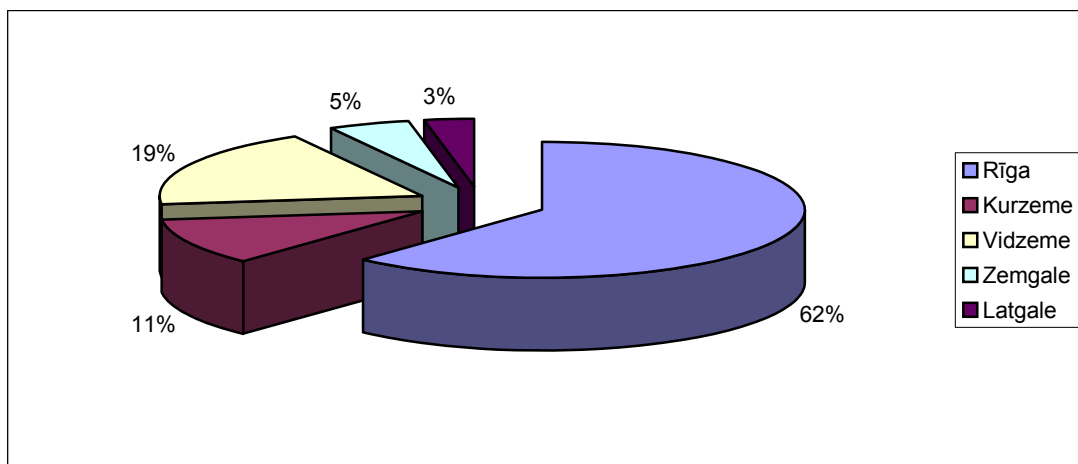
2.2.3. Respondentu vērtējumu rezultāti par ilgtermiņa materiālo aktīvu lomu patiesa un skaidra priekšstata sniegšanā komercsabiedrību finanšu pārskatos

Nemot vērā ilgtermiņa materiālo aktīvu būtisko lomu komercsabiedrību kopējos aktīvos (skat.2.4.tabulu), kur to īpatsvars laika periodā no 1999.gadam līdz 2004.gadam svārstās no 43,2 % līdz 48,6 %, ir svarīgi gūt reālu priekšstatu par teorētisko nostādņu un autora viedokļa atbilstību pastāvošajai situācijai un par normatīvo aktu un to uzdevumu adekvātumu. Šim nolūkam noderīgs var būt speciālistu vērtējums. Tādēļ pētījuma ietvaros tika veikta aptauja, kuras mērķis bija noskaidrot respondentu viedokli par ilgtermiņa materiālo aktīvu lomu patiesa priekšstata sniegšanā komercsabiedrību finanšu pārskatos.

Aptauja tika veikta ar nejaušo izlasi vai vienkāršo gadījumizlasi. Vienkāršajā gadījumizlasē vienību atlase notiek ar visām ģenerālkopas vienībām bez to iepriekšējas grupēšanas kaut kādās grupās, un atlases vienība sakrīt ar novērošanas vienību. Vienkāršota gadījumizlase vislabāk nodrošina visu kopas vienību iespēju nokļūt izlasē.

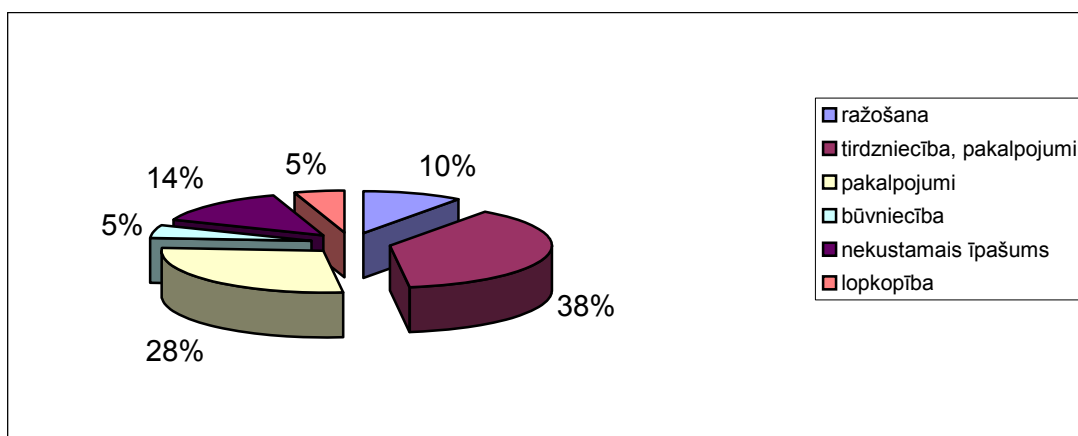
Aptauja tika veikta ar *Biznesa augstskolas Turība* un *Ekonomikas un kultūras augstskolas* studiju programmu *Finanses un grāmatvedība, Uzņēmējdarbības vadība* un *Uzņēmējdarbības ekonomika un administratīvais darbs* studentu starpniecību laikā posmā 2003.-2005.gadā. Kopumā tika izdalītas 180 anketas, no tām saņemtas atpakaļ 142 aizpildītas anketas jeb 79%. Aptaujas datu apstrādei tika pielietota *MS Excel* programma un hipotēzes par ģenerālkopas pazīmes īpatsvaru pārbaudi.

Aptaujā piedalījās respondenti no visas Latvijas (skat.2.8.att.). Respondentu procentuālā attiecība ir sekojoša: Rīga – 62%, Vidzeme – 19%, Kurzeme - 14%, Zemgale - 5%, Latgales – 3%.



2.8. attēls. Komerksabiedrību atrašanās vieta

Respondenti pārstāvēja komerksabiedrības ar ļoti dažādiem galvenajiem darbības veidiem kā tas redzams 2.9.attēlā.

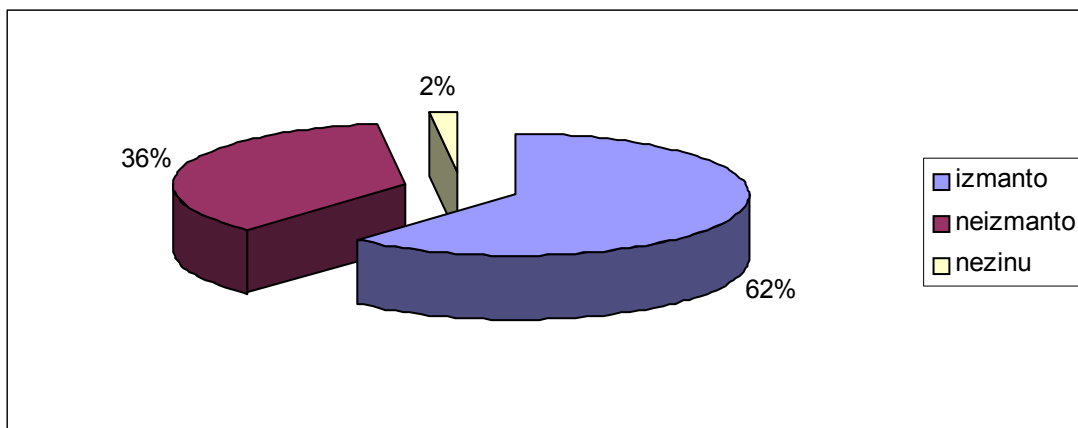


2.9. attēls. Uzņēmējdarbības galvenie veidi

38% respondentu komerksabiedrības nodarbojas ar tirdzniecību, 28% pakalpojumu sniegšanu, 14% ar nekustāmā īpašuma apsaimniekošanu un tirdzniecību, 10% - ražošanu, 5% - būvniecību un 5% - lopkopību.

Līdz ar to ir pamats uzskatīt, ka aptaujā tika ietverts plašs respondentu komerksabiedrību darbības spektrs un gandrīz visa Latvijas teritorija.

Pētījuma viena no būtiskākajām problēmām ir ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtība un to loma patiesa priekšstata radīšanā komerksabiedrību finanšu pārskatos, tad viens no būtiskajiem jautājumiem bija noskaidrot – Vai respondentu komerksabiedrībā saimnieciskā darbībā izmanto ilgtermiņa materiālos aktīvus ar atlikušo vērtību 0 LVL

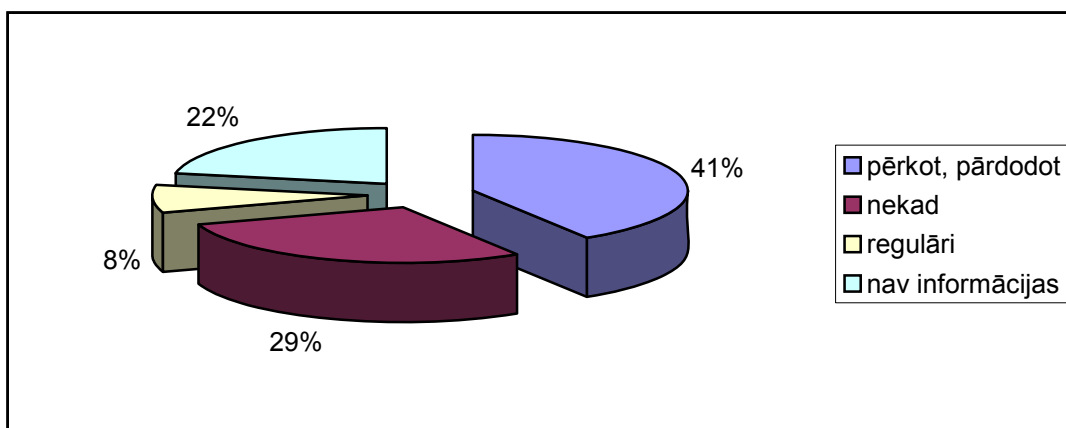


2.10.attēls. Aktīvu izmantošana ar bilances vērtību 0 LVL

Uz minēto jautājumu 62% respondentu atbildēja apstiprinoši, 36 % atbildēja noliedzoši un 2% nebija viedokļa (skat. 2.10.att.).

Respondentu atbilžu rezultāti, kas atspoguļoti arī 2.10.attēlā, liecina, ka lielākajā daļā komercsabiedrību var būt nepareizi noteikts ilgtermiņa materiālā aktīva lietderīgās izmantošanas laiks, kas noved pie tā, ka no aktīviem tiek gūts ienākums, bet netiek izdarīti amortizācijas atskaitījumi. Šāda situācija praktiski var būt iespējama tikai tad, ja normatīvie akti to pieļauj, bet tas var notikt arī tad, ja šajos normatīvajos aktos trūkst attiecīgas normas, kurām jānovērš nepareizas informācijas par aktīvu izmantošanu iekļaušana finanšu pārskatos.

Aptaujā konstatētā situācija norāda tieši uz ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanas nepieciešamību un nozīmi, kas ļauj gūt priekšstatu par aktīvu lietošanas vērtību. Atbildes uz iepriekšējo jautājumu noved pie nākamās atziņas, un uz jautājumiem vai sabiedrībā notiek nekustāmā īpašuma pārvērtēšana 41% respondentu atbildēja, ka tas notiek tikai īpašumu pērkot vai pārdodot, 29% - nekad, 22% respondentu vispār nebija nekādas informācijas un tikai 8% atbildēja, ka pārvērtēšana notiek regulāri (2.11.attēls).

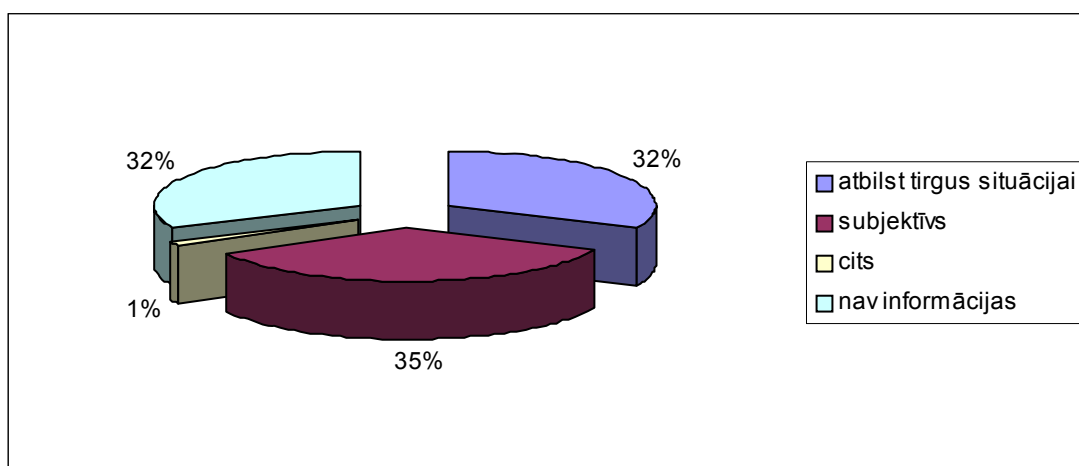


2.11. attēls. Vai komercsabiedrībā notiek nekustāmā īpašuma pārvērtēšana ?

Atbildes uz šo jautājumu korespondē ar atbildēm uz iepriekšējo anketas jautājumu, principā atsedzot nelabvēlīgo situāciju ar ilgtermiņa materiālo aktīvu atspoguļojumu finanšu pārskatos. Lielais respondentu atbilžu īpatsvars, kurās norādīts, ka

komercsabiedrību saimnieciskā darbībā lieto ilgtermiņa materiālos aktīvus ar bilances vērtību 0 LVL, skaidri pasvītro to regulāras pārvērtēšanas nepieciešamību gadījumos, kad sākotnēji nav pareizi novērtēts ilgtermiņa materiālā aktīva lietderīgās izmantošanas laiks, nav veikta remontu izdevumu kapitalizācija un nav ņemti vērā citi svarīgi faktori, kas ietekmē aktīva vērtību, jo bez tās nav iespējama aktīvu objektīva atspoguļošana finanšu pārskatos. Taču šobrīd regulārai pārvērtēšanai ir pakļauti 8% aktīvu (skat. 2.12.attēlu).

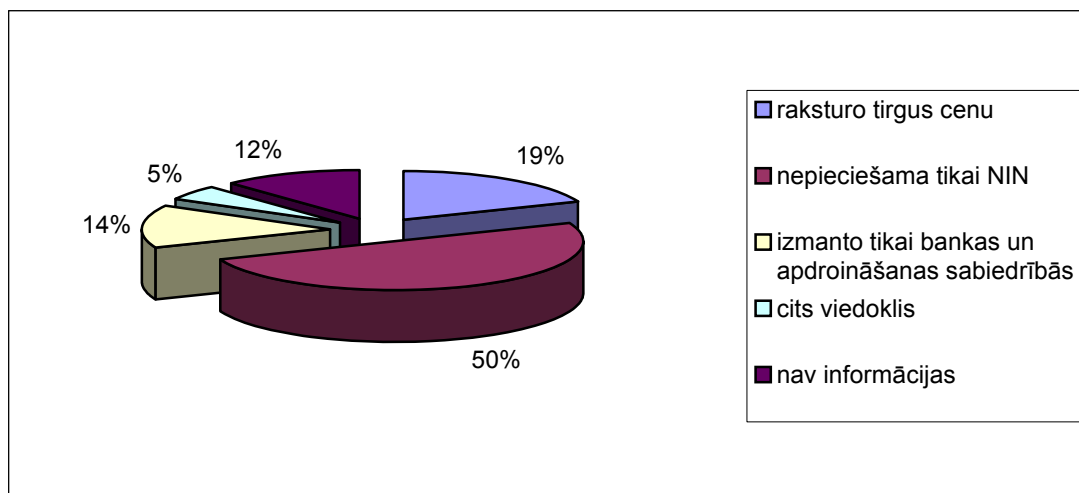
Attiecībā uz to ilgtermiņa materiālo aktīvu daļu, kura ir pakļauta pārvērtēšanai, tos pērkot un pārdodot, respondenti norāda uz vērtētāja subjektivitāti atsevišķos gadījumos.



2.12.attēls. Vai vērtētāju atzinumā noteiktā vērtība atbilst tirgus vērtībai ?

Respondentu atbilžu sadalījums uz jautājumu - vai vērtētāju atzinumā noteiktā vērtība nekustamam īpašumam un citiem aktīviem atbilst tirgus vērtībai raksturo 2.12.attēls. Liels ir respondentu atbilžu īpatsvars (35%), ka vērtētāju viedoklis dažreiz mēdz būt subjektīvs un to nevar uzskatīt par pozitīvu rādītāju.

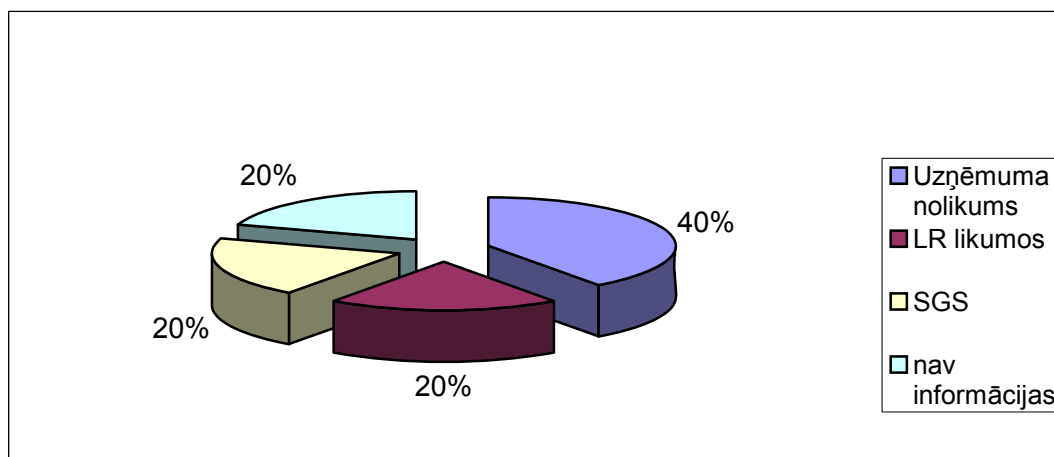
Ataujas nākošais jautājums ir par to – ko raksturo nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība (skat, 2.13.att.).



2.13.attēls. Nekustamā īpašuma kadastrālā vērtība

Kā redzam no 2.13.attēla 50% respondentu uzskata, ka kadastrālā vērtība nepieciešama tikai nekustāmā īpašuma nodokļa (NIN) aprēķināšanai, 19% respondentu uzskata, ka kadastrālā vērtība raksturo tirgus cenu, savukārt 14% respondentu viedoklis ir, ka kadastrālā vērtība nepieciešama tikai darījumos bankās vai apdrošināšanas sabiedrībās. Mazs ir respondentu atbilžu īpatsvars atbildēm, ka kadastrālā vērtība raksturo tirgus cenu, kaut gan tieši tā kadastrālo vērtību raksturo *Valsts Kadastra likums*.

Jautājumā par aktīvu pārvērtēšanas reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, trūkst vienotas pieejas, kas vēl vairāk var pastiprināt nenoteiktību un var novest pie kļūdām

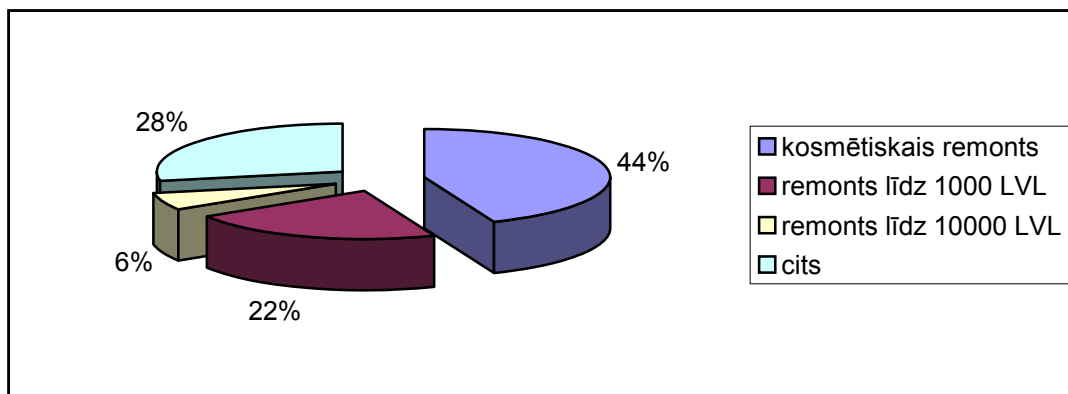


2.14. attēls. Aktīvu pārvērtēšanu reglamentējošie normatīvie akti

Atbilžu struktūra uz minēto jautājumu, liecina par respondentu neizpratni (skat. 2.14. attēlu), kur 40% respondenti atbild, ka sabiedrības nolikumā, 20% uzskata, ka pārvērtēšana noteikta LR likumos, 20% - ka SGS un 20% nav informācijas par uzdoto jautājumu.

Tāpat aptaujas rezultātā tika noskaidrots, ka 100% respondentu uz jautājumu par komercsabiedrībā lietoto nolietojuma aprēķināšanas metodi finanšu grāmatvedības vajadzībām atbildēja, ka tā ir lineārā metode.

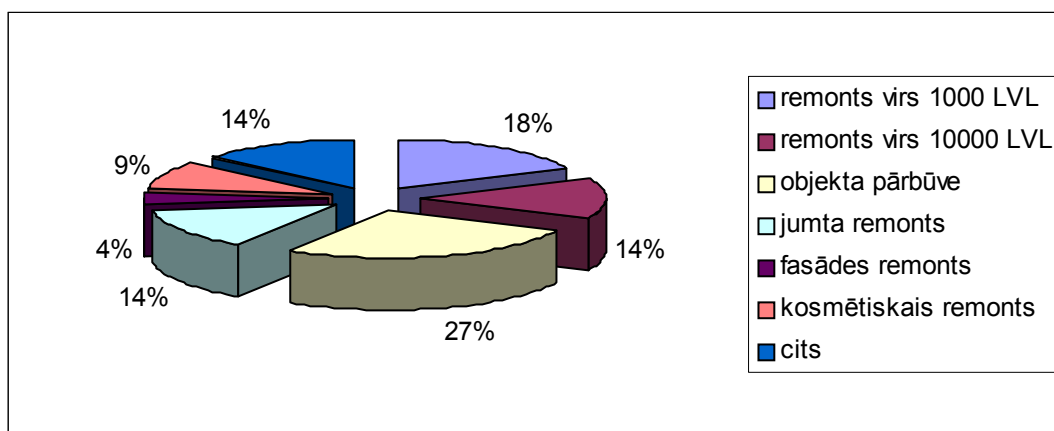
Viens no faktoriem, kas izmaina ilgtermiņa materiālo aktīvu lietderīgās lietošanas laiku un var mainīt uzskaites vērtību ir remontu izmaksas. Saskaņā ar normatīvajiem aktiem Latvijā, remontu izmaksas ir iespējams norakstīt uz pārskata perioda izmaksām vai kapitalizēt, tomēr nav vienotas pieejas izdevumu ir kapitalizācijai.



2.15. attēls. Kritēriji remontos izlieto to līdzekļu atzīšanai izdevumos

Arī aptaujas rezultāti apliecināja (skat. 2.15.attēlu) pastāvošo neskaidrību attiecībā uz izmaksu uzskaiti remontu vajadzībām. Uz jautājumu par kritērijiem, kas ir pamatā nosakot, ka izdevumi uzskatāmi par pārskata perioda izmaksām 44% respondenti atbildēja, ka tikai kosmētiskais remonts, 22 % - remonts līdz 1000 LVL, 6% remonts līdz 10 000 LVL un tikai 28% atbildēja, ka jāizskata pēc remonta būtības.

Tā kā nav vienotas pieejas izmaksu uzskaitē remontu vajadzībām, tad likumsakarīgi, ka līdzīga situācija ir par izmaksu kapitalizācijas kritērijiem. Respondentu atbildes redzamas 2.16. attēlā.



2.16.attēls. Kritēriji remontu izmaksu kapitalizācijai

Respondentu viedoklis uz minēto jautājumu ir sekojošs: 27% par galveno kritēriju uzskata objekta pārbūvi, 18% remontus virs 1000 LVL, 14% jumta remontus un remontus virs 10 000 LVL.

Aptaujas rezultāti apliecina pētījuma hipotēzi, ka pastāvot virknei nepilnību normatīvajos aktos, nevar panākt skaidru un patiesu priekšstatu par komercsabiedrību līdzekļiem finanšu pārskatā.

Izmantojot hipotēzes par ģenerālkopas pazīmes īpatsvaru, tiks pārbaudītas hipotēzes par ilgtermiņa materiālo aktīvu izmantošanu saimnieciskā darbībā, kuru bilances vērtība ir 0 LVL.

Aptaujas rezultāti tiek attiecināti uz Latviju kopumā, jo aptaujā ir piedalījušies respondenti no visas Latvijas, proporcionāli komercsabiedrību reģionālam sadalījumam. Kā arī pārstāvēts plašs uzņēmējdarbības spektrs, atbilstoši tautsaimniecības nozaru klasifikatoram.

No visiem aptaujā 142 iesaistītiem dalībniekiem 88 respondentu atbildēja, ka tiek izmantoti ilgtermiņa materiālie aktīvi ar vērtību 0 LVL.

Tika izvirzīta hipotēze: vai vairāk kā 50% no Latvijas komercsabiedrībām izmanto savā saimnieciskā darbībā ilgtermiņa materiālos aktīvus ar vērtību 0 LVL.

$H_0: p \leq 0,50$

$H_1: p > 0,50$

Hipotēzes pārbaudes rezultātā ar 95% varbūtību pieņemam, ka vairāk par 50% no Latvijas komercsabiedrībām izmanto savā saimnieciskā darbībā ilgtermiņa materiālos aktīvus ar vērtību 0 LVL.

Tāpat nepieciešams pārbaudīt vai aktīva vērtības neatbilstoša noteikšana ir vairāk raksturīga kādam noteiktam Latvijas reģionam. Līdz ar to tiek izvirzītas un pārbaudītas četras hipotēzes, attiecībā par reģionu komercsabiedrību izmantošanu savā saimnieciskā darbībā ilgtermiņa materiālos aktīvus ar vērtību 0 LVL.

Hipotēzes pārbaudes rezultātā tika konstatēts, ka **situācija starp Latvijas reģioniem ir nevienmērīga:**

- Rīgā, Vidzemē un vidēji Latvijā vairāk kā 50% komercsabiedrību izmanto savā saimnieciskā darbībā ilgtermiņa materiālos aktīvus ar vērtību 0 LVL (lēmums pieņemts ar 95% varbūtību).
- Citos reģionos hipotēze par to, ka vairāk kā 50% no komercsabiedrībām izmanto savā saimnieciskā darbībā ilgtermiņa materiālos aktīvus ar vērtību 0 LVL nav pierādījusies, līdz ar to jāsecina, ka šī īpašība nav raksturīga citiem Latvijas reģioniem.

Kaut gan pozitīvas atbildes saņemtas no visiem reģioniem, tomēr jāsecina, ka problēma vairāk izteikta Rīgai un Vidzemei (bez Rīgas) tāpēc, ka šeit labāk attīstīta uzņēmējdarbības vide un biežāk tiek iegādāti jauni aktīvi.

Tāpēc var secināt, ka uzņēmumu vadītājiem un finanšu speciālistiem pietrūkst zināšanas un informācijas par ilgtermiņa materiālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laika aprēķināšanu un nolietojuma norakstīšanas kārtību un noteikumiem.

Tāpat arī jāsecina, ka tas, ka Latvijas normatīvie akti pieļauj šādu aktīvu izmantošanu un s komercsabiedrības izmanto normatīvo aktu nepilnības un nepārvērtē ilgtermiņa materiālos aktīvus, kurus izmanto saimnieciskā darbībā. Hipotēžu pārbaude apstiprina pētījuma hipotēzi, ka pastāvēt virknei nepilnību normatīvajos aktos, nevar panākt skaidru un patiesu priekšstatu par komercsabiedrību līdzekļiem finanšu pārskatā.

3. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites un pārvērtēšanas kritēriji, to regulējums normatīvajos aktos

3.1. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites kritēriju loma iegādes un izslēgšanas procesā

3.1.1. Harmonizācija ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē

Attīstoties nekustāmā īpašuma tirgum, intensīvāka, plašāka un daudzveidīgāka ir kļuvusi arī ilgtermiņa materiālo aktīvu kustība, tos pērkot, pārdodot, atsavinot, apmainot utt. Kā sekas šai kustībai bija pastiprināta nepieciešamība pēc pārskatu datu salīdzināmības aizvien plašākā mērogā no vietējā līdz globālam. Lai nodrošinātu pārskatu salīdzināmību, izeja tika saskatīta tādā mūsdienās plaši pielietotā pieejā kā harmonizācija, kas kā filozofiska kategorija nozīmē priekšmetu un parādību daļu samērīgumu, saskanīgumu, objektu dažādu komponentu saplūšanu vienotā organiskā veselumā [62].

Uzskaitē par harmonizāciju var saukt dažādu grāmatvedības uzskaites sistēmu sasaistīšanu, izveidojot vispārējo klasifikāciju, t.i. formas standartizāciju, saglabājot būtiskas atšķirības. Tādējādi harmonizācija var kalpot kā finanšu informācijas vispārējās salīdzināmības sasniegšanas ceļš [110].

Tas savukārt prasa harmonizēt finanšu pārskatus un grāmatvedības nacionālos metodoloģiskos principus, t.i., tādu procesu, kura rezultātā tiek panākta finanšu informācijas vispārēja salīdzināmība.

Pie tam jāņem vērā, ka grāmatvedības harmonizācijas process nepastāv izolēti, to ietekmē gan ekonomiskie, gan politiskie, sociālie un virkne citu faktoru ne tikai nacionālajā, bet arī starptautiskajā līmenī, un ka harmonizācijas procesa obligāts priekšnoteikums ir elastīgas pieejas saglabāšana.

D.Ordelheide, G.Vitingtons un B.A.Rozenfords (D.Ordelhede, Whittington G., Rutherford B.A.) ar harmonizāciju saprot finanšu informācijas vispārējās salīdzināmības sasniegšanas ceļus atšķirībā no standartizācijas. Piekrītot šim viedoklim un, izpētot vēl citus *harmonizācijas* jēdziena skaidrojumus un tā piemērotību grāmatvedības uzskaitē, autore secina, ka harmonizācijas galvenā iezīme ir mēģinājums sasaistīt un klasificēt dažādas grāmatvedības sistēmas, tas ir veikt to formālo standartizāciju, saglabājot neskartas katrai sistēmai piemītošās būtiskās atšķirības. Autore piekrīt plaši paustam viedoklim, ka harmonizācija ievērojami atvieglo dažādu valstu komercsabiedrību stāvokļa novērtēšanas un finanšu pārskatu analīzes procesu, tādējādi aktivizējot kapitāla un investīciju plūsmu starp valstīm, samazina izmaksas pārskatu sastādīšanai transnacionālos uzņēmumos un sekmē grāmatvedības uzskaiti kopīgajā tirgus veidošanās apstākļos pasaules mērogā [127, 133,140].

Vēršoties plašumā globalizācijai, uzskaitē kvalitatīvi mainās un pastiprinās arī harmonizācijas saturs, ienākot tajā jauniem akcentiem. Parādās aizvien jaunas pieejas. Pētot uzskaiti no globalizācijas viedokļa, P.Diakons (P.Diaconu) un N. Komana (N.Coman) apskatīja harmonizācijas procesu konkrēti izvērtējot divas uz etalona vietu pretendējošas sistēmas : GAAP un SGS (SFPS). Izpēte parādīja, ka izvēles gadījumā

katrai no tām būtu savi plusi un mīnusi, bet, konverģējot abas sistēmas, tiktu apvienotas abu sistēmu priekšrocības un trūkumi. Šāda pieeja uzskaiti regulējošiem dokumentiem būtu unikāla internacionālā mērogā [209].

Autore uzskata, ka iepriekšminētā nostādne varētu būt nopietns pamudinājums uzskaites pilnveidojumiem Latvijā, izstrādājot uzskaiti regulējošos dokumentus.

Kā konkrētu harmonizācijas izpausmes fenomenu varētu minēt *Starptautisko grāmatvedības standartu* (SGS) prasības, pieredze, kas gūta tādās valstīs kā ASV, Dānija, Vācija, Holande, Japāna u.c., aizvien vairāk pēdējā laikā visā pasaulē pastiprinoties tendencei harmonizēt grāmatvedības sistēmas, jo:

- ciešāki kļūst pasaules saimnieciskie sakari;
- finanšu tirgi iegūst globālus mērogus;
- paplašinās starptautisko korporāciju darbības sfēra [133].

Patlaban daudzas pasaules fondu biržas (Londonas, Frankfurtes, Cīrihes, Luksemburgas, Amsterdamas, Romas, Honkongas un citas) pieprasa kotēšanai fondu tirgos, lai firmas, kas iesniedz savus vērtspapīrus, pārskatus sastādītu atbilstoši SGS prasībām. Arī Rīgas Fondu biržas oficiālajā sarakstā tiek iekļauti tikai tie uzņēmumi, kuru pārskatu sastādīšanas pamatā ir ievēroti SGS.

Latvijā ir pazīstami tādas starptautiskas sabiedrības, kuras ir paziņojušas, ka to finanšu pārskati pamatojas uz SGS, kā SAS Group (Dānija), Hasapank (Igaunija), Nokia Group, StiraEnso (Somija), Adidas- Salamon, Deutsche Banka, Henkel, Wella (Vācija), Pasaules Banka, Latvijas Unibanka (Latvija), Gazprom (Krievija), Nestle (Šveice) un daudzi citi.

Patlaban ikvienā pasaules valstī tiek studēti SGS, salīdzinot tos ar nacionālajiem standartiem. Daudzās valstīs (Lielbritānijas, ASV, Francijā, Šveicē, Zviedrijā, Nīderlandē u.c.) nacionālie standarti maksimāli tuvināti starptautiskajiem standartiem, bet dažas valstis SGS izmanto kā nacionālos standartus (Kipra, Pakistāna, Kuveita, Malaizija) vai tiek ņemti par pamatu savu nacionālo standartu izstrādāšanai (Latvija, Krievija, Ķīna, Singapūra u.c.) [118, 208].

Būtiska nozīme bija tam, ka harmonizācija kā viens no SGSP uzdevumiem līdz 2000.gadam, tika definēta kā grāmatvedības problēma, tādu kvalitatīvu risinājumu izstrādē SGSP ietvaros, kuriem jāveido pamats nacionālo standartu unifikācijai. Tas nozīmē, ka harmonizācijas procesā īpaša uzmanība jāvelta normatīvo aktu izstrādei savā valstī, pārvarot vēsturiski radušos šķēršļus. Tā piemēram, ja grāmatvedības vēsturiskās attīstības sākuma periodam bija raksturīgi mēģinājumi nošķirt un definēt atsevišķas uzskaites kategorijas, tad vēlākajos gados teorētisku darbību noveda pie grāmatvedības uzskaites terminu skaidrojuma nevajadzīgas daudzveidības, kad viens un tas pats jēdziens tika apzīmēts ar dažādiem vārdiem. Protams, tas nesekmēja finanšu pārskatu savstarpēju salīdzināšanu un bieži bija finanšu informācijas maldināšanas iemesls.

Harmonizācijas procesā svarīga nozīme ir informācijas savlaicīgumam. D.Zegals (D.Zeghal) ir guvis pierādījumu tam, ka, jo īsāks ir finanšu pārskatu novilcināšanas periods, jo augstāks ir to informatīvais saturs. Informācijas satura novilcināšana jūtāmāk skar starpperiodu pārskatus nekā gada pārskatus [159].

Pētot uzskaiti kopuzņēmumos Kanādā, ASV un AK, K.Sunavala (K.Soonawalla) pievērš uzmanību nekonsolidētu komponentu atklātuma nozīmei, norādot, ka konsolidējot datus, zūd vērtīga informācija prognozēšanas un novērtēšanas ziņā [145].

Pētījums, ko veikuši S.Mile (S.Miles) un K.Nobe (CH. Nobes), ka pastāv nepilnības ārzemju uzskaites datu izmantošanā, par ko liecina gan sava veida neizpratne, gan atšķirīga attieksme pret starptautisko uzskaiti [136].

Autore uzskata, ka pašlaik jāņem vērā, ka aizvien lielāku ietekmi rada ES notiekošie harmonizācijas procesi uzskaitē, kā arī uzskaites pilnveidošana citās valstīs. Līdz ar to īpaša uzmanība veltāma adekvātiem normatīviem aktiem, kuru uzdevums ir nodrošināt patiesu uzskaiti. Savukārt to atbilstību dotajai situācijai valstī var nodrošināt savlaicīga reaģēšana uz notiekošajām objektīvajām izmaiņām uzskaites teorijā un praksē.

Latvijā ir virkne normatīvo aktu, kas reglamentē vai iesaka risinājumus, kā uzskaitīt, novērtēt, atzīt, pārvērtēt aktīvu, kā uzskaitīt aktīva nolietojumu vai to norakstīt. Definīciju apkopojumu no normatīvajiem aktiem skatīt 1.pielikumā.

Kā tas redzams 1.pielikumā Latvijā ir ļoti daudz normatīvo aktu, kas ir **obligāti piemērojami** uzskaitot ilgtermiņa materiālos aktīvus dažādās saimnieciskās darbības situācijās:

- Likums *Par grāmatvedību*;
- *Gada pārskatu likums*;
- LR *Komerclikums*;
- LGS Nr. 7 *Pamatlīdzekļi*;
- LGS Nr. 9 *Noma (projekts)*;
- Likums *Par uzņēmuma ienākuma nodokli*;
- *Nekustamā īpašuma valsts kadastra likums*;
- LR FM *Norādījumi par pamatlīdzekļu un to nolietojuma uzskaiti*;
- LR MK *Kārtība kādā finanšu pārskatos atspoguļojams valsts, pašvaldību, ārvalstu, Eiropas Kopienas, citu starptautisko organizāciju un institūciju finansiālais atbalsts, ziedojumi un dāvinājumi naudā vai natūrā*;
- LR MK *Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju*;
- MK noteikumi Nr.776 *Noteikumi par obligāti piemērojamiem Latvijas grāmatvedības standartiem*;
- Likums *Par nekustamā īpašuma nodokli*.

Tāpat ir virkne dokumentu (SGS), kuru lietošana ir obligāta tikai noteiktai komercsabiedrību kategorijai (akcijas kotējas fondu biržās), bet visām pārējām komercsabiedrībām **ieteikuma raksturs**:

- 16.SGS *Īpašumi, ražotnes un iekārtas*;
- 36.SGS *Aktīvu vērtības samazināšanās*;
- 40. SGS *Ieguldījumu īpašums*;
- 17.SGS *Līzings*

Neskatoties uz normatīvo aktu daudzumu, tomēr ir vairāki neatrisināti un neskaidri jautājumu uzskaitē. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaitē un novērtēšanā aptver trīs savstarpēji saistītas galvenās norises:

- ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguvu un atsavināšanu;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanu;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanu.

Minēto norišu atspoguļošanā būtiska nozīme ir attiecīgiem rādītājiem, būtiskākie no kuriem apkopotī 2.pielikumā.

Kā redzams no veiktā apkopojuma (skat.2.pielikumu), rādītāju, ko izmanto, uzskaitot ilgtermiņa materiālos aktīvus, ir ļoti daudz, un bieži vien vairāki rādītāji pēc savas ekonomiskās būtības nozīmē vienu un to pašu (piemēram, tirgus vērtība, patiesā vērtība, realizācijas vērtība u.c.). Tāpēc būtu lietderīgi vismaz Latvijas normatīvajos aktos ieviest vienotu terminoloģiju, dot terminu skaidrojumu un attiecīgos normatīvos aktos paredzēt to lietošanu.

Tikai adekvāti normatīvie akti un rādītāju sistēma nodrošinās ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguves un atsavināšanas norišu objektīvu atspoguļojumu uzskaitē.

Aktīva ieguve uzskaites izpratnē ir tā atzīšana bilancē. Aktīvus **iegūst** tos:

- pērkot;
- nomājot;
- apmainot;
- uzceļot un izveidojot;
- saņemot bez maksas.

Savukārt aktīvs tiek atsavināts ar tā izslēgšanu no bilances:

- norakstot nolietojuma (morāla vai fiziska) rezultātā;
- pārdodot;
- nododot nomā ar izpirkuma tiesībām;
- ieguldot citas komercsabiedrības kapitālā.

Neskatoties uz lielo daudzumu dažādu rādītāju, kādus izmanto ilgtermiņa materiālo aktīvu ieguves un atsavināšanas atspoguļošanai (skat.2.pielikumu), pie būtiskākajiem pieder:

- sākotnējā vērtība;
- iegādes izmaksas;
- ražošanas pašizmaksa;
- atlikusī (bilances) vērtība;
- likvidācijas vērtība;
- pašreizējā vērtība;
- izdevumu kapitalizācija;
- aktīvu klase;
- atsavināšanas izmaksas.

Autores viedokli ir, ka būtu lietderīgi, pilnveidojot normatīvos aktus, pievērsties arī to apvienošanas problēmai kā zinātniskajā, tā arī praktiskajā ziņā. Tas, pirmkārt, ļautu novērst pretrunas, kādas nereti ieviešas dažādos dokumentos, un vienotas pieejas ziņā rodas pretnostatījums. Otrkārt, tas ļautu vairāk kompleksi un integrāli reaģēt uz harmonizācijas un globalizācijas tendencēm

3.1.2. Aktīvu pirkšana vai izveide

Saskaņā ar *Gada pārskatu likumu* ilgtermiņa materiālie aktīvi **jānovērtē atbilstoši to sākotnējai uzskaites vērtībai**, tas ir, - iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai [5]. Ilgtermiņa materiālo aktīvu iegādes izmaksu vai izgatavošanas izmaksu summu sauc par aktīva *sākotnējo vērtību*.

16.SGS *Īpašumi, ražotnes un iekārtas* tika pieņemts 1981.g., un tās pamatā noteica iegādes vai izveidošanas cenas veidošanos un novērtēšanu attiecībā uz īpašumiem, iekārtām, ēkām. Tas tika papildināts vairākkārt, kad radās nepieciešamība izdarīt būtiskas izmaiņas standartā sakarā ar divu pieeju ieviešanu aktīvu novērtēšanā:

- pamat pieeja, kas saistīta ar sākotnējām izmaksām;
- alternatīvā pieeja, kas saistījās ar patieso vērtību.

1994.gada jūnijā IOSCO (International Organization of Securities Commissions) akceptēja 16.SGS izmantošanu IOSCO standartos. 16.SGS attiecas uz ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites būtiskāko daļu, proti, to atzīšanu finanšu pārskatu galvenajā sadaļā – bilancē. Tas skar tādus jautājumus kā:

- kādā gadījumā un kad aktīvs ir atzīstams bilancē;
- kāda šajā ziņā pastāv tā klasifikācija;
- kā nosakāma bilancē atzīstamo un atzīto aktīvu vērtība [116].

Saskaņā ar LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* un 16.SGS *Īpašumi, ražotnes un iekārtas* **aktīvs tiek atzīts bilancē**, ja:

- ir ticams, ka nākotnē no tā izmantošanas komercsabiedrībā ir sagaidāms saimnieciskais labums;
- tā lietderīgās lietošanas laiks ir ilgāks nekā viens komercsabiedrības parastās darbības cikls;
- tā izmaksas var ticami novērtēt.

Tāpat standartos norādīts, ka aktīvu atzīst brīdī, kad komercsabiedrība pārņem visus ar to saistītos riskus un gūstamos labumus.

16.SGS *Īpašumi, ražotnes un iekārtas* definē **novērtēšanu** kā procesu, ar kura palīdzību naudas izteiksmē nosaka summas, kādās finanšu pārskatu elementi ir jāatzīst un jāuzskaita bilancē un peļņas un zaudējumu aprēķinā. Tas prasa izvēlēties konkrētu novērtēšanas principu. Finanšu pārskatos lielākā vai mazākā mērā un dažādās kombinācijās lieto vairākus novērtēšanas veidus:

- *sākotnējās izmaksas*. Aktīvus grāmato par summu, kas atbilst aktīvu iegādes brīdī samaksātajām naudas vai tās ekvivalentu daudzumam. *Sākotnējās izmaksas* – samaksātā summa naudā vai tās ekvivalents vai aktīva objekta iegādē izdotā atlīdzības patiesā vērtība laikā, kad tas tika iegādāts vai radīts. Tajās ir jānovērtē īpašumu, ražotņu un iekārtu postenis, kas atbilst atzīšanai par aktīva objektu;
- *kārtējās izmaksas*. Aktīvus uzskaita par summu, kas atbilst naudas vai tās ekvivalentu daudzumam, ko būtu jāmaksā, lai konkrētā brīdī iegādātos tādus pašus vai līdzvērtīgus aktīvus. Saistības uzskaita par nediskontētu summu, kas atbilst naudas vai tās ekvivalentu summai, kas būtu nepieciešama, lai šobrīd norēķinātos par parādu;

- *realizācijas vērtība*. Aktīvus uzskaita par summu, kas atbilst naudas vai tās ekvivalentu daudzumam, ko šobrīd varētu iegūt, pārdodot aktīvus paredzētajā kārtībā veikta atsavināšanas procesa gaitā. Saistības uzskaita par to norēķinu vērtībām (nediskontētām);
- *pašreizējā vērtība*. Aktīvus uzskaita par summu, kas atbilst pašreizējai diskontētai vērtībai no nākotnes neto naudas plūsmas, ko komercsabiedrība paredz iegūt no attiecīgā posteņa, saglabājoties normālai darbībai. Uzskaita par summu, kas atbilst pašreizējai diskontētai vērtībai nākotnes naudas aizplūdei, ko paredz izdot, lai norēķinātos par saistībām, saglabājoties normālai darbībai.

3.1.3. Aktīvu iegāde un atzišana bilancē

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nosaka, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi grāmatvedības uzskaitē tiek iekļauti **iegādes vērtībā**. Aktīvu iegādes vērtība savukārt ir *iegādes izmaksas vai izveidošanas pašizmaksa* [195].

Aktīva **iegādes izmaksās iekļauj** pirkšanas cenu, ieskaitot ievadmaksas nodevas un neatskaitāmos nodokļus un tieši attiecināmās izmaksas. Tieši attiecināmās izmaksas, piemēram, var būt:

- darba samaksu, kas tieši radusies noteiktā aktīva izveidošanas vai iegādes dēļ;
- aktīva izvietojanas vietas sagatavošanas izmaksas;
- piegādes un pārvietošanas izmaksas;
- uzstādīšanas un montāžas izmaksas;
- pārbaužu, kas ļauj pārlicināties, vai aktīvs darbojas tā, kā tas paredzēts, izmaksas, atskaitot ieņēmumus no šādu pārbaužu rezultātā saražoto preču pārdošanas;
- profesionālo pakalpojumu izmaksas.

Tāpat LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* norādīts, ka ilgtermiņa materiālā aktīva vērtībā **netiek iekļautas** šādas izmaksas:

- ar jaunas ražotnes vai struktūrvienības izveidi saistītās plānošanas, izpētes u.tml. izmaksas;
- jauna produkta vai pakalpojuma veida ieviešanas izmaksas, ieskaitot reklāmas un popularizēšanas izmaksas;
- izmaksas, kas saistītas ar jaunas uzņēmējdarbības vides vai klientu grupas apgūšanu, ieskaitot arī darbinieku apmācības izmaksas;
- administrācijas un citas vispārējās netiešās izmaksas, piemēram, biroja izdevumi, juristu un grāmatvedības pakalpojumu izmaksas u.tml.

Ieguves izmaksu noteikšanas pamatā var tikt likta pagātnes, tagadnes informācija vai sagaidāmais apmaksas rezultāts nākotnē.

Īpaša vieta pieder nākotnes diskontētai vērtībai. Ja saskaņā ar līguma nosacījumiem **apmaksas termiņš ir pēc aktīva piegādes**, tad aktīva vērtībai ir jābūt vienādai ar pircēja līgumsaistību **tekošo diskontēto vērtību**. Nākotnes diskontēto vērtību pielieto gadījumos, kad komercsabiedrībai ir alternatīvas iespējas izmantot aktīvu, to nenopērkot pilnībā.

Attiecībā uz diskontēto vērtību nav rasta vienota pieeja no speciālistu puses. D.E.Keiso D.P.Ņūmens (Keiso D.E., Newman D.P.) un citi [120] pārstāv viedokli, ka rezultāts nav būtisks un diskontēšanas rezultātā tiek samazināta potenciālā naudas plūsma. Tajā pašā laikā F.D.Čois, R.Reilijs, R.Šveihš (F.D.Choi, R.Reilly, R.Schweihš) un citi [133,141] uzskata, ka diskontēšana nodrošina precīzāku vērtības aprēķināšanu. Runājot par precizitāti, D.E.Keiso, D.P.Ņūmens (Keiso D.E., Newman D.P.) un citi [120] pieturas pie uzskata, ka diskontēšanas pielietošana vienam atsevišķam no visu kopējo komercsabiedrības aktīvu izmantošanas atrautam aktīvam nevar tikt uzskatīts par pietiekoši precīzu aprēķinu. Šim viedoklim piekrīt arī autore un veica attiecīgus aprēķinus.

Iegādājoties ilgtermiņa materiālos aktīvus neliela maksājuma atlikšana (piemēram, viena finanšu perioda apmērā) var netikt ņemta vērā, jo diskontētā apmaksa ir neliela un šī informācija nav būtiska informācijas lietotājiem. Diskontēšana parādīta uzskatāmā piemērā 3.1.tabulā, kur pieņemta būves vērtība 400 000 LVL un nomaksas periods 20 gadi.

3.1.tabula

Starpība starp maksājamo summu un šīs summas diskontēto vērtību [133]

Maksāšanas datums	Maksājamā summa	Diskonta likme (4.45%)	Patreizējā vērtība	Starpība
15.05.2004	20 000	0.982	19 640	360
15.05.2005	20 000	0.940	18 804	1 196
15.05.2006	20 000	0.900	18 003	1 997
15.05.2007	20 000	0.862	17 236	2 764
15.05.2008	20 000	0.825	16 501	3 499
15.05.2009	20 000	0.790	15 798	4 202
15.05.2010	20 000	0.756	15 125	4 875
15.05.2011	20 000	0.724	14 481	5 519
15.05.2012	20 000	0.693	13 864	6 136
15.05.2013	20 000	0.664	13 273	6 727
15.05.2014	20 000	0.635	12 708	7 292
15.05.2015	20 000	0.608	12 166	7 834
15.05.2016	20 000	0.582	11 648	8 352
15.05.2017	20 000	0.558	11 152	8 848
15.05.2018	20 000	0.534	10 677	9 323
15.05.2019	20 000	0.511	10 222	9 778
15.05.2020	20 000	0.489	9 786	10 214
15.05.2021	20 000	0.468	9 369	10 631
15.05.2022	20 000	0.449	8 970	11 030
15.05.2023	20 000	0.429	8 588	11 412
X	400 000	X	268 011	131 989

Kad naudas ieplūšana ir paredzama pēc kāda laika perioda, tad paredzamās naudas patreizējā vērtība ir zemāka par reāli sagaidāmo summu. Jo ilgāks gaidīšanas periods, jo zemāka patreizējā vērtība. Tādā veidā patreizējais vērtējums ietver diskontēšanu, un ne tikai novērtējot naudas summu, bet arī novērtējot tās saņemšanas ticamību. Jo

garāks gaidīšanas periods, jo mazāka iespējamība naudas saņemšanai. No apskatītā piemēra redzams, ka trešajā periodā (15.05.2006) pašreizējās vērtības starpība ir 0,6 % ($1997: 1196 = 0,0598$). No piemēra var secināt, ka diskontēšana ir būtiska, ja atliktais maksājums ir ilgstošs, kā apskatītajā piemērā – 20 gadi, bet, ja atliktais periods ir 2-3 gadi, tad starpība nav būtiska, un autore uzskata, ka diskontēšanu var neveikt.

Kaut arī **naudas plūsmas diskontēšana** ir svarīga investoriem vai īpašniekiem, novērtējot komercsabiedrību, tās izmantošanas nozīmi atsevišķu aktīvu novērtēšanā pēc autores domām mazina tas, ka naudas plūsmas diskontēšana ir ļoti aptuvens aprēķins sekojošu iemeslu dēļ:

- sagaidāmā naudas plūsma pakļauta sadales subjektīvai varbūtībai, kura principā nepapildojas pārbaudei;
- pat arī, ja iespējamās diskonta likmes ir nosakāmas, tās ir jākorrigē, ņemot vērā riska faktoru, bet tādu aprēķinu rezultātus būtu grūti izskaidrot investoriem;
- kad divi vai vairāki faktori, piemēram, darba un materiālie aktīvi piedalās ražošanas procesā vai pakalpojumu sniegšanā, kā arī sekojošās naudas plūsmas formēšanā, ir loģiski, ka nākotnes naudas plūsmas sadale kopumā nav iespējama;
- naudas plūsmas diskontēto vērtību, kas sadalīta pa visiem atsevišķiem aktīviem, nevar saskaitīt kopā ar mērķi, lai noteiktu uzņēmuma stāvokli, kā arī, atsevišķu aktīvu nedrīkst analizēt atrauti no citiem.

Tajā pašā laikā nevar nepieņemt speciālistu viedokli, ka, neskatoties uz iepriekš minēto, naudas plūsmas diskontēšanas koncepcijai ir vairākas priekšrocības, novērtējot atsevišķu sabiedrību. Tā ir pieņemama attiecībā uz monetāriem aktīviem, kad naudas saņemšanas gaidīšanas faktors ir izšķirošais, nosakot peļņu.

Ilgtermiņa materiālā aktīva uzskaites vērtība ir pastāvīgas izpētes un diskusiju priekšmets kā Latvijas, tā citu valstu speciālajā literatūrā. Parasti tiek runāts par **tirgus jeb patieso vērtību**, tas ir, par jēdzienu, kas ietver vairākus komponentus. Tā kā literatūrā, kas saistīta ar grāmatvedības uzskaiti, parasti tiek dota viena patiesās vērtības definīcija, saskaņā ar kuru patiesā vērtība ir summa, par kādu aktīvs var tikt apmainīts starp zinošu labprātīgu pircēju un zinošu labprātīgu pārdevēju darījumos, kas tiek veikti pēc savstarpējas vienošanās, tad jautājuma pilnvērtīgākai analīzei, autore pievēršas Starptautiskajiem vērtēšanas standartiem (SVS), kuros atrodamas šādas tirgus vērtības noteikšanas sastāvdaļas:

- novērtētā vērtība;
- apmaiņas iespēja;
- vērtība uz vērtēšanas brīdi;
- darījums starp labticīgiem dalībniekiem;
- laika perioda ietekme;
- atbilstošs tirgus;
- darījums bez spaidiem.

Savukārt **tirgus vērtība** SVS tiek definēta kā vērtība, kas iegūstama no pārdošanas, vai maksa, ko samaksā, vai finanšu instrumenta vērtība aktīvā tirgū [194, 204]. 1988.g. SVS tika papildināts un tas noteica, ka **tirgus vērtībai** jābalstās uz augstāko iespējamo vērtību un labāko izmantošanu. SVS dod definīciju **augstākai vērtībai un labākai izmantošanai**, saskaņā ar kuru tā ir maksimāli iespējamā aktīva izmantošana,

kas ir fiziski iespējama, juridiski atļauta, finansiāli pieļaujama un rezultātā dod visaugstāko vērtību no aktīva.

SVS paplašina **aktīva tirgus vērtības** definīciju, formulējot to kā vērtību, par kādu aktīvu var apmainīt vērtēšanas dienā starp zinošu pircēju un labdabīgu pārdevēju neilgā laika periodā pēc īpašuma novērtēšanas, kur abas puses ir zinošas, saprātīgas un darbojas bez piespiešanas. Tirgus vērtība var nesakrist ar pārdošanas cenu, un tā ir noteikta bez kompensācijas jeb atlīdzības un nodokļiem. No SVS minētajiem komponentiem iegādes gadījumā visplašāk ir sastopami tādi jēdzieni kā **pašreizējās iegādes izmaksas** un **patiesā vērtība**.

Pašreizējās iegādes izmaksas (current cost) ir patreizējā tirgus cena tādām pašām vai analogām aktīvam. Informācija par tirgus cenu ir pieejama, ja eksistē aktīva tirgus. Šī cena ir maksimālā uzņēmumam.

Pašreizējās iegādes izmaksas ir kļuvušas svarīgas kā pamats uzskaites politikai. Bieži vien pašreizējās izmaksas tiek uzskatītas par patieso vērtību. Kritiķu izvirzītie galvenie argumenti par pašreizējām izmaksām kā aktīva pašizmaksas vērtību ir sekojoši:

- pašreizējās iegādes izmaksas kā vērtības mērs ir pieļaujamas tikai sezonas objektiem un objektiem, kas pakļauti modes ietekmei, kā arī precēm, kas saražotas pēc novecojušas tehnoloģijas;
- pašreizējo iegādes izmaksu izmaiņas ne vienmēr nozīmē, ka mainās to pārdošanas cena, jo cenām nav obligāti jāmainās izdevumu izmaiņu rezultātā;
- pašreizējo iegādes izmaksu aktīvu palielinājums varētu ietekmēt peļņu vai zaudējumus atskaites periodā, pat tad, ja aktīvs nevar tikt realizēts [26].

SVS ir norādīts, ka *pašreizējo izmaksu aprēķināto vērtību* sauc arī par **ekspertu cenu** (appraisal value). Atkarībā no aprēķina metodikas tā var būt noteikta, aprēķinot aktīvu iegādes izmaksas vai aktīvu norakstīšanas izmaksas. Ekspertu cenas priekšrocība ir tā, ka šo cenu aprēķināšanas rezultātā nosaka persona no malas, bet nevis darbinieki uzņēmumu iekšienē. Galvenais trūkums ir tāds, ka šī cena tiek noteikta periodiski, un līdz ar to tā noveco tāpat kā objekta pašizmaksa [204].

Pētījuma rezultātā autore secina, ka iegādes jeb sākotnējo izmaksu uzskate Latvijā un starptautiskā prakse ir ļoti līdzīga.

Piemēram, Japānā **iegādes izmaksas** aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas saistīti ar iegādāto objektu līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā. Pirkšanas cena ir naudā vai tās ekvivalentos samaksātā summa vai aktīva iegādei nodotās atlīdzības patiesā vērtība laikā, kad aktīvs tika iegādāts vai radīts. Iegādes izmaksas ietver to pirkšanas cenu (izslēdzot visa veida atlaides), muitas nodokļus (nodevas) un citus ar pirkumu saistītos neatlīdzināmos nodokļus, kā arī visas pēc tam ar šo objektu tieši saistītās izmaksas līdz ar tā nodošanu ekspluatācijā. Patiesā vērtība ir summa, par kuru aktīvu var apmainīt starp labi informētām, savstarpēji ieinteresētām un finansiāli nesaistītām pusēm [192].

Holandē aktīvs tiek novērtēts **iegādes** izmaksās tikai tad, kad tas tiek iegādāts. Iegādes izmaksas veidojas no iegādes cenas un ar to saistītajām izmaksām. Nepastāv nekāda oficiāla definīcija, kādas izmaksas ir jāuzskata par saistītām izmaksām. Tajās var tikt

iekļautas un tiek iekļautas izmaksas, kas rodas sakarā ar uzglabāšanu, komisiju, pirkšanu. Bez tam var tikt iekļauti arī parāda procenti. Taču šajā gadījumā tie ir jāuzrāda un jāpaskaidro gada pārskata piezīmēs [146].

Vācija pieder pie tām valstīm, kurās atkārtota aktīva pārvērtēšana nav atļauta. Taču tas vēl nenozīmē, ka šajā valstī ir izskaustas visas problēmas, kas saistās ar aktīvu novērtējuma atbilstību to patiesajā vērtībā. Šajā sakarībā ievēriību pelna F.Čoja (*F.D.S.Choi*) teiktais grāmatā *International and Accounting Handbook*. Viņš pievērš uzmanību tam, ka problēmas rodas sakarā ar:

- pirkšanas cenas samazinājumu;
- pārmērīgu pirkšanas cenu;
- pirkšanas cenu ārvalstu valūtā;
- pirkšanas cenas segšanu ar nomaksu vai ar gada maksājumiem;
- indeksācijas apsvērumiem;
- subsīdijām un tamlīdzīgiem atvieglojumiem;
- barteru darījumiem un aktīviem, kuru iegāde nav būtiska;
- individuālām cenām kā kopējo cenu komponentiem;
- nozīmīgiem izmaksu komponentiem, ņemot vērā iegādes nolūku;
- nozīmīgiem izmaksu komponentiem, ņemot vērā aktīva novešanu līdz darbības spējai [133].

Līdz ar to kļūst saprotams F.D.S.Čoja (*F.D.S.Choi*) izvirzītais jautājums par to, vai pārmērīga pirkšanas cena var tikt uzskatīta par iegādes izmaksu sastāvdaļu. Risinot šo jautājumu *International and Accounting Handbook*, viņš arī dod atbildi, proti, ka par pārmērīgu pirkšanas cenu varētu būt runa tikai tādos gadījumos, ja cena ir augstāka par tirgus cenām. Augstāk par tirgus cenām varētu tikt maksāts saistītiem uzņēmumiem. Pirkšanas cena ir neadekvāta, ja tā ir augstāka par aktīva vērtību. Ja cena tiek **maksāta ar gada maksājumiem**, tad iegādes izmaksas ir šo gada maksājumu pašreizējā vērtība.

Autore uzskata, ka F.D.S.Čoja (*F.D.S.Choi*) teiktais ir īpaši nozīmīgs arī Latvijai, jo līdzīgas problēmas var rasties un pastāvēt arī tai. Šajā kontekstā autore uzskata, ka pētot normatīvos aktus un pastāvošo praksi Latvijā, kā arī starptautisko pieredzi, ir nepieciešams veikt pakāpeniskas izmaiņas Latvijas normatīvajos aktos, lai precizētu aktīvu sākotnējās vērtības atzīšanu un tuvinātu to citu valstu pozitīvajai pieredzei.

Viens no neskaidrajiem jautājumiem ir saistīts ar atlaides piešķiršanu perioda beigās. Ja, iegādājoties aktīvu, pārdevējs samazina individuālā aktīva cenu, tad iegādes izmaksu noteikšana ir skaidri saprotama. Savukārt problēma rodas, ja pārdevējs dod prēmiju vai atlaidi nevis uz individuālo aktīvu, bet, piemēram, sakarā ar to, ka ir ticis nopirkts noteikts daudzums aktīvu. Autore uzskata, ka tad ir jānosaka cenas samazinājums aktīvam uz finanšu perioda beigām un jāsamazina iegādes izmaksas. Lai gan LGS ir paredzēts, ka no pirkšanas cenas jāatskaita saņemtās atlaides, praksē to izmanto tikai tajos gadījumos, ja atlaides saņem iegādājoties. Tāpēc autore uzskata, ka jāparedz LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* iespēja mainīt aktīva sākotnējo vērtību pārskata perioda beigās, atbilstoši piešķirtajam vērtības samazinājumam.

Iegādājoties nekustāmo īpašumu, parasti jāmaksā valsts nodevas, kā arī atlīdzība starpniekiem. Bez šiem izdevumiem aktīvu ieguve nav iespējama vai apgrūtinā

procesu (starpnieki). Minētie izdevumi pēc autores domām, iekļaujami sākotnējās izmaksās un norādāms LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* pie tieši attiecināmām izmaksām. Ja šīs izmaksas tiek iekļautas peļņas vai zaudējumu aprēķinā pārskata periodā, tad netiek ievērots uzkrājumu princips grāmatvedības uzskaitē, jo ieņēmumi radīsies nākamajos pārskata periodos. Tāpēc autore uzskata, ka šāda pieeja nav pieļaujama.

Bieži vien, pērkot ilgtermiņa nemateriālos aktīvus, tos jāpērk komplektā, vai nu tāpēc, ka pārdevējs tos tā pārdod, vai tāpēc, ka to lietošana paredzēta komplektā. Autore uzskata, ka atsevišķos gadījumos ir pieņemami kopējo tēriņu par aktīva objektu **sadalīt pa tā sastāvdaļām un uzskaitīt katru atsevišķi**. Piemēram, komercsabiedrība iegādājas ražošanas līniju, kas sastāv no vairākiem darbagaldiem, kurus nepieciešamības gadījumā var nomainīt vai remontēt. Vai arī, ja komercsabiedrība iegādājas nekustamo īpašumu, kas sastāv no ēkas, zemes, saimniecības ēkas un žoga. Autore uzskata, ka objektu grupu dalīšana ir obligāta, ja aktīva objekta sastāvdaļām ir dažāds lietderīgās lietošanas laiks vai, ja tās komercsabiedrībā dod dažādu labumu, tādējādi izraisot nepieciešamību lietot dažādas nolietojuma normas un metodes.

ASV zemes izmaksās var tikt ierēķinātas pirkuma meklēšanas izmaksas, uzmērīšanas izmaksas (surveying costs), nodokļu maksājumi, maksājumi nekustamā īpašuma aģentam, oficiālie maksājumi (legal fees). Zemes vērtībai var pieskaitīt arī ēku nojaukšanas izmaksas, ja tas nepieciešams zemes lietošanai. Tiek uzskaitītas arī zemes uzlabošanas izmaksas, piemēram, auto stāvvietas ierīkošana, braukšanas ceļu, žogu, ārējā apgaismojuma ierīkošana, koku, krūmu stādīšana. Zemes uzlabošanas izmaksas jāuzskaita atsevišķā kontā un jārēķina nolietojums lietderīgās izmantošanas laikā [145].

Tā kā LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* ir paredzēts, ka aktīvu atzīšanas brīdis ir tad, kad sabiedrība pārņem visus ar to saistītos riskus un guvumus, tad autore uzskata, ka attiecībā uz nekustamajiem īpašumiem to atzīšanas brīdis ir saistāms ar īpašuma reģistrācijas datumu zemesgrāmatā uz īpašnieka vārda. Pirms īpašums nav reģistrēts Zemesgrāmatā, par tā iegādi veiktie maksājumi bilances pārskatā ir atzīstami vai nu par *samaksātiem avansiem*, vai arī par *aktīva izveidošanas izmaksām*. Savukārt, iespējama situācija, ka īpašnieks ar reģistrāciju kavējas, tajā pašā laikā īpašumu izmanto saimnieciskā darbībā, uzņemoties riskus un saņemot atlīdzību. Tādā gadījumā aktīva objekts atzīstams bilancē, un nebūtu pareizi to uzskaitīt kā saņemto avansu vai aktīva izveidošanas izmaksas, jo aktīvs ir gatavs lietošanai. Autores priekšlikums ir šādā gadījumā noteikt, ka aktīvu atzīst bilancē vai nu pēc tā reģistrācijas Zemesgrāmatā vai izmantošanas saimnieciskā darbībā, kas notiek ātrāk.

Šim jautājumam ir ļoti būtiska nozīme, jo pareizs un atbilstošs aktīvu atzīšanas brīdis ietekmē nolietojuma atskaitījumus, uzkrājuma principa ievērošanu uzskaitē un beidzot arī finanšu rezultātu.

3.1.4. Aktīva izveide u iekļaušana bilancē

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nosaka, ka **pašradīta ilgtermiņa aktīva izmaksas** nosaka, piemērojot tādas pašus principus kā iegādātam aktīvam. Izveidošanas izmaksas komercsabiedrībām parasti rodas, veicot jauna būvobjekta celtniecību vai arī pēc būvju nodošanas ekspluatācijā, veicot to renovāciju, rekonstrukciju un restaurāciju. Kapitalizējamās izmaksas ietilpst visi ar objekta izveidošanu saistītie izdevumi:

- maksa par tehniskās dokumentācijas izstrādi, atļaujām, materiāliem;
- izdevumi būvdarbu uzraudzībai;
- izdevumi darba algām;
- maksa uzņēmējiem, kas veic darbus;
- citi ar objekta izveidošanu tieši saistīti izdevumi [195].

Tehnoloģiskās iekārtas palaišanas un izmēģinājuma produkcijas izmaksas var tikt iekļautas aktīvu iegādes vai ražošanas izmaksu sastāvā tikai tajos gadījumos, kad tās nepieciešamas sakarā ar aktīvu nodošanu ekspluatācijā.

Praksē bieži vien aktīva vērtībā iekļauj izmaksas, kuras tur nedrīkst iekļaut pēc aktīva nodošanas ekspluatācijā, piemēram:

- izmaksas, kas veiktas pēc tam, kad aktīvs ir uzsācis darbību, kādu paredzējusi komercsabiedrības vadība, bet kuras bijušas nepieciešamas, lai aktīvs sāktu darboties ar maksimāli paredzēto jaudu;
- sākotnēji zaudējumi, kas saistīti ar jaunā aktīva izmantošanu, piemēram, zaudējumi, kas radušies jaunā aktīva ražotās produkcijas attīstības un pieprasījuma veidošanas laikā;
- izmaksas, kas saistītas ar atsevišķas komercsabiedrība struktūrvienības vai visas komercsabiedrības darbības pārstrukturēšanu.

Ja komercsabiedrība veic darbības, kas saistītas ar ilgtermiņa materiālā **aktīva izveidošanu**, taču nav tieši nepieciešamas, tad ar šīm darbībām saistītos ieņēmumus un izmaksas atzīst tā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā, kurā šīs izmaksas vai ieņēmumi radušies. Piemēram, komercsabiedrība var izmantot zemi autostāvvietām līdz brīdim, kad tiek uzsākta jaunas ēkas celtniecība. Tādā gadījumā izmaksas, kas saistītas ar autostāvvietas ierīkošanu, kā arī ieņēmumi, kas saistīti ar autostāvvietas darbību, atzīstami pārskata perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Saskaņā ar LR FM *“Norādījumiem par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti”* ir jāievēro, ka ēku un būvju celtniecības projektu izmaksas, kā arī tādas izmaksas, kuras parasti ir raksturīgas celtniecības pasākumiem, **var tikt attiecinātas** uz konkrēto ilgtermiņa materiālo aktīvu, **var tikt iekļautas** attiecīgā aktīva kopējā **izmaksu sastāvā** [10]. Tā kā projektēšanas izmaksas ir obligāta celtniecības darbu sastāvdaļa, saskaņā ar *Būvniecības likumu*, autore uzskata, ka projektēšanas darbu izmaksas, saskaņojumi, nepieciešamo ekspertu slēdzienu un atzinumu izmaksas ir obligāta ilgtermiņa materiālo aktīvu izveidošanas sastāvdaļa, ko obligāti nepieciešams iekļaut LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi*.

Ilgtermiņa materiālo **aktīvu izveidošanai izmantoto aizņēmumu** procentus var iekļaut jaunizveidotā aktīva pašizmaksā kā tas paredzēts *Gada pārskatu likumā* un LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi*. Ja aktīva izveidei saņemto finansējumu izmanto pakāpeniski un finansējuma neizmantojotā daļa aktīva izveides laikā tiek ieguldīta, tad saņemto

procentu ienākumu summu atskaita no kapitalizējamo procentu summas. Ja aktīva izveidošanai izmanto tikai daļu no saņemtā finansējuma, tad kapitalizējamo finansējuma procentu daļa tiek aprēķināta kā aktīva izmaksu attiecība pret kopējo izmantotā finansējuma summu. Procentu iekļaušanu aktīva pašizmaksā atspoguļo finanšu pārskata pielikumā. Pēc objekta nodošanas ekspluatācijā turpmākos finansējuma procentu maksājumus ieskaita attiecīgā pārskata perioda izmaksās. Ja pašu izveidota (būvēta) aktīva ražošanas pašizmaksā ir ietvertas banku aizdevumu procentu summas, gada pārskata pielikumā par to ir jāsniedz atbilstošas ziņas.

Šeit autore ir konstatējusi zināmu neatbilstību. Sakarā ar to, ka Latvijā prasība par aizdevumu procentu kapitalizāciju bieži netiek ievērota, izdevumi tiek ieskaitīti perioda izmaksās, kā rezultātā netiek ievērota *Gada pārskatu likuma* 26.p.2.d., kur paredzēts, ka iegādes izmaksas aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas saistīti ar iegādāto objektu līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā. Tomēr kapitalizācija nedrīkst pārsniegt aktīvu atgūstamo vērtību [5].

Atgūstamā vērtība ir augstākā no divām: aktīva pārdošanas cenas vai tā lietošanas vērtības [5].

Nelietderīgās izmaksas, kuras radušās pašu ražota (būvēta) aktīva izveidošanas gaitā jaudu dīkstāves, ražošanas strīdu vai citu iemeslu dēļ, nav jāietver aktīvu izveidošanas izmaksu sastāvā. Administrācijas izmaksas nedrīkst ietvert aktīva iegādes vai ražošanas izmaksu sastāvā, izņemot īpašus gadījumus, kad tās tieši saistītas ar attiecīga aktīva iegādi vai nodošanu ekspluatācijā (komisijas, ekspertu izmaksas, komandējumu izdevumi, u.c.).

Rekonstrukcijas izmaksas, kuras būtiski stiprina aktīvu, ir ražošanas izmaksas un nav iegādes izmaksu sastāvdaļa. Nojaukšanas izmaksu iekļaušana ir atkarīga no mērķa, kādam zeme un ēkas ir tikušas iegādātas.

Arī starptautiskā praksē izveidošanas izmaksu uzskaitē ir līdzīga. Piemēram, Holandē izgatavošanas izmaksas kā sākotnējo izmaksu bāze var tikt izmantotas tikai tajā gadījumā, ja attiecīgā sabiedrība aktīvu ir izgatavojusi pati. Izveidošanas izmaksās iekļauj:

- izmaksas par izmantotajām izejvielām un citus izdevumus, kuri ir tieši attiecināmi uz attiecīgā aktīva izgatavošanu;
- iespējami pieņemamas netiešo izmaksu un parādu procentu trešajām pusēm proporcijas par to laika posmu, kas ir attiecināms uz aktīva izgatavošanu. Piezīmēs pie gada pārskata ir jāuzrāda, ka šādi procenti ir tikuši kapitalizēti [116].

Tomēr Holandes normatīvie akti nenosaka, kādas netiešās izmaksas ir jāiekļauj vai nav jāiekļauj izgatavošanas izmaksās. Normatīvos aktos gan tiek minēts, ka ir jāiekļauj pilnas izmaksas [116].

Vācijā **izgatavošanas izmaksām** ilgtermiņa materiāliem aktīviem tiek izmantotas sākotnējās izmaksas, kuras oficiāli nav definētas. Normatīvie akti prasa, lai sākotnējās izmaksās tiktu iekļautas tiešās izmaksas un arī pieņemama pieskaitāmo izmaksu proporcija. Pieskaitāmās izmaksas, kuras var tikt uzskaitītas kā perioda izmaksas (fiksētas izmaksas) un pārējās saimnieciskās darbības izmaksas (kuras nevar tieši

attiecināt uz aktīvu) nevar tikt kapitalizētas, līdz ar ko aktīva vērtība var atspoguļot tikai pilnas ražošanas izmaksas un visas netiešās, bet attiecināmās izmaksas. Pārdošanas izmaksas nevar tikt kapitalizētas [159].

Savukārt, piemēram, Japānā izmaksu kalkulēšanai kalpo *Izmaksu kalkulēšanas standarti*, izrakstu no kuriem autore sagatavoja 3.2.tabulā.

3.2.tabula

Izgatavošanas izmaksās iekļauto individuālo posteņu kapitalizācija Japānā [133]

Izmaksu posteņi	Vai ir kapitalizējamas?	
	Uzskaiti reglamentējošie normatīvie akti	Nodokļu likums
Materiālās izmaksas	vajag	vajag
Ražošanas izmaksas	vajag	vajag
Speciālās ražošanas izmaksas	vajag	vajag
Mainīgās materiālās un ražošanas pieskaitāmās izmaksas	vajag	vajag
Fiksētās materiālās un ražošanas pieskaitāmās izmaksas	vajag	vajag
Vispārējās pieskaitāmās izmaksas	aizliegts	aizliegts
Speciālas pārdošanas izmaksas	aizliegts	dažkārt vajag
Pārdošanas pieskaitāmās izmaksas	aizliegts	aizliegts

Ilgtermiņa materiālo aktīvu posteņi bilancē (Japānā) ir jāatspoguļo to sākotnējās vērtības vai izgatavošanas izmaksās, un tie ir jāsamazina ar pieņemamu amortizāciju (kas ir vienlīdzīga ar nolietojumu) katrā sekojošā atskaites periodā. Ja ir noticis kāds neparedzēts vērtības samazinājums, tad aktīvi ir attiecīgi jānoraksta. Izmaksu iekļaušanu aktīva vērtībā pārtrauc ar brīdi, kad aktīvs ir nodots ekspluatācijā, t.i., aktīvs var uzsākt darbību, kādu paredzējusi uzņēmuma vadība. Turpmākās izmaksas, kas saistītas ar aktīva izmantošanu vai turpmāko pārvietošanu netiek iekļautas aktīva vērtībā [133].

P.R.Delanejs, B.I.Epšteins, R.Nahs (Delaney P.R., Epstein B.I., Nach R.) ASV speciālajā literatūrā uzsvērts, ka visu izdevumu identifikācija var izrādīties sarežģīts uzdevums [119].

Piemēram, ja tiek izdalīts zemes gabalu apbūvei, tad kāda daļa no izdevumiem, kas saistās ar zemes gabala atbrīvošanu, var tikt identificēti kā izdevumi, kas attiecināmi uz ēkai, bet kāda cita daļa var tikt pieskaita zemes vērtībai. Tāpēc nepieciešams atzīmēt, ka termins *izmaksas* (cost) tiek izmantots dažādiem mērķiem un nozīmēm. Ja aktīvs tiek veidots (būvēts) komercsabiedrībā, tad izmaksas ir līdzvērtīgas celtniecības izmaksām [119]. Izdevumi, kas radušies no paviršības (carelessness) vai pieļauto kļūdu rezultātā, kā arī izmaksas, kas nepalielina aktīvu lietderību, nav iekļaujamas aktīva sākotnējās izmaksās (original cost), bet gan pārskata perioda izmaksās [112].

Japānā aizdevuma procentu kapitalizācija nav obligāta, un tā var tikt ņemta vērā tikai attiecībā uz aizņemtajiem līdzekļiem tām izmaksām, kas attiecas uz ilgtermiņa materiālajiem aktīviem. Praksē finansēšanas procenti parasti netiek kapitalizēti attiecībā uz pirktajiem aktīviem, izņemot nekustamā īpašuma, elektroenerģijas, dzelzceļa un tamlīdzīgus uzņēmumus un attiecībā uz pašu izgatavotajiem aktīviem, kuriem ir ilgs lietderīgās izmantošanas laiks [133].

Vācijā procenti par aizņēmumu tiek uzskatīti kā piederoši pie ražošanas izmaksām, ja aizņemtā kapitāls ir ticis izmantots, lai finansētu kāda aktīva ražošanu, un ja procenti ir radušies atbilstošā periodā [116].

Autores viedoklis ir, ka augstākminētā pieredze un nostādnes var tādā vai citādā veidā izrādīties noderīgas Latvijai sakarā ar objektu celtniecību, kur nepieciešama izmaksu dalīšana. Savlaicīga normu izstrādāšana šajā ziņā palīdzētu ieviest skaidrību.

3.1.5. Nomas ceļā iegūti aktīvi

Īpaša uzmanība jāpievērš tādu aktīvu atzīšanai, kuri ir saņemti, pamatojoties uz nomas līgumu. Aktīvu nomas uzskaiti grāmatvedībā Latvijā reglamentē *Gada pārskatu likums*, kā arī izstrādāts LGS Nr.9 *Noma* projekts, kas sagatavots, pamatojoties uz 17. SGS *Līzings darījumi*.

Noma ir līgums, ar kuru iznomātājs par vienu vai vairākiem nomas maksājumiem nodod nomniekam tiesības lietot aktīvu noteiktu laika periodu. Atkarībā no vienošanās starp iznomātāju un nomnieku nomas objekts pēc noteikta laika un noteikta maksājumu apmēra var pāriet nomnieka īpašumā [194]. Noma iedalāma divos pamatveidos:

- finanšu noma;
- operatīvā noma.

Līzings darījums ir vienošanās, ar kuru līzings devējs nodod līzings ņēmējam tiesības lietot kādu aktīva objektu uz noteiktu laiku apmaiņā pret maksājumu vai maksājumiem [130].

Šeit skaidri redzamas terminoloģijas problēmas. Bieži vien speciālajā literatūrā parādās termins **līzings**, bet tā kā *Gada pārskatu likumā* un LGS Nr.9 *Noma* projektā ir lietots termins **noma**, tad arī autore pētījumā lieto terminu *noma*.

SGS *Finanšu nomas darījums* tiek definēts kā nomas darījums, kurš būtībā nodod nomas ņēmējam visus riskus un atlīdzību, kas raksturīga īpašumtiesībām uz aktīvu objektu. Īpašumtiesību apliecinājumu eventuāli var nodot vai arī nenodot [130].

Savukārt LGS Nr.9 *Noma* projektā **finanšu noma** tiek definēta kā noma, kas būtībā nodod nomniekam visus aktīva īpašuma tiesībām raksturīgos riskus un atlīdzības, turklāt īpašuma tiesības var tikt vai netikt nodotas. Nomas perioda laikā iznomātājs saņem nomas maksājumus, un tās beigās nomas objekts tiek nodots nomniekam, kurš uz to iegūst īpašuma tiesības, taču tas nav obligāts nosacījums [194].

Operatīvā noma ir noma, kas nav finanšu noma un nomas termiņam beidzoties, nomnieks nomas objektu nodod atpakaļ iznomātājam.

Finanšu un operatīvo **nomu iespējams klasificēt** pēc vairākiem kritērijiem:

- vai darījuma rezultātā notiek īpašuma tiesību maiņa vai nenotiek;
- vai līguma termiņa beigās vai arī tā laikā ir iespēja izpirkt nomas objektu;
- vai nomas līguma laiks sedz lielāko daļu aktīva lietderīgās lietošanas laika;
- vai esošo nomas maksājumu diskontētā vērtība ir pielīdzināma aktīva tirgus vērtībai;
- vai visi ar nomas objektu saistītie riski un labumi nomas līguma laikā ir nodoti nomniekam.

LGS Nr.9 *Noma* projektā paredzēts, ka nomu **klasificē** par **finanšu nomu** šādos gadījumos:

- nomā aktīva īpašuma tiesības tiek nodotas nomniekam līdz nomas termiņa beigām;
- nomniekam ir iespēja nopirkt aktīvu par cenu, kura datumā, kad šo iespēju varēs izmantot, varētu būt pietiekami zemāka par patieso vērtību, lai nomas uzsākšanas datumā pastāvētu pamatota noteiktība, ka nomnieks šo iespēju izmantos;
- nomas termiņš ietver vismaz 75% no aktīva saimnieciskās izmantošanas laika, pat ja īpašuma tiesības netiek nodotas;
- minimālā nomas maksājumu pašreizējā vērtība nomas uzsākšanas datumā ir vismaz 90% no iznomātā aktīva patiesās vērtības;
- iznomātie aktīvi ir tik specifiski, ka tos, būtiski nepārveidojot, var lietot tikai nomnieks [194].

Klasifikācijai izmantojami arī papildu kritēriji, piemēram, noma ir atzīstama par finanšu nomu, ja:

- nomnieks var lauzt nomas līgumu un viņš arī sedz iznomātāja zaudējumus, kas radušies, laužot šo līgumu;
- nomnieks gūst peļņu vai sedz zaudējumus, kas rodas, mainoties nomas objekta atlikušajai patiesai vērtībai;
- nomniekam ir iespēja turpināt otru nomas periodu par nomas maksu, kas ir būtiski zemāka par tirgus cenu;
- iznomātājs iegādājas aktīvu tieši nomnieka vajadzībām, t.i., pēc nomnieka izvēles [194].

Finanšu nomas darījumus grāmatvedībā uzskaita un finanšu pārskatos uzrāda nomas termiņa sākumā un nomnieks bilancē atzīst gan aktīvu, gan saistības veikt nākotnes maksājumus. Nomniekam saistības par nomas objektu jāiedala īstermiņa un ilgtermiņa saistībās. Nomas devējiem aktīvi, kas izdoti finanšu nomā, pašu bilancē jāatzīst un jāuzrāda kā debitoru parāds par summu, kas vienāda ar neto ieguldījumu nomas darījumā.

Iznomātājs finanšu nomā saņemamās nomas maksas summas uzskaita kā pamatsummas atmaksu, kas samazina debitoru parādus, un atlīdzību par ieguldījumu un sniegtajiem pakalpojumiem – kā finansēšanas ienākumus.

A.Ludboržs uzskata, ka operatīvo nomu labāk izvēlēties gadījumos, ja:

- nav pārliecības par ilgtermiņa maksāspēju;
- nav pārliecības par objekta pareizu izvēli;

- nepastāv vēlme palielināt bilances saistības un aktīvu rādītājus;
- ir vēlme nomāt aktīvu uz noteiktu laika posmu, un pēc tam šis objekts viņam vairs nav nepieciešams [69].

Tā kā darījums starp nomas devēju un nomas ņēmēju ir balstīts uz vienošanos, kas saistoša abām pusēm, ir svarīgi lietot konsekventas jēdzienu definīcijas. **Darījuma būtība**, nevis līguma forma nosaka, vai darījums ir finanšu vai operatīvā noma. Piemēram, ja nomas termiņš veido lielāko daļu nomas objekta lietderīgās lietošanas laika un pat, ja, nomas līgumam beidzoties, nomas ņēmējam īpašuma tiesības netiek nodotas, finanšu grāmatvedībā darījums atspoguļojams kā finanšu noma [69]. Nomas darījumus klasificē, tos uzsākot.

Komersabiedrība, saņemot nomā ilgtermiņa materiālo aktīvu, uz kuru tam nomas perioda beigās tiks nodotas īpašuma tiesības (finanšu noma), šo objektu uzskata kā sev piederošu aktīvu, turpretī operatīvās nomas gadījumā nomas ņēmējs saņemto aktīvu savā bilancē neatzīst. Pamatojums šādai darījumu uzskaiti ir tās **ekonomiskās būtības prioritāte pār juridisko formu**, jo nomas ņēmējs saņem visu ar aktīvu saistīto atlīdzību un uzņemas visus riskus. Tomēr ne vienmēr operatīvajā nomā saņemto aktīvu nomas ņēmējs neatzīst savā bilancē. Saskaņā ar 17.SGS *Līzings* nomas darījums tiek klasificēts kā finanšu noma, ja nomas termiņš aizņem aktīvu objekta saimnieciski lietderīgā mūža lielāko daļu, pat ja nomas ņēmējam nomas perioda beigās īpašuma tiesības netiks dotas. Arī gadījumos, ja operatīvās nomas objekts ir tik specifisks, ka to bez būtiskas pārveidošanas var izmantot tikai konkrētais nomas ņēmējs, tas tiek atzīts šī nomas ņēmēja bilancē.

Nomas ņēmējiem jāatzīst finanšu nomas darījumi par aktīviem un saistībām savās bilancēs par summām, kas, nomas saistības uzsākot, ir vienādas ar nomā izdotā īpašuma patieso vērtību, vai, ja tā ir mazāka, tad ar minimālo nomas maksājumu pašreizējo vērtību. Aprēķinot minimālo nomas maksājumu pašreizējo vērtību, diskonta faktors ir nomas darījumā ietvertā procentu likme, ja to ir iespējams noteikt. Ja tas nav iespējams, tad jālieto nomas ņēmēja salīdzināmā aizņēmuma likme.

Operatīvās nomas maksājumi peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāatzīst par izdevumiem pēc lineārās metodes visa nomas termiņa laikā, ja vien kāda cita metode precīzāk neattēlo lietotāja gūto labumu saņemšanas grafiku. Visa veida stimulēšana (nomas devējs var nodrošināt stimulus, lai nomas ņēmējs noslēgtu attiecīgo līgumu) saistībā ar jauno vai atjaunota nomas līgumu jāatzīst kā neatņemama neto atlīdzības sastāvdaļa, par kuru ir notikusi vienošanās, par iznomātā aktīva izmantošanu, neatkarīgi no stimulēšanas rakstura vai veida, kā arī maksājumu laika plānojuma. Nomas devējam kopējās stimulēšanas izmaksas ir jāatzīst kā nomas ieņēmumu samazinājums nomas termiņa laikā.

Operatīvās nomas darījumos izmaksas, kas radušās, pelnot ienākumus no nomas, atzīst par izdevumiem. Nomas ienākumus (izņemot maksu par sniegtajiem pakalpojumiem, piemēram, apdrošināšanas izmaksas, uzturēšanas izmaksas) atzīst nomas perioda laikā pēc lineārās metodes pat tad, ja maksa netiek saņemta pēc lineārās metodes, ja vien kāda cita metode precīzāk neattēlo sistēmu, kādā veidā no nomas objektiem gūtais labums samazinās.

Tā kā zemei parasti ir neierobežots saimnieciskās izmantošanas laiks, un, ja nav gaidāms, ka līdz nomas termiņa beigām īpašuma tiesības pāries nomniekam, tad nomnieks parasti nesaņem visus īpašuma tiesībām raksturīgos riskus un atlīdzību. Tādēļ zemes nomu parasti klasificē par operatīvo nomu, ja vien nav paredzēts, ka nomas termiņa beigās īpašuma tiesības pāries nomniekam.

Iznomāto aktīva objektu nolietojums jānosaka pēc metodes, kas saskan ar nomas devēja normālo nolietojuma politiku, ko pielieto attiecībā uz līdzīgiem aktīviem saskaņā ar citiem SGS.

Gadījumā, ja nomas termiņa laikā nomas ņēmējs un nomas devējs vienojas mainīt nosacījumus, kuri arī nomas termiņa sākumā norādītu uz citādu nomas darījuma kvalifikāciju, šāds nomas darījums tiek uzskatīts par jaunu nomas darījumu.

Operatīvās nomas maksājumus, izņemot pakalpojumu izmaksas (piemēram, apdrošināšanas izmaksas, nomātā aktīva uzturēšanas izmaksas), nomas termiņa laikā atzīst par izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Iznomātājs finanšu nomas gadījumā iznomāto aktīvu nomas termiņa sākumā uzrāda bilances aktīvā attiecīgi kā ilgtermiņa un īstermiņa debitoru parādus summā, kas vienāda ar neto ieguldījumu nomā. Operatīvās nomas gadījumā iznomāto aktīvu iznomātājs uzrāda bilances līdzekļu sastāvā. Ienākumus no operatīvās nomas atzīst par ienākumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā pārskata periodā.

Iznomāto aktīvu nolietojumam piemēro tādu pašu nolietojuma aprēķināšanas politiku, kāda ir noteikta citiem līdzīgiem aktīviem.

Pastāv vēl viens finanšu un operatīvās **nomas paveids – pārdošana ar atpakaļ saņemšanu nomā**, un tas nozīmē aktīva pārdošanu un šā paša aktīva saņemšanu atpakaļ nomā. Nomas objekta pārdevējs un nomnieks ir viena un tā pati persona. Tādā veidā aktīva pārdevējs iegūst papildu brīvos naudas līdzekļus, savukārt iznomātājs iegūst īpašumā tiesības uz nomas objektu. Atkarībā no darījuma modifikācijas īpašumtiesības uz nomas objektu ar laiku nomniekam var pāriet vai arī nepāriet. Grāmatvedības uzskaitē šajā gadījumā ir atkarīga no darījuma pamatā esošā nomas veida.

Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījuma rezultāts var izpausties sekojoši:

- pārdošanas cena atbilst patiesajai vērtībai;
- pārdošanas cena zemāka par patieso vērtību;
- pārdošanas cena pārsniedz patieso vērtību.

Šo darījumu atspoguļošanu uzņēmuma uzskaitē autore ir apkopojusi 3.3.tabulā.

Pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījuma rezultāts [194]

	Bilances vērtība vienāda ar patieso vērtību	Bilances vērtība zemāka par patieso vērtību	Bilances vērtība augstāka par patieso vērtību
1. Pārdošanas cena atbilst patiesajai vērtībai			
Peļņa	Nav peļņas	Peļņu atzīst uzreiz	Nav piemērojams
Zaudējumi	Nav zaudējumu	Nav piemērojams	Zaudējumus atzīst uzreiz
2. Pārdošanas cena zemāka par patieso vērtību			
Peļņa	Nav peļņas	Peļņu atzīst uzreiz	Nav peļņas *
Zaudējumi, kas nav kompensēti ar nākotnes nomas maksājumiem, kas zemāki par tirgus cenu	Zaudējumus atzīst uzreiz	Zaudējumus atzīst uzreiz	*
Zaudējumi, kas ir kompensēti ar nākotnes nomas maksājumiem, kas zemāki par tirgus cenu	Zaudējumus pakāpeniski amortizē	Zaudējumus pakāpeniski amortizē	*
3. Pārdošanas cena pārsniedz patieso vērtību			
Peļņa	Peļņu pakāpeniski amortizē	Peļņu pakāpeniski amortizē ***	Peļņu pakāpeniski amortizē **
Zaudējumi	Nav zaudējumu	Nav zaudējumu	*

* Attēlo apstākļus, kas nosaka aktīva uzskaites vērtību norakstīt līdz patiesajai vērtībai, kas ir pārdošanas objekts pārdošanas ar saņemšanu atpakaļ nomā darījumā.

** Peļņa ir patiesās vērtības un pārdošanas cenas starpība, tāpēc uzskaites vērtību noraksta līdz patiesajai vērtībai.

*** Peļņa (pārdošanas cenas pārsniegums pār patieso vērtību) tiek amortizēta aktīva paredzētajā lietošanas periodā. Ikvienu patiesās vērtības pārsniegumu pār uzskaites vērtību atzīst uzreiz.

Gada pārskatu likums nosaka, ka **aktīvu izveidošanai** saņemto **aizņēmumu procentus** par periodu līdz objekta nodošanai ekspluatācijā **var iekļaut jaunizveidotā objekta** pašizmaksā. Arī LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* ir noteikts, ka aktīva izveidošanai izmantoto aizņēmumu procentus **var iekļaut jaunizveidotā** aktīva pašizmaksā. Autore uzskata, ka LGS Nr.9 *Noma* nepieciešams paredzēt, ka finanšu nomas līguma ietvaros maksājami nomas procenti nav aktīva izveidošanas izmaksas un līdz ar to nav kapitalizējami, jo:

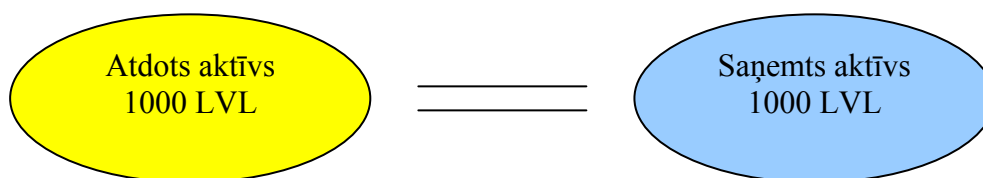
- finanšu nomā saņemtie aktīvu parasti jau **ir gatavi lietošanai**, līdz ar to šeit nevar būt runa par jaunizveidota aktīva izmaksām;
- aktīva sākotnējo vērtību palielinot par finansējuma izdevumiem, tā **pārsniegs** nomātā aktīva **patieso vērtību**, par kādu iznomātājs to iegādājies nomnieka vajadzībām.

Savukārt autore uzskata, ka arī līguma noformēšanas un finansēšanas izdevumi uzskatāmi par pārskata perioda izdevumiem, kā tas norādīts arī LGS Nr.9 *Noma* projektā, kaut arī speciālajā literatūrā var sastapt dažādus viedokļus. Autore uzskata, ka standartā būtu nepieciešams atšifrēt terminu *finansēšanas izdevumi*. Autore piedāvā skaidrojumu, ka finansēšanas izdevumi ir izdevumi, kas saistīti ar aktīva finansēšanu, šajā gadījumā finanšu nomu. Pie tādiem izdevumiem pieder bankas izdevumi, nomas noformēšanas izdevumi, par finanšu nomu maksājami procenti.

3.1.6. Aktīvu maiņa un to ieguldījums cita uzņēmuma kapitālā

Aktīvu komercsabiedrība var iegūt **apmaiņas ceļā**:

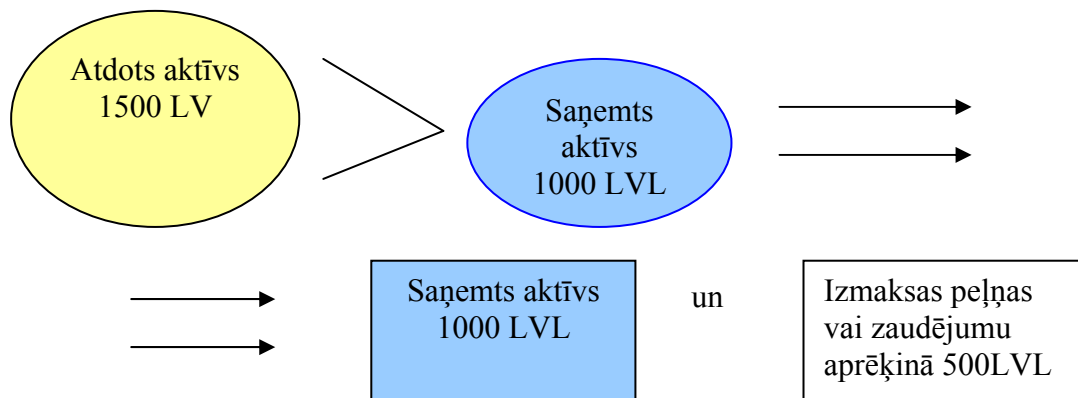
- Izdarot apmaiņu pret **līdzvērtīgu aktīvu** objektu vai arī daļēju apmaiņu pret objektu ar atšķirīgu vērtību, vai apmainot to pret citiem līdzekļiem. Iegūtā aktīva objekta sākotnējo uzskaites vērtību nosaka pēc tā vērtības, kas līdzinās atdotā objekta patiesai vērtībai, palielinātai par atdotās naudas vai citu maksāšanas līdzekļu summu (skat. 3.1.attēlu).



3.1.attēls. Piemērs līdzvērtīgu aktīvu maiņai

Mainot savā starpā līdzvērtīgus aktīvus finanšu uzskaitē parasti problēmas nerodas.

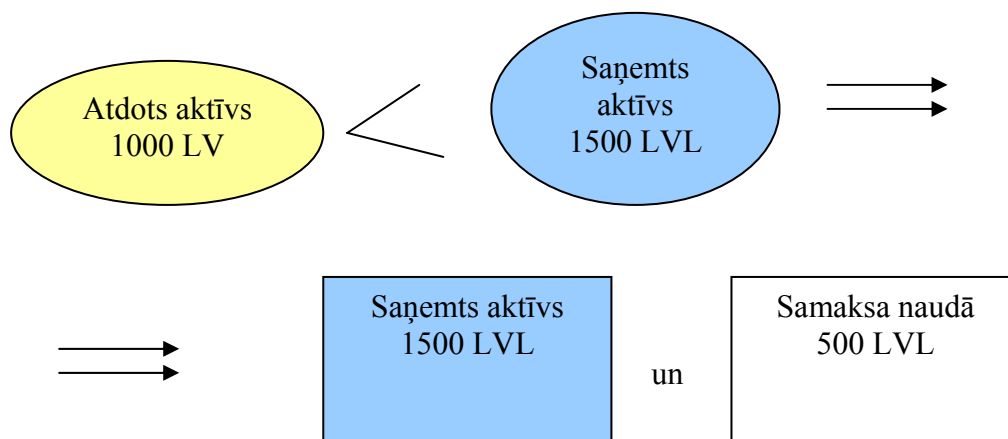
- Ja apmaiņā iegūtā ilgtermiņa materiālā aktīva **vērtība mazāka** par atdotā aktīvu atlikušo vērtību, jāveic iegrāmatotās vērtības samazinājums atbilstoši zemākai vērtībai. Starpību jānoraksta izmaksās (skat. 3.2.attēlu).



3.2.attēls. Piemērs dārgāka aktīva maiņai pret nevērtīgāku

Šajā gadījumā ir būtiski noformēt starpību starp atdoto un saņemto aktīvu. Šajā gadījumā uzņēmumam rodas zaudējumi, kas arī jāatspoguļo peļņas vai zaudējumu pārskatā attiecīgā perioda finanšu pārskatā.

- Ja daļējā apmaiņā iegūtā aktīva **vērtība ir lielāka** par atdotā aktīva objekta patieso vērtību un papildus jāmaksā nauda vai jānorēķinās ar citiem maksāšanas līdzekļiem, lai noteiktu iegūtā objekta sākotnējo uzskaites vērtību, jāaprēķina atdotā aktīva atlikušās un atdotās naudas vai citu maksāšanas līdzekļu summa. Šādi noteikta sākotnējā uzskaites vērtība nedrīkst pārsniegt šī aktīva objekta patieso vērtību (skat, 3.3.attēlu).

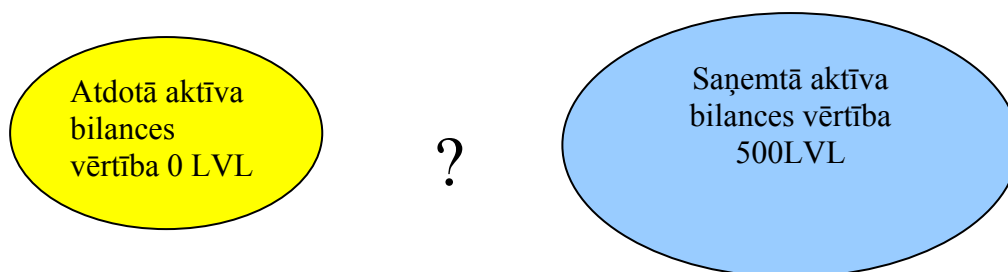


3.3.attēls. Piemērs mazāk vērtīga aktīva maiņai pret dārgāku

Izejot no speciālajā literatūrā dotajiem maiņas variantiem un analizētajiem piemēriem, autore secina, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu var iegūt maiņas vai daļējas maiņas ceļā pret atšķirīgu vai līdzvērtīgu ilgtermiņa materiālo aktīva objektu. Šāda posteņa izmaksas novērtē pēc saņemtā aktīva objekta patiesās vērtības. Šajā gadījumā tiek uzskatīts, ka patiesā vērtība ir ekvivalenta atdotā aktīvu objektu patiesajai vērtībai, izdarot korekcijas par naudas vai tās ekvivalentu visa veida pārvedumiem.

Tā kā Latvijas komercsabiedrības saimnieciskā darbībā bieži izmanto ilgtermiņa materiālos aktīvus, kuru atlikusī vērtība ir 0 LVL, tad rodas jautājums, kā uzskaitīt maiņas rezultātā iegūtā aktīva vērtību, ja atdotais aktīvs bija vērtībā 0 LVL.

Šajā pētījuma daļā autore vēlējās norādīt uz problēmu, kā rīkoties, ja maiņas darījumā iesaistīts aktīvs, kura bilances vērtība ir 0 LVL. Bet tā kā tas tiek izmantots saimnieciskā darbībā, tad aktīvam būtu jābūt lietošanas vērtībai. Mainot aktīvu atlikušajā vērtībā 0 LVL pret citu aktīvu, piemēram, par 500 LVL, kādai tad būtu jābūt jaunā aktīva uzskaites vērtībai?



3.4.attēls. Maiņas darījums, kur iesaistīts aktīvs bez atlikušās vērtības

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* ir paredzēts, ka, ja iegūtais aktīvs netiek novērtēts tā patiesajā vērtībā, tad tā vērtību pielīdzina apmaiņā nodotā aktīva bilances vērtībai brīdī, kad pārtraukta šā maiņas darījumā iesaistītā aktīva atzīšana. Tātad LGS neuzliek par pienākumu novērtēt aktīvu ne patiesajā, ne lietošanas vērtībā, tomēr to arī neaizliedz. Lai finanšu pārskats sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu, tad autore uzskata, ka apmaiņā nododamais aktīvs pirms maiņas darījuma jānovērtē patiesajā vērtībā (tirgus vērtībā), jo maiņa ir viens no aktīva ieguves veidiem, kas pielīdzināms iegādei, tikai šajā gadījumā monetārā aktīva vietā darījumā ir iesaistīts nemonetārais aktīvs.

Vēl viens no darījumu veidiem ar ilgtermiņa materiāliem aktīviem ir to **ieguldījumi citu komercsabiedrību kapitālā**. Veicot mantisko ieguldījumu, būtiski ir ievērot *Komerclikuma* (KL) noteikumus, kas nosaka, ka par mantiskā ieguldījuma priekšmetu var būt naudas izteiksmē novērtējama ķermeņa vai bezķermeņa lieta, kuru var izmantot komercsabiedrības komercdarbībā, izņemot lietas, uz kurām saskaņā ar likumu nevar vērst piedziņu. Pamatkapitālu vai tā daļu, apmaksājot ar mantisko ieguldījumu, tā jānovērtē saskaņā ar KL noteikumiem:

- mantisko ieguldījumu novērtē un atzinumu par to sniedz eksperts, kurš iekļauts komercreģistra iestādes apstiprinātajā sarakstā, ja mantiskais ieguldījums pārsniedz 4000 LVL;
- ja mantiskais ieguldījums nepārsniedz 4000 LVL un mantiskie ieguldījumi kopā ir mazāk par pusi no sabiedrības pamatkapitāla, mantisko ieguldījumu novērtēt un atzinumu sniegt var dibinātāji;

- mantiskais ieguldījums novērtējams pēc attiecīgās lietas vai tiesības **parastās vērtības** (KL nav paskaidrots, kas jāsaprot ar parasto vērtību).

Sakarā ar to, ka *Komerclikums* nepaskaidro, kas domāts ar parasto vērtību, kā arī tāpēc, lai arī KL ieviestu vienot terminoloģiju, autore iesaka **parasto vērtību** aizstāt ar **tirgus vērtību**.

3.1.7. Dāvinājumi un ziedojumi

Par saņemtā finansiālā atbalsta (palīdzības) līdzekļiem iegādāto, kā arī **dāvinājumā un ziedojumos** saņemto aktīvu atspoguļošanu finanšu pārskatos reglamentē MK 2004.gada 15.jūnija noteikumi Nr.537 *Kārtība kādā finanšu pārskatos atspoguļojams valsts, pašvaldību, ārvalstu, Eiropas Kopienas, citu starptautisko organizāciju un institūciju finansiālais atbalsts, ziedojumi un dāvinājumi naudā vai natūrā*. MK noteikumi kopumā atbilst 20.SGS *Valsts dotāciju uzskaitē un informācijas atklāšana par valsts palīdzību*, tikai nedaudz sašaurinot subsīdiju, dotāciju, dāvinājumu un cita veida palīdzības atspoguļošanas iespējas salīdzinājumā ar šo standartu. Saņemtais finansiālais atbalsts tiek atspoguļots nākamo periodu ieņēmumu sastāvā, kuri saimnieciskās darbības rezultātā tiek iekļauti laika periodā, kas atbilst iegādātā aktīva objekta lietderīgās lietošanas laikam. 3.4.tabulā ir apkopotī finansiālā atbalsta iespējamie uzskaites varianti atbilstoši MK noteikumiem un 20.SGS [130] .

3.4.tabula

Finansiālā atbalsta uzskaites varianti [130]

Finansiālā atbalsta atspoguļošanas metodes	Saskaņā ar MK noteikumiem	Saskaņā ar 20.SGS
Finansiālo atbalstu sistemātiski atzīst par ieņēmumiem tajos periodos, kuros to nepieciešams saskaņot ar attiecīgiem izdevumiem	jā	jā
Finansiālo atbalstu atzīst tā gada ieņēmumos, kurā finansiālais atbalsts saņemts	jā, ja attiecas uz šo periodu	jā, ja attiecas uz šo periodu
Finansiālais atbalsts tiek ieskaitīts pašu kapitālā	nē	nē
Finansiālais atbalsts tiek samazināts par izdevumi, par kuriem saņemta kompensācija, vai tiek samazināta aktīva sākotnējā vērtība	nē	jā

3.4.tabulā redzams, ka MK noteikumos nav paredzēta metode, kad par saņemto finansiālo atbalstu tiek samazinātas izmaksas vai aktīva uzskaites vērtība, t.i., aktīvu objekta uzskaites summas samazināšana par saņemto finansējuma summu.

Lai harmonizētu arī valsts, pašvaldību, ārvalstu, Eiropas Kopienas, citu starptautisko organizāciju un institūciju finansiālo atbalstu, ziedojumu un dāvinājumu uzskaiti, autore iesaka MK noteikumos Nr. 537 *Kārtība kādā finanšu pārskatos atspoguļojams valsts, pašvaldību, ārvalstu, Eiropas Kopienas, citu starptautisko organizāciju un*

institūciju finansiālais atbalsts, ziedojumi un dāvinājumi naudā vai natūrā, mainīt noteikumu, kas attiecas uz izdevumu kompensāciju. Noteikumos būtu jāparedz, ka finansiālais atbalsts tiek samazināts par izdevumiem, par kuriem saņemta kompensācija, vai tiek samazināta aktīva sākotnējā vērtība, kā tas ir paredzēts 20.SGS.

3.1.8. Ieguldījumu īpašums

Latvijas tirgū darbojas komercsabiedrības, kas iegādājas un tur nekustamos īpašumus, lai gūtu ieņēmumus no nomas maksas vai gūtu peļņu no to pārdošanas, pieaugot nekustāmā īpašuma vērtībai. Šādi nekustāmā īpašuma izmantošanas mērķi ir pavisam citādi nekā nekustāmo īpašumu izmantošana ražošanā, preču vai pakalpojumu pārdošanā, administrācijas vajadzībām vai arī to pārdošanai parastas saimnieciskās darbības ietvaros. Saskaņā ar *Gada pārskatu likumu* par **ieguldījuma īpašumiem** ir uzskatāma zeme, ēkas vai tās daļas, ko sabiedrība tur, lai iegūtu nomas (īres) maksu **vai** sagaidītu cenu celšanos, nevis lai izmantotu preču ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, administratīvā nolūkā vai pārdotu parastā saimnieciskās darbības gaitā.

40.SGS *Ieguldījumu īpašums* definē *Ieguldījumu īpašumu* kā zemi, ēkas, zemi kopā ar ēkām un zemi kopā ar ēku daļu, kas tiek turēta, lai saņemtu nomas maksu, kapitāla vērtības pieaugumu vai nomas maksu kopā ar kapitāla vērtības pieaugumu, tāpēc, lai:

- izmantotu preču vai pakalpojumu ražošanai vai piegādei;
- administrācijas vajadzībām;
- pārdošanai veicot saimniecisko darbību [130].

Līdz ar to *Gada pārskatu likums* un 40.SGS *Ieguldījumu īpašums* atļauj ieguldījuma īpašumu novērtēt patiesajā vērtībā, nepakļaujot to amortizācijai, ja ir pastāvīgi pieejamas cenas aktīvajā tirgū vai arī, ja visiem ieguldījuma īpašuma objektiem vērtību ir noteicis sertificēts nekustamā īpašuma vērtētājs.

Gada pārskatu likuma prasības par ieguldījuma īpašumu atspoguļošanu bilancē atsevišķā postenī un informācijas atklāšanu attiecas tikai uz gadījumiem, ja **uzņēmums izvēlas novērtēt** ieguldījuma īpašumus to patiesajā vērtībā. Saskaņā ar likuma prasību (20.pantu) komercsabiedrības, kuras ieguldījuma īpašumu izvēlas novērtēt patiesajā vērtībā, to norāda atsevišķi, bilances aktīvā iekļaujot jaunus attiecīgi nosauktus posteņus. Tātad bilances aktīvā izveidojama jauna ilgtermiņa ieguldījumu grupa. Šādas kategorija ir iestrādāta *Gada pārskatu likuma grozījumos 2006.gada 22.novembrī*, izmaiņas vēl nav veiktas likumā *Par konsolidētajiem gada pārskatiem*. Tomēr autora viedoklis šajā situācijā ir tāds, ka, novērtējot ilgtermiņa ieguldījumus to patiesajā vērtībā, tiek norādīts uz to, ka šie aktīvi ir paredzēti pārdošanai un ir gatavi pārdošanai. Tātad pēc būtības tie atbilst definīcijai *Prece pārdošanai*.

Kā ieguldījuma īpašumi neskaitās tādi īpašumi:

- kurus īpašnieks tur, lai izmantotu preču ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, administratīvā nolūkā;
- kurus īpašnieks tur, lai pārdotu parastā uzņēmējdarbības gaitā;
- kurus izmanto īpašnieki un komercsabiedrības darbinieki;
- kas tiek būvēti trešajām pusēm;
- kas tiek iznomāti ar finanšu nomas noteikumiem;

- bioloģiskie aktīvi, kas pievienoti zemei (meži), un zemes dzīlēs esošie izrakteņi, minerāli u.tml.

Ņemot vērā iepriekš veikto uzskaitījumu par to, kas tad ir ieguldījuma īpašums, ir jāsecina, ka 40.SGS *Ieguldījumu īpašums* vispār nav ņemtas vērā komercsabiedrības, kuru darbības veids ir operatīvās nomas pakalpojumu sniegšana. No vienas puses, ilgtermiņa materiālo aktīvu definīcijā ir teikts, ka to sastāvā ietilpst aktīvi, ko komercsabiedrība tur, lai izmantotu preču ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, **iznomāšanai citiem** vai administratīviem nolūkiem. Tātad šos aktīvus **uzskaita kā ilgtermiņa materiālos aktīvus** pēc sākotnējās vērtības, rēķina to nolietojumu, tos pārvērtē pēc nepieciešamības. Savukārt, no otras puses pastāv ieguldījuma īpašuma definīcija (40.SGS), kura, piemēram, nosaka, ka būves, kas **pieder** komercsabiedrībai **vai tiek nomātas** atbilstoši finanšu nomas noteikumiem un **tiek iznomātas citiem** saskaņā ar operatīvās nomas nosacījumiem, **ir ieguldījuma īpašums**. Novērtēšana gan ir atstāta sabiedrības ziņā: var izmantot sākotnējo izmaksu metodi vai pārvērtēšanu. Tomēr šāda nekoncekvence skaidrību uzskaites metodoloģijā neievieš. Šeit ir vēl viena pretruna - ieguldījuma īpašumam ir jābūt gatavam pārdošanai, bet nekustāmais īpašums, kas atdots operatīvā nomā praktiski nevar būt gatavs tūlītējai pārdošanai, jo parasti ir īsāki vai ilgāki līguma laušanas termiņi.

Līdz ar to autore uzskata, ka nepieciešams izdarīt izmaiņas 40. SGS *Ieguldījumu īpašums*, izslēdzot no ieguldījuma īpašuma definīcijas sabiedrības, kuru galvenais vai viens no galvenajiem darbības veidiem ir operatīvās nomas pakalpojumu sniegšana, to attiecīgi skaidrojot finanšu pārskata piezīmēs.

Kā jau minēts 2.2.nodaļā, runājot par klasifikāciju, autore uzskata, ka *Gada pārskatu likumā* nepieciešams veikt izmaiņas, norādot, ka, ja noma (īre) ir komercsabiedrības sniegtie pakalpojumi saskaņā ar komercsabiedrības pamatdarbību, tad tie nevar tikt uzskatīti par ieguldījumu īpašumu, jo šiem aktīviem ir atšķirīgi lietošanas mērķi, tāpēc arī nepieciešams tos atsevišķi uzrādīt bilanci. Ieņēmumi no nomas maksas nevar tikt uzskatīti par spekulāciju ar nekustamo īpašumu.

Saskaņā ar *Gada pārskatu likumu* komercsabiedrībām, kurām pieder nekustāmā īpašuma objekti, nepieciešams izstrādāt un apstiprināt ieguldījuma īpašumu klasifikācijas kritērijus un to novērtēšanas politiku. Ieguldījuma īpašumi sākotnēji jānovērtē to iegādes vai izveidošanas pašizmaksā, kapitalizējot turpmākos tēriņus, ja nākotnē saņemamie ekonomiskie labumi pārsniegs sākotnēji noteikto nekustāmā īpašuma objektu darbības rezultātu standartu. Radušās izmaksas, lai atjaunotu šo objektu darbības laikā nolietojušās funkcijas, tiek iekļautas pārskata periodu peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Autore uzskata, ka attiecīgi klasifikācijas kritēriji vispirms jāieestrādā *Gada pārskatu likumā*.

Gada pārskatu likumā ir paredzēts, ka pēc ieguldījumu īpašuma novērtēšanas komercsabiedrības vadībai jāizvēlas patiesās vērtības modelis vai pašizmaksu modelis, kas jāizmanto visiem ieguldījuma īpašumu objektiem. Atkarībā no modeļa izvēles visiem ieguldījumu īpašumu objektiem ir regulāri jānosaka patiesā vērtība vai atgūstamā vērtība, lai konstatētu aktīvu vērtības samazinājumu, izmantojot izmaksu metodi.

Pašizmaksas metode paredz uzskaiti pēc izmaksām, atskaitot visu veidu akumulēto nolietojumu un visus akumulētos zaudējumus no vērtības samazināšanās.

Patiesās vērtības metode paredz, ka ieguldījuma īpašums tiek pārvērtēts pēc tā patiesās vērtības pārskata perioda beigās. Peļņu vai zaudējumus no pārvērtēšanas iekļauj to rašanās perioda peļņā vai zaudējumos.

Ieguldījumu novērtēšana **patiesajā vērtībā** jāveic atbilstoši *Gada pārskatu likumam*, ja tiek ievērots viens no šādiem nosacījumiem:

- visiem ieguldījuma īpašumu objektiem ir **patstāvīgi pieejamas cenas aktīvajā tirgū** par līdzīgiem ieguldījuma īpašumu objektiem tajā pašā atrašanās vietā vai stāvoklī vai saskaņā ar līdzīgiem nomas vai citiem līgumiem;
- visiem ieguldījuma īpašumu objektiem **patieso vērtību nosaka**, atsevišķi novērtējot katru zemes gabalu, ēku vai tās daļu, vērtību nosakot **sertificētam nekustamā īpašuma vērtētājam**.

Tas nozīmē, ka ieguldījuma īpašumu var novērtēt patiesajā vērtībā, ja iespējams noteikt tā:

- tirgus vērtību vai
- lietošanas vērtību, ko nosaka sertificēts nekustamā īpašuma vērtētājs.

Autore uzskata, ka sakarā ar to, ka aktīvu paredzēts pārdot, to nepieciešams uzskaitīt tirgus cenā katra finanšu perioda beigās (vai retāk, ja aktīva tirgū nav būtiskas izmaiņas).

Ieguldījuma īpašumiem, kurus sabiedrība novērtē, pamatojoties uz patieso vērtību, neaprēķina nolietojumu. Šo aktīvu vērtības izmaiņas, kas radušās, veicot novērtēšanu patiesajā vērtībā vai veicot vērtības samazināšanās pārbaudi, tiek iekļautas peļņas vai zaudējumu aprēķinā, nevis ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervē. Abas pieļaujamās ieguldījumu īpašuma atspoguļošanas metodes sniegtas 3.5.tabulā.

3.5.tabula

Ieguldījuma īpašumu novērtēšanas metodes [195,5]

Patiesās vērtības metode	Iegādes izmaksu metode
Nesamazina par izslēgšanas jeb likvidēšanas izmaksām	Iegādes izmaksas nosaka saskaņā ar <i>Gada pārskatu likumu</i> un <i>7.LGS Pamatlīdzekļi</i>
Vērtības samazinājumu iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā, palielinājumu – pašu kapitālā	Aprēķina nolietojumu
Netiek aprēķināts nolietojums	Apsver iespējamo vērtības zudumu
	Patiesā vērtība jāatklāj gada pārskata pielikumā

Lai gan 40.SGS *Ieguldījumu īpašums* atļauj abus novērtēšanas veidus, tomēr priekšroka tiek dota patiesai vērtībai:

- ja reiz izvēlēts novērtējums patiesajā vērtībā, 40.SGS *Ieguldījumu īpašums* nepieļauj iespēju mainīt grāmatvedības politiku uz iegādes izmaksām;

- lai gan komercsabiedrība izvēlējusies novērtēt iegādes izmaksas, patiesā vērtība tomēr ir jāatklāj gada pārskata pielikumā.

Ieguldījuma īpašumu pārklasifikācija atspoguļota 3.6.tabulā.

3.6.tabula

Aktīvu pārklasifikācija [110]

Pašreizējais stāvoklis	pārklasifikācija		Patiesās vērtības izmaiņu ieņēmumu vai zaudējumu atspoguļošana
	no	uz	
Pabeigtā celtniecība	Nepabeigtā celtniecība	Ieguldījuma īpašumi patiesajā vērtībā	Peļņas vai zaudējumu aprēķinā
Īpašnieks sāk izmantot savām vajadzībām	Ieguldījuma īpašumi patiesajā vērtībā	Ilgtermiņa materiālie aktīvi	
Īpašnieks beidz izmantot savām vajadzībām	Ilgtermiņa materiālie aktīvi	Ieguldījuma īpašumi patiesajā vērtībā	Pārvērtēšanas rezerve
Sākta rekonstrukcija, lai vēlāk pārdotu	Ieguldījuma īpašumi patiesajā vērtībā	Krājumi	
Beigta rekonstrukcija, iznomāts trešajai pusei ar operatīvās nomas nosacījumiem	Krājumi	Ieguldījuma īpašumi patiesajā vērtībā	Peļņas vai zaudējumu aprēķinā

Aktīva kalpošanas laikā var rasties nepieciešamība tā pārklasificēšanai no/vai uz ieguldījumu īpašumu, un tas ir jādara gadījumos, kad mainās lietošanas veids:

- no ieguldījuma īpašuma uz īpašnieka izmantoto īpašumu – pēc patiesās vērtības lietošanas maiņas dienā;
- no īpašnieka izmantota īpašuma uz ieguldījuma īpašumu – pēc patiesās vērtības lietošanas maiņas dienā, pārvērtēšanas rezultātā iegūto starpību uzskaita saskaņā ar 16. SGS prasībām;
- no krājumiem uz ieguldījuma īpašumu – pēc patiesās vērtības lietošanas maiņas dienā, pārvērtēšanas rezultātā iegūto starpību iekļauj to rašanās perioda neto peļņā vai zaudējumos.

Ieguldījuma īpašumus izslēdz no uzskaites, tos likvidējot vai gadījumos, kad to vērtība ir zudusi uz visiem laikiem un turpmākie labumi uz sabiedrību vairs neplūdis. Starpība starp uzskaites vērtību un neto likvidācijas rezultātu tiek atzīta kā ieņēmumi vai izdevumi.

Tā kā bieži vien zeme vai ēkas tiek turētas komercsabiedrības pakalpojumu sniegšanai (operatīvā noma), tad autora priekšlikums ir veikt nepieciešamos labojumus *Gada pārskatu likumā* un LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi*, ja noma ir komercsabiedrības darbības veids un ēka vai zeme piedalās pakalpojumu sniegšanas procesā, tad objekts ir

ilgtermiņa materiālais aktīvs, kuram jāreķina nolietojums atbilstoši labumu gūšanai, līdz brīdim, kamēr tiek pieņemts lēmums par aktīva realizēšanu.

Apkopojot šajā nodaļā veikto pētījumu par sākotnējo izmaksu veidošanos, autore piedāvā kopsavilkumu 3.7.tabulā.

3.7.tabula.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu sākotnējās vērtības noteikšanas kritēriji

	Izdevumu veidi	Iegāde par naudu	Celtniecība (izveidošana)	Ieguldījums pamatkapitālā	Dāvinājums	Apmaiņa
1	Novērtējuma veidi					
	Faktiskie izdevumi iegādei	x	x			
	Līgumcena					
	Tirgus cena			x	x	x
	Apmaiņā saņemtā īpašuma cena					x
2	Izdevumi, kas saistīti ar iegādi					
	Pirkuma līguma cena	x				
	Celtniecības līguma cena		x			
	Cena informācijas un konsultācijas pakalpojumiem	x	x			x
	Reģistrācijas maksājumi, valsts nodevas	x	x	x	x	x
	Atlīdzība starpniekiem	x				x
	Muitas maksājumi	x	x		x	x
	Neatgūstamie nodokļi	x	x	x		x
	Procenti par aizdevumu	x	x			
	Citi izdevumi, kas saistīti ar iegūvi	x	x			x
3	Izdevumi par piegādi uz vietu, kur aktīvs atradīsies	x	x	x	x	x

X – ņem vērā, nosakot sākotnējo vērtību

3.1.9. Aktīvu likvidācija

Ja komercsabiedrībai nav ekonomiski izdevīgi kādu aktīva objektu turpmāk izmantot vai rīkoties ar to, to izņem no darbības un izslēdz no ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāva.

Aktīva atsavināšana notiek, tos:

- pārdodot;
- likvidējot morālā vai fiziskā nolietojuma dēļ;
- zaudējot piespiedu kārtā;
- nododot bez atlīdzības;
- apmainot pret citiem aktīviem;
- ieguldot citu komercsabiedrību kapitālā u.c. veidos.

Ilgtermiņa materiālo **aktīvu izslēgšana** ir aktīva norakstīšana nolietojuma rezultātā, pārdošanas, nodošanas nomā ar izpirkuma tiesībām, ieguldīšana citas komercsabiedrības kapitālā. Ilgtermiņa materiālie aktīvi ir jāizslēdz no bilances tad, kad to atsavina, vai tad, kad aktīvu objektu pavisam vairs neizmanto un, atsavinot aktīvu objektu, nav gaidāmi ekonomiskie labumi nākotnē [5].

Ilgtermiņa materiālie aktīvi, kurus vairs nelieto un kurus tur, lai tos atsavinātu, uzskaita pēc to uzskaites summas datumā, kad aktīvs ticis izņemts no aktīvas lietošanas.

Izslēdzot iegādes vai ražošanas pašizmaksā novērtētu aktīva objektu, tā uzskaites vērtība un uzkrātais nolietojums jānoraksta no attiecīgajiem grāmatvedības kontiem, ieņēmumi (peļņa) vai zaudējumi sakarā ar izslēgšanu jāuzrāda peļņas un zaudējumu aprēķinā pārējo ieņēmumu (vai izdevumu) sastāvā. Izslēdzot augstākā vērtībā pārvērtētu aktīvu objektu, peļņas un zaudējumu aprēķinā jāuzrāda gan ieņēmumi vai zaudējumi no izslēgšanas, gan attiecīgā objekta pārvērtēšanas rezerves atlikuma summa.

Peļņu vai zaudējumus, kas radušies atsavinot aktīvus, iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā tajā periodā, kad notikusi atsavināšana. Šāda pieeja atbilst 1.LGS *Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņēm*: ja komercsabiedrība parastās darbības ietvaros veic darījumus, kuru mērķis nav ieņēmumu radīšana, šo darījumu rezultātus uzrāda neto summā, no visiem ienākumiem atņemot atbilstošos izdevumus. Piemēram, ieguvumus un zaudējumus, atsavinot pamatdarbībā lietotos ilgtermiņa aktīvus, uzrāda no iegūtajiem līdzekļiem atskaitot aktīvu bilances vērtību un pārdošanas izdevumus. Tas savukārt norāda uz to, ka izplatītā prakse atspoguļot ieņēmumus no aktīvu realizācijas un to neamortizētās vērtības norakstījumus atsevišķos peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos nav korekta.

Lai, pārdodot aktīvu, noteiktu, aktīva atsavināšanas un ar atsavināšanu saistīto ieņēmumu un izmaksu atzīšanas brīdi, komercsabiedrība izmanto tos pašus kritērijus, kurus tā izmanto ieņēmumu atzīšanai no aktīva pārdošanas. Līdz ar to autore secina, ka līdz ar risku un guvumu nodošanas brīdi (piemēram, līguma spēkā stāšanās, nodošanas-pieņemšanas akts, utt.), tiek uzskatīts par aktīva atsavināšanas atzīšanas brīdi.

Peļņu vai zaudējumus, kas radušies no aktīva atsavināšanas, nosaka kā starpību starp neto atsavināšanas ieņēmumiem, ja tādi ir, un aktīva bilances vērtību.

Ja komercsabiedrības vadība nolēmusi pārdot ilgtermiņa materiālo aktīvu, līdz pārdošanai to neizmantojot vai izmantojot saimnieciskā darbībā, tas ir klasificējams kā **pārdošanai turēts ilgtermiņa ieguldījums** un bilancē atspoguļojams atsevišķā kategorijā. Aktīvi, kas domāti tālākai pārdošanai, ir uzskatāmi nevis par komercsabiedrības aktīviem, bet gan par precēm un ir vērtējami pēc to ekonomiskās būtības, nevis pēc fiziskiem vai juridiskiem raksturlielumiem, un tiem netiek aprēķināts nolietojums. Autore uzskata, ka nepieciešams *Gada pārskatu likumā* paredzēt atsevišķu posteni šādu aktīvu uzskaitē *Pārdošanai turēti ilgtermiņa ieguldījumi*, kur šādi aktīvi jānovērtē zemākajā no vērtībām, salīdzinot:

- uzskaites vērtību un
- neto pārdošanas cenu.

Darījumi saistībā ar pārdošanai iegādātiem ilgtermiņa ieguldījumiem pārsvarā attiecas uz komercsabiedrībām, kas darbojas nekustāmo īpašumu pārdošanas jomā, tomēr arī citām komercsabiedrībām var rasties nepieciešamība krājumu sastāvā iekļaut pārdošanai paredzētos aktīvus, ja tie netiek izmantoti saimnieciskajā darbībā, ir pieejami tūlītējai pārdošanai un to pārdošana ir ticama.

Aktīvu likvidācijai parasti ir vairāki iemesli:

- tie ir kļuvuši saimnieciskajā darbībā neizmantojami sakarā ar fizisko vai morālo nolietošanos;
- tie ir nopietni bojāti tiktāl, ka atjaunošana nav iespējama vai arī remonta izmaksas pārsniegtu nākotnē gūstamo ekonomisko labumu vērtību no to turpmākās izmantošanas;
- komercsabiedrībai ir izdevīgāk tos pārdot nekā turpināt izmantot.

Komercsabiedrības aktīvus nodod bez atlīdzības, tos uzdāvinot vai ziedojot kādai citai juridiskai vai fiziskai personai, darījumu pamatojot ar dāvinājuma līgumu, kurā parasti norāda dāvinājuma patieso jeb tirgus vērtību. Dāvinājumā nodoto aktīvu norakstīšana notiek tāpat kā pārējo aktīvu atsavināšanas gadījumos, neamortizēto vērtību atzīstot par izdevumiem.

Īpašumu, ražotņu un iekārtu postenis ir jāizslēdz no bilances tad, kad to atsavina, vai tad, kad aktīvu objektu pavisam vairs neizmanto un, atsavinot aktīvu objektu, nav sagaidāmi ekonomiskie labumi nākotnē. Guvumus vai zaudējumus, kas rodas, atsavinot īpašumu, ražotņu un iekārtu posteni vai izņemot to no lietošanas, nosaka kā starpību starp aplēsto atsavināšanas neto peļņu un aktīvu objekta uzskaites summu. Peļņas vai zaudējumu aprēķinā šie guvumi vai zaudējumi ir jāatzīst par ieņēmumiem vai izdevumiem.

3.1.10. Ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma uzskaites loma

Ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšana ir svarīgs starpposms starp to ieguves un atsavināšanas atspoguļošanu uzskaitē. Šī starpposma nozīmību nosaka ekonomisko procesu izraisītā nepieciešamība. Ilgtermiņa materiālo aktīvu objekta iegādes, izveidošanas izmaksas un pārvērtēšanā iegūto vērtības pieaugumu tā izmantošanas laikā pakāpeniski attiecina uz saimnieciskās darbības izmaksām visā paredzētajā objekta derīgās lietošanas laikā. Ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtība pa daļām tiek pārnesta uz saražoto produkciju (sniegtiem pakalpojumiem), un ar produkcijas cenas palīdzību tā atgriežas atpakaļ komercsabiedrībā.

Katrai komercsabiedrībai Latvijā ir jāizstrādā un jānosaka savu ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites kārtība un ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanas politika, ievērojot likumus *Par grāmatvedību, Gada pārskatu likumu, Par uzņēmuma ienākuma nodokli*, Latvijas grāmatvedības standartus Nr. 1 *Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes* un Nr.7 *Pamatlīdzekļi*, MK 21. 10. 2003 noteikumus Nr. 585 *Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju* un Finanšu ministrijas 30. 05. 94. *Norādījumus par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti*.

Saskaņā ar *Gada pārskatu likuma* 27. pantu: “Tādu ilgtermiņa ieguldījumu objektu sākotnējā vērtība, kuru lietošanas periods ir ierobežots, pakāpeniski jānoraksta (jāamortizē) paredzētajā lietošanas periodā” [5]. Komercsabiedrība sastāda ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma plānu, kurā ietver amortizējamus aktīva objektus un to vērtību, derīgās lietošanas laiku, nolietojuma aprēķināšanas metodi, amortizējamās vērtības sadalījumu pa pārskata periodiem, kuru laikā tos paredzēts izmantot.

Par **nolietojumu** ekonomiski finansiālajā izpratnē sauc pastāvīgu ilgtermiņa materiālo aktīvu un nemateriālo aktīvu nolietojuma uzkrājumu vērtības izteiksmē atbilstoši aktīvu vērtības turpmākai izmantošanai vienkāršā un paplašinātā atražošanā [85].

Nolietojums finanšu uzskaites izpratnē ir **sistemātiska un ekonomiski pamatota** aktīvu vērtības norakstīšana izdevumos lietderīgās lietošanas laika posmā. Aktīvu sākotnējās vērtības periodiska norakstīšana dod iespēju nodrošināt uzskaites periodu izdevumu un ieņēmumu atbilstību.

Speciālā literatūrā nolietojumu mēdz saukt arī par amortizāciju. Par amortizāciju sauc aktīva **nolietojuma** summas sistemātisku sadalījumu tā lietderīgās izmantošanas laikā. Nemateriāliem aktīviem vai uzņēmuma nemateriālai vērtībai lieto jēdzienu nolietojums. Abu jēdzienu nozīme ir vienāda [159].

ASV GAAP nolietojums ir definēts kā norakstīšanas process. Amortizācijas izdevumi neparāda aktīva fizisku nolietojumu vai tirgus vērtības samazināšanos. Amortizācijas uzdevums ir sadalīt aktīva vērtību visā derīgās lietošanas laikā. Saskaņā ar uzkrājumu principu ieņēmumus jāsaņemo ar izdevumiem, kas piedalījušies perioda ienākumu veidošanā. Tas arī rada nepieciešamību noteikt amortizāciju. Amortizācija ir norakstīšanas līdzeklis aktīvam, kura lietderīgās izmantošanas laiks ir ilgāks par gadu [124].

Kohlers (Kochler) "Dictionary of accountants" raksturo amortizāciju kā materiāla aktīva vērtības sistemātisku un saprātīgu norakstīšanu uzskaites periodā, kas balstīta uz noteikto lietošanas laiku. "Accounting Research Bulletin Nr. 43" savukārt dod sekojošu amortizācijas definīciju: tas ir norakstīšanas, bet ne vērtēšanas process [151].

Autore secina, ka galvenais kopīgais abām definīcijām ir tas, ka tās satur jēdzienu *norakstīšana*. Tas atbilst amortizācijas teorijas būtībai, ka tā principā atspoguļo norakstīšanas procesu. Grāmatvežu uzdevums ir saskaņot attiecīgā perioda izmaksas ar periodu, kad amortizācija ir noteikta. Zināmas neskaidrības šajā ziņā ir radījis tas apstāklis, ka ir pastāvējis uzskaites periods, kurā amortizācijas izmaksu mērķis bija aktīvu novērtēšana un līdz ar to ar amortizācijas kalpoja aktīva vērtības koriģēšanai.

Galvenais kopīgais starp definīcijām ir tas, ka tās satur vārdu *norakstīšana*. Amortizācijas teorijas būtība ir tā, ka tas ir norakstīšanas process. Tas vēsturiski ne vienmēr ir bijis grāmatvedības uzdevums.

4.SGS *Nolietojuma uzskaitē* paskaidro, ka *nolietojami aktīvi* ir tādi aktīvi:

- kurus paredzēts lietot ilgāk par vienu uzskaites periodu;
- kuriem ir ierobežots lietošanas laiks;
- kurus komercsabiedrības tur, lai izmantotu preču ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai citiem vai izmantošanai administrācijas vajadzībām.

Šis standarts dod arī **nolietojuma** definīciju - aktīva objekta nolietojamās summas sadalīšanu pa periodiem tā aplēstās lietderīgās lietošanas laikā. Nolietojumu uzskaites periodā tieši vai netieši attiecinā uz šā perioda neto peļņu vai zaudējumiem [130].

Ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojamā summa ir sistemātiski jāsadala visā tā lietderīgās lietošanas laikā. Komercsabiedrībā izmantotajai nolietojuma metodei ir jāatbilst aktīvu objekta ekonomisko labumu patēriņa modelim. Katra perioda nolietojuma atskaitījumi ir jāatzīst par izdevumiem, ja vien tos neietver cita aktīvu objekta uzskaites summā.

Aprēķinot **nolietojumu, finanšu uzskaites izpratnē**, tiek izmantoti vairāki rādītāji:

- sākotnējā vērtība;
- lietderīgās lietošanas laiks;
- likvidācijas vērtība;
- lietošanas vērtība;
- atlikusī vērtība.

Ar **aktīva sākotnējo vērtību** saprot aktīvu vērtību, kurā tie tiek sākotnēji novērtēti un uzskaitīti grāmatvedībā [5].

Ar aktīva **lietderīgās lietošanas laiku** parasti saprot:

- laika periodu, kurā uzņēmums paredz izmantot aktīvu objektu vai arī
- produkcijas vai līdzīgu vienību skaitu, ko sabiedrība paredz iegūt aktīva lietderīgās izmantošanas laikā [130].

Gada pārskatu likumā ir noteikts, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu **lietderīgās lietošanas laiku** komercsabiedrības finanšu un saimnieciskās darbības vajadzībām

nosaka vadītājs (īpašnieks), pamatojoties uz gūto pieredzi par līdzīga veida aktīvu faktiskās izmantošanas laiku vai citiem faktoriem, kas raksturo aktīvu nolietošanas (darba stundas, izstrādājumu daudzums, nobraukuma km u. tml.).

Nolietojamā aktīva objekta **lietderīgo lietošanas laiku aplēš**, ņemot vērā:

- gaidāmo fizisko nolietojumu;
- novecošanu;
- juridiskus vai citus aktīva objektu lietošanas ierobežojumus.

Lietderīgās lietošanas laiks parasti tiek noteikts aktīvu kategorijai kopumā, piemēram, datortehnikai, mēbelēm, automašīnām u.tml., tomēr atsevišķiem aktīva objektiem tas var atšķirties, piemēram, tādiem, kuri iegādāti jau lietoti vai ir unikāli [69].

Nosakot amortizējamā ilgtermiņa materiālo aktīvu lietderīgās lietošanas laiku, jāņem vērā ne tikai aktīva fiziskā nolietošanās, bet arī tādi faktori kā: maiņu skaits, kurā objekts ir bijis izmantots, remonta un apkopes paredzamā ietekme, kā arī nepieciešams apsvērt arī citus faktoros. Tie ir ilgtermiņa materiālo aktīvu morālā novecošanās sakarā ar tehnikas pilnveidošanu vai produkcijas uzlabojumiem, vai izmaiņām tirgus pieprasījumā pēc šī aktīva izlaistās produkcijas vai pakalpojumiem, kā arī likumiski ierobežojumi (piemēram, attiecīgu nomas termiņu izbeigšanās). Visi šie faktori (pat aktīvam uz nosacītu laiku atrodoties dīkstāvē) rada būtisku ietekmi uz paredzamo ilgtermiņa materiālo aktīvu **lietderīgās izmantošanas laiku**, tādēļ, izvērtējot aktīvu **lietderīgās lietošanas laiku**, nepieciešams ņemt vērā sekojošus apsvērumus (16, 4.SGS):

- aktīva objekta paredzamie lietošanas apmēri uzņēmumā. Lietošanu izvērtē, pamatojoties uz aktīvu objekta paredzamo jaudu vai aktīvu objekta paredzamo ražotās produkcijas apjomu;
- paredzamais fiziskais nolietojums, kas ir atkarīgs no ekspluatācijas faktoriem, piemēram, maiņu skaits, kādā aktīvu objektu būtu nepieciešams lietot, un uzņēmumā noteiktā remonta un apkāpšanas programma, kā arī rūpes par aktīvu objektu un tā uzturēšana dīkstāves laikā;
- morāla nolietošanās ražošanas procesa izmaiņu vai pilnveidošanas rezultātā, vai arī rodoties izmaiņām tirgus pieprasījuma apjomā pēc konkrētā ražojuma vai pakalpojuma, kura ražošanā vai nodrošināšanā izmanto aktīvu;
- juridiskie vai līdzīgi aktīvu objekta lietošanas ierobežojumi, piemēram, attiecīgo līzingu darījumu termiņu beigu datumi [130].

Autore secina, ka lielais skaits iepriekš uzskaitīto faktoru, kas ietekmē aktīvu objektu vērtību, prasa pastāvīgu kārtējās situācijas monitoringu un novērtējuma korekcijas, ko uz regulāras bāzes pamatiem organizē komercsabiedrības vadība. Tā kā aktīvu **lietderīgās lietošanas laiku** nosaka, ņemot vērā aktīvu objekta gaidāmo derīgumu komercsabiedrībā, komercsabiedrības aktīvu pārvaldīšanas politika var paredzēt aktīvu objektu atsavināt pēc noteikta laika perioda vai noteiktas aktīvu objektā ietverta ekonomisko labumu daļas patēriņa. Tādējādi var rasties situācijas, ka aktīvu objekta lietderīgās lietošanas laiks var būt īsāks nekā tā saimnieciskās izmantošanas laiks. Tādēļ aktīvu objekta lietderīgās lietošanas laiku aplēš, pamatojoties uz komercsabiedrības pieredzi, izmantojot līdzīgus aktīvus.

Zemes gabali un būves ir nošķirami uzskaites objekti, un uzskaites nolūkos tiem pieiet atsevišķi pat tad, ja tie ir iegādāti kopā. Zemes gabaliem parasti ir neierobežots mūžs,

un tāpēc tie nav pakļauti nolietojumam. Būvju, ēku izmantošanas laiks ir ierobežots, un tādēļ tās ir nolietojami aktīvi.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu objektu **lietderīgās lietošanas laiku** ir nepieciešams periodiski pārskatīt, un gadījumos, kad pieņēmums būtiski atšķiras no iepriekšējiem novērtējumiem, kārtējā un nākošo periodu nolietojuma atskaitījumu summu ir jākorrigē. Aktīva pastāvēšanas periodā tā lietderīgās lietošanas laika novērtējums var izrādīties neprecīzs. Piemēram, lietderīgās lietošanas laiks var tikt pagarināts turpmāko ieguldījumu rezultātā, kas ir uzlabojuši aktīva stāvokli virs sākotnēji noteiktajiem normatīviem. Un otrādi – tehnoloģiskās pārmaiņas vai ražotās produkcijas tirgus izmaiņas var radīt aktīva lietderīgās izmantošanas laika saīsināšanos. Šajos gadījumos lietderīgās lietošanas laiks un tam atbilstoši nolietojuma norma ir jākorrigē gan kārtējam, gan turpmākiem periodiem. Aktīvu lietderīgās lietošanas laiku var ietekmēt arī sabiedrības politika remontu un apkalošanas jomā. Tā var gan pagarināt aktīvu lietderīgās izmantošanas laiku, gan arī palielināt to likvidācijas vērtību.

Pielietojamo ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanas metodi izvēlas komercsabiedrības vadītājs. Komercsabiedrības vadītājs var izvēlēties ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanas metodi un periodu (mēnesi, ceturksni, gadu). Lai komercsabiedrībā izstrādātu pamatotas aktīvu nolietojuma normas, nepieciešams vadīties pēc komercsabiedrības attīstības plāna, ņemot vērā aktīvu izmantošanas intensitāti, to nomaiņas grafiku. Nosakot šo periodu, ir jāraugās objektīvi, kā un cik ātri attīstās jaunās tehnoloģijas. Dažkārt praksē tas netiek darīts. Ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma normas tiek noteiktas nepamatoti un kļūdaini – bez aprēķina un pamatojuma, piemērojot vispārpieņemtās nolietojuma normas, kas ne vienmēr atbilst attiecīgajam aktīvam. Šobrīd modernais mobilais telefons, pēc trīs gadiem jau šķitīs tehniski nepilnīgs. tāpat datoriem parasti nosaka trīs gadu ilgu izmantošanas laiku, neņemot vērā katras sabiedrības tehnoloģijas prasības, ne arī izvērtējot jauna pamatlīdzekļa iegādes iespējas.

Finanšu uzskaitē nolietojums tiek aprēķināts un uzskaitīts visiem bilancē esošajiem ilgtermiņa materiālajiem aktīviem neatkarīgi no tā, vai tie tiek vai netiek izmantoti saimnieciskajā darbībā. Fiziskam vai morālam **nolietojumam nav pakļauti** tādi aktīvi kā, piemēram, zeme, mākslas darbi, antīkie priekšmeti, juvelierizstrādājumi [5]. Arī tādiem komercsabiedrības īpašuma objektiem, kuriem ir noteikta kultūras vai vēsturiska vērtība, laika gaitā vērtība nesamazinās, un nav arī nosakāms to derīgās lietošanas laiks. Šādu objektu iegūšanas izmaksas nav amortizējamas.

Arī Zviedrijā uzskata, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi, kuriem ir noteikts lietderīgās lietošanas laiks, ir jāamortizē visā lietošanas laikā. Parasti to dēvē par plānoto amortizāciju vai amortizāciju saskaņā ar plānu. Aiz nodokļu apsvērumiem attiecībā uz ierīcēm un iekārtām tiek atļauts daudz īsāks amortizācijas periods, parasti pieci gadi. Zviedrijā uzskata, ka amortizācijai attiecībā uz nodokļu mērķiem ir jāsakrīt ar amortizāciju finanšu pārskatos. Nepastāv nekādas prasības, pēc kādas metodes amortizācija būtu jāaprēķina. Tomēr kā valdošā metode figurē lineārā amortizācija.

J.Flovers un G.Ebers (Flower J., Ebber G.) uzskata, ka plānotā amortizācija var tikt atcelta ja aktīvs acīm redzami ir ticis nolietots vairāk nekā nepieciešams[123].

Savukārt **likvidācijas vērtība** ir aktīvu objekta atlikusī vērtība, ko komercsabiedrība paredz iegūt par aktīvu objektu tā lietderīgās lietošanas laika beigās, atskaitot paredzamās atsavināšanas izmaksas. Likvidācijas vērtība ietilpst nolietojuma vērtības aprēķinā, tādēļ pirmsākumā tā tiek noteikta, pamatojoties uz ekonomisku aprēķinu investīcijas projekta ietvaros. Visbiežāk par likvidācijas vērtību tiek pieņemta:

- tā vērtība, par kādu paredzams pārdot aktīvu objektu tā lietderīgās lietošanas beigās;
- aktīva objekta atlikusī vērtība tā lietderīgās lietošanas laika beigās.

S.Eldons, S.Hendriksens un M.F.Breda (Eldon S.Hendriksen, Michel F.van Breda) uzskata, ka izmantojot standartveida ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites kārtību, saskaņā ar kuru uzskaita pēc sākotnējām izmaksām, un pieņemot, ka likvidācijas vērtība būs ievērojama, tā tiek noteikta uz iegādes datumu, un turpmāk to vairs nepārskata un neindeksē. Gadījumos, kad uzskaitē tiek izmantota pieļaujamā alternatīvās pieejas metode, tas ir, kad pārvērtēšana patiesajā vērtībā pēc sākotnējās atzīšanas, jauns novērtējums ir veicams ikvienā sekojošā aktīvu pārvērtēšanā [121].

Piemēram, autotransporta sākotnējā vērtība atbilst 20 000 LVL. Paredzamais izmantošanas laiks – četri gadi. Sākotnēji aprēķinātā likvidācijas vērtība – 8 000 LVL. Nolietojamo vērtību veido 3000 LVL gadā ($(20\,000 - 8000) : 4$). Trešā autotransporta ekspluatācijas gada beigās tā atlikusī (bilances) vērtība veido 11 000 LVL ($20\,000 - 3000 \times 3$). Lietotu autotransporta tirgū līdzīgu autotransporta līdzekļa cenas ir kāpušas līdz 9000 LVL. Tas nozīmē, ka mainās likvidācijas vērtība un komercsabiedrības autotransporta nolietojums ceturtdā gada laikā no 3000 LVL mainās uz 2000 LVL. Tā rezultātā ceturtdā gada beigās autotransporta bilances vērtība būs vienāda ar pārskatīto likvidācijas vērtību.

Likvidācijas vērtība praktiski netiek izmantota, aprēķinot nolietojumu Latvijas komercsabiedrībās. Autore uzskata, ka likvidācijas vērtības nozīme netiek pilnībā novērtēta, it īpaši attiecībā uz transporta līdzekļiem, jo liela daļa komercsabiedrību savus transporta līdzekļus pārdod pēc īsāka vai ilgāka lietošanas laika. Pētot starptautisko praksi, autore konstatēja, ka likvidācijas vērtība bieži vien tiek aprēķināta 5% no aktīva sākotnējās vērtības. Šādu viedokli pārstāv D.Ordelheide (Ordelheide D.) [139]. Šī vērtība tad tiek paturēta kā nominālā vērtība, un aktīvs pie šādas vērtības tiek lietots, kamēr tas pārvēršas lūžņos. Autores viedoklis ir, ka uz šādu pieeju jāraugās kritiski. Kā tas pierādījās aptaujā, kas veikta pētījuma ietvaros, Latvijas sabiedrības savā saimnieciskā darbībā izmanto 63% gadījumos aktīvus ar atlikušo vērtību 0 LVL (skat.2.9.attēlu). Balstoties uz citu valstu un Latvijas pieredzi, autore iesaka noteikt sabiedrībām savā ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites politikā, ka aktīvus noraksta ne zemāk kā 5% no to sākotnējās vērtības līdz to likvidācijai. Tādā veidā varētu izvairīties no aktīviem uzņēmuma bilancē ar atlikušo vērtību 0 LVL.

Ar aktīva **lietošanas vērtību** saprot prognozes diskontētai nākotnes naudas plūsmai no aktīva turpmākās lietošanas [130]. Tomēr praksē grūtības izraisa **lietderīgās vērtības noteikšana**. Ar likumu nav noteiktas nekādas vadlīnijas tajā ziņā, kas tad īsti būtu jāsaprot ar *vērtību*. Zināmi noteikumi paskaidro, ka ilgtermiņa materiālie aktīvi ir jānoraksta, ja to lietderīgā vērtība ir zemāka par bilances vērtību. Tiek uzskatīts, ka zināma novirze lietderīgajā vērtībā var rasties, piemēram, sakarā ar:

- aktīva bojājumu;

- tehnisku novecošanos, pateicoties jaunajām ražošanas tehnoloģijām;
- ražošanas procesu vai izstrādājumu izgatavošanas pārtraukšanu, kur ir ticis izmantots attiecīgais aktīvs;
- ražoto izstrādājumu samazinātu rentabilitāti;
- pilnīgu vai daļēju aktīva neizmantošanu.

P.Atrils, D.Harvejs un D.McLanejs(Atrill P.,Harvey D.,McLaney E.) ar aktīva *atlikušo vērtību* saprot summu, pēc kuras aktīvs tiek atzīts bilancē pēc uzkrātā nolietojuma (amortizācijas) un aktīva uzkrāto zaudējumu no vērtības samazināšanas atskaitīšanas [105].

Liela nozīme ir nolietojuma aprēķināšanas metodes izvēlei. Visplašāk lietotās aktīvu objektu **nolietojamās summas sistematizētas sadales (nolietojuma aprēķina) metodes** ir:

- lineārā metode;
- nolietojuma aprēķināšanas proporcionāli ražotās produkcijas (pakalpojumu) apjomam metode;
- atlikumu samazināšanas metode [132].

Izvēloties kādu no nolietojuma aprēķina metodēm, ir jāņem vērā konkrētie saimnieciskās darbības apstākļi. Izvēlēto nolietojuma uzskaites metodi ir jāizmanto nepārtraukti gadu gaitā. Aktīva objektam piemērojamo metodi izvēlas, balstoties uz gaidāmo ekonomisko labumu, un to konsekventi lieto no perioda periodā, ja vien nemainās no aktīvu objekta gaidāmo ekonomisko labumu plūsma.

Pētījuma ietvaros veiktās aptaujas ietvaros noskaidrots, ka praksē Latvijā **lineārā metode** ir guvusi visplašāko izplatību, ko nosaka ne vien tās vienkāršība, bet arī tas, ka lineārā metode nodrošina nepieciešamo ienākumu un izdevumu atbilstību gadījumos, kad aktīvu ekspluatācija noris vienmērīgi visā lietderīgās lietošanas laika periodā.

Izvēlēta amortizācijas aprēķināšanas metode jāpiemēro pastāvīgi, ja vien apstākļu maiņa neattaisno metodes maiņu. Pārskata periodā, kurā ir mainīta aprēķināšanas metode, jābūt aprēķinātām un norādītām metodes maiņas sekām, kā arī gada pārskata pielikumā jāpaskaidro maiņas cēlonis, kā tas paredzēts LGS Nr.4 *Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas*.

Japānā atļautās amortizācijas metodes ietver lineāro amortizācijas metodi, regresīvo metodi (saskaņā ar 2003.gada pētījumu to izmantoja 67% uzņēmumu), regresīvās un ražošanas vienības metodes vai jebkuru citu metodi, ko apstiprinājusi Finanšu ministrija. Aktīva lietderīgais lietošanas laiks var tikt noteikts, izmantojot ekonomiskos faktorus, piemēram, tehnoloģiskās izmaiņas, kaut gan praksē pieņemts lietot lietderīgās lietošanas laiku, kāds noteikts nodokļu vajadzībām. Likums nesatur noteikumu attiecībā uz to, vai lietderīgais lietošanas laiks būtu jāpārskata. Pastāv arī tāds jēdziens kā paātrinātā amortizācija[192]. **Paātrināta amortizācija** paredz, ka izņēmuma gadījumos pastāv iespēja samazināt lietderīgo lietošanas laiku vai aktīva atlikušo vērtību [130].

Situāciju Vācijā uzskatāmi raksturo M.S.Lejs (S.McLeay), kur normatīvie akti paredz, ka aktīvu lietderīgās izmantošanas laikam jāveidojas uz nodokļu uzskaites bāzes un

tur noteiktiem normatīviem, un atteikšanās no tās ir jāpamato. Jebkurā gadījumā ir nepieciešams pārbaudīt, vai vidējais lietderīgās izmantošanas laiks ir savietojams ar lietderīgā ekonomiskā laika novērtējumu, kāds ir nepieciešams uzskaitē. Ja jaunizveidotie aktīvi vēl nav iekļauti nodokļu inspekciju izstrādātās tabulās, tad ir jāizdara neatkarīgs novērtējums. Pašreiz spēkā esošie noteikumi Vācijā attiecībā uz amortizācijas normām un metodēm paredz lietot, piemēram, lineāro metodi ēkām un atsevišķām ēku daļām 2%, 2,5% -4% (atkarībā no ēkas nodošanas ekspluatācijā) un tām ēkām, kuras veido daļu no biznesa aktīviem un netiek izmantotas kā dzīvojamās telpas; ģeometriski regresīvo metodi, no ražošanas apjoma atkarīgo metodi kustāmiem ilgtermiņa materiālajiem aktīviem, kur iegādes vai izgatavošanas izmaksas tiek sadalītas atbilstoši saražotajām vienībām, patērētājām mašīnstundām vai nobrauktajām jūdzēm [109].

Autore piekrīt viedoklim, ka grāmatvežu darbs būtu atvieglots, ja tiktu pielietotas vienas un tās pašas nolietojuma normas kā nodokļu tā finanšu grāmatvedības vajadzībām. Tāpat, nosakot vienotas nolietojumu normas un metodes, vieglāk būtu orientēties finanšu pārskatos informācijas lietotājiem.

Atbilstoši metodei, kad nolietojuma aprēķināšana tiek veikta **proporcionāli produkcijas apjomam**, lietošanas termiņu nosaka atbilstoši sagaidāmajam ražošanas apjomam, bet nevis laika periodam. Nolietojuma aprēķināšanas veidi ir [104]:

$$NVV = \frac{NV}{GRA} \quad (3.1.)$$

kur NV – nolietojamā vērtība;
 GRA – gaidāmais ražošanas apjoms;
 NVV – nolietojamā vērtība uz vienu produkcijas vienību.

$$NVV \times RAG = NA \quad (3.2.)$$

kur NVV – nolietojamā vērtība uz vienu produkcijas vienību;
 RAG – ražošanas apjoms gadā;
 NA – nolietojuma atskaitījumu summa gadā.

Izmantojot šo metodi, galvenās grūtības pamatā saistās ar produkcijas sagaidāmā apjoma aprēķināšanu. Taču gadījumos, kad aktīvu produktivitāte dažādos periodos būtiski mainās, metode, kad nolietojumu rēķina proporcionāli produkcijas apjomam, vislabākā veidā nodrošina ieņēmumu un izdevumu atbilstību uzskaites periodos.

Atlikuma samazināšanas metodes izmantošanas gadījumā gada nolietojuma atskaitījumu summa nepārtraukti tiek samazināta aktīvu objekta lietderīgās lietošanas laika gaitā. Nolietojuma atskaitījumu aprēķina formula ir [114]:

$$AV_s \times NN = NA \quad (3.3.)$$

ar nosacījumu, ka:

$$V_s - UNs = AV_s \quad (3.4.)$$

kur NA – nolietojuma atskaitījumu summa gadā;
 AV_s – atlikusī vērtība gada sākumā;
 NN – nolietojuma norma;
 UNs – uzkrātais nolietojums uz gada sākumu;
 V_s – sākotnējā vērtība.

Nolietojuma norma – procentu likme, ko aprēķina pēc formulas:

$$NN = 1 - \sqrt[n]{V_1/V_s} \quad (3.5.)$$

NN – nolietojuma norma;
 n – aktīvu lietderīgās lietošanas laiks;
 V_1 – likvidācijas vērtība;
 V_s – sākotnējā vērtība.

Metodes izmantošanas ietvaros nolietojuma norma saglabājas nemainīga, bet atlikuma vērtība, ar kuru reizina nolietojuma normu, ar katru gadu kļūst arvien mazāka. Atlikumu samazināšanas metode nodrošina ienākumu un izdevumu atbilstības principa ievērošanu, jo ievērojami lielāks nolietojuma līmenis, kas uzskaitīts pirmajos gados, atbilst ievērojami lielākam ekonomiskam izdevīgumam, kas iegūstams šajā periodā. Šī ir vispieņemamākā metode tiem aktīviem, kam raksturīga strauja morālā novecošanās sakarā ar zinātniski tehnisko progresu (datori, telekomunikāciju līdzekļi u.tml.) [113].

Efektīva nolietojuma izmantošana rada finansiālus stimulus zinātniski tehniskās attīstības progresam. Tādiem var pieskaitīt:

- paātrināta nolietojuma mehānismu, kas likumsakarīgi nozīmē, ka nolietojuma atskaitījumu normas tiek divkāršotas. No tā izriet secinājums, ka divtik saīsinātās atmaksāšanās laiks paātrinās veco aktīvu izstāšanos, un tas nozīmē, ka tiek stimulēti finanšu ieguldījumi jauniem aktīviem. Pat gadījumā, ja, pateicoties paātrinātam nolietojumam, sevi atmaksājušie aktīvi fiziski nav nolietojušies, to izstāšanās ļauj ieviest ražošanā daudz efektīvāku jauna zinātniski tehniskās attīstības rezultātā radītu tehniku;
- ienākumu nodokļu atlaides saistītas ar obligātu un pilnīgu nolietojuma izmantošanu renovācijai tikai kapitālieguldījumu (ražošanas un dzīvokļu) finansēšanā. Tikai šādā gadījumā peļņa, kas virzīta uz to pašu mērķi, tiek atbrīvota no ienākuma nodokļa;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtības un nolietojuma atskaitījumu normu koriģēšanu, ko likumdošanas ceļā reglamentē valsts, kā finanšu iedarbības līdzekli nosaka vienotu tehnisko politiku un attīstības priekšrocības tām vai citām nozarēm un ražošanai;

- speciālais nolietojuma uzskaitījumu un izmantojuma režīms atsevišķām mazā un vidējā biznesa komercstruktūrām sniedz papildu stimulu iekārtu atjaunināšanai šajos uzņēmumos.

Ļoti svarīga ir korekta ilgtermiņa materiālā aktīva nolietojuma uzskaitē pēc lietderīgās izmantošanas laika un/vai aktīvu uzskaites vērtības izmaiņām, jo, neveicot papildu korekcijas datorprogrammas aktīva analītiskās uzskaites reģistros, aprēķins tiek veikts kļūdaini. Parasti kļūdas tiek pieļautas nolietojuma uzskaitē pēc lietošanas laika un uzskaites vērtības korekcijām, tostarp kapitalizējot remonta, rekonstrukcijas un renovāciju izmaksas.

Nolietojumu aprēķina ilgtermiņa materiālā aktīva vienībai, taču Latvijas normatīvie dokumenti nedefinē, kas ir uzskatāms par **aktīva vienību**. *Gada pārskatu likumā* ir noteikts, ka komercsabiedrības vadībai ir jāizstrādā grāmatvedības politika, nosakot aktīva vienību saskaņā ar LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nostādnēm un sabiedrības darbības specifiku. Attiecībā uz ēkām un būvēm šāda vienība ir iegādātais vai izveidotais nekustamā īpašuma objekts, kas finanšu grāmatvedībā tiek iekļauts kategorijā *Ēkas un būves*. Ilgtermiņa materiālā aktīva kategorija ir līdzīga veida un sabiedrības darbībā līdzīgu aktīvu grupa.

Savukārt *Būvniecības likumā* **aktīva vienība jeb būve** tiek definēta kā būvniecības procesā radies ar zemi saistīts veidojums, kam ir noteikta funkcija. Atsevišķi būvju objekti ir, piemēram, dzīvojamās ēkas, paviljoni, angāri. Būves tiek klasificētas arī kā norobežojuma būves – mūri un žogi, laukumi – sporta laukumi, auto novietnes u.c.

LGS Nr.7 ir paredzēts, ka, ja ilgtermiņa materiālo **aktīvu sastāvdaļu** lietderīgās **izmantošanas laiki atšķiras**, katra no tām jāamortizē atsevišķi, Piemēram, ēkas ūdensvada un kanalizācijas sistēmas, apkures sistēmas, jumta, logu, durvju un citu ēkas funkcionālo elementu un konstrukciju lietošanas laiks parasti būs īsāks par nesošo konstrukciju lietošanas laiku.

Balstoties uz praktiskā darba pieredzi, autore uzskata, ka šādu pieeju varētu izmantot tikai no jauna uzbūvētiem aktīviem, jo ekspluatētām ēkām praktiski nav iespējams atdalīt, piemēram, jumta vērtību no ēkas. Piemēram, apkures sistēmu nav iespējams izņemt no ēkas un pārvietot uz citu ēku, tāpēc to var uzskaitīt kā vienu nekustamā īpašuma objektu ilgtermiņa materiālo aktīvu kategorijā “Ēkas un būves”. Ēkas apkures sistēmas izveidošanas izmaksas sasniedz 10% no ēkas kopējās izveidošanas vērtības Ls 150 000. Aplēstais lietderīgās lietošanas laiks apkures sistēmai ir 25 gadi, ēkai – 50 gadu. Pirmajā ēkas ekspluatācijas gadā ēkai aprēķinātā nolietojuma summa būs Ls 3300 ($15\ 000 : 25 = 600$; $135\ 000 : 50 = 2700$). Pēc apkures sistēmas norakstīšanas ēkas bilances vērtība būs Ls 67 500 [$150\ 000 - (135000:50 \times 25) - 15\ 000$], kurā tiks kapitalizēti jaunās apkures sistēmas izveidošanas izdevumi [74, 69].

Tomēr autore uzskata, ka ir neiespējami no informācijas projektu dokumentācijā izdalīt informāciju, piemēram, par apkures sistēmas izmaksām, jo sistēmas izbūve ir cieši saistīta ar citām inženiertehniskām būvēm kā, piemēram, ventilāciju, signalizāciju, kā arī ēkas konstrukcijas elementiem.

Dalītā nolietojuma uzskaitē varētu būt apgrūtināša, ja nekustamā īpašuma objekts tiek nopirkts (nevis izveidots), jo pirkuma līgumā netiek uzrādīta atsevišķu objekta

sastāvdaļu vērtība, vēl jo vairāk – ēkas, būves un zeme nereti tiek pārdoti kā viens objekts. Ja sabiedrības ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites politikā ir noteikta aktīvu sastāvdaļu atsevišķa nolietošana, ekspertiem ir jānosaka būvju sastāvdaļu patiesā vērtība vai vismaz aizstāšanas izmaksas, kā arī to lietderīgās lietošanas laiks.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka izplatīta kļūda ilgtermiņa materiālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laika noteikšanā ir tāda, ka tiek prognozēts pārāk īss ilgtermiņa materiālā aktīva izmantošanas laiks, piemēram, vieglajam autotransportam nosakot piecus gadus, kaut gan ir vispārzināms, ka autotransportam kalpošanas laiks ir daudz ilgāks, ja vien no tā neatbrīvojas priekšlaikus. Tādējādi komercsabiedrībās tiek izmantoti pilnīgi amortizēti aktīvi, kuru uzskaites vērtība ir 0 LVL. Tas, ka aktīva objekta sākotnējā vērtība uz izmaksām tiek attiecināta laika periodā, kas ir īsāks par šā objekta fiziskās izmantošanas laiku, liecina, ka:

- nolietojuma aprēķināšanai nav pareizi noteikts lietderīgās lietošanas laiks;
- aktīviem netiek pārskatīts lietderīgās lietošanas laiks, un netiek veiktas lietderīgās izmantošanas laika korekcijas [69].

Nosakot nolietojuma politiku, jāņem vērā vēl šādi aspekti:

- **sistemātisks nolietojuma izmaksu sadalījums** jeb aktīva nolietojuma iekļaušana katra pārskata perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ja vien šīs izmaksas netiek kapitalizētas cita aktīva vērtībā;
- aktīva derīgums, kuram zūdot aktīva objekta uzskaites vērtība jāsamazina līdz tā atgūstamai vērtībai;
- aktīva **likvidācijas vērtība** ir aplēstā vērtība, kuru uzņēmums varētu iegūt, pārdodot aktīvu tā derīgās lietošanas laika beigās, un no kuras atskaitītas gaidāmās atsavināšanas izmaksas.

Pareiza nolietojuma aprēķināšana paver iespēju gūt pareizu priekšstatu par aktīvu **reālo vērtību**. Ilgtermiņa materiālo aktīvu reālā vērtība pamatojas uz to ekonomisko izdevīgumu, ko komercsabiedrība iegūst no šo aktīvu izmantošanas, turklāt izmantošanas atbilstoši tiem paredzētajam uzdevumam. Taču pārējie faktori, piemēram, morālais un fiziskais nolietojums, bieži vien rada no šā aktīva sagaidāmā ekonomiskā izdevīguma, pat gadījumos, kad aktīvs netiek izmantots (atrodas konservācijā), samazināšanos.

Delans P. un B.Epstens (Delany P.R., Epstein B.I.) pauž viedokli, ka nolietojums ir uzskatāms par atražošanas un ražošanas zinātniski tehniskās attīstības nozīmīgāko avotu. Piemēram, amortizācijas daļa rūpnieciskās ražošanas produkcijas pašizmaksā sastāda vidēji no 20%-40% [119]. Taču nolietojuma nozīmīgums ir ne tikai tā skaitliskajā lielumā, bet arī, salīdzinot ar peļņu, tā minimālajā atkarībā no kārtējās saimnieciskās un finanšu darbības rezultātiem, tātad arī naudas līdzekļu iegūšanas drošumā.

Autore uzskata, ka ražošanas potenciāla metodes priekšrocība, aprēķinot amortizāciju, ir spēja to piemērot aktīva darbības režīma neparedzētām izmaiņām. Tāda pielāgošanas spēja gadījumos, kad samazinās gaidāmie nākotnes ienākumi, lielā mērā ir saistīta ar režīmu, nevis ar kalpošanas laiku un normālu nolietojumu. Tomēr metodei ir arī trūkumi.

Pirmkārt, nevar izsekot gada pārskatā sakarību starp aktīvu daļu vērtību un atbilstošiem ieņēmumiem. Piemēram, automašīna par katru nobraukto km neienes vienādus ienākumus. Nenosakot pamatotu saikni starp ienākumiem un izdevumiem, nevar īstenot izdevumu sadali, kas veido peļņas vai zaudējumu aprēķinu. Šajā gadījumā SGSK piedāvā [203] amortizāciju izmantot kā sistemātisku un racionālu aktīvu vērtības sadali atskaites periodos, kuros aktīvu paredzēts izmantot. Otrkārt, ja izdodas noteikt izmantoto pakalpojumu apjomu, paliek problēma kā noteikt aktīva īpatsvaru pakalpojuma kopējā apjomā.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka aktīva fizisko pakalpojumu vērtējums un to vērtības sadale uz pakalpojumu vienību izriet no praktiskas pieredzes. Dažādām pakalpojumu vienībām var pielīdzināt dažādus izdevumus, tomēr sarežģīti pamatot tādu nolietojuma aprēķināšanas kārtību komercsabiedrības grāmatvedības politikā. Dažreiz šim nolūkam tiek ņemtas vērā alternatīvās izmaksas līdzīgiem pakalpojumiem vai prognozes kopējo ienākumu iespējamās izmaiņās. Līdz ar to pašizmaksas aprēķinā rodas divas problēmas:

- netiek ņemti vērā aktīva izdevumi remontam un tehniskai apkopei, kas samazina ieņēmumus;
- nenoteiktība attiecībā uz pakalpojuma daudzumu, ko rada aktīvs. Parasti var aprēķināt fizisku nolietojumu, bet priekšlaicīgu morālo nolietojumu noteikt ir ļoti grūti.

Pašlaik pastāvošā kārtība Latvijā nosaka atsevišķu nolietojuma aprēķināšanas metodiku komercsabiedrības ienākuma nodokļa vajadzībām, to nosaka likuma *Par uzņēmuma ienākuma nodokli* 13.pants. Likumā ir noteiktas nolietojuma normas saimnieciskajā darbībā izmantojamo ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķinam nodokļa vajadzībām, bet ilgtermiņa materiālie aktīvi sadalīti piecās kategorijās (skat.2.6.tabulu).

Komercsabiedrības ilgtermiņa materiāliem aktīviem pārskata perioda nolietojuma summu aprēķina izejot no katras ilgtermiņa materiālo aktīvu atlikušās vērtības, piemērojot attiecīgai kategorijai noteikto nolietojuma likmi divkāršā apmērā.

Attiecīgās kategorijas vai atsevišķa ilgtermiņa materiālā aktīva atlikušo vērtību, no kuras rēķina taksācijas perioda nolietojumu nodokļu vajadzībām, nosaka, ilgtermiņa materiālo aktīvu kategorijas pirmstaksācijas perioda atlikušajai vērtībai pieskaitot taksācijas periodā iegādāto vai izveidoto ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtību un to kapitālās izmaksas un atskaitot taksācijas periodā izslēgto vai stihiskas nelaiemes rezultātā piespiedu kārtā zaudēto ilgtermiņa materiālo aktīvu atlikušo vērtību summu, kas noteikta sabiedrības finanšu grāmatvedībā šo aktīvu izslēgšanas brīdī.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātus neņem vērā ilgtermiņa materiālo aktīvu atlikušās vērtības aprēķināšanā, izņemot pārvērtēšanu sabiedrības privatizācijai un atbilstoši MK noteikumiem izdarītās pārvērtēšanas rezultātus.

Nolietojums netiek rēķināts saimnieciskā darbībā neizmantojamiem ilgtermiņa materiālajiem aktīviem.

Galvenās atšķirības nolietojuma aprēķinam finanšu un nodokļu vajadzībām apkopotas 3.8. tabulā.

Nolietojuma aprēķināšana finanšu grāmatvedības un nodokļu vajadzībām [2;5]

Finanšu grāmatvedības vajadzībām	Ienākuma nodokļa vajadzībām
Sabiedrībā apstiprinātas nolietojuma normas	Likuma <i>Par uzņēmuma ienākuma nodokli</i> 13.pantā noteiktās likmes
Sabiedrībā apstiprinātas nolietojuma metodes	Ģeometriski degresīvā metode ar divkāršu nolietojuma normu
Tiek ņemts vērā laika periods, kurā ilgtermiņa materiālais aktīvs tiek izmantots	Neņem vērā mēnešus, cik ilgi ilgtermiņa materiālais aktīvs atradies uzņēmumā
Rēķina katram objektam atsevišķi	Pārsvārā rēķina visai grupai kopā
Uzskaita finanšu grāmatvedības kontos	Negrāmato, uzskaiti veic ārpus bilances
Atspoguļo peļņas vai zaudējumu aprēķinā	Neatspoguļo peļņas vai zaudējumu aprēķinā, bet gan <i>Uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā</i>

Tāpat likumā *Par uzņēmuma ienākuma nodokli* paredzēti papildus koeficienti nolietojuma aprēķinam, iegādājoties jaunas ražošanas tehnoloģiskās iekārtas.

3.2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanas uzskaitē un informācijas atklāšanas loma

Ilgtermiņa materiālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laikā bieži vien rodas situācijas, kad aktīva vērtība var neatbilst to patiesajai vērtībai. Šādos gadījumos normatīvie akti paredz pārvērtēšanu.

Pārvērtēšana – ilgtermiņa materiālo aktīvu un saistību atkārtota novērtēšana, lai gūtu patiesu priekšstatu par to īsto vērtību dotajā momentā, kam būtu jābūt aktīva tirgus vērtībai [5].

Kā metodoloģiski, tā praktiski ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšana ir visai sarežģīts un komplicēts process, sākot ar lēmumu pieņemšanu par pārvērtēšanu, tās īstenošana un beidzot ar atspoguļošanu grāmatvedības uzskaitē.

Pārvērtēšanas nepieciešamību parasti izraisa situācija, kad uzskaites vērtība vairs neatbilst iespējamai tirgus vērtībai, kas izpaužas kā ilgtermiņa materiālo aktīvu tirgus vērtības samazinājums vai palielinājums, kas nav radis atspoguļojumu grāmatvedības uzskaitē.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu **vērtības samazinājums** var rasties, ja :

- aktīvs ir bojāts avārijas vai nolaidīgas ekspluatācijas dēļ;
- aktīvs ir priekšlaicīgi fiziski nolietots pastiprinātas ekspluatācijas rezultātā, kad noteiktās nolietojuma normas neatbilst faktiskajiem ekspluatācijas apstākļiem;
- aktīvs ir tehnoloģiski novecojis;
- analogam aktīvam ir pazeminājusies tirgus cena [209].

Ilgtermiņa materiālo aktīvu **vērtības palielinājums** var rasties, ja :

- ir notikušas izmaiņas aktīva tirgus cenā;
- veikta aktīva modernizācija, rekonstrukcija, uzlabošana, utt.[204]

Faktorus, kas ir ilgtermiņa materiālo aktīvu tirgus vērtības samazinājuma vai palielinājuma pamatā, ir pieņemts grupēt sekojoši:

- 1) tehniskie:
 - īpašuma tehniskais stāvoklis;
 - objekta fiziskais nolietojums;
 - infrastruktūra, komunikācijas;
- 2) ģeogrāfiskie:
 - apbūves gabala reljefs;
 - zonējums;
 - atrašanās vieta (attālums līdz apdzīvotiem centriem);
 - apmeklētāju plūsma;
 - vietas sakoptība, dabas ainava;
- 3) ekonomiskie:
 - nekustāmā īpašuma attīstības ekonomiskie nosacījumi;
 - teritorijas sociālekonomiskā situācija;
 - pieprasījums un piedāvājums pēc noteiktiem īpašumiem (piemēram, dzīvokli);
- 4) privātie ierobežojumi:
 - apgrūtinājumi;
 - īres/nomas līgumi;
 - mantisko tiesību apgrūtinājumi;
- 5) valstiskie ierobežojumi:
 - kultūrvēsturiskie objekti;
 - īpaši aizsargājamās teritorijās esošie objekti;
 - vides un dabas resursu aizsargjoslas;
 - sanitārās, ekspluatācijas, drošības aizsargjoslas;
 - krasta, plūdu zonas;
 - ja nekustamais īpašums atrodas virs un zem cauruļvadiem, elektropārvades un sakaru līnijām – kabeļu līnijas ass;
 - sarkanā līnija (ceļi, ielas, piebrauktuves, kas norobežo apbūvei izmantojamo teritoriju), u.c. [41].

Parasti situācija par ilgtermiņa materiālo **aktīvu pārvērtēšanu aktualizējas** tajos gadījumos, kad notiek:

- darījumi ar ilgtermiņa materiāliem aktīviem;
- investoru piesaistīšana uzņēmuma attīstībai;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu potenciālās vērtības noteikšana;
- ilgtermiņa materiālos aktīvu ieguldīšana pamatkapitālā;
- uzņēmuma reorganizācija;
- ilgtermiņa materiālo aktīvu apdrošināšana;
- uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošana [41].

Praktiski **pārvērtēšana Latvijā** visbiežāk notiek sekojošos gadījumos:

- Latvijas Republikas Ministru kabineta pasludinātos noteikumos;

- pie uzņēmuma privatizācijas;
- ja aktīva tirgus vērtība ir augstāka par bilances vērtību;
- nepareizi noteikts aktīva amortizēšanas ilgums;
- aktīvs vienreiz ir amortizēts, bet piedalās saimnieciskajā darbībā un tāpēc tiek novērtēts vēlreiz un ņemts uzskaitē [41].

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanā būtiska nozīme ir tādiem rādītājiem kā:

- sākotnējā vērtība;
- lietošanas vērtība;
- tirgus vērtība;
- patiesā vērtība;
- kadastrālā vērtība;
- bilances vērtība.

Grāmatvedības uzskaitē pieņemts, ka aktīvus uzskaita **iegādes cenā**, bet noraksta **likvidācijas vērtībā** [193]. Domstarpības rodas, *kādā vērtībā jāuzrāda aktīvi starpposmā*.

Vērtība ir ekonomisks jēdziens, kas parāda monetāru sakarību starp tirgū pieejamām precēm vai pakalpojumiem, to pircējiem un pārdevējiem. Vērtība nav noticis fakts, bet gan konkrētu preču vai pakalpojumu novērtējums konkrētā laika momentā atbilstoši vērtības noteikšanas kritērijiem [193].

Attiecībā uz ilgtermiņa materiālo un finanšu aktīvu pārvērtēšanu nepastāv ar likumu noteikta konkrēta specifikācija, kā ir jāinterpretē termins *vērtība*. Līdz ar to šī termina interpretācija ir atstāta prakses ziņā, un tas šajā kontekstā parasti tiek interpretēts kā *faktiskā lietderīgā vērtība*. Citiem vārdiem, kritērijs tam, vai pārvērtēšana ir atļauta, ir tāds, vai attiecīgā aktīva novērtētā kapitāla vērtība ir augstāka par bilances vērtību uz finanšu perioda sākumu.

Latvijas normatīvajos aktos ir dažādi formulēta ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtība, kādā aktīvs būtu jāuzskaita. Normatīvo aktu prasības ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtībai apkopoti. 3.pielikumā.

Apkopojot Latvijas normatīvo aktu prasības autore secina, ka nav viennozīmīga viedokļa. Situāciju nav iespējams atrisināt bez vienotas terminoloģijas un to skaidrojumiem *Gada pārskatu likumā, likumos Par konsolidētajiem uzņēmumu gada pārskatiem, Par grāmatvedību un Latvijas grāmatvedības standartos*.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanu **reglamentē** LR *Gada pārskatu likums*, LR FM *Norādījumi par pamatlīdzekļu un to nolietojuma uzskaiti* Nr.357. *Starptautiskie grāmatvedības standarti, Latvijas grāmatvedības standarti, Komerclikums*.

16. SFPS *Īpašumi, ražotnes un iekārtas* pieļauj pārvērtēšanu pietiekami regulāri, lai uzskaites summa būtiski neatšķiras no tās vērtības, kuru noteiktu, lietojot patieso vērtību bilances datumā. Ar nosacījumu: ja īpašumu, ražotņu un iekārtu posteni pārvērtē, ir jāpārvērtē visa īpašuma, ražotņu klase, pie kuras šis aktīvs pieder [115]. Savukārt Latvijas *Gada pārskatu likuma* 25.pants liek ievērot, piesardzību novērtējot bilances posteņus.

Latvijas likumdošanā ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtēšanu regulē tikai *Komerclikums*, kur 154.pantā ir teikts par mantiskā ieguldījuma novērtēšanu. Dibinot SIA mantisko ieguldījumu novērtē eksperts vai dalībnieki paši, atkarībā no ieguldījumu kopējās vērtības. Pie tam *Komerclikumā* ir prasība noteikt *parasto* vērtību, kas savukārt nav definēta nevienā normatīvā aktā un nav skaidrs, kādā vērtībā tad vērtēt mantisko ieguldījumu.

Gada pārskatu likuma 29.pantā ir norāde, ka aktīvus, kuru vērtība ir būtiski lielāka par iegādes vai izgatavošanas pašizmaksu vai to novērtējumu iepriekšējā gada bilancē, **var novērtēt** atbilstoši augstākajai vērtībai, ja var pieņemt, ka vērtības paaugstinājums ir ilgstošs. No teiktā izriet, ka Latvijas likumdošana **pieļauj, bet nepieprasa pārvērtēšanu**.

Rodas jautājums: kāpēc gan nepārvērtēt aktīvu **patiesajā vērtībā** un nenoteikt tā iespējamo lietošanas laiku un līdz ar to arī nolietojuma normatīvu?

Šeit būtu svarīgi noskaidrot, ko tad nozīmē jēdziens **paties**, kurš tiek plaši lietots it sevišķi attiecībā uz finanšu informācijas sniegšanu. Starptautiskajos grāmatvedības, revīzijas standartos, arī Latvijas grāmatvedības standartos ir noteikts, ka finanšu informācijai jāsniedz **skaidrs un paties** priekšstats par uzņēmuma finanšu informāciju. Tomēr šī definīcija nav iekļauta ne ES 4.direktīvā, ne SGS, un tā nav atrodamā arī Latvijas normatīvajos aktos.

Tai pašā laikā daudzi autori ir pauduši savu viedokli par skaidra un patiesa priekšstata gūšanu. Visai plaši par to ir rakstījuši M.Ardens, D.Ordelheide, M.Šerards (M.Arden, D.Ordelheide, M.Sherrard), kā arī daudzi citi. Taču arī viņi nav nonākuši līdz definīcijai, bet aprobežojušies tikai ar norādi uz to, ka skaidra un patiesa priekšstata gūšana meklējama kontekstā ar attiecīgas valsts noteiktiem grāmatvedības principiem [107,139]. Soli tālāk ir spēris K.van Hulle (K. van Hulle). Viņa viedoklis ir, ka 4.Direktīvai, kas satur prasību klāstu finanšu pārskatu sagatavošanai, jānodrošina tādas informācijas sniegšana, kuru lietotāji uzskatīs par *patiesu un skaidru*, tādējādi apmierinot savas vajadzības, veidojot objektīvu uzskaiti. [153].

Autores viedoklis ir, ka grūtības patiesās vērtības definēšanā izraisa nevienmērīgā pieeja šajā jomā, kas rada vēlmi to definēt atbilstoši priekšstatiem par to dažādās valstīs.

To apstiprina J.Sokolova un S.Bičkova teiktais, kuri patiesa un skaidra priekšstata koncepcijas iespējamo būtību traktēja aprakstoši trīs atšķirīgos veidos, ņemot vērā koncepcijas dažādo izpratni atsevišķās pasaules valstīs. Viņu viedoklis ir, ka:

- visi uzskaites dati ir relatīvi, stingra normatīvā regulējuma ieviešana noved pie datu salīdzināmības, un tajos pieļauto kļūdu vienveidības;
- tikai uzņēmuma vadība apzinās tā resursu reālo vērtību un ir spējīga konkrētos apstākļos novērtēt iespējamo metožu piemērojamību;
- **patiesība ir būtības dominante pār formu**, jo būtību pārzina strādājošais, bet formu – normatīvos priekšrakstus rada tas, kas nepazīst būtību. Tomēr jautājums, kas uzskatāms par būtību un kas par formu, atkarīgs no tā, kuram ir piešķirtas šādas tiesības, respektīvi, šim procesam piemīt subjektīvs raksturs [176].

Lai gūtu noteiktu priekšstatu par visai atšķirīgo praksi citās valstīs, autore veikusi speciālās literatūras un normatīvo aktu izpēti dažādās valstīs.

Kā redzams no J Flovera un G.Ebera (Flower J., Ebber G.) teiktā, **Vācijas** likumdošanā valda nominālā kapitāla saglabāšanas koncepcija. Ja aktīvu pašreizējā vērtība ir lielāka nekā uzrādāmās vēsturiskās izmaksas, ir nepieciešams kompensējošs ieraksts pasīva pusē. Piedevām normatīvie akti prasa, lai aktīvi netiktu uzrādīti lielākā summā nekā to iegādes vai ražošanas izmaksas [123].

Raksturojot situāciju **Dānijā**, A.Hallers (Haller A.) vērš uzmanību uz to, ka Dānijas normatīvos dokumentos ir noteikts, ka ilgtermiņa materiālā aktīva tirgus vērtības novirzes gadījumā norakstīšana nedrīkst tikt izdarīta, ja aktīva lietderīgā vērtība nav tikusi samazināta. Taču tiek ņemts vērā, ka novirze tirgus vērtībā var norādīt uz to, ka attiecīgā aktīva lietderīgā vērtība ir tikusi samazināta. Dānijas uzskaites sistēmā, kur finanšu pārskati ir jāsastāda saskaņā ar sākotnējo izmaksu principu, **ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšana** ir jāuzskata **kā atkāpe** no vēsturisko izmaksu principa. Ilgtermiņa materiālie aktīvi, kuru vērtība ir ievērojami augstāka nekā pirkšanas vai pašizmaksas cena vai summa, pie kādas tie iekļauti bilancē par iepriekšējo gadu, var tikt pārvērtēti, ja vērtības pieaugums tiek uzskatīts par pastāvīgu. Pārvērtēšana kā tāda pati par sevi neietekmē peļņas un zaudējumu kontu, jo no jauna izveidotais postenis, kas atbilst aktīva pārvērtēšanai, ir postenis, kas iekļaujams pašu kapitāla sastāvā. Amortizācija un norakstījumi ir jāaprēķina katru gadu uz jaunās vērtības bāzes, kas ir ienesta attiecīgajā finanšu gadā, un ir jāuzskaita kā izdevumi peļņas un zaudējumu kontā. Tādēļ pārvērtēšana var netieši ietekmēt uzņēmuma peļņu [127].

Kas attiecas uz ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanu **Zviedrijā**, tad komercsabiedrībām ar likumu ir piešķirtas ierobežotas tiesības pārvērtēt ilgtermiņa materiālos aktīvus. Dažās nozarēs, it īpaši mežrūpniecībā, pārvērtēšana ir parasta parādība. Aktīvi, kuri parasti tiek pārvērtēti, ir kokzāģētavas un hidroelektrostacijas. Viens no iemesliem pārvērtēšanas īstenošanai ir akciju kapitāla palielināšana, emitējot papildus akcijas, lai uzlabotu redzamo akciju kapitāla proporciju. Tiek uzskatīts, ka aktīvu pārvērtēšana nozīmē, ka bilance parāda labāku komercsabiedrības vērtības kopsummu. Daudzas komercsabiedrības uzskata, ka ir gluži dabiski atspoguļot bilancē dažus aktīvus augstākā vērtībā. Taču pārvērtēšanu var izmantot arī citu aktīvu nepieciešamās norakstīšanas kompensēšanai. Piemēram, komercsabiedrība var palielināt zemes vērtību, lai kompensētu investīciju norakstījumus akcijās, kas ir kļuvušas nevērtīgas. Ilgtermiņa materiālie aktīvi var tikt novērtēti, izmantojot aprēķināto tirgus vērtību vai pielietojuma vērtību. Nepastāv nekāda specifiska regulācija, kas formulē, kā šī pielietojuma vērtība būtu jānosaka [137].

Kā liecina Giedzmana M un Irlanda J. (Gietzmann M., Ireland J.) teiktais, ka **Holandē** īpaša uzmanība tiek veltīta **principiem** attiecībā uz aktīvu un pasīvu novērtēšanu un rezultātu noteikšanu, kādi kompānijai ir jāņem vērā. Starp primārajiem principiem attiecībā uz finanšu pārskatu sagatavošanu dominē tāds, ka finanšu pārskatiem ir jāsniedz tāda aina, kas ļauj veidot pamatotu priekšstatu par komercsabiedrības finanšu lietu stāvokli. Šajā kontekstā var tikt diskutēts jautājums, vai ir lietderīgi izšķirties par uzskaiti vēsturiskajās izmaksās vai par uzskaiti pašreizējā vērtībā [125]. Kaut gan *Komercdarbības* likuma izpratnē abas šīs novērtēšanas metodes ir pieņemamas,

likumdošana ir centusies ierobežot izvēli starp tām. Zināmos apstākļos ir nepieciešams noteikt posteņus to pašreizējā vērtībā vai nu bilancē un peļņas un zaudējumu aprēķinā vai piezīmēs par tiem, lai veidotu pietiekami pamatotu priekšstatu par aktīviem, pasīviem un rezultātiem. Tādi posteņi, attiecībā uz kuriem tiek pieļauta izvēle (ilgtermiņa materiālie un finanšu aktīvi un apgrozāmie līdzekļi), parasti ir jānosaka saskaņā ar tādu pašu principu, vai nu vēsturiskajās izmaksās vai pašreizējā vērtībā.

Kā redzams no 3.9.tabulas, **Holandē** reģistrēto komercsabiedrību gada pārskati par 2001.gadu sniedza informāciju kā vēsturiskajā, tā pašreizējā vērtībā (69 % un 31 %).

3.9.tabula

Holandē reģistrēto komercsabiedrību pielietotie novērtēšanas principi [125]

Principi	%
Vēsturiskās izmaksas bez papildus informācijas par pašreizējo vērtību	37
Vēsturiskās izmaksas ar papildus informāciju par pašreizējo vērtību	32
Kopā vēsturiskās izmaksas	69
Pašreizējā vērtība bez papildus informācijas par vēsturiskajām izmaksām	10
Pašreizējā vērtība un papildus informācija par vēsturiskajām izmaksām	21
Kopā pašreizējā vērtībā	31
Pavisam kopā	100

Kā atzīmē Giedzmans M un Irlands J. (Gietzmann M., Ireland J.) *Gadu pārskatu padome Holandē* pieturas pie tā, lai vieni un tie paši novērtēšanas principi tiktu pielietoti, sastādot bilanci un peļņas un zaudējumu aprēķinu. Ja bilance ir tikusi sagatavota uz pašreizējās vērtības bāzes, tad nav pieļaujams, ka peļņas un zaudējumu aprēķins tiek sagatavots uz vēsturisko izmaksu bāzes. Aktīvu pārvērtēšana, kas ir atspoguļota pašreizējā vērtībā, ir jāiekļauj pārvērtēšanas rezervē. Taču bilances sastādīšana uz vēsturisko izmaksu bāzes un peļņas un zaudējumu aprēķina uz pašreizējo izmaksu bāzes tiek uzskatīta par pieņemamu. Pašreizējās vērtības sistēmas izmantošana parasti noved pie peļņas, kas ir zemāka nekā peļņa, kas ir aprēķināta uz vēsturisko izmaksu bāzes [125].

Savukārt Miles S. un Nobesa C. (Miles S., Nobes C.) uzsver, ka arī **Holandes** normatīvie akti definē vairākas aktīva vērtības. To atspoguļo rīkojums par aktīvu novērtēšanu dod raksturojumu pašreizējās vērtības veidiem un to pielietošanai:

- **atjaunošanas vērtība, ekonomiskā vērtība vai realizācijas vērtība** var tikt izmantota, lai novērtētu ilgtermiņa materiālos aktīvus, ilgtermiņa finanšu aktīvus un apgrozāmos līdzekļus, kas atspoguļoti pašreizējā vērtībā finanšu pārskatos;
- **atjaunošanas vērtība** ir summa (apjoms), kāda ir nepieciešama, lai iegādātos biznesam tādas pašas ekonomiskās nozīmības aktīvu, kāda ir aktīvam, kurš ir jānovērtē. Šī vērtība ir jāpielieto, ja var tikt pamatoti pieņemts, ka šis aktīvs tiks aizstāts pienācīgā norisē (pieņemot, ka bizness tiks turpināts);
- **ekonomiskā vērtība**, kura ir neto apgrozījuma vērtības daļa, kura var tikt attiecināta uz kādu aktīvu un kura var tikt realizēta caur biznesa aktivitātēm, kurām aktīvs ir paredzēts. Šī vērtība tiek izmantota, ja aizstāšana ir maz ticama, kaut gan tajā pašā laikā bizness turpinās zināmu laiku funkcionēt (funkcionēšanas pārtraukšana nākotnē);

- **realizācijas vērtība**, tiek aprēķināta kā ieņēmumi no aktīva pārdošanas. Šī vērtība tiek izmantota, ja bizness ir ticis vai visā drīzumā tiks izbeigts (neturpināšana);
- ja ir pamatoti jāpieņem, ka aktīvs, kas veido daļu no ilgtermiņa materiālajiem aktīviem, tiks aizvietots ar kādu citu aktīvu, kuram būs tā pati ekonomiskā nozīme attiecībā uz biznesa aktivitātēm, tad šim aktīvam ir jābūt noteiktam **atjaunošanas izmaksās**;
- aktīvi, kuri nav izlietoti vai patērēti biznesa aktivitāšu procesā, bet kuri var radīt ienākumu, ir jānovērtē **realizācijas vērtībā**;
- investīciju **tirgus vērtība** tiek noteikta **vismaz reizi piecos gados** atsevišķi katram zemes gabalam un ēkai saskaņā ar vispārpieņemtajām metodēm. Piezīmes pie finanšu pārskatiem rāda, kurā finanšu gadā kādas zemes gabalus un ēku daļas ir tikušas novērtētas [136].

Ja tiek pielietota pašreizējā vērtība, to parasti interpretē kā atjaunošanas vērtību. Atjaunošanas vērtība ir jāizmanto tikai tad, ja aktīvi tiks aizstāti pēc pilnīgas izmantošanas vai pārdošanas. Attiecībā uz aktīviem nav nepieciešams, lai tie tiktu aizstāti ar tehniski identiskiem aktīviem; jaunajiem aktīviem ir jābūt ar tādu pašu ekonomisko nozīmīgumu biznesā. Rīkojums par aktīvu novērtēšanu nesatur nekādu regulāciju attiecībā uz to, kā noteikt atjaunošanas vērtību, vai attiecībā uz metodi, kā iegūt informāciju, lai noteiktu atjaunošanas vērtību. Lai noteiktu atjaunošanas vērtību, kā vispār atzīta metode kalpo cenu indeksu izmantošana, ņemot vērā tehnoloģisko attīstību, pārdevēju informāciju vai novērtējumus, līdzīgi kā specifisku kalkulāciju izmantošana, kas parāda tehnoloģisko novecošanos. Metode, ar kuras palīdzību ir nonākts pie pašreizējām vērtībām, ir jāatsedz gada pārskata piezīmēs.

Pārvērtēšanas rezerve rodas, ja aktīva posteņi tiek novērtēti no jauna pašreizējā vērtībā un tiek palielināti ar augšupejošiem vērtības papildinājumiem un samazināti ar vērtības kritumiem. Pārvērtēšanas rezerve tiek iekļauta kā daļa no akcionāru kapitāla un līdz ar to var ietekmēt kopējo akciju kapitālu un ar akciju kapitālu saistītās proporcijas [121].

ASV pieder pie tām valstīm, kur viena no sarežģītākajām problēmām kā teorētiski, tā praktiski ir ilgtermiņa materiālo aktīvu atkārtota novērtēšana jeb pārvērtēšana. Viedokļi šeit ir dažādi kā attiecībā uz to, vai un kad tas ir jā dara un kā tas ir jā dara un kā jāatspeļo uzskaitē.

V.Birkets un R.Valkers (Birkett W.P., Walker R.G.), runājot par to, vai un kad ilgtermiņa materiālais aktīvs ir jāpārvērtē, uzskata, ka jānogaida pārdošanas brīdis [112]. Turpretim citi, kā, piemēram, D.Zeghals (D.Zeghal) domā, ka pārvērtēšanai jānotiek atbilstoši inflācijas tempiem [159]. Tāpēc autore secina, ka, lai kādi nebūtu varianti, visos gadījumos, pārvērtēšanas sākuma punkts ir izmaksas ieguves brīdī, bet beigu punkts ir aktīva norakstīšana, kad ieņēmumu veidošanās process ir beidzies. Tādējādi starp šiem diviem punktiem ir vairāki vērtēšanas risinājumi. Daļa speciālistu, tajā skaitā V.Birkets un R.Valkers (Birkett W.P., Walker R.G.) uzskata, ka aktīva vērtība mainās aktīva iegādes brīdī, turpretim citi, kā, piemēram, D.Zeghals (D.Zeghal), ir pārliecināti, ka tas notiek naudas saņemšanas brīdī. Vēl citi, to starpā R. Reiljs un Šveihls (Reylly R., Schweihls R.) pauž viedokli, ka vērtības izmaiņas ne tikai nemateriālajiem aktīviem, bet arī ilgtermiņa materiālajiem aktīviem, var notikt visā laika posmā starp perioda sākumu un beigām, un vērtība izmainās līguma

parakstīšanas brīdī [141]. Visu autoru kopējais viedoklis ir tāds, ka ja aktīva vērtība ir mainījies, tad jānosaka jauna bāze novērtēšanai. Šim viedoklim kopumā piekrīt arī šī pētījuma autore, tikai svarīgi uzsvērt vērtības izmaiņu būtiskumu un ilgtermiņa materiālā aktīva paredzamo pielietojumu.

No iepriekšminētā izriet, ka valstīs, kur atzīta aktīvu pārvērtēšana, tajā skaitā arī Latvijā un citās ES valstīs, tai jānotiek ar pietiekošu regularitāti, lai realizācijas vērtība (carrying amount) pārvērtētam aktīvam neatšķirtos no pārvērtētās vērtības. Ikgadējā pārvērtēšana ir nepieciešama tām vienībām, kuru patiesā vērtība ir nepastāvīga. Retāka pārvērtēšana nepieciešama tām vienībām, kur patiesās vērtības izmaiņas nav tik biežas – tad pārvērtēšana varētu būt lietderīga reizi 3 vai 5 gados [133]. Ja tiek pārvērtēts viens aktīvs, tad jāpārvērtē visa aktīva klase, lai izvairītos no dažādu vērtību uzrādīšanas pēc pašizmaksas un patiesās vērtības dažādos datumos.

Novērtējot ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtējumā tiek ņemti tādi faktori kā ražošanas jaudas, izdevumi iegādes brīdī, aktīva vērtība, ja šodien vajadzētu tādu pašu iegādāties. Aktīvi var tikt novērtēti dažādos veidos, lai informācija būtu pilnīga informācijas lietotājiem. Daudzos gadījumos vērtēšanas metode aizstāj citas. Piemēram, pašizmaksu metodi var aizstāt ar kārtējo izmaksu aprēķina metodi, ko arī var aizstāt ar nākotnes naudas plūsmas ieņēmumu aprēķina metodi [180]. Veco ES dalībvalstu normatīvo dokumentu attieksmi pret ilgtermiņa aktīvu pārvērtēšanu, autore apkopojusi 3.9.tabulā.

3.9.tabula

Ilgtermiņa aktīvu pārvērtēšana saskaņā ar 4.direktīvu un ES dalībvalstu nacionālo likumdošanu [212]

Valsts	Ilgtermiņa materiālie aktīvi	Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	Nemateriālie aktīvi
Austrija	-	-	-
Beļģija	+	+	-
Dānija	+	+	-
Francija	+	+	-
Grieķija	+	-	-
Itālija	-	-	-
Īrija	+	+	+
Lielbritānija	+	+	+
Luksemburga	-	-	-
Nīderlande	+	+	-
Portugāle	+	-	+
Somija	+	+	-
Spānija	-	-	-
Vācija	-	-	-
Zviedrija	+	+	+

+ ir atļauts
- nav atļauts

Atkarībā no tā, kādā vērtībā tiek novērtēti ilgtermiņa materiālie aktīvi, valstis var sadalīt divās daļās:

- valstis, kurām sākotnējās izmaksas ir vienīgā pieļautā vērtēšanas metode (Vācija, Japāna, ASV);
- valstis, kur pieļauti alternatīvie vērtējumi.

Izpētes rezultātā, autore konstatēja, ka daudzās valstīs pārvērtēšana nav pieļauta vispār. Tas tiek pamatots ar to, ka tādā veidā mākslīgi tiekot palielināti komercsabiedrību aktīvi. Pie šiem uzskatiem stingri pieturas ASV, Japāna un Vācija. Kā konstatē L.Alvers un J.Mackēvičs (Alver L., Mackevicius J.) arī mūsu kaimiņvalstīs Igaunijā un Lietuvā nostāja iz līdzīga. Tajās tāpat aktīvu pārvērtēšana netiek pieļauta ja aktīvs nav paredzēts pārdošanai [104; 126].

Savukārt valstīs, kur atļauta pārvērtēšana, SGS dod tiesības sabiedrībām izvēlēties vienu no divām pieejām:

- pamat pieeju un
- alternatīvo pieeju.

Pamat pieeja – pēc tam, kad aktīva postenis atzīts par aktīva objektu, tas jāuzskaita pēc izmaksām, atskaitot visu veidu akumulēto nolietojumu un zaudējumus no vērtību samazinājuma.

Alternatīvā pieeja – pēc tam, kad aktīva objekts atzīts, tas jāuzskaita pēc pārvērtētās summas, kas vienāda ar patieso vērtību pārvērtēšanas datumā, atskaitot visu turpmāk akumulēto nolietojumu un visus turpmākos akumulētos zaudējumus no vērtības samazināšanās. Pārvērtēšana jāveic pietiekami regulāri.

Aktīva patiesā jeb tirgus vērtība var atšķirties atkarībā no tā izmantošanas. 16.SGS iesaka **patieso vērtību noteikt, balstoties uz patreizējo izmantošanu**. Šis pieņēmums ir arī citu valstu normatīvajos aktos, kurās vispār atļauta pārvērtēšana. Piemēram, zemes gabala tirgus vērtība var būtiski atšķirties, ja tas tiek izmantots lauksaimniecībai vai uz tā tiek būvēts tirdzniecības centrs [130].

Ja jau patiesu informāciju nodrošina informācijas **atspoguļošana pēc būtības** un arī SGS un LGS ir uzsvērts, ka būtība ir primārā pār formu, tad autores priekšlikums veicot novērtēšanu pēc sākotnējās atzīšanas, balstīties uz būtību. Tātad, nosakot vērtību, pamatoties uz sekojošiem kritērijiem:

- ja aktīvs **paredzams izmantot** turpmāk saimnieciskajā darbībā (ražošana, pakalpojumu sniegšana, administrācijas vajadzībām), tad novērtē **lietošanas vērtībā**;
- ja aktīvs tiek turēts līdz piemērotam **pārdošanas brīdim – tirgus vērtībā**.

Viena no svarīgākajām ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanas sastāvdaļām ir **pielietojamās metodes**, kuru izvēli nosaka pārvērtēšanas mērķi grāmatvedības uzskaitē.

Saskaņā ar *Starptautiskajiem Vērtēšanas standartiem (SVS)*, pārvērtējot nekustamos īpašumus, izmanto trīs metodes:

- izmaksu metodi;
- salīdzināmo darījumu metodi;
- ienākumu metodi.

Lai iegūtu kvalitatīvāku nekustamā īpašuma vērtības novērtējumu, parasti tiek piemērotas visas trīs metodes un salīdzināti iegūtie rezultāti. SVS ir paredzēts, ka

visas metodes sniedz vienādu vērtības novērtējumu. Tomēr praksē dažādu pieņēmumu izmantošanas dēļ novērtējums atbilstoši katrai no metodēm var būt atšķirīgs.

Pēc **izmaksu metodes** novērtētā vērtība raksturo visu to izmaksu summu, kas nepieciešama, lai no jauna radītu vērtējamam īpašumam līdzvērtīgu īpašumu vērtēšanas brīža situācijā, ņemot vērā vērtējamā īpašuma faktisko nolietojumu uz vērtējuma brīdi [204].

Izmaksu metodi lielākoties var izmantot visu veidu īpašumu novērtēšanā (izņemot zemi). Tā sniedz visticamāko rezultātu unikālu nekustāmo īpašumu novērtēšanā. Metode bieži vien tiek izmantota nepabeigtu celtniecības objektu vērtēšanā. Izmaksu metode kā vienīgais risinājums nekustamā īpašuma vērtēšanā tiek izmantota tikai tad, kad nevar piemērot citas metodes, ja nav prognozējama nepabeigtā celtniecības objekta nākotne vai arī nav datu par citu līdzīgu objektu pārdošanu [41].

Piemērojot **salīdzināmo darījumu metodi**, īpašumu vērtība tiek noteikta, analizējot līdzvērtīgus īpašumus pēc to izmantošanas veida, atrašanās vietas u.c. salīdzināmiem faktoriem pēdējā laikā, pārdošanas darījumu cenām, kā arī pēc apjoma [204].

Vērtējot pēc salīdzināmās metodes, tiek identificēti visi iespējamie darījumi, ko varētu izmantot salīdzināšanā. Tiek apkopota visa pieejamā informācija par šādiem pārdošanas gadījumiem un noteikti atbilstošākie. Metode faktiski nav piemērojama unikāliem, vispārējiem standartiem neatbilstošiem nekustamiem īpašumiem [41].

Nosakot nekustamā īpašuma vērtību ar **ieņēmumu metodi**, faktiski tiek vērtēts nevis pats īpašums, bet gan paredzamās nākotnes naudas plūsmas no šī nekustamā īpašuma. Veicot vērtēšanu, sākotnēji tiek noteikti īpašuma bruto ieņēmumi, pamatojoties uz vērtēšanas brīža likmēm un tarifiem līdzīgu īpašumu nomas tirgū. Ja iespējams, tiek analizēti līdzīgu īpašumu nomas līgumu noteikumi. Nākamais solis ir izdevumu noteikšana, tie analizējot tiek salīdzināti ar analogu nekustamo īpašumu izdevumiem [204].

Ieņēmumu metode, ko izmanto novērtēšanā, ietver divus posmus:

- ienākumu kapitalizācija;
- diskontētās naudas plūsmas aprēķins [188].

SVS paredzēts, ka **kapitalizācija** ienākumiem tiek izmantota, novērtējot ilgtermiņa materiālos aktīvus, kuri īpašniekam nes peļņu. Ienākumi no aktīva var, piemēram, veidot esošos un nākotnes ieņēmumus no to izīrēšanas, vērtības pieauguma no iespējamās pārdošanas nākotnē.

Ienākumu kapitalizācijai SVS paredzēti vairāki **etapi** [188].

1.etaps – novērtē potenciālo tīro ienākumu. Tas notiek, novērtējot pastāvošās likmes un tarifus ilgtermiņa materiālo aktīvu tirgū līdzīgiem objektiem.

Potenciālais tīrais ienākums (PTI) – ienākums, kuru iespējams saņemt no ilgtermiņa materiālā aktīva, to izmantojot pilnībā, ņemot vērā zaudējumus un izdevumus.

PTI atkarīgs no īpašuma kvadrātūras un noteiktās īres maksas, kuru aprēķina pēc formulas [188]:

$$PTI = S \times Ca, \quad (3.6.)$$

kur S – izīrējamā platība m²;
Ca – īres maksa par 1 m²

Īres maksa ir atkarīga no aktīva objekta atrašanās vietas, tā fiziskā stāvokļa, komunikācijām, īres līguma laika utt.

2.etaps – tiek novērtēti iespējamie zudumi no objekta neizmantošanas pilnībā un zudumus iekasējot īres maksās. PTI samazinot, iegūst reālo tīro ienākumu (RTI), kuru nosaka pēc formulas [204] :

$$RTI = PTI - \text{Zaudējumi.} \quad (3.7.)$$

3.etaps – tiek aprēķināti iespējamie izdevumi aktīva ekspluatācijā. Periodiskos izdevumus, lai nodrošinātu aktīva objektu normālu funkcionēšanu un ienākumu atražošanu, sauc par ekspluatāciju nodrošināšanai izdevumiem un tos ir pieņemts dalīt:

- nosacīti patstāvīgie izdevumi;
- nosacīti mainīgie, vai ekspluatācijas izdevumi;
- aizvietošanas izdevumi vai rezerve [204].

Pie **nosacīti patstāvīgiem** izdevumiem pieder izdevumi, kuru lielums nav atkarīgs no objekta noslogojuma ekspluatācijas laikā (piemēram, apdrošināšanas maksājumi) [204].

Pie **nosacīti mainīgiem** izdevumiem pieder izdevumi, kuru apjoms atkarīgs no objektu noslogojuma ekspluatācijas laikā (piemēram, komunālie izdevumi, izdevumi teritorijas uzturēšanai, darba alga apkalpojošam personālam utt.) [204].

Pie **aizvietošanas izdevumiem** pieder izdevumi ātri nolietojušos sadaļu nomaiņai. Ja īpašnieks plānojis nomaiņu periodā, kamēr aktīvs ir īpašumā, tad šie izdevumi jāpierēķina, nosakot aizvietošanas izmaksas [204].

4.etaps – nosaka prognozējamās tīros ekspluatācijas ieņēmumus (TEI). Tos nosaka no RTI atņēmot ekspluatācijas izdevumus [204]:

$$TEI = RTI - \text{ekspluatācijas izdevumi (bez nolietojuma)} \quad (3.8.)$$

Kapitalizācijas koeficients aktīva novērtēšanā sastāv no **2 elementiem**:

- **investīciju ienākumu procenti** (ienākumi uz kapitālu) ir kompensācija, kura jāizmaksā investoram, ņemot vērā laika faktoru, risku u.c.faktorus, saistītus ar konkrētu investīciju;
- **kapitāla atgriešanas (kompensācijas) norma**. Ar to saprot sākotnējo ieguldījumu summas [204].

Kapitāla ienākuma likme tiek aprēķināta balstoties uz:

- bez riska ienākuma likmi;
- riska prēmiju;
- kompensāciju par zemu ilgtermiņa materiālo aktīvu likviditāti;
- kompensāciju par investīciju menedžmentu [204].

Attiecībā uz ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanā pielietojamām metodēm ne vienmēr valda vienprātība. Tā, piemēram, eksistē viedoklis, ka loģiski pamatota ir vērtības noteikšana pēc pašizmaksas, bet ir piekritēji arī citiem viedokļiem. Taču jebkurā gadījumā valda vienprātība tādā ziņā, ka aktīvu vērtībai ir jāatbilst grāmatvedības uzskaites prasībām. Vieni uzskata par pareizu nepārvērtēt aktīvus līdz to realizācijai, piemēram, V.Birkets un R.Valkers (Birkett W.P., Walker R.G.) [112], citi, piemēram, D.Zeghals (D.Zeghal) [159]uzstāj uz pārvērtēšanu, ņemot vērā dažādus faktorus, piemēram, inflāciju. Savukārt autore uzskata, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtība jāparāda pārdošanas cenā no brīža, kad pieņemts pamatots lēmums par to realizāciju. Paturot uzskaitē ilgtermiņa materiālo aktīvu, pārvērtēt tikai gadījumos, kad vērtības atšķirības ir būtiskas, lai nodrošinātu lietotājiem skaidru un patiesu priekšstatu par finanšu informāciju.

Praksē Latvijā parasti zemes gabalu un būvju patieso vērtību, kas ir to tirgus vērtība, nosaka ar aplēsi, ko parasti veic profesionāli un kvalificēti vērtētāji. Ražotņu un iekārtu posteņu patieso vērtību, kas parasti ir to tirgus vērtība, nosaka ar aplēses palīdzību. Pārvērtēšanas biežums ir atkarīgs no pārvērtējamo īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesās vērtības izmaiņām. Dažu īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesā vērtība var nozīmīgi un strauji mainīties, tādējādi radot nepieciešamību tos pārvērtēt katru gadu. Tik bieža pārvērtēšana nav nepieciešama, ja īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesā vērtība mainās maz. Šādos gadījumos varētu pietikt ar pārvērtēšanu vienu reizi trijos vai piecos gados.

LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* ir noteikts, ja kādu no īpašumu, ražotņu un iekārtu posteni pārvērtē, tad ir jāpārvērtē arī visa īpašumu, ražotņu un iekārtu klase, pie kuras šis aktīvs pieder, piemēram, zemes gabali, iekārtas, autotransports, mēbeles u.c.

Īpašumu, ražotņu un iekārtu objektu vērtības samazināšanās vai to zaudējumi, ar to saistītie prasījumi par kompensācijām no trešo personu puses (apdrošinātāji) vai šo kompensāciju maksājumi, kā arī jebkurš sekojošs aktīvu pirkums, celtniecība vai aizstāšana ir atsevišķi ekonomiskie notikumi un kā tādi arī uzskatāmi:

- jāatzīst īpašumu, ražotņu un iekārtu objektu vērtības samazināšanās, norakstīšana vai atsavināšana;
- monetāra vai nemonetāra kompensācija no trešajām pusēm par īpašumu, ražotņu un iekārtu objektiem, kuru vērtība samazinājusies, kuri pazaudēti vai atdoti, ir jāiekļauj ienākumu pārskatā līdz ar atzīšanu;
- jāatspoguļo aizstāšanas nolūkā atjaunoto, nopirkto vai uzcelto, vai kompensācijas veidā saņemto aktīvu izmaksas [195].

Neskatoties uz pārvērtēšanas iemeslu, svarīgi ievērot, ka pārvērtētā summa nedrīkst būt augstāka par *atgūstamo summu*.

Atgūstamā summa – summa, ko uzņēmums plāno atgūt nākotnē, izmantojot nemateriālo aktīvu, vai arī tā atlikusī vērtība [5].

Patiesā vērtība – vērtība, par kuru nemateriālo aktīvu var apmainīt starp labi informētām, savstarpēji ieinteresētām un finansiāli nesaistītām pusēm [195].

Ja īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņus pārvērtē, tad pārvērtēšanas datumā visu akumulēto nolietojumu:

- vai nu pārrēķina proporcionāli aktīvu objekta bruto uzskaites summas izmaiņām tā, lai aktīva objekta uzskaites summa pēc pārvērtēšanas būtu vienāda ar pārvērtēto summu. Šo metodi bieži lieto, ja aktīva objektu pārvērtē, indeksējot tā *nolietās nomaiņas izmaksas*;
- vai nu izslēdz pret aktīva objekta bruto uzskaites summu un neto summu pārrēķina līdz aktīvu objekta pārvērtētajai summai. Tā, piemēram, šo metodi būtu lietderīgi attiecināt uz būvēm, kuras pārvērtē līdz to tirgus vērtībai [195].

Ja aktīvu objektu uzskaites summu pārvērtēšanas galarezultātā palielina tieši, tad kreditē pašu kapitālu ar nosaukumu *Pārvērtēšanas rezerve* un debitē *Aktīvu*. Ja aktīvu objekta uzskaites summu pārvērtēšanas galarezultātā samazina, samazinājuma summu atzīst par izdevumiem.

Viens no bieži diskutētajiem jautājumiem ir **pārvērtēšanas biežums**, kas ir atkarīgs no pārvērtējamo īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesās vērtības izmaiņām. Ja pārvērtētā aktīvu objekta patiesā vērtība būtiski atšķiras no uzskaites summas, ir nepieciešama atkārtota pārvērtēšana. Dažu īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesā vērtība var nozīmīgi un strauji mainīties, tādējādi radot nepieciešamību tos pārvērtēt katru gadu. Tik bieža pārvērtēšana nav nepieciešama, ja īpašumu, ražotņu un iekārtu posteņu patiesā vērtība mainās maz. Šādos gadījumos varētu pietikt ar pārvērtēšanu vienu reizi trijos vai piecos gados [5.;3.].

Komerscābiedrība var patstāvīgi veikt pārvērtēšanu, ņemot vērā reālo tirgus vērtību. Pārvērtēšanas biežums var būt atkarīgs no tirgus cenas svārstībām un citiem faktoriem. Aktīvu pārvērtējot, tiek noteikta atjaunošanas vērtība [204].

Tirgus ir ekonomikas sistēma, kurā preces un/vai pakalpojumi pāriet no pārdevēja pie pircēja maiņas ceļā ar cenu mehānisma starpniecību. Tirgus koncepcijas pamatā ir pieņēmums, ka prece vai/un pakalpojums spēj mainīt īpašnieku bez sevišķiem pircēju un pārdevēju darbības ierobežojumiem [193].

Tirgus vērtība ir aprēķināts lielums – novērtēšanas datumā noteikta naudas summa, par kādu īpašumam būtu jāpāriet no viena īpašnieka pie otra komerciāla darījuma rezultātā starp labprātīgu pārdevēju un labprātīgu pircēju pēc atbilstoša mārketinga, pie tam tiek pieņemts, ka katra no pusēm rīkojas kompetenti, ar aprēķinu un bez piespiešanas [204].

Starptautiskie vērtēšanas standarti (SVS) dod arī paplašinātu tirgus vērtības definīciju, kur *tirgus vērtība* ir izteikta kā maiņas vērtība vai tās naudas lielums, ko var saņemt par īpašumu, ja tas vērtēšanas datumā tiek piedāvāts pārdošanai atklātā tirgū ar noteikumu, ka ir ievērotas visas prasības, kas formulētas tirgus vērtības definīcijā. Lai noteiktu tirgus vērtību, vērtētājam ir jānosaka īpašuma labākās un efektīvākās izmantošanas veids vai objekta visiespējamākās izmaksas [204].

Tirgus vērtības jēdziens paredz, ka cena atklāta un konkurējoša tirgus apstākļos tiek sasniegta pārrunu rezultātā. Šis nosacījums pamato apzīmējumu *atklāts* lietošanu definīcijā.

Īpašuma tirgus vērtība ir atkarīga no tā, kā tas tiek izmantots, cik augstu tas var kotēties tirgū parastos apstākļos. Daži īpašuma veidi optimālo lietderību iegūst, ja tos uzskata kā atsevišķus elementus, citi – tikai kā grupas daļa. Līdz ar to jāizšķir īpašuma lietderība gadījumos, kad to vērtē kā grupas daļu, vai kā atsevišķu elementu [204].

Grāmatvedības uzskaitē pieņemtais vērtības noteikšanas veids – pēc tā iegādē izlieto to līdzekļu daudzuma – ņem vērā tikai tos primāros izdevumus un amortizācijas atskaitījumus, kas iekļaujas vispārpieņemtos grāmatvedības uzskaites principos. Tomēr īpašumam var būt lielāka (vai mazāka) tirgus vērtība, par kādu tas iegādāts neatkarīgi no uzkrātā nolietojuma. No konkrētas komercsabiedrības viedokļa aktīvu pašizmaksa var būt vienāda ar šo aktīvu ieguldījumu visas komercsabiedrības vērtībā, bet var arī atšķirties no tās. No tirgus viedokļa, ja radītais īpašums ir paredzēts pārdošanai, ražotājam jābūt spējīgam to pārdot par augstāku cenu nekā tā ražošanas izmaksas, citādi komercsabiedrības darbība nebūtu rentabla.

Tirgus vērtības iegūšanas metodes parasti pamatojas uz īpašumu salīdzināšanu. Vērtēšanas procesā vērtētājam jāveic atbilstoša izpēte, kompetenta analīze un pamatota secinājumu izstrāde. Pie tam vērtētājam visi dati ir vispusīgi jāanalizē un jādokumentē, ievērojot pieejamo informāciju, tirgū pastāvošās tendences, ziņas par salīdzināmiem darījumiem u.tml. Visi vērtējumi zināmā mērā ir atkarīgi no vērtētāja personīgā uzskata, tomēr vērtētāja atzinumā jābūt norādītam, vai vērtētājs, formulējot tirgus vērtību, pamatojies uz tirgus datiem, vai ar tirgus datu trūkuma vai objekta specifiskā rakstura dēļ novērtējums vairāk pamatots ar paša vērtētāja subjektīvo viedokli [204].

Lēmumus par aktīva pārvērtēšanu pieņem komercsabiedrības vadītājs. Kā jau pētījumā tika noskaidrots, vairākums no sabiedrībām Latvijā pārvērtēšanu neveic, un to uzskaitē sastopami aktīvi bez atlikušās vērtības (0 vērtībā), līdz ar to bilances aktīvs neatspoguļo attiecīgā perioda faktisko vērtību, produkcijas pašizmaksa un pakalpojumi neatspoguļo faktiskās izmaksas.

Bieži vien rodas situācijas, kad aktīvu nolietojumu normas tiek noteiktas nepamatoti un kļūdaini – bez aprēķina un pamatojuma, piemērojot vispārpieņemtas nolietojuma normas, kas ne vienmēr atbilst attiecīgai sabiedrībai. Piemēram, pašlaik datoriem parasti nosaka trīs gadu ilgu izmantošanas laiku, neņemot vērā katras sabiedrības informācijas tehnoloģijas prasības, ne arī izvērtējot jauna aktīva iegādes iespējas. Līdzīga situācija ir arī ar citiem aktīviem. Tādējādi rodas neatbilstība. Ilgtermiņa materiālie aktīvi tiek priekšlaikus noamortizēti, uzskaitē ir bez atlikušās vērtības, bet tas apmierina sabiedrības ražošanas prasības, tāpēc turpinās to izmantošana. Uzskaitē ar 0 vērtību nereti ir arī ražošanas procesā izmantojamas ēkas un būves, kas vairākumā gadījumu noticis, privatizācijas vai pirkšanas procesā iegādājoties objektu (ražotni vai tās daļu) kopumā bez atsevišķu objektu izvērtēšanas.

Nepārvērtēšanas rezultāts ir tāds, ka **bilances aktīvs neatspoguļo** attiecīgā perioda aktīvu **faktisko vērtību**, produkcijas pašizmaksa un pakalpojumi neatspoguļo faktiskās izmaksas. Ir situācijas, kad autotransports ar 0 LVL vērtību atrodas *Ceļu satiksmes drošības dienestā* uzskaitē un tā lietošanai sabiedrībā tiek norakstīta degviela. Līdzīgi ir ar datoriem 0 LVL vērtībā, kuri darbojas, izmantojot licencētas datorprogrammas, darbagaldi ražo produkciju. Aktīvu nepareizi noteiktas vērtības rezultātā rodas zaudējumi budžetā. Sabiedrības nekustāmā īpašuma nodokli par ēkām

un būvēm patlaban maksā, likmi piemērojot to gada vidējai bilances vērtībai. Bet, ja vērtības nav, nav arī maksājumu.

Iespējamie iemesli, kāpēc komercsabiedrības aktīvu pārvērtēšanu veic reti:

- izvairīšanās no papildus uzskaites, kāda jāveic pārvērtētiem aktīviem uzņēmuma ienākuma nodokļa uzskaitē ;
- komercsabiedrības vadība neizvērtē zaudējuma ietekmi, kādu atstāj neprecīza izmaksu uzskaitē uz aktīvu novērtējumu un produkcijas un pakalpojumu pašizmaksu un jaunu iekārtu iegādi;
- nepietiekami tiek novērtēta tirgus vērtības ietekme.

Praksē reti tiek izmantota ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma normas aprēķināšana, atstājot neamortizējamo daļu – vērtību, kāda varētu būt tā tirgus (realizācijas) vērtība pēc plānotās aktīva izmantošanas. Bet šāda vērtība ir katram objektam, ja ne citādi, tad vismaz lūžņu vai atgūstamo rezerves daļu vērtības līmenī.

Nekustāmā īpašuma vērtēšana parasti ir nepieciešama sabiedrībai, kas ieķīlā savu īpašumu, lai saņemtu kredītu bankā, vai citiem mērķiem, lai noteiktu viņam piederošo īpašumu vērtību, piemēram, ieguldot to citas komercsabiedrības kapitālā.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšanu var veikt pieaicināti eksperti, var izmantot tirgus cenu indeksāciju, kad jauno cenu apstiprina, atsaucoties uz informāciju (statistiskie krājumi, biržu cenas). Finanšu uzskaitē nolietojumu rēķina no jaunās vērtības pēc komercsabiedrības vadītāja apstiprinātas likmes. Aprēķinot nolietojumu saskaņā ar likuma "Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 13. pantu, pārvērtēšanas rezultāti netiek ņemti vērā.

Vērtēšanas procesu parasti veic sekojošā kārtībā:

- vērtējamā īpašuma identifikācija, īpašumtiesību konstatācija;
- īpašuma izmantošanas mērķa noteikšana;
- datu apkopošana (sociālo, ekonomisko, likumdošanas, vides, specifisko u.c.);
- datu analīze un labākā lietojuma noteikšana (t.sk. īpašuma apskate uz vietas);
- vērtēšanas metožu izvēle un lietošana;
- vērtēšanas aprēķinu veikšana, rezultātu analīze un vērtēšanas atskaites sagatavošana [41].

Īpaša pieauguma vērtība var rasties īpašuma fiziskās, funkcionālās vai ekonomiskās sasaistes dēļ ar citiem īpašumiem, piemēram, tiem teritoriāli piekļaujoties. Īpaša pieauguma vērtība ir papildus vērtība, kurai ir nozīme kāda konkrēta īpašnieka vai valdītāja, vai potenciālā pircēja acīs, bet kurai nav ietekmes uz tirgu kopumā [66].

16. SGS nedod nekādu risinājumu ko darīt, ja tirgus vērtību nav iespējams noteikt, vai, ja tā nav piemērota. No otras puses SVS 2 ietver papildus norādījumus, ko darīt speciālos gadījumos. SVS iesaka, arī SGS piekrīt, ka ilgtermiņa materiālo aktīvu patiesā vērtība ir tirgus vērtība, kad to ir iespējams noteikt. Kad to nav iespējams noteikt aktīva specifikas dēļ un tāpēc, ka tie tiek pārdoti ļoti reti, tie tiek pārvērtēti aizvietošanas izmaksās.

Veicot pārvērtēšanu, tai jāpakļauj **visa aktīvu uzskaites grupa**. Ja komercsabiedrības vadība tomēr izlemj pārvērtēt īpašumu, tad nekustāmā īpašuma vērtības noteikšana parasti tiek uzticēta licencētiem vērtētājiem, kuri darbojas saskaņā ar *Starptautiskajiem vērtēšanas standartiem (SVS)*, tomēr arī šeit ir problēma, jo ekspertu vērtējumi atšķiras ļoti būtiski. Pētījuma ietvaros apskatīts viena īpašuma dažādu vērtētāju sniegtais nekustāmā īpašuma vērtējums, lai parādītu cik atšķirīgu rezultātu ir iespējams iegūt pielietojot vienas un tās pašas SVS noteiktās vērtēšanas metodikas aktīva objektam vienā un tajā pašā tirgus situācijā. Trīs nekustāmā īpašuma vērtēšanas firmām tika uzdots novērtēt konkrētu nekustāmo īpašumu.

Nekustamā īpašuma Jūrmalā, Jūras ielā 41/45 vērtēšanu veica trīs licencēti nekustamā īpašuma novērtēšanas komercsabiedrības viena finanšu pārskata perioda ietvaros:

- SIA *Biznesa konsultantu grupa* vērtību noteicis LVL 1 124 000 (vērtējums 6. pielikumā);
- SIA *Latio* vērtību noteicis LVL 1 585 000 (vērtējums 7. pielikumā);
- SIA *BDO* vērtību noteicis LVL 625 400 (vērtējums 8. pielikumā).

Galvenie pieņēmumi:

Vērtētāji pieņem, ka pēc rekonstrukcijas viesnīcu numuru izmantošana varētu būt gadā vidēji 60 Ls par numuru dienā, bet cokola stāvā un baseina ēkā izvietotās atpūtas un izklaides telpas varētu iznomāt par 10 Ls/m² mēnesī, dzīvojamo māju par 700 Ls/mēnesī, bet garāžas – par 2,50 Ls/m² mēnesī, turklāt nomas maksā nav iekļauta komunālo pakalpojumu apmaksā, kuras nomnieks sedz papildus atkarībā no patēriņa. Vērtētāji uzskata, ka prognozējamais noslogojums objektam gadā varētu būt 50-60%, jo Jūrmalā viesnīcām pilns noslogojums ir tikai vasaras mēnešos.

3.10.tabula

Vērtētāju pieņēmumi

Nr.	Ēka	Kopējā platība, m ²	Nomas maksa, Ls/m ² mēnesī	Bruto ieņēmums, Ls mēnesī	Bruto ieņēmums, Ls gadā	Noslodzes koeficients	Efektīvais bruto ieņēmums, Ls
1.	Pansionāta ēka, tai skaitā:						
	Viesnīca – 8 numuri		60 Ls dienā	14 400	172 800	55	95 040
	Atpūtas telpas	1252,9	10,00	12 529	150 348	55	82 691
2.	Baseina ēka liters 002	628,5	10, 00	6 285	75 420	55	41 481
3.	Dzīvojamā māja liters 003	258,33		700	8 400	80	6 720
4.	Spēļu paviljons lit. 004	87,1	5,00	436	5 226	50	2 613
5.	Garāža liters 005	107,93	2,50	270	3 240	80	2 592
							231 137

Vidējā tirgus vērtība no trīs novērtējumiem ir 1 111 467 LVL.

Atšķirība starp augstāko un zemāko vērtību ir 959 600 LVL jeb augstākais novērtējums ir 2,5 reizes lielāks par zemāko novērtējumu. Rodas jautājums: kuru no vērtībām tad uzskatīt par **patieso tirgus vērtību**?

SVS ir uzsvērts, ka visas tirgus vērtības novērtēšanas metodes, procedūras un tehnikas, ja tās pamatojas uz tirgus datiem un tiek pareizi lietotas, dod vienu un to pašu tirgus vērtības izteiksmi [204]

Līdz ar to rodas patiesas šaubas par vērtētāju objektivitāti, kas ir obligāta prasība SVS, kur tāpat ir teikts, ka neatkarīgi kuru no trīs SVS piedāvātajām metodēm vērtētājs izmanto, tam jāiegūst viens un tas pats tirgus vērtības rezultāts. No piemēriem 6., 7. un 8. pielikumā, kā arī no respondentu atbildēm redzams, ka licencētu vērtētāju atzinums ir subjektīvs, to var izmantot bankas un apdrošināšanas sabiedrības, ja vēlas, bet komercsabiedrību finanšu informācija nevar būt pakļauta atsevišķu cilvēku subjektīvam viedoklim, vēl jo vairāk tāpēc, ka komercsabiedrību aktīvu lielākā daļa ir ilgtermiņa materiālie aktīvi. *Valsts kadastra likumā* paredzēts, ka tā ir *Valsts Zemes Dienesta* funkcija, kam jānosaka kadastrālā, jeb tirgus vērtība noteiktā laika periodā, atkarībā no inflācijas un citiem faktoriem valstī. Līdz ar to arī valsts uzņemtos zināmu daļu atbildības un būtu likumīgi pamatota prasība ievērot *Gada pārskatu likuma* prasības novērtēt ilgtermiņa materiālos aktīvus tirgus vērtībā. Faktiski pat nav jāmaina minētais likums, un nav jāmaina arī likums *Par nekustāmā īpašuma nodokli*, kur rakstīts, ka **kadastrālā vērtība ir tirgus vērtība**. Pastāvošā prakse gan neņem vērā šo definīciju, un kadastrālā vērtība tiek izmantota tikai nekustāmā īpašuma nodokļa aprēķinam.

Novērtēšanas problēmas risinājumam varētu ieteikt šo problēmu vienkāršot, nosakot, ka *Valsts Zemes dienests* pietiekoši regulāri veic kadastrālās vērtības noteikšanu (kas pēc *Valsts kadastra likuma* ir tirgus vērtība). Šo informāciju komercsabiedrības varētu saņemt par maksu un izmantot vienotā grāmatvedības uzskaitē (patiesās vērtības uzrādīšanai finanšu pārskatā ilgtermiņa aktīviem), kā arī izmantot apdrošināšanas sabiedrībās, bankas kredītu piešķiršanai, nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanai un citiem mērķiem. Tie būtu zināmi izdevumi komercsabiedrībām, bet tas nodrošinātu nekustāmo īpašumu atspoguļošanu pēc vienotas sistēmas un metodikas, kurai ir jābūt līdzvērtīgai patiesai vērtībai.

Visus komercsabiedrības ilgtermiņa materiālos aktīvus pēc to definīcijām **var iedalīt divās daļās**:

- tie, kas tiek izmantoti komercsabiedrību saimnieciskā darbībā (kā ražošanā tā arī pakalpojumu sniegšanā, tai skaitā arī operatīvās nomas pakalpojumi) vai administrācijas vajadzībām;
- tie, kuri tiek turēti ar mērķi kādreiz realizēt.

Aktīvu klasifikācijā jāņem vērā **aktīva būtība**. Līdz ar to atšķirīgam būtu jābūt arī novērtējumam. Tie aktīvi, kuri **paredzēti pārdošanai** (atskaites periodā, nākamā periodā vai pēc desmit gadiem), **jāuzskaita pēc tirgus vērtības** un finanšu pārskatā jāuzrāda tirgus vērtība, kas jāpārvērtē atkarībā no izmaiņām aktīvu tirgū, lai informācija tās lietotājiem ir patiesa par iespējamā darījuma cenu.

Savukārt tā aktīvu daļa, kas tiek **izmantota sabiedrības saimnieciskā darbībā** un nav paredzēta realizēšanai, būtu jānovērtē **lietošanas vai aizstāšanas vērtībā**.

Situācija, ka aktīva atlikusī vērtība ir 0, bet aktīvs piedalās preču ražošanā vai pakalpojumu sniegšanā nenodrošina skaidra un patiesa priekšstata sniegšanu finanšu pārskatā. Tomēr neatbilstoša situācija rodas arī tad, ja ražošanas ēkai blakus tiek nopirkta viesnīca par augstu tirgus cenu, kas izsauc tirgus vērtības celšanos ražošanas objektam, kuru neviens nav plānojis pārdot. Komercsabiedrība ir paredzējusi turpināt sava aktīva izmantošanu ražošanā un nav redzama pamatojuma mākslīgam vērtības palielinājumam bilancē. Tirgus vērtības noteikšana šādiem objektiem sniegtu maldinošu priekšstatu finanšu informācijas lietotājiem. Ja situācija mainās un komercsabiedrības vadība pieņem lēmumu aktīvu pārdot atskaites periodā vai kādā nākošā periodā, tad aktīvs ir jāpārklasificē un jānosaka tirgus vērtību.

Neatkarīgi no pārvērtēto aktīvu jaunās vērtības iegrāmatošanas metodes, pārvērtēšanā radies aktīvu vērtības pieaugums jāiegrāmato postenī *Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve* iedaļā *Pašu kapitāls*, izņemot summu, kādā tas sedz tā paša objekta iepriekšējā pārvērtēšanā noteikto un izmaksās norakstīto vērtības samazinājumu. Aktīva vērtības samazinājums jānoraksta izmaksās, izņemot to apjomu, kurā šāds samazinājums ir norakstāms no iepriekšējā pārvērtēšanā uzskaitītās attiecīgo objektu pārvērtēšanas rezerves summas.

7.LGS *Pamatlīdzekļi* atļauj ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervē uzskaitīto vērtības pieaugumu pakāpeniski realizēt pārvērtētā aktīva lietošanas laikā. Realizētā vērtības pieauguma summa katrā pārskata periodā ir starpība starp nolietojumu, kas pamatots ar aktīva pārvērtēto vērtību, un nolietojumu, kas pamatots ar aktīva iegādes vērtību, no pārvērtēšanas rezerves to tieši pārvietojot uz nesadalīto peļņu [195].

Šāda pieeja pārvērtēšanas rezervē iekļautā vērtības palielinājuma vienmērīgai realizācijai novērš saimnieciskās darbības rezultātu svārstības, atsavinot būtiskus pārvērtētos aktīva objektus un pārvērtēšanas rezervē iekļauto vērtības palielinājumu atzīstot peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Savukārt 1.LGS *Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes* nosaka, ka visus ienākumu un izdevumu posteņus, kas atzīti pārskata periodā, iekļauj perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ja vien *Gada pārskatu likums* vai likums *Par konsolidētajiem gada pārskatiem* vai cits LGS neliek vai neļauj rīkoties citādi. Turklāt atbilstoši *Gada pārskatu likumam* ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve var tikt samazināta tikai tad, ja pārvērtētais objekts likvidēts, to vairs neizmanto vai arī vērtības palielināšanai vairs nav iemesla.

LGS paredz arī alternatīvu pieeju, kas ļauj visas vērtības pieauguma realizāciju, aktīvu atsavinot, realizētās vērtības pieauguma pārvietošanu veicot tieši no posteņa *Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve* uz posteni *Nesadalītā peļņa*.

Veicot aktīva objekta pārvērtēšanu, pārvērtēšanas datumā uzkrāto nolietojumu:

- izslēdz pret aktīva objekta sākotnējo vērtību un neto summu pārrēķina objekta patiesajai vērtībai (parasti izmanto nekustamā īpašuma pārvērtēšanas uzskaitē) vai
- pārrēķina proporcionāli aktīvu objekta uzskaites vērtības izmaiņām tā, lai objekta uzskaites vērtība pēc pārvērtēšanas būtu vienāda ar pārvērtēto summu (pielieto, ja aktīvu pārvērtēšanai izmanto indeksācijas koeficientus – ar attiecīgo indeksu tiek pārrēķināta un palielināta aktīva objekta sākotnējā vērtība, uzkrātais nolietojums un atlikusī vērtība) [195].

Šī prasība ir pretrunā ar *Gada pārskatu likuma* 25.panta noteikumiem, jo nav salīdzināmi attiecīgā perioda izdevumi ar ieņēmumiem.

Vērtības pieaugumu izdevumos ieskaita (amortizē) sistemātiski aktīva atlikušajā derīgās lietošanas laikā pēc tādas pašas metodes, kādā tika aprēķināts nolietojums līdz aktīva pārvērtēšanai [5] .

Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi nedrīkst sadalīt dividendēs, izlietot zaudējumu segšanai, ieskaitīt pamatkapitālā vai citās rezervēs, izlietot sociālajai jomai labdarībai, ne arī kaut kādiem citiem mērķiem. Tāpat pašu kapitāla posteņa *Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas* rezerve palielinājums rodas no aktīvu un ilgtermiņa ieguldījuma pārvērtēšanas pārskata periodā, bet samazinājums – no pārvērtētā objekta vērtības samazināšanās vai pārvērtētā objekta atsavināšanas (likvidācijas). Pārskata periodā veiktā pārvērtēšanas metode jāpaskaidro gada pārskata pielikumā.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtību var palielināt, ja to patiesā vērtība ir būtiski lielāka par to sākotnējo vērtību vai to novērtējumu iepriekšējā gada bilancē. Aktīvu var pārvērtēt atbilstoši augstākajai vērtībai vienīgi tad, ja šāds vērtības palielinājums ir pastāvīgs, nepārejošs un nozīmīgs.

Ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtības noteikšanā dažreiz ir nepieciešams lietot arī **atjaunošanas vērtību**.

Atjaunošanas vērtība ir izdevumu summa, kura jāizlieto, lai iegādātos vai izveidotu no jauna tādu pašu pamatlīdzekļa objektu. Atjaunošanas vērtību ietekmē gan tehnoloģiskais, gan inflācijas process [5,195,189].

Nekustamo īpašumu masveida pārvērtēšanu pēc Ministru Kabineta lēmuma izdara ne retāk kā reizi piecos gados. Nekustamo īpašumu masveida pārvērtēšana ir visu nekustamo īpašumu kadastrālo vērtību noteikšana uz noteiktu datumu, precizējot nekustamo īpašumu sastāvu, fizisko stāvokli un vērtību rādītājus [13].

Nekustamā īpašuma īpašniekam ir tiesības pieprasīt īpašuma pārvērtēšanu jebkurā viņam vēlamā laikā, ja viņš sedz ar to saistītos izdevumus [13].

Ja aktīvā tirgū nav pieejamas pašreizējās cenas līdzvērtīgiem aktīviem, novērtējot uzņēmuma aktīvus, ir jāizmanto pašreizējās cenas aktīvā tirgū ar atšķirīgiem apstākļiem vai atrašanās vietu, tās koriģējot, lai novērstu atšķirības. Aktīvam tirgum nepastāvot, jāveic alternatīva objektu patiesās vērtības aplēse, nosakot pašreizējo vērtību nākotnē plānotajai naudas plūsmai no īpašuma turpmākās izmantošanas. Aplēsēs neiekļauj turpmākos tēriņus un kapitālieguldījumus, kas uzlabotu īpašumu kā arī neatspoguļo labumus, kas ir sagaidāmi šo kapitālieguldījumu rezultātā [69].

Naudas plūsmas prognozes aprēķina pamatā ir nākotnes naudas plūsmas no komercsabiedrības un uz komercsabiedrību, kas izriet no ilgstošas aktīva lietošanas, un atbilstoša diskonta likme attiecībā uz šīm nākotnes naudas plūsmām. Ieguldījumu īpašuma alternatīvā novērtēšana patiesajā vērtībā atbilstoši *Gada pārskatu likuma* prasībām ir jāveic sertificētiem nekustamā īpašuma vērtētājiem, bet citu aktīvu patiesās vērtības noteikšanai šādu prasību nav.

Diskontēto nākotnes naudas plūsmu aprēķins pamatojas uz īpašuma lietošanas vērtības noteikšanu. **Lietošanas vērtība** ir īpašuma lietderīgā kalpošanas laika beigās saņemamā (diskontētā) naudas plūsma nākotnē no tā turpmākās izmantošanas un pārdošanas pašreizējās vērtības [5]. Aprēķinot īpašuma lietošanas vērtību, jānosaka:

- nākotnes naudas plūsmas no uzņēmuma un uz uzņēmumu, kas izriet no ilgstošas aktīva lietošanas un galīgas konkrētā aktīva atsavināšanas;
- atbilstoša diskonta likme attiecībā uz šīm nākotnes naudas plūsmām [106].

Sagatavojot nākotnes naudas plūsmu prognozes, tās jāpamato ar jaunākiem naudas plūsmas budžetiem saistībā ar pārvērtējamā aktīva izmantošanu un tā iespējamu atsavināšanu. Aplēses jāveic aktīvam tā pašreizējā stāvoklī, un tajā **nevajadzētu iekļaut:**

- naudas plūsmas, kas paredzamas saistībā ar nākotnes strukturālajiem pārkārtojumiem, ko sabiedrība vēl nav uzņēmusies īstenot. Strukturālie pārkārtojumi ir programma, kuru īstenojot būtiski mainās sabiedrības saimnieciskās darbības apjoms vai veids;
- nākotnes kapitālieguldījumu izdevumus, kas uzlabos vai papildinās aktīvu salīdzinājumā ar tā sākotnēji noteiktajiem darbības standartiem;
- ieejošās un izejošās naudas plūsmas saistībā ar finansēšanas darbību un ienākuma nodokļa maksājumiem [106].

Diskonta likme ekonomikā tiek definēta kā sagaidāmā atdeves norma, kas nepieciešama investoram, kurš iegulda naudu konkrētā projektā, atsakoties no alternatīvām salīdzināmām investīciju iespējām. Likmi aprēķina, izmantojot pašreizējā tirgus darījumu likmes līdzīgiem aktīviem, vai, ja tādas nav pieejamas, izmanto tādas aizstājējus kā sabiedrības vidējās svērtās kapitāla izmaksas vai citas tirgus kredīta likmes [69].

Problēmas rodas tad, ja aktīvam nav plaša pielietojuma. Piemēram, farmaceitiskās laboratorijas, kad tās ir izveidotas, tad parasti tām nav cita pielietojuma. Dažreiz šos aktīvus var pielāgot, bet tas izsauc lielas izmaksas. Tas izraisa jautājumu par alternatīvu novērtēšanu.

Autores priekšlikums ir, lai informācijas lietotāji vispilnīgāk tiktu nodrošināti ar informāciju, kas sniedz skaidru un patiesu priekšstatu:

- kadastrālo vērtību izmantot aktīvu novērtējumam bilancē (VZD veikt regulāru informācijas aktualizēšanu, lai kadastrālā vērtība tiešām atbilstu tirgus vērtībai, kā tas paredzēts kadastrālās vērtības definīcijā);
- aktīviem, kuri ir ļoti specifiski un tiem nav aktīvs tirgus var izmantot nākotnes diskontēto naudas plūsmu.

3.3. Remontiem izlietoto naudas līdzekļu uzskaites loma

No uzskaites viedokļa daudzējādā ziņā joprojām līdz galam neatrisināta ir to investīciju uzskaitē, kas saistās ar komercsabiedrības ražošanas un sociālās bāzes sistemātisku atjaunošanas un uzturēšanas ekspluatācijas kārtībā nodrošināšanu. Šo bāzi, kas lietderīgās lietošanas laikā nolietojas un zaudē savas sākotnējās tehniskās īpašības, morāli noveco veido daudz un dažādas sastāvdaļas, kuru atjaunošanu un uzturēšanu ekspluatācijas kārtībā uzskaitē atspoguļo kā remontus, iedalot tos saskaņā ar pastāvošo praksi:

- kapitālajā remontā un
- kārtējā remontā.

Pēc savas būtības iekārtu un transporta līdzekļu **kapitālais remonts** ietver pilnu agregāta pārbūvi, bāzes un galveno korpusa daļu un mezglu maiņu, aizvietošanu vai maiņu visām nolietotām detaļām un mezgliem ar jauniem un moderniem; agregāta regulēšanu un pārbaudi. Ēku un būvju **kapitālais remonts** ir nolietoto detaļu un konstrukciju nomaiņa ar izturīgākām un modernākām, kas uzlabo objektu ekspluatācijas iespējas.

Diemžēl grāmatvedības uzskaites normatīvie akti nenosaka kapitālā un kārtējā remonta noteikumus. Saskaņā ar likumu *Par uzņēmumu ienākuma nodokli kapitālās izmaksas* ir ilgtermiņa materiālo aktīvu uzlabošanas, atjaunošanas un rekonstrukcijas izdevumi, kuri būtiski palielina to ražošanas potenciālu vai pagarina ekspluatācijas laiku [2].

Saskaņā ar pastāvošo praksi pie **kārtējā remonta** pieder periodisks remonts, kas nodrošina būves ekspluatāciju no tās būvniecības vai kapitālā remonta nobeiguma līdz nākamajam remontam vai rekonstrukcijai. Piemēram, dzīvojamās ēkas logi, durvis un jumts uzskatāmi par būves funkcionāliem elementiem, un to mērķtiecīga nomaiņa uzskatāma par renovāciju, kapitalizējot radušās izmaksas. Turpretī dažu logu vai durvju nomaiņa vai jumtā radušos bojājumu remonts uzskatāms par kārtējo remontu, turklāt šādus darbus nav nepieciešams saskaņot ar būvvaldēm vai citām institūcijām.

Pareizam iedalījumam kapitālajā un kārtējā remontā ir liela nozīme uzskaitē, jo no šī iedalījuma ir atkarīga remontos ieguldīto līdzekļu norakstīšana - **kārtējā remonta izmaksas** tiek **norakstītas izdevumos** tajā pārskata periodā, kad tās veiktas, bet **kapitālā remonta izmaksas** tiek **kapitalizētas** (pievienotas aktīva uzskaites vērtībai) **un norakstītas pakāpeniski**.

Atkarībā no tā, kādu pieeju izvēlas uzņēmuma vadība – kapitalizēt izmaksas vai norakstīt izdevumos – var mainīties informācija finanšu pārskatos.

Dažās valstīs komercsabiedrības vadībai, lemjot par noteiktu izdevumu norakstīšanu izmaksās vai kapitalizāciju, ir dota lielāka elastība, nekā tas atļauts SGS, kas var izraisīt tādu aktīvu atzīšanu, kas neatbilst atzīšanas kritērijiem saskaņā ar SGS, vai darījumu norakstīšanu izmaksās, kas citādi atbilstu aktīvu kritērijiem saskaņā ar SGS. Šī elastība ietekmēs bilanci, peļņas vai zaudējumu aprēķinu, galvenos finanšu rādītājus un naudas plūsmas rādītājus [55]. 4.1. tabulā apkopota kapitalizācijas vai norakstīšanas izmaksās ietekme uz finanšu pārskatiem un galvenajiem rādītājiem.

Izdevumu kapitalizācijas vai norakstīšanas izmaksās ietekme [156]

	Norakstīšana izmaksās	Kapitalizācija
Pašu kapitāls	Zemāks, jo mazāka peļņa	Augstāks, jo lielāka peļņa
Peļņa	Zemāka, jo izmaksas lielākas	Augstāka, jo izmaksas ir mazākas
Peļņas norma	Zemāka, jo izmaksas lielākas	Augstāka, jo izmaksas ir mazākas
Aktīvu aprīte	Augstāka, jo aktīvi mazāki	Zemāka, jo aktīvi lielāki
Kopējais apgrozāmo līdzekļu aprītes koeficients	Nemainās, jo tikai ilgtermiņa aktīvi ir ietekmēti	Nemainās, jo tikai ilgtermiņa aktīvi ir ietekmēti
Saistību/pašu kapitāla aprītes koeficients	Augstāks, jo pašu kapitāls ir mazāks	Zemāks, jo pašu kapitāls ir lielāks
Aktīvu atdeves koeficients	Zemāka, jo peļņa procentuālā ziņā ir zemāka nekā samazinātie aktīvi	Augstāka, jo peļņa procentuālā ziņā ir lielāka nekā palielinātie aktīvi
Pašu kapitāla atdeve	Zemāka, jo peļņa procentuālā ziņā ir zemāka nekā samazinātais pašu kapitāls	Augstāka, jo peļņa procentuālā ziņā ir lielāka nekā palielinātais pašu kapitāls
Uzņēmuma stabilitāte	Mazāk stabila peļņa un rādītāji, jo lielas izmaksas var būt nepieciešamas un neplānotas	Stabilāka peļņa un rādītāji, jo nolietojums nolīdzina peļņu laika periodā

Tomēr iepriekš minētais iedalījums kārtējā un kapitālā remontā nav adekvāts iedalījumam, kāds pastāv normatīvajos aktos, kas attiecas uz remontu īstenošanu. Atjaunošanas un uzturēšanas vajadzībām veiktos remontus *Latvijas Būvniecības likums* un *Būvnoteikumi* iedala:

- rekonstrukcijā;
- renovācijā;
- restaurācijā.

Rekonstrukcija - būves pārbūve, izmainot tās apjomu un izmainot vai saglabājot tās funkcijas [5]. **Pie rekonstrukcijas pieder** esošo ceļu, darba telpu, palīgtelpu, apkalpojošo telpu pārbūve, nepalielinot esošo ēku vai būvi, bet palielinot ar ražošanas procesu uzlabošanu, tehniski – ekonomiskā līmeņa paaugstināšanu, ražošanas jaudu palielināšanu, produkcijas kvalitātes uzlabošanu un nomenklatūras palielināšana, nepalielinot darbinieku skaitu, tai pašā laikā uzlabojot darba apstākļus un vides aizsardzību. Rekonstrukcijas laikā var notikt: atsevišķu ēku vai būvju paplašināšana, kad produktīvāka un pilnvērtīgāka tehnika nevar ievietoties esošajā ēkā; jaunu ceļu vai objektu būvniecība vai esošu paplašināšana tehnoloģisko vienību disproporcijas likvidēšanai; jaunu ēku celtniecība veco nojaukto vietā, bet paredzēta tiem pašiem mērķiem, veco tālāka ekspluatācija tehnisku un ekonomisku apstākļu dēļ nav lietderīga. Vēl var būt **vienkāršota rekonstrukcija** – būves vai tās daļas funkcijas (lietošanas veida) izmaiņas bez pārbūves[5].

Renovācija - būves remonts (kapitālais remonts), kas tiek veikts, lai to atjaunotu, nomainot nolietotojus nesošos elementus vai konstrukcijas, kā arī mērķtiecīgu funkcionālu vai tehnisku uzlabojumu ieviešana būvē, neizmainot tās apjomu. Tāpat arī iespējama **vienkāršota renovācija** – būves vai tās daļas renovācijas darbi, kas neskar nesošās būvkonstrukcijas, ēkas fasādi, koplietošanas telpas un koplietošanas inženierkomunikācijas [5]

Restaurācija - būves vēsturiskā veidola atjaunošana, pamatojoties uz vēsturiskās informācijas zinātnisku izpēti [5] .

Savukārt ar grāmatvedības uzskaiti saistītos normatīvos aktos, iepriekšminēto kategoriju vietā lieto iedalījumu:

- kapitāls remonts un
- kārtējais remonts.

Pēc satura un nozīmes pie **kapitālā remonta** pieskaita visu, kas saistās ar:

- rekonstrukciju;
- renovāciju;
- paplašināšanu un tehnoloģisko pārbūvi.

Taču no uzskaites viedokļa remontu iedalījumā un skaidrojumā ir sastopamas zināmas nepilnības un neskaidrības, kas var būt par cēloni to neviennozīmīgai interpretācijai finanšu uzskaitē grāmatvedībā.

Tā, piemēram, tas ir redzams Latvijas Būvnormatīvos Nr. 401 “*Dzīvojamo māju kapitālā un kārtējā remonta noteikumi*”. Minētā būvnormatīvā noteikts, ka **kārtējais remonts** tiek veikts periodiski, tas nodrošina mājas (telpas) efektīvu ekspluatāciju no tās būvniecības vai kapitālā remonta nobeiguma remonta līdz nākamajam kapitālajam remontam vai rekonstrukcijai. **Kapitālā remonta** gaitā jānovērš visu nolietoto elementu un inženierietaišu bojājumi, nepieciešamības gadījumā to atjaunošana vai nomaiņa, kā arī ekonomiski pamatota mājas modernizācija – telpu plānojuma uzlabošana u.c. Veicot **rekonstrukciju**, papildus kapitālajam remontam, var celt virsbūves, piebūves u.c. Kapitālā remonta vai rekonstrukcijas veikšanai tiek izstrādāta projekta dokumentācija atbilstoši valsts būvnormatīvu un pagastu vai pilsētu būvnoteikumu prasībām. Jāatzīmē, ka projektu dokumentācijā noteiktais remonta izmaksu veids ir jāņem par pamatu, veicot šo izmaksu uzskaiti uzņēmuma grāmatvedības uzskaitē.

Nepilnības remontu iedalījumā noved pie nepareiza ieguldīto līdzekļu iedalījuma kapitālieguldījumos un izmaksās kārtējam remontam. Tā kā finanšu uzskaites viens no būtiskākajiem pamatnoteikumiem ir darījumu atspoguļošana pēc būtības, tad autore secina, ka arī izdevumi jāuzskaita **pēc to būtības**, ievērojot šādus pamatnoteikumus:

- izdevumi, kas dod labumu nākotnē vairāku pārskata periodu garumā, **ir kapitalizējami** un uz izmaksām attiecināmi laikā, kurā šie nākotnes labumi tiek saņemti;
- aktīvu kārtējā remonta un uzturēšanas izdevumi ir atzīstami **par izmaksām peļņas vai zaudējumu aprēķinā**, tiklīdz tie rodas.

Taču šajā ziņā pastāv ievērojamas grūtības. Speciālajā ar būvniecību saistītajā literatūrā ir atrodams skaidrojums, ka izmaksas rekonstrukcijai, renovācijai un restaurācijai tiek uzskatītas par kapitālieguldījumiem, kaut gan finanšu uzskaites normatīvajos aktos nav šāda dalījuma.

Tāpat no speciālās literatūras izriet, ka pēc ilgtermiņa materiālo aktīvu nodošanas ekspluatācijā tā sākotnējo vērtību drīkst **palielināt** rekonstrukcijas gadījumos, pievienojot rekonstrukcijas izdevumus, ja uzlabojas objekta ekonomiskie normatīvi. Līdz ar to **par kapitālo remontu** uzskatāma objekta pārbūve, ja tās rezultātā:

- paildzinās aktīva izmantošanas laiks;
- palielinās jauda, ietilpība un citas spējas;
- būtiski uzlabojas izgatavojamās produkcijas kvalitāte vai arī samazinās ražošanas izdevumi.

Uzlabojumi, kas var **palielināt ekonomiskos labumus** nākotnē, ir, piemēram:

- ražotņu pārveidošana, lai paildzinātu tā lietderīgās lietošanas laiku, tajā skaitā jaudas palielināšana;
- mašīnu detaļu modernizācija, lai sasniegtu būtiskus produkcijas kvalitātes uzlabojumus;
- tādu jaunu ražošanas procesu ieviešana, kuri dod iespēju būtiski samazināt iepriekš noteiktas, aprēķinātas pamatdarbības izmaksas.

Īpašumu, ražotņu un iekārtu remonta un uzturēšanas tēriņi kalpo, lai atjaunotu vai saglabātu ekonomiskos labumus nākotnē, kurus var gaidīt no sākotnēji noteiktā aktīva objekta darbības rezultātu standarta. Parasti tēriņus atzīst par izdevumiem, tad, kad tie rodas. Tā, piemēram, iekārtu apkalpošanas vai remonta izmaksas parasti ir izdevumi, jo tās nevis uzlabo, bet gan atjauno sākotnēji noteikto aktīva objekta darbības rezultātu standartu.

Taču šāds iedalījums ir pārāk vispārējs un nepietiekams, konkrētos gadījumos komercsabiedrībai nākas grūti izšķirties par to, ko pieskaitīt kārtējām remonta izmaksām, ko – kapitālajām izmaksām. Skaidru atbildi nedod arī pastāvošie normatīvie akti. Tā, piemēram, likums *Par uzņēmumu ienākumu nodokli* nosaka, ka **kapitālās izmaksas** ir aktīva uzlabošanas, atjaunošanas izdevumi, kas būtiski palielina to ražošanas potenciālu vai pagarina ekspluatācijas laiku. Tādējādi iznāk, ka pārējās izmaksas, kas saistītas ar aktīvu uzturēšanu ir attiecināmas uz kārtējām izmaksām. Izeja šajā gadījumā būtu tāda, ka komercsabiedrībai ir jāizvērtē izmaksu veids nevis pēc izmaksu apmēriem naudas izteiksmē, bet **pēc to būtības**. Bet to izdarīt viennozīmīgi nākas grūti. Piemēram, ņemot vērā būvmateriālu plašo piedāvājuma klāstu, komercsabiedrība pēc saviem ieskatiem kosmētiskajam remontam var izmantot dārgus materiālus, kas kopumā radīs lielas remonta izmaksas. Šajā gadījumā šīs izmaksas, neskatoties uz to apmēru naudas izteiksmē, jāattiecina uz kārtējām izmaksām.

Atkarībā no pieņemtā lēmuma par izlietoto līdzekļu iedalījumu kapitālieguldījumos vai pārskata perioda izdevumos:

- ietekmē gada peļņu vai zaudējumus;
- ietekmē nekustāmā īpašuma nodokļa apmēru;
- ietekmē (vai neietekmē) remontētā aktīva bilances vērtību.

1.piemērs. Pieskaitot ēkas vērtībai 50 000 LVL, maksājamais nekustāmā īpašuma nodoklis var palielināties par 750 LVL, nolietojums (izdevumi) lietojot lineāro metodi ar 3% nolietojumu gadā palielināsies par 1500 LVL.

2.piemērs. Tos pašus 50 000 LVL, tikai norakstot izdevumos, nemainās ēkas vērtība bilancē, nemainās nolietojums, bet izdevumi peļņas vai zaudējumu aprēķinā palielinās par 50 000 LVL, attiecīgi samazinot peļņu (peļņas nodoklis 15% apmērā 7500 LVL) vai palielinot zaudējumus.

Šeit būtu vietā ievērot vienu no grāmatvedības pamatprincipiem, proti, atbilstības principu. Autore secina, ka ja nākotnes ieņēmumi saistīti ar ienākumu palielinājumu vai izdevumu samazinājumu, tad var uzskatīt, ka kapitalizācija nodrošina adekvātāku atbilstību starp ienākumiem un izdevumiem nākošajos pārskata periodos un tīrās peļņas pamatotu vērtējumu celtniecības laikā. Ražošanas jaudu trūkums vai pārpalikums celtniecības – montāžas darbu veikšanas laikā nav noteicošais faktors, lemjot par kapitalizāciju.

Speciālā literatūrā pastāv viedoklis, ka uzņēmumi var patstāvīgi noteikt kapitalizējamās summas, piemēram, ASV uzņēmums var noteikt savā politikā, ka izdevumi zem 2000 ASV dolāriem netiek kapitalizēti, bet tiek traktēti kā pārskata perioda izdevumi [133]. Tas gan nav saskaņā ar Latvijas normatīvos aktos prasītiem izdevumu kapitalizācijas kritērijiem. Nevienā normatīvajā aktā Latvijā remontu izmaksas nav reglamentētas atkarībā no summas lieluma, tāpēc uzņēmējiem Latvijā jāvadās tikai pēc saimnieciskā darījuma būtības.

Attiecībā uz izmaksām kārtējam remontam, jāņem vērā sekojošs - **pārskata perioda remonta izdevumi** ir sistemātisks un ekspluatācijas vajadzībām atbilstošs remonts, lai apturētu objektu no priekšlaicīgas nolietošanas un uzturētu ekspluatācijas (darba) stāvoklī, izņemot tos gadījumus, ja izdevumi ir relatīvi lieli salīdzinājumā ar parastajām ilgtermiņa materiālo aktīvu uzturēšanas vai saglabāšanas izmaksām un no remonta gūtais ekonomiskais guvums saistāms ar vairākiem pārskata periodiem. Ja viena vai vairāku nākamo periodu ieņēmumi ir atkarīgi no pārskata periodā izdarītajām ilgtermiņa materiālo aktīvu remonta izmaksām, tad šīs izmaksas var norakstīt pakāpeniski attiecīgajos pārskata periodos.

Nepieciešams izdalīt **uzturēšanas remontu izmaksas** u.c.izmaksas, kas **saistītas ar aktīva ekspluatāciju**. Aktīva objekta remonta un apkalpošanas izmaksas var būt samazinātas, bet tas var izraisīt citu izdevumu palielinājumu, piemēram, degvielas, darbaspēka izmaksas. Tādā veidā, ja aktīva atdeves izmaksas paliek nemainīgas, tad aktīva tīrais ienākums komercsabiedrībā samazinās. Tas var būt izsaukts ar nepieciešamiem remontiem sakarā ar aktīvu novecošanos. Remontu daudzums samazina aktīva lietderīgo laiku un tā produktivitāti. Atbilstoši amortizācijas koncepcijai, kas pamatojas uz ražošanas potenciāla atjaunošanu, aktīva produktivitātes pazemināšanos nepieciešams ņemt vērā.

No citu valstu pieredzes var secināt, ka arī tajās šīs problēmas netiek traktētas viennozīmīgi. B.Tendelū un A.Vanstrelens (Tendeloo van B., Vanstraelen A.), runājot par situāciju Vācijā, raksta, ka nozīmīgs ir jautājums par izmaksām aktīva paplašināšanai vai nozīmīgai pastiprināšanai pret izmaksām uzturēšanai ekspluatācijas kārtībā [147]. Izmaksas, kuras ir izraisījis preču patēriņš un pakalpojumu sniegšana,

lai būtiski paplašinātu vai pastiprinātu kādu aktīvu salīdzinājumā ar tā sākotnējo stāvokli, arī skaitās ražošanas izmaksas. Šajā gadījumā aktīvs jau eksistē, tas ir ticis iegādāts vai ražots pagātnē. Paplašināšana prasa pastāvošā aktīva vērtības palielināšanu. Tas var tikt īstenots, uzceļot kādai ēkai piebūves, ierīkojot papildus sienas, ierīkojot sienās logus, izveidojot invalīdu uzbraucamos celiņus, uzceļot papildus stāvu vai pārveidojot bēniņus. Šīs aktivitātes arī var būtiski palielināt aktīva tirgus vērtību, kuras var būt labvēlīgas, jo tas arī rada papildus platības.

Ja, piemēram, aktīvs jau pastāv, un pirmo reizi tiek ierīkots lifts, tad tā nav paplašināšana, jo lifts tiek uzskatīts kā individuāls aktīvs. Ja, piemēram, tiek rekonstruēta noliktava alternatīvai lietošanai, piemēram, tā tiek pārveidota par administrācijas telpām, tad no faktiskās rekonstrukcijas ir atkarīgs, vai nav notikusi tikai aktīvu aizstāšana, kas neskaitās kā paplašināšana vai būtiska pastiprināšana.

Būtisks uzlabojums saistīts ar sākotnējo funkciju paplašināšanu vai izmantošanu. Uz to var norādīt:

- izmaiņas aktīva funkcijā vai izmantošanā;
- būtiska lietderīgā izmantošanas laika pagarināšana un pieaugums ražošanas apjomos;
- būtiskas izmaiņas aktīva ārējā veidolā;
- neproporcionāli liela investīcija aktīvā, salīdzinot ar tā bilances vērtību.

Tomēr daļa speciālistu, piemēram, N.Smits (Smith N.) Vācijā uzskata, ka remonts un aktīva daļu aizstāšana, lai saglabātu funkcionēšanu un izmantošanu, izraisa uzturēšanas ekspluatācijas kārtībā izmaksu palielināšanos, kuras nevar tikt kapitalizētas.

Pamatā autore piekrīt šim viedoklim un tas pats ir sakāms par modernizācijas izmaksām, lai ietu kopsolī ar tehnisko progresu (piemēram, ēku jumta seguma, durvju vai liftu atjaunošana), vai aiz marketinga apsvērumiem (piemēram, bieža furnitūras atjaunošana) nepieciešamās izmaksas ir ekspluatācijas izmaksas.

Zviedrijā izdevumi remontam un uzturēšanai ekspluatācijas kārtībā parasti tiek novērtēti pēc tā, kā tie ir radušies. Remonta un uzturēšanas ekspluatācijas kārtībā izmaksas pieder pie ekspluatācijas izdevumiem un šo izdevumu apjomam jābūt tādām, lai aktīvu saglabātu darba stāvoklī. Ja remonts aptver kādu aktīva daļu, kas veido lielāko tā vērtības daļu, tad parasti tiek uzskatīts, ka ir jānotiek šādu izmaksu kapitalizācijai [109].

ASV speciālisti uzskata, ka jebkura summa, kas iztērēta ilgtermiņa materiālā aktīvā jāklasificē kā izdevumi vai kapitālieguldījumi. Izdevumi nepalielina aktīva vērtību, tos noraksta atskaites periodā. Ārkārtas remonts (izdevumi, kas nav saistīti ar uzturēšanu) ir kapitalizējami, kas paildzina aktīva lietderīgās izmantošanas laiku. Nolietojums ir ilgtermiņa materiālā aktīva vērtības sadales veids saskaņā ar atbilstības principu un tā nav novērtēšanas metode. **Kapitālizdevumi** (capital expenditures) tiek pieskaitīti vērtībai tad, ja no tiem ir paredzēti ieņēmumi vairāk nekā vienā atskaites periodā [112]. **Ārkārtas remonts** (extraordinary repair), kur pieder lieli remonts, kuri pagarina aktīva kalpošanas laiku vai padara aktīvu produktīvāku, tiek uzskaitīti kā kapitālizdevumi un tiem tiek rēķināts nolietojums, kamēr var pieņemt, ka remonts dzēš daļu nolietojuma, kas jau ir tikusi uzskaitīta [213].

Viena no nozarēm, kur remontos iztērēto līdzekļu uzskaitē ir būtiska nozīme ir autotransportam. Autotransporta ekspluatācijas izdevumi ir saistīti ar atsevišķu daļu un materiālu iegādi, remontiem, tehniskām apskatēm, tehnisko apkopi, apdrošināšanu u.c. Nomaināmās automašīnu detaļas, daļas un materiāli lielākoties tiek uzskaitīti kā krājumi un atzīti par izmaksām peļņas vai zaudējumu aprēķinā, tos izlietojot, ja vien tie netiek izmantoti kapitalizējamu automašīnas uzlabojumu veikšanai.

Ja neņem vērā morālo nolietojumu un aktīvu atjaunošanas (nomaiņas) politiku, tad tāda aktīva ekspluatācijas laiks, piemēram, kravas transportam, ir kāda dzīvībai svarīgas detaļas kalpošanas ilgums. Bez nepieciešamā remonta un savlaicīgas detaļu nomaiņas, objekta kalpošanas laiks ir līdzvērtīgs tā galveno detaļu kalpošanas laikam, piemēram, riepas pārduršana var būt liktenīga mašīnai. Bet bojātu riepu parasti maina vai remontē, kas pagarina mašīnas kalpošanas laiku, līdz sabojājas vai nolietojas cita detaļa. Citi aktīvi, piemēram, vēstures un kultūras vērtības saglabājas sākotnējā vērtībā, bet **izdevumi to uzturēšanā** lielā mērā pārsniedz parastā remonta izmaksas.

Šeit būtu nepieciešams atrast skaidrojumu terminam *uzturēšana*. Termins *uzturēšana* (maintenance) šajā gadījumā nozīmē īpašuma saglabāšanu darba stāvokli, t.i., **paredzamos pārskata perioda remontus**. Termins **remonts** (repair) nozīmē aktīva atjaunošanu bez sagaidāmā kalpošanas laika palielināšanās. Tomēr remontam ir **divi veidi**:

- mašīnas vai tās detaļu remonts ar mērķi atjaunot tā sākotnējās darbaspējas;
- vienas vai vairāku aktīva detaļu nomaiņa pret jaunu, bet bez vērtības palielinājuma [138].

Izdevumi uzturēšanai un remontiem var pieaugt ekspluatācijas laikā. Ja kāds aktīva elements tiek nomainīts katru gadu, bet cits – lielākā laika intervālā, tad laika gaitā būs novērojama aizvietoējuma pieaugums, un tāpēc arī remonta izdevumi. Piemēram, tehnoloģiskās iekārtas detaļu nolietojuma rezultātā samazinās tā ražošanas potenciāls. Tomēr, ja katru detaļu laicīgi nomainītu pret jaunu, tad tehnoloģiskā iekārta saglabātu ražošanas jaudas un ražošanas potenciāla samazinājuma nebūtu. Tātad, amortizācijas atskaitījumu vietā ir izdevumi ražošanas potenciāla uzturēšanai, t.i., **aktīva uzturēšanas izdevumi**. Bet tas nozīmē, ka amortizācijas atskaitījumi ietver izdevumus aktīvu uzturēšanai, kurus komercsabiedrība nenodrošina.

Vairumā gadījumu mašīnas un iekārtas ietver detaļu sistēmu, kuras nolietojas dažādā ātrumā. Izdevumi detaļu regulārai nomaiņai var tikt attiecināti uz atskaites periodu, par cik elementu regulāra nomaiņa paredzēta aktīva ekspluatācijas nodrošināšanai normatīvā kalpošanas laikā. Tādu izdevumu kapitalizācija nedod nekādas priekšrocības, tāpēc, ka nav iespējams izdevumiem pretstatīt ienākumus. Katrā atskaites periodā ir tādi izdevumi (aizvietošanas), tad to kapitalizācija un to sadale pa atskaites periodiem amortizācijas rezultātā nedos labāku rezultātu

LR FM *Norādījumos par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti* ir norādīts, ka rekonstrukcijas, uzlabošanas vai atjaunošanas izmaksas var norakstīt (amortizēt) rekonstruēto (uzlaboto) aktīvu derīgās lietošanas laikā vai arī citā no tā atšķirīgā laikā (piemēram, nomas termiņā), ja tam ir noteikts pamatojums. Aktīva remonta un citi izdevumi, kas saistīti ar to uzturēšanu darba kārtībā vai saglabāšanu, jānoraksta tajā pārskata periodā, kurā tie radušies, izņemot tos gadījumus, ja:

- izdevumi ir relatīvi lieli salīdzinājumā ar parastajām aktīva uzturēšanas vai saglabāšanas izmaksām un no remonta gūtais ekonomiskais guvums saistāms ar vairākiem pārskata periodiem;
- ja viena vai vairāku nākamo periodu ieņēmumi ir atkarīgi no pārskata periodā izdarītajām remonta izmaksām, tad šīs izmaksas var norakstīt pakāpeniski attiecīgajos pārskata periodos.

Autors uzskata, ka šajā apgalvojumā grāmatvedi mulsina vārdi “var norakstīt”. It kā var norakstīt, bet var arī to nedarīt? Būtība gan ir tāda, ka **jānoraksta pakāpeniski**, nevis drīkst norakstīt. Un tas jā dara tieši tāpēc, ka remonta izdevumi ilgstoši ietekmēs (vai arī nodrošinās) komercsabiedrības ieņēmumus. Tātad, ja remonta izmaksas ir iespaidīgas un remonts vairāk atbilst kapitālajam remontam, ieteicams tās norakstīt ilgākā laika periodā, nevis uzreiz, lai uzskaitē ievērotu uzkrājumu principu.

Arī tad, ja kapitālais remonts notika vienā mēnesī, izmaksas tomēr būtu jāgrāmato *aktīva izveidošanas* kontā, pēc tam – *attiecīgā aktīva* kontā. Tas ir ērtāk saimnieciskās darbības analīzei. Tā var nerīkoties tikai tad, ja uzņēmums ir ļoti mazs vai kapitālieguldījumi veikti vienā aktīvā.

Kārtējā remonta izmaksas ir būtiski atkarīgas no **aizvietošanas un remontu politikas**, kura nosaka aktīva lietderīgās izmantošanas laiku. Piemēram, ja morālā nolietojuma rezultātā aktīva objekta kalpošanas laiks ir paredzēts neilgs, tad izdevumi remontam un aktīva atjaunošanai var būt samazināti. Ja aktīvu paredzēts izmantot līgumā noteiktiem mērķiem un termiņā, tad tā remonta izdevumi nosaka aktīva uzturēšanas nepieciešamība darba kārtībā. Parasti aktīva ekspluatācijas laiku nosaka kā minimālo no diviem termiņiem, kas atbilst vai nu optimālam remonta izmaksu lielumam nolietoto detaļu remontam un aizvietošanai, vai morālās un ekonomiskās nolietojuma termiņam.

Tātad autors secina, ka summas, kas iztērētas aktīvos, lai palielinātu to efektivitāti ir kapitālie ieguldījumi. Piemēram, ēkai papildus izbūvēta telpa, izbūvēta kondicionēšanas sistēma, lifta izbūve, utt. Kapitālie ieguldījumi veido aktīvu labāku nekā tas bija, remonta izdevumi uztur aktīvu tādā pašā stāvoklī kādā tas bija. To arī vajadzētu likt kā kritēriju šim ļoti strīdīgajam jautājumam par izdevumu kapitalizāciju.

Autore uzskata, ka remontu, kuri pārsniedz aktīva bilances jeb atlikušo vērtību jākapitalizē obligāti.

Šobrīd Latvijas ekonomikā īpaša vieta pieder līdzekļu ieguldījumam nomātajos ilgtermiņa materiālajos līdzekļos. Ja ilgtermiņa materiālo aktīvu objekts ir nomāts ar izpirkuma tiesībām, tā nolietojuma un rekonstrukcijas, uzlabošanas un atjaunošanas izmaksas noraksta tā it kā aktīvi būtu nomnieka īpašums. Turpretī, ja aktīva objekts tiek nomāts bez izpirkuma tiesībām, kā arī ja nomas līgumā ir paredzēta aktīvu rekonstrukcija, uzlabošana vai atjaunošana, šo izmaksu summu nomnieks vienlīdzīgās daļās noraksta atlikušajā nomas periodā. Aktīvu grupas posteņi *Ilgtermiņa ieguldījumi nomātajos pamatlīdzekļos* tiek atspoguļoti kapitālie ieguldījumi operatīvajā nomā saņemtajos aktīvos vai to daļās. Nomā objekts nomnieka grāmatvedībā un finanšu pārskatos netiek atspoguļots, taču kapitālie ieguldījumi tiek atzīti, jo tie nomniekam rada papildu ekonomisko labumu vairāku periodu garumā.

Saskaņā ar *Civillikumu* visi lietām taisītie izdevumi tiek iedalīti kā nepieciešamie, derīgie un greznuma izdevumi. Tāpat minētais likums nosaka iznomātāja pienākumu nomniekam pēc vispārējiem noteikumiem atlīdzināt nepieciešamos un derīgos izdevumus, ko nomnieks taisījis lietai. Nepieciešamie un derīgie izdevumi var būt gan kapitālās izmaksas, gan kārtējo remontu izdevumi.

Kapitālie ieguldījumi nomātajos aktīvos tiek amortizēti sagaidāmajā šo ieguldījumu lietderīgās izmantošanas vai atlikušajā aktīva objekta nomas perioda laikā atkarībā no tā, kurš ir īsāks. Nomas līgumos un likumā *Par uzņēmumu gada pārskatiem* jāparedz, ka, nomas līgumu pārtraucot pirms laika, iznomātāja pienākums ir kompensēt nomniekam neamortizēto kapitālo ieguldījumu daļu, jo tie vairs nav nomnieka saimnieciskās darbības izdevumi.

Likumā *Par uzņēmuma ienākuma nodokli* ir noteikts, ka, ja aktīvi ir nomāti bez izpirkuma tiesībām un tie pēc nomas termiņa beigām jāatdod īpašniekam, kā arī ja nomas līgumā ir paredzēta aktīvu rekonstrukcija, uzlabošanas vai atjaunošana, šo izmaksu summa nomniekam jānoraksta vienlīdzīgās daļās atlikušajā nomas periodā. Ja saskaņā ar līgumu iznomātājs kompensē nomniekam šīs rekonstrukcijas, uzlabošanas vai atjaunošanas izmaksas, šīs izmaksu summa jāiekļauj nomnieka apliekamajā ienākumā.

Veicot ieguldījumus nomātajos aktīvos, parasti tiek pieļautas vairākas kļūdas:

- tiek kapitalizēti kārtējo remontu izdevumi, kam par iemeslu var būt nomnieka vēlme šādā veidā palielināt pārskata perioda peļņu;
- kapitālieguldījumi tiek atzīti par nākamo periodu izdevumiem apgrozāmo līdzekļu sastāvā;
- kapitālieguldījumu amortizācijas periods nav ekonomiski pamatots, un to nav apstiprinājis uzņēmuma (nomnieka) vadītājs.

Iepriekš aprakstītie kapitālieguldījumi literatūrā tiek saukti arī par līdzekļu kapitalizāciju. *Kapitalizācija* – izmaksas atzīšana par aktīva izmaksu daļu [115].

LR grāmatvedības normatīvajos aktos nav sniegti norādījumi par **aktīvu izveidošanas** saņemto aizņēmumu **procentu kapitalizāciju**. Tāpēc aizņēmuma procentu iekļaušana aktīvu objekta pašizmaksā veicama atbilstoši 23.SGS *Aizņēmumu izmaksas* noteikumiem. Saskaņā ar standartu aizņēmumu izmaksas ir procenti un citas komercsabiedrībai radušās izmaksas, kas saistītas ar naudas līdzekļu aizņēmumiem. Aizņēmumu izmaksās visbiežāk ietver procentus par saņemtajiem īstermiņa un ilgtermiņa kredītiem, kā arī aizņēmumu pārējo tiešo izmaksu (bankas komisijas, juridiskie pakalpojumi) amortizāciju jeb to izmaksu daļu, kas attiecas uz pārskata periodu.

Aizņēmumi tiek ņemti ne tikai aktīvu izveidei, bet arī modernizācijai, rekonstrukcijai un citiem mērķiem. Tomēr saskaņā ar likumu *Par uzņēmumu gada pārskatiem* un 23.SGS *Aizņēmuma izmaksas*, aktīvu remonts, rekonstrukcijā, modernizācijā izlietotās aizņēmuma izmaksas nav kapitalizējamas.

Aizņēmuma **izmaksu kapitalizācija** ir pieļaujama tikai jauna aktīva celtniecībā. Kapitalizācija jāsāk tad, kad:

- ir sākušies tēriņi par šo aktīvu;
- ir radušās aizņēmuma izmaksas;
- notiek darbības, kuras nepieciešamas aktīva sagatavošanai, lai to lietotu vai pārdotu.

Ja darbi aktīva sagatavošanai, lai to lietotu vai pārdotu, tiek pārtraukti uz ilgāku laiku, izmaksu kapitalizācija jāpārtrauc. Īslaicīgas piespiedu dīkstāves gadījumā kapitalizāciju nepārtrauc. Ja aktīvs sastāv no vairākām daļām, kuras netiek pārbūvētas vienlaikus, un ir iespējama to atsevišķa izmantošana, kapitalizāciju pārtrauc, kad pabeigts viss aktīvu objekts kopumā.

Perioda laikā kapitalizētā aizņēmumu izmaksu summa nedrīkst pārsniegt to aizņēmumu izmaksu summu, kura radusies attiecīgā perioda laikā. Pārskata periodā kapitalizējamo procentu izmaksas aprēķina, kapitalizējot aizņēmumu izmaksu daļu, kas attiecas uz tiem naudas līdzekļiem, kuri jau izdoti kvalificējama aktīva iegādei.

Vispirms pilnībā kapitalizē tās aizņēmumu izmaksas, kuras attiecas tikai uz attiecīgo aktīvu un kuras nebūtu radušās, ja to nebūvētu (neizveidotu). Pārējiem aizņemtajiem naudas līdzekļiem kapitalizējamo izmaksu daļu aprēķina šādi:

- tiek noteikts kapitalizācijas periods;
- tiek noteikta kvalificējamā aktīva vidējā uzskaites vērtība periodā;
- tiek noteiktas faktiskās aizņēmumu izmaksas;
- tiek noteiktas citas ar aizņēmumu saistītās izmaksas;
- tiek aprēķināta kapitalizācijas likme : aizņēmuma izmaksas / neatmaksāto aizņēmumu summa;
- tiek aprēķināta kapitalizējamo izmaksu summa : vidējā kapitalizējamā aktīva uzskaites vērtība x kapitalizācijas likme;
- no kapitalizējamās summas tiek atskaitīti jebkādi ienākumi, kas ir saistīti ar aizņemtās summas īslaicīgu ieguldīšanu pirms tās izmantošanas [69].

Ja aktīva objekta pašizmaksa, kapitalizējot aizņēmumu izmaksas, sāk pārsniegt atgūstamo vērtību, izmaksu kapitalizācija jāpārtrauc.

Secinājumi un priekšlikumi

No veiktā pētījuma izriet vairāki secinājumi un priekšlikumi, kuri ir sagrupēti trīs lielās daļās: vispārīgie, uzskaites un novērtēšanas.

I Vispārīgie secinājumi

1. Ilgtermiņa materiālie aktīvi veido ievērojamu uzņēmumu aktīvu daļu, kuras apjoms un īpatsvars strauji pieaug, veidojot ilgtermiņa ieguldījumu būtiskāko daļu. Latvijā ilgtermiņa materiālie aktīvi uzņēmuma aktīvos sastāda no 48,0% 1999.gadā līdz 43,2% 2004.gadā. Šie rādītāji ir tuvi tiem rādītājiem, kādi ir raksturīgi Eiropai un arī vidējiem rādītājiem citās analizētajās valstīs un valstu grupās.
2. Ilgtermiņa materiālo aktīvu nozīmīgā vieta uzņēmumu kopējos aktīvos un līdz ar to ekonomikā apliecina to svarīgo lomu informācijas sniegšanā par uzņēmuma finansiālo stāvokli un rada nepieciešamību veidot un organizēt ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites sistēmu atbilstoši savam laikam un tā ekonomiskajām norisēm un prasībām, nodrošinot, lai visi uzņēmuma līdzekļi un to finansēšanas avoti būtu atspoguļoti tā, lai tie sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu.
3. Finanšu uzskaites harmonizācija var kalpot kā finanšu informācijas vispārējās salīdzināmības sasniegšanas ceļš. Tā nepastāv izolēti, jo to ietekmē gan ekonomiskie, gan politiskie, sociālie un virkne citu faktoru ne tikai nacionālajā, bet arī starptautiskajā līmenī, un harmonizācijas procesa obligāts priekšnoteikums ir elastīgas pieejas saglabāšana.
4. Ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites sistēma jāorganizē tādā veidā, lai par tiem tiktu gūts un nodrošināts paties priekšstats, un tas būtībā ir nepārtraukts un parasti lielākā vai mazākā mērā radošs un sarežģīts process, kas liek rēķināties ar daudzām vienlaicīgām dinamiskām novītātēm, aktīvu strukturālajām izmaiņām u.c.
5. Latvijā šobrīd ar ilgtermiņa materiālo aktīvu uzskaites sistēmu saistītās problēmas saasina ar tautsaimniecības izaugsmei piemītošās īpatnības un attieksme pret harmonizācijas norisēm Eiropā.
6. Bieži netiek ņemts vērā, ka grāmatvedības uzskaitē jēdzieni *aktīvs* (angl. assets) un *ieguldījumi* (angl. investments) nevar būt identiski, jo ne visi naudas ieguldījumi ir aktīvi jeb uzņēmuma saimnieciskie līdzekļi.
7. Latvijas speciālajā literatūrā ilgtermiņa materiālie aktīvi tiek saukti par *pamatlīdzekļiem*. Tā kā pēc ekonomiskās būtības šie jēdzieni ir identiski, tad autore šajā pētījumā izvēlējusies lietot terminu *ilgtermiņa materiālie aktīvi*.
8. Pētot kā ES valstu, tā arī citu valstu speciālo literatūru autore secina, ka termins *pamatlīdzekļi* ir radies burtiska tulkojuma no krievu valodas (krievu val. - основные средства) rezultātā, jo citu valstu speciālajā literatūrā tiek lietots termins *ilgtermiņa materiālie aktīvi* (angļu – long term tangible assets) vai arī

nosaukts konkrēts aktīvs, piemēram, īpašums (property), zeme (land) (SGS, ASV, Japāna, Lielbritānija, Norvēģija, Holande, Vācija, u.c.)

II Secinājumi par uzskaiti

9. Aktīvu identifikācija vai atzīšana bilancē sniedz priekšstatu par to, vai izlietos līdzekļus atzīst par aktīvu objektu vai izdevumiem, kam ir nozīmīga ietekme uz uzņēmuma finansiālās darbības rezultātiem, jo pareizs un atbilstošs aktīvu atzīšanas brīdis ietekmē nolietojuma atskaitījumus, uzkrājuma principa ievērošanu uzskaitē un beidzot arī finanšu rezultātu.
10. Ilgtermiņa materiālos aktīvus identificē pēc sekojošām pamatpazīmēm:
 - tie ir materiāli lietiski ilgtermiņa ieguldījumi;
 - to lietošanas termiņš ilgāks par gadu;
 - tie paredzēti, lai tos izmantotu produkcijas ražošanai, pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai vai izīrēšanai, uzņēmuma administrācijas, kā arī citu pamatlīdzekļu saglabāšanas vai remonta vajadzībām;
 - tie nav paredzēti pārdošanai saskaņā ar uzņēmuma pamatdarbību.
11. Neskatoties uz nemateriālo objektu raksturīgāko īpašību – fiziskās, taustāmās substances trūkumu, šie elementi ar zināmiem nosacījumiem var tikt atzīti par uzņēmumu aktīviem atsevišķi vai kopā ar ilgtermiņa materiālajiem aktīviem.
12. Praksē bieži vien mēdz uzskaitīt kopā ilgtermiņa materiālo un nemateriālo aktīvu.
13. LR normatīvie akti nereglamentē aktīvu iedalījumu pēc ekonomiskās būtības, tomēr tas ir svarīgi informācijas lietotājiem. Pie tam, aktīviem, kas paredzēti pārdošanai nav jārēķina nolietojums, taču, mainoties vadības nodomam attiecībā uz aktīvu, var rasties nepieciešamība to pārklassificēt un atsākt nolietojuma aprēķinu.
14. Saskaņā ar Latvijas Republikas *Gada pārskatu likumu* vienu no ilgtermiņa materiālo aktīvu posteņiem sauc *Iekārtas un mašīnas*. Tā kā likumā nav dots skaidrojums, kādas iekārtas un mašīnas paredzētas uzskaitīt šajā bilances postenī, tad uzņēmumi šajā kontā mēdz uzskaitīt kā tehnoloģiskās mašīnas, tā autotransportu.
15. Latvijas normatīvie dokumenti satur būtiskas pretrunas aktīvu klasifikācijā, nenosakot, kurā aktīvu grupā un kurā postenī jāuzrāda atsevišķi ilgtermiņa materiālo aktīvu posteņi.

III Secinājumi par novērtēšanu

16. Ilgtermiņa materiālo aktīvu pārvērtēšana ir veids, kā atspoguļot aktīvus finanšu pārskatā to patiesajā vērtībā.
17. Attieksme pret pārvērtēšanu nav viennozīmīga. Daudzās valstīs pārvērtēšana nav pieļauta vispār, uzskatot, ka tādā veidā mākslīgi tiek palielināti

komercsabiedrību aktīvi (ASV, Japāna, Vācija). Arī Igaunijā un Lietuvā pārvērtēšana nav pieļauta, ja aktīvs nav paredzēts pārdošanai.

18. Latvijā lielākā daļa komercsabiedrību pārvērtēšanu neveic, un to uzskaitē ir sastopami aktīvi bez atlikušās vērtības (0 LVL vērtībā). Līdz ar to bilances aktīvs neatspoguļo attiecīgā perioda faktisko vērtību, produkcijas pašizmaksa un pakalpojumi neatspoguļo faktiskās izmaksas.
19. Kaut gan *Starptautiskajos vērtēšanas standartos* ir apgalvots, ka neatkarīgi no pielietotās ilgtermiņa materiālo aktīvu novērtēšanas metodes jāiegūst viens un tas pats rezultāts, prakse rāda, ka ekspertu vērtējumi var atšķirties.
20. Novērtēšanā un pārvērtēšanā svarīga nozīme ir nolietojuma uzskaitēi. Praksē Latvijā ilgtermiņa materiālo aktīvu nolietojuma aprēķināšanā lineārā metode ir guvusi visplašāko izplatību, kam pamatā ir ne vien tās vienkāršība, bet arī tas, ka lineārā metode nodrošina nepieciešamo ienākumu un izdevumu atbilstību gadījumos, kad aktīvu ekspluatācija noris vairāk vai mazāk vienmērīgi visā lietderīgās lietošanas laika periodā.
21. Komercedarbības vidē ir izplatīta tāda prakse, ka tiek prognozēts pārāk īss ilgtermiņa materiālā aktīva izmantošanas laiks un līdz ar to ilgtermiņa materiālie aktīvi tiek priekšlaikus noamortizēti. Uzskaitē tie ir atspoguļoti bez atlikušās vērtības, bet, tā kā šie aktīvi apmierina uzņēmuma ražošanas prasības, tos turpina izmantot.
22. Patiesās vērtības aplēse liek rēķināties ar virkni apstākļu un nosacījumu, jo vienmēr nākas sastapties ar neskaidrībām par to, kādas summas ir iekļaujamas aktīva vērtībā un kādas nē. Bieži tas netiek ievērots un izdevumi tiek ieskaitīti pārskata perioda izmaksās, rezultātā pārkāpjot *Gada pārskatu likuma* 26.punkta 2.daļu, kur paredzēts, ka iegādes izmaksas aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas saistīti ar iegādāto objektu līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā.
23. Attiecībā uz ieguldījumu īpašumu ir jāsecina, ka Latvijas normatīvajos aktos vispār nav ņemti vērā uzņēmumi, kuru darbības veids ir operatīvās nomas pakalpojumu sniegšana.
24. Vairumā Eiropas Savienības dalībvalstu grāmatvedības likumdošana vienlaikus paredz gan pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizāciju, gan arī to norakstīšanu uz pārskata perioda izmaksām, izvēli atstājot uzņēmumu vadības ziņā. Viens no izņēmumiem šajā ziņā ir Vācijas grāmatvedību reglamentējošie noteikumi, kur akceptēta uzņēmumā veicamo pētniecības un attīstības darbu izmaksu norakstīšana pārskata periodā, kad izmaksas rodas.
25. Latvijas normatīvajos aktos nav risināts jautājums par remontiem izlietoto līdzekļu kapitalizāciju vai iekļaušanu uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultātā. Konkrētos gadījumos uzņēmumam jāpieņem lēmums par to, ko pieskaitīt kārtējam remonta izmaksām, ko – kapitālajām izmaksām.

26. Ja nākotnes ieņēmumi saistīti ar ienākumu palielinājumu vai izdevumu samazinājumu, tad var uzskatīt, ka kapitalizācija nodrošina adekvātāku atbilstību starp ienākumiem un izdevumiem nākošajos pārskata periodos un tīrās peļņas pamatotu vērtējumu.
27. Apstiprinās pētījuma hipotēze, ka, pastāvot virknei pašreizējo nepilnību normatīvajos aktos, nav iespējams panākt skaidru un patiesu priekšstatu par ilgtermiņa materiālo aktīvu vērtību un nozīmi uzņēmumu finanšu pārskatos.

Balstoties uz pētījuma rezultātiem un izdarītajiem secinājumiem, var izvirzīt priekšlikumus:

I Vispārīgie priekšlikumi

1. *Latvijas Grāmatvedības Padomei*, izstrādājot jaunus LGS, iekļaut atsauces uz attiecīgiem SGS paragrāfiem. Atkāpām no starptautisko standartu prasībām jābūt skaidri identificētām un pamatotām.
2. *Latvijas Grāmatvedības Padomei, LZRA LGA*, ņemot vērā ilgtermiņa materiālo aktīvu lomu uzņēmumu aktīvos, nepieciešams pilnveidot un uzlabot Latvijas normatīvo aktu kvalitāti kopumā un it īpaši attiecībā uz ilgtermiņa materiālajiem aktīviem.
3. Latvijā ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijai un uzskaites metodoloģijai ir jākalpo ilgtermiņa materiālo aktīvu pareizai uzskaitēi un atspoguļojumam bilancē. Ir jābūt skaidrām un izsmeļošām definīcijām Latvijas normatīvajos aktos (*Latvijas Grāmatvedības Padomei, LZRA LGA*).
4. Finanšu uzskaites organizācijas likumu un regulējošo dokumentu terminoloģijai un definīcijām ir jābūt identiskām (*Latvijas Grāmatvedības Padomei, LZRA LGA*). Lai to nodrošinātu nepieciešams ņemt vērā to, ka :
 - ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijai jānodrošina, lai būtu iespējams sagrupēt vienveidīgās grupās ilgtermiņa materiālos aktīvus uzskaitē un atskaitēs visās komercsabiedrībās neatkarīgi no komercsabiedrību darbības veida un formas;
 - īpašumi, ražotnes un iekārtas bieži vien veido komercsabiedrību kopējo aktīvu lielāko īpatsvaru, un tāpēc tie ir nozīmīgi, sniedzot informāciju par to finansiālo stāvokli;
 - ilgtermiņa materiālo aktīvu īpatnība ir to daudzkārtējā izmantošana saimnieciskā darbībā un ārējās formas saglabāšana ilgstošā laika periodā.

II Priekšlikumi uzskaitēi

5. Papildināt *Gada pārskatu likumā* 15. pantā ilgtermiņa materiālo aktīvu definīciju nosakot, ka **“Ilgtermiņa materiālie aktīvi ir nenaudas aktīvi:**
 - **kuriem ir materiāla, taustāma forma;**
 - **nosakāma vērtība;**
 - **kurus paredzēts izmantot uzņēmumā ilgāk par 12 mēnešiem;**

- kurus paredzēts izmantot ražošanas, pakalpojumu sniegšanas vai administrācijas vajadzībām, bet kuri nav paredzēti pārdošanai saskaņā ar uzņēmuma pamatdarbību;
 - tos var izmantot atsevišķi, grupējot vai kopā ar nemateriāliem aktīviem.”
6. *Gada pārskatu likuma* 20.pantā nepieciešams veikt izmaiņas, norādot, ka, “**Ja noma (īre) ir komercsabiedrības sniegtie pakalpojumi saskaņā ar tās pamatdarbību, tad tie nevar tikt uzskatīti par ieguldījumu īpašumu, jo šiem aktīviem ir atšķirīgi lietošanas mērķi, tāpēc arī nepieciešams tos atsevišķi uzrādīt bilancē.**”
7. Tā kā nomas maksas ieņēmumi nevar tikt uzskatīti par spekulāciju ar nekustamo īpašumu, *Gada pārskatu likuma* 20.pantā nepieciešams paredzēt, ka, “**Ja komercsabiedrības galvenais vai viens no galvenajiem darbības veidiem ir operatīvā noma un komercsabiedrība iegādājas īpašumu, lai to iznomātu dzīvokļu vai biroju vajadzībām, tad tam jābūt atspoguļotam finanšu uzskaitē:**
- **ilgtermiņa materiālo aktīvu sastāvā;**
 - **atzītam bilancē pēc sākotnējās vērtības vai lietošanas vērtības;**
 - **aprēķinātam katra perioda nolietojumam atbilstoši komercsabiedrībā paredzētai nolietojuma likmei un iekļautam peļņas vai zaudējumu aprēķinā izdevumu daļā;**
 - **nomas (īres) ieņēmumi iekļaujami peļņas vai zaudējumu aprēķinā ieņēmumu daļā;**
 - **nepieciešamie remontu attiecināmi uz izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā vai kapitalizējami, atkarībā no remontu apjoma.”**
8. Situācijās, kad īpašnieks kavējas ar īpašuma reģistrāciju Zemesgrāmatā, bet faktiski izmanto visus riskus un guvumus, ir nepieciešams aktīvu atzīt bilancē. LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nepieciešams noteikt, ka **aktīvu atzīst bilancē vai nu pēc tā reģistrācijas LR Zemesgrāmatā vai izmantošanas saimnieciskā darbībā, atkarībā no tā, kurš process notiek ātrāk.** Pretējā gadījumā nav ievērots SGS un LGS uzskaitē atzītais uzkrājuma princips.
9. *Gada pārskatu likumā* un LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* un 16.SGS *Pamatlīdzekļi* jānorāda, ka bilances postenī *Pārējie ilgtermiņa materiālie aktīvi* uzrādāmi tie aktīvi, kuri ir netieši saistīti ar ieņēmumu gūšanu, t.i., tiek izmantoti komercsabiedrības administrācijas, pārdošanas un produkcijas izplatīšanas vajadzībām. Turpretī aktīvi, kuri ir tieši izmantoti pamatdarbībā, atspoguļojami bilances postenī *Iekārtas un mašīnas*.
10. Kaut arī kapitālsabiedrībām ilgtermiņa materiālo aktīvu klasifikācijas kritēriji var atšķirties. Tomēr LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* jāparedz, ka **nozīmīgas rezerves daļas un aktīva atsevišķas sastāvdaļas var tikt atzītas par atsevišķu ilgtermiņa materiālo aktīvu objektu, ja:**
- **tās tiek izmantotas ilgāk par vienu pārskata periodu;**
 - **tās ir izmantojamas atsevišķi;**
 - **tās pēc noteikta perioda ir jāaizstāj;**

- to lietošanas laiks atšķiras no ilgtermiņa materiālā aktīva objekta lietošanas ilguma.

11. Likuma *Par uzņēmumu ienākuma nodokli* 13.panta 1.punkta 1.apakšpunktā **no 3.kategorijas pamatlīdzekļu saraksta izslēgt vārdus “datoru programmprodukti”**, jo ar datoru programmproduktiem saprot, piemēram, finanšu uzskaites programmas, kas nepieder kategorijai pamatlīdzekļi. Savukārt šī paša likuma 13.panta 5.punktā paredzēt, ka **datoru programmprodukti nolietojas piecu gadu laikā (līdzīgi citām licencēm), ja nepastāv kādi citi ierobežojumi, kuru rezultātā termiņš varētu būt samazināts.**

III Priekšlikumi novērtēšanai

12. Ņemot vērā, ka Starptautiskie grāmatvedības standarti un Latvijas Republikas *Gada pārskatu likums* neidentificē ilgtermiņa materiālo aktīvu lielumu, to nosaka komercsabiedrības vadītājs grāmatvedības politikā, svarīgi būtu paredzēt, ka, **“ja vienas aktīva vienības vērtība ir mazāka par uzņēmuma atzīšanas vienības lielumu, bet šo vienību kopums tiek izmantots vairākus gadus, un to kopējā vērtība ir būtiska, var grupēt vienību kopumus, bet tikai situācijās, kad atsevišķi šie aktīvi nav izmantojami, piemēram, mēbeļu komplekts, kas izgatavots pēc speciāla pasūtījuma vai datortehnika, apvienojot procesoru un monitoru, jo tikai kopā šīs sastāvdaļas spēj pildīt atsevišķam objektam noteiktās funkcijas.”**
13. Lai informācijas lietotāji pēc iespējas pilnīgāk tiktu nodrošināti ar informāciju, kas sniedz skaidru un patiesu priekšstatu, *Gada pārskatu likumā* paredzēt, ka:
- kadastrālo vērtību izmantot aktīvu novērtējumam bilancē, **VZD veicot regulāru informācijas aktualizēšanu, lai kadastrālā vērtība atbilstu tirgus vērtībai;**
 - aktīviem, kuri ir ļoti specifiski un kuriem nav aktīvs tirgus, var izmantot nākotnes diskontēto naudas plūsmu;
 - aktīvus, kas novērtēti pēc dažādām metodēm, atsevišķi klasificēt bilancē.
14. LR FM *Norādījumos par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti* norādīt, ka **“rekonstrukcijas, uzlabošanas vai atjaunošanas izmaksas jānoraksta pakāpeniski rekonstruēto (uzlaboto) aktīvu derīgās lietošanas laikā vai arī citā no tā atšķirīgā laikā (piemēram, nomas termiņā), ja tam ir noteikts pamatojums.”**
15. *Nekustāmā īpašuma valsts kadastra likumā* noteikt, ka **“Valsts Zemes dienests sadarbībā ar licencētiem nekustāmā īpašuma vērtētājiem, pietiekoši regulāri veic kadastrālās vērtības noteikšanu. Šo informāciju uzņēmumi varētu saņemt par maksu un izmantot uzskaitē (patiesās vērtības uzrādīšanai finanšu pārskatā), izmantotu apdrošināšanas sabiedrībās, bankas kredītu piešķiršanai, nekustamā īpašuma nodokļa aprēķināšanai un citiem mērķiem”.**

16. *Latvijas Būvniecības likumā* noteikt “Valsts Būvinspekcijai parakstot objekta pieņemšanas ekspluatācijā aktu noteikt objekta patieso vērtību”.

17. LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nepieciešams noteikt, ka:

- kārtējais remonts jāveic periodiski, kas nodrošina mājas efektīvu ekspluatāciju no tās būvniecības vai kapitālā remonta nobeiguma momenta līdz nākamajam kapitālajam remontam vai rekonstrukcijai;
- kārtējā remonta izpildes gaitā jānovērš tās elementu un inženierietaišu bojājumi, kas nodrošina noteiktus ekspluatācijas rādītājus;
- remontu apjomus nosaka pamatojoties uz to vispārējās apsekošanas rezultātiem.

Šīs izmaksas atzīstamas pārskata perioda izdevumos.

18. LGS Nr.7 *Pamatlīdzekļi* nepieciešams noteikt, ka:

Kapitālais remonts vai rekonstrukcija nozīmē, ka:

- kapitālā remonta laikā jānovērš visu nolietoto elementu un inženierietaišu bojājumi, nepieciešamības gadījumā jāveic to atjaunošana vai nomaiņa, ēkām arī ekonomiski pamatota mājas modernizācija (piemēram, telpu plānojuma uzlabošana, iztrūkstošo inženierietaišu ierīkošana u.c.);
- veicot ēku rekonstrukciju, papildus kapitālā remonta darbiem, var celt virsbūves, piebūves un inženierietaišu ierīkošanu;
- ēku un iekārtu kapitālais remonts pamatojas uz apsekošanas aktiem, ēkām arī uz projektēšanas organizāciju izstrādātiem slēdzieniem;
- ēku kapitālajam remontam vai rekonstrukcijai jāizstrādā projekts.

Šīs izmaksas ir kapitalizējamas

19. Mainīt Latvijas normatīvos aktos (*Gada pārskatu likumā, Par konsolidētajiem gada pārskatiem, Par grāmatvedību, kā arī Latvijas grāmatvedības standartos un citos*) terminu **pamatlīdzekļi** uz terminu **ilgtermiņa materiālie aktīvi**, jo termina *ilgtermiņa materiālie aktīvi* lietošanu prasa harmonizācija ES ietvaros un pasaulē kopumā.

Literatūra

1. Dizainparaugu aizsardzības likums: LR likums// Latvijas Vēstnesis, 1995, Nr.60.
2. Par uzņēmumu ienākuma nodokli: LR likums // LR nodokļu sistēma
3. Par grāmatvedību: LR likums // LR likums - Ziņotājs -1992. - Nr.44/45 (ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2006.gada 6.aprīlim).
4. Par konsolidētajiem gada pārskatiem LR likums //LR likums – Vēstnesis-20.10.1999.- Nr.345/346(ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2005.gada 26.maijam).
5. Par uzņēmumu gada pārskatiem LR likums //LR likums – Ziņotājs - 1992. – Nr.44/45 (ar grozījumiem, kas izsludināti līdz 2006.gada 11.novembrim Gada pārskatu likums).
6. Patentu likums: LR likums // Latvijas Vēstnesis, 1995, Nr.60.
7. Standartizācijas likums: LR likums // Latvijas Vēstnesis, 1998., 28.oktobris, Nr.317/320 (1378-1381)
8. Kapitālā un kārtējā remonta noteikumi: Latvijas Būvnormatīvi LBN 401 // Celtnē – 1997 – 1.-12.lpp.
9. Nacionālās standartizācijas padomes nolikums: LR Ministru kabineta noteikumi Nr.76// Latvijas Vēstnesis, 1999., 2.marts.
10. Norādījumi par pamatlīdzekļu un to nolietojuma uzskaiti: LR FM // 1994.g.30.maijā. Lietišķās informācijas dienests
11. Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju: LR MK noteikumu Nr.585 // Latvijas Vēstnesis, Nr.151, 29.10.2003
12. Par autortiesībām un blakustiesībām: LR MK noteikumi Nr.297 // Latvijas Vēstnesis, 1998, Nr. 241/242.
13. Par pamatlīdzekļu un to nolietojuma uzskaiti: LR FM Norādījumi Nr. 357 Lietišķās informācijas dienests
14. Andrējeva V. Grāmatvedības un audita attīstība Latvijā, Eiropas Padomes direktīvas un to saistība ar Latvijas likumiem. – Grām.:Audits 2001. Audits un grāmatvedība. IV starptautiskā konference, 2001.gada 14.decembris, Rīga, Latvija – R: Rīgas Menedžeru skola, 2001., 23.-29.lpp.
15. Andrejeva V., Latvijas grāmatvedības likumu pilnveidošana, ievērojot Latvijas virzību uz iestāšanos ES.- Latvijas Ekonomists, 2002., Nr. 7/8
16. Andžāne V.Ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē.- LU, Rīga, 2001 – 47.lpp
17. Apsīte I. Uzņēmuma gada pārskats.- Lietišķās informācijas dienests, 2003. 47-123.lpp.
18. Bērziņš K. Grāmatvedības jautājumu kārtošāna Latvijā.- Latvju Tautsaimnieks 1943, Nr. 11/12, 160. – 166.
19. Bērziņš K. Grāmatvedības pamati.- Rīga: Zvaigzne, 1971. – 355.lpp.
20. Bērziņš P.Lauksaimnieka vienkāršā un dubultā grāmatvedība.- Rīga: Zemnieka Doma, 1929. 43.– 52.lpp.
21. Breicis A. Darījuma tirgus cenas noteikšanas principi // Bilance.- 2004., Nr.13 (121).- 8. – 12. lpp.
22. Buravceva B. Ieguldījumi nomātajos pamatlīdzekļos – uzskaitē un atspoguļojums gada pārskatā. // Grāmatvedība un revīzija.- 2003., Nr. 5. – 26.-28.lpp.
23. Būmane I. Nemateriālie aktīvi un to uzskaites problēmu risinājumi.- LU, Rīga, 2002 – 236.lpp.

24. Čapkeviča L. Gada pārskata kvalitātes uzlabošana// Audits 2002: starpt.konfer. materiāli, 2002.g. 13.dec. Rīga, Latvija.-Rīga: RMS Forum, 2002. - 177 - 183.lpp.
25. Damants D. Materiālo un nemateriālo aktīvu novērtēšanas principi.// Finansists.- 2004., Nr.3/4.- 46.-55.lpp.
26. Danna F. Pārdošanai turēti ilgtermiņa aktīvi. // Finansists.- 2005., Nr.5.- 17.-19.lpp.
27. Daņēviča D. Kāpēc Latvijai ir nepieciešami savi grāmatvedības standarti // Grāmatvedība un revīzija, 1998., Nr.2, 2.lpp.
28. Daņēviča D. Top Latvijas finanšu grāmatvedības standarti // Bilance, 2000., Nr.9, 11.lpp.
29. Daņēviča D. Latvijas finanšu grāmatvedības standarti un grāmatvedību regulējošā likumdošana Latvijā. – Gram.:Audits 2000. Audits un grāmatvedība. III starptautiskā konference, 2000.gada 13.decembris, Rīga, Latvija.- R: Rīgas Menedžeru skola, 2000., 108. lpp.
30. Dindons P. Amerikāniska grāmatvedība pēc amerikāņu parauga un pamatnoteikumi pie ienesīgas lauksaimniecības ierīkošanas un vadīšanas. - Jelgava: 1925. – 13.lpp.
31. Dumbergs A., Pilsētu grāmatvedības iekārtas principi un uzbūve / Rīga. Latvijas pilsētu savienības izdevums 1928, 35.lpp.
32. Dziļuma V. Grāmatvedība: teorija un prakse// Grāmatvedība un revīzija.- Nr.1.(2000.), 34-36.lpp.
33. Eglīte I. Plānotie grozījumi Latvijas grāmatvedības likumdošanā atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes direktīvu prasībām // Grāmatvedība un Revīzija, 2003., Nr. 2 2.-13.lpp.
34. Graudiņš P., Maizītis J., Rokas grāmata lauku pašvaldību grāmatvežiem, Rīga, 1928. 117.lpp.
35. Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca. - sastādīja V.Kvēle, Avots, 2005, 253.lpp.
36. Grāmatvedība.- Latvijas padomju enciklopēdija, Rīga: Galvenā enciklopēdiju redakcija, 1983. – 3. sēj. – 281. lpp.
37. Greuning H. Starptautiskie finanšu pārskatu standarti.- Rīga, SIA ABC Balt, – 2005.- 155 lpp.
38. Grostiņš N., Puduks A., Ekonomisko terminu vārdnīca.- Ekonomisko reformu institūts, Rīga 1997. 111lpp.
39. Hennijs van Greinings, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti II.- Pasaules Banka Vašingtona 2005 291.lpp.
40. Ivanova O. Starptautiskie finanšu pārskatu standarti.- Rīga: Merkūrijs.- 2004.- 211 lpp.
41. Īpašumu vērtēšana.- Dienas bizness, Rīga,2004
42. Jaundžeikare A. Pamatlīdzekļu un krājumu inventarizācija uzņēmumos // Bilance.- 2005.-Nr.1 (109).- 22. – 26. lpp.
43. Jaunzeme D. Problēmjaudājumi grāmatvedības uzskaitē. // Grāmatvedība un revīzija.- 2004.- Nr. 5. – 26.-33.lpp.
44. Kaire L. Latvijas grāmatvedības likuma normu un starptautisko grāmatvedības standartu prasību harmonizācija// Grāmatvedība un Revīzija. - ISSN 1407-3218. - Nr.2 (2006), 2.-7.lpp.
45. Kaire L. Dokumentam ar standarta vārdu jābūt perfektam // Bilance - 2001. - Nr.6 7.-8.lpp.

46. Kalniņa G., Pārdošanai turēti ilgtermiņa ieguldījumi.// *Bilance*.- 2006.-Nr.5 (137).- 10. – 12. lpp.
47. Kalniņa G. Ieguldījumi nomātajos pamatlīdzekļos - būtība un uzskaitē // *Bilance*. - ISSN 1407-5709. - Nr.23 (2002, dec.), 20.-[21.]lpp.
48. Kalniņa G. Ar saimniecisko darbību tieši nesaistīto izdevumu uzskaitē // *Bilance*. - ISSN 1407-5709. - Nr.18 (2002, sept.), 16.-17.lpp.
49. Kalniņa G. Kārtējais vai kapitālais remonts un rekonstrukcija. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 2. – 14.-15.lpp.
50. Kānbergs A.I. Piansaimnieku sabiedrību grāmatvedība/ Rīga, Latvijas kooperatīvu izdevniecības savienība, 1933.g. 258.lpp.
51. Kļuškina D. Pamatlīdzekļu remonts un kapitālās izmaksas – uzņēmumu ienākuma nodokļa aspekti. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 3. – 16.-17.lpp.
52. Korsaks M.. Problēmas nekustamā īpašuma nodokļa piemērošanā. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2003.- Nr. 5. – 18.-19.lpp.
53. Krievāne S.Par gada pārskatiem// *Latvijas Ekonomists*.- Nr.3 (2002), 8.-39.lpp.
54. Kurta A. Uzkrāšanas princips grāmatvedībā. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 4. – 18.-20.lpp.
55. Ķuda M.. Nekustamā īpašuma renovācija un darījumi pēc tās pabeigšanas // *Bilance*, 2006., - Nr. 16 (148), 20.-24.lpp.
56. Laizāns T. Grāmatvedības normatīvās bāzes veidošanas problēmas Baltijas valstīs // *Bilance*, 2001., - Nr. 13 (25), 8.lpp.
57. Lapiņš P. Amatnieku vienkāršā grāmatvedība. - Rīga: Latvju Grāmata, 1942. – 16.-28. lpp.
58. Lapiņš P. Kreditoperatīvu darbvedība un grāmatvedība, Rīga, Latvijas Tautas Banka, 1925.g. 203.lpp.
59. Lasis J., Kālis I., Vilcāne S. Padomāsim par Latvijas grāmatvedību. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2002.- Nr. 3. – 26.-32.lpp.
60. Lasis J., Kālis I., Padomāsim par Latvijas grāmatvedību, *Grāmatvedība un revīzija*, 2002/3
61. Lasmane N. Eiropas Kopienas finansiālā atbalsta uzskaitē grāmatvedībā. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 5. – 18.-21.lpp.
62. Latvijas Padomju enciklopēdija. 4.sējums. - Rīga. Galvenā Enciklopēdiju redakcija. 1983, 25.lpp.
63. Latvijas grāmatvedības standartu ieviešanas koncepcija // *Grāmatvedība un revīzija*, 1998., Nr.3, 15.-17.lpp.
64. Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas darbības paplašināšanās// *Grāmatvedība un revīzija*. – Nr.5 (2001), 32. lpp.
65. Leja L. Līzinga līgumu atspoguļošana finanšu grāmatvedībā // *Bilance*.- 2004.- Nr.18 (102).- 19. – 21. lpp.
66. Leja L. Līzinga līgumu atspoguļošana finanšu grāmatvedībā // *Bilance*.- 2004.- Nr.16 (100).- 14. – 19. lpp.
67. Lejiņa I. Projektu uzskaitē – procentuālās pabeigtības metode // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 3. – 18.-19.lpp.
68. Lipšāne I. Nekustamā īpašuma novērtēšana un iegāde. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2002.- Nr. 4. – 14.-17.lpp.
69. Ludboržs A., Pamatlīdzekļu uzskaitē.- *Lietišķās informācijas dienests*, Rīga, 2006. – 255 lpp.

70. Ludboržs A. Alternatīvā pieeja pamatlīdzekļu novērtēšanai.// *Bilance*.- 2005.- Nr.18 (126).- 24 – 27. lpp.
71. Ludboržs A. Aktīvu atgūstamā vērtība. // *Bilance*.- 2005.-Nr.21(129).- 18 – 20. lpp.
72. Ludboržs A. Pamatlīdzekļu atzīšana un klasificēšana.// *Bilance*.- 2005.-Nr.15 (123).- 20 – 22. lpp.
73. Ludboržs A. Ar pamatlīdzekļiem veikto darījumu dokumentēšana.// *Bilance*.- 2005.-Nr.22 (130).- 17 – 20. lpp.
74. Ludboržs A. Pamat pieeja pamatlīdzekļu novērtēšanā.// *Bilance*.- 2005.-Nr.16 (124).- 26. – 27. lpp.
75. Ludboržs A., Pamatlīdzekļu amortizācija.// *Bilance*.- 2005.-Nr.9 (125).- 18. – 21. lpp.
76. Ludboržs A., Ar pamatlīdzekļiem veikto darījumu dokumentēšana.// *Bilance*.- 2005.-Nr.22 (130).- 17. – 20. lpp.
77. Ludboržs A., Ilgtermiņa finanšu ieguldījumu vērtības samazināšanās.// *Bilance*.- 2005.-Nr.15 (99).- 17. – 19. lpp.
78. Ludboržs I. Eiropas direktīvu ietekme uz Latvijas grāmatvedību un finanšu pārskatu attīstību// *Audits 2002: starptautiskas konferences materiāli, 2002.g. 13.dec. Rīga, Latvija*.- Rīga: RMS Forum, 2002. – 29.-39.lpp.
79. Ludboržs I. Starptautiskie grāmatvedības standarti un uzskaites harmonizācija. – Grām.: Latvijas Universitātes 59.konferences Grāmatvedības un audita sekcijas materiāli – R.: Latvijas Universitāte, 2001., 15.-17.lpp.
80. Malējs A. Nacionālie grāmatvedības standarti. // *Grāmatvedība un revīzija*.- 2004.- Nr. 1. – 18.-19.lpp.
81. Millere I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. // *Latvijas Universitātes raksti. 689.sējums, Rīga, 2005. 201.-202.lpp.*
82. Mirks A. Revīzijas un audita organizācija lauksaimniecībā// *Grāmatvedība un audits (konferences tēzes) 1997.g. 15.-16. maijs. Rīga: Latvijas Universitāte, Ekonomikas fakultāte, Grāmatvedības un ekonomiskās analīzes katedra, 1997. – 114.-117. lpp.*
83. Pamatnostādnes par finanšu pārskatu sagatavošanu un tajos ietvertās informācijas sniegšanu. // *Bilance, 2001., Nr. 13 (25), 10.-11.lpp.*
84. Pamatnostādnes par finanšu pārskatu sagatavošanu un tajos ietvertās informācijas sniegšanu. // *Bilance, 2001., Nr. 14 (26), 14.-16.lpp.*
85. Panova N. Starptautisko finanšu pārskatu standartu pirmā pieņemšana (1.IFRS).// *Latvijas Ekonomists*.- Nr.11 (2005), 63.-64.lpp.
86. Panova N. SGS piemērošana, sastādot finanšu pārskatus. // *Latvijas Ekonomists*.- Nr.12 (2005), 71.-72. lpp.
87. Paupa V., Prauliņš A. Par atsevišķiem grāmatvedības uzskaites sistēmu klasifikācijas aspektiem.- *Latvijas Universitātes Raksti, 2003., 659.sējums Ekonomika II, 180.-197.lpp.*
88. Portapoviča K. Latvijas grāmatvedības standarti – labas prakses apraksts.// *Bilance, 2004., Nr.18 (102), 4.-5.lpp.*
89. Prauliņš A. Grāmatvedības problēmas starptautiskā skatījumā.-*Bilance, 2002., Nr. 16 (52), 9.lpp.*Riets A. Latvijas Grāmatvedības standartizācijas tehniskā komiteja. // *Grāmatvedība un Revīzija, 1999., Nr.2., 13.lpp.*
90. Pravarne O. Pamatlīdzekļi starptautisko grāmatvedības standartu skatījumā. // *Grāmatvedība un ekonomika, 2004.g. Nr.11 51-56.lpp.*
91. Starptautiskie grāmatvedības standarti.- *Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija*.- Rīga, 2000.

92. Starptautisko grāmatvedības standartu piemērošana Latvijā. // Grāmatvedība un Revīzija, 2002., Nr.2, 2.-8.lpp.
93. Starptautisko grāmatvedības standartu piemērošana Latvijā.// Grāmatvedība un revīzija, 2002/2
94. Stolders I. Grāmatvedības teorija / Rīga Zvaigzne, 1981.g. 103.lpp.
95. Šneidere R. Apspriež grāmatvedības politiku Baltijas valstīs. // Bilance, 2003., Nr. 20 (80), 7.lpp.
96. Tetere I. Kā Latviju ietekmēs pāreja uz SFPS. // Bilance, 2003., Nr.21 (81), 8.-10.lpp.
97. Turlajs G. Latvijas grāmatvedības normas tuvināsies starptautiskiem standartiem. // Lietišķā Diena. Laikraksta Diena pielikums, 2003.gada 18.augusts, 3.lpp.
98. Usačova V. Pamatlīdzekļu pārvērtēšana, teorētiskais pamatojums un prakse. // Grāmatvedība un revīzija.- 2004.- Nr. 3. – 24.-30.lpp.
99. Užane V. Skaidra nostāja Latvijas grāmatvedības attīstībā. // laikraksta Dienas Bizness pielikums Biznesa konsultants, 2003., 27.maijs, Nr. 12, 3.lpp.
100. Vilcāne S. Panākumi, kas mobilizē darbam// Grāmatvedība un revīzija. – Nr.1 (2002), 40.-42.lpp.
101. Zembergs J. Grāmatvedības sistēmas un formas. - Latvijas grāmatvedis un eksperts, 1935.g. Nr.5/6, 117.lpp.
102. Zirdziņš T. Nodokļu spekulācijas ar nekustamajiem īpašumiem. // Grāmatvedība un revīzija.- 2005. Nr.6.- 6.-8.lpp.
103. Žečickis V. Revīzija un kontroles pamati/ Apgāds “Zvaigzne ABC”.- Rīga, 1996.- 123 lpp.
104. Alver L. The Development of Accounting Legislation in Estonia. – Latvijas Universitātes Raksti, 2005., 689.sējums Ekonomika IV, 19.-25.lpp.
105. Atrill P., Harvey D., McLaney E., Accounting for Business. – O.: Butterworths – Heineman, 2003. – 531 p.
106. Alexander D. Truer and Fairer. Uninvited Comments on Invited Comments.- The European Accounting Review, 1996, volume 5, Nr.3, pp. 483 – 493.
107. Arden M. True and Fair View: a European Perspective. – The European Accounting Review, 1997, volume 6, Nr.4, pp. 657 – 679.
108. Ashton D., Dunmore P., Tippett M, Double Entry Bookkeeping and the Distributional Properties of a Firm’s Financial Ratios. - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 31 Issue 5-6, 2004. 83 p.
109. Accounting Regulation in Europe./ Edite by S.McLeay.- London: Macmillan, 1999. – 416 p.
110. Barniv R., Myring M., An International Analysis of Historical and Forecast Earnings in Accounting – Based Valuation Models. - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 33 Issue 7-8, 2006. 87 p.
111. Bailey D., Alver J., Mackevicius J., Paupa V. Accounting Law Reform in the Baltic States: the Initial Steps. – The European Accounting Review, 1995, volume 4, pp. 685 – 711.
112. Birkett W.P., Walker R.G. Accounting: a source of market imperfection. - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 1 Issue 2, 2004. 41 p.
113. Black A., Fraser P.,Hoesli M., House Prices, Fundamentals and Bubbles.- Journal of Business Finance & Accounting, Volume 33 Issue 9-10, 2006. 53p.
114. Block S.B., Hirt G.A. Foundations of Financial Management. – Boston: Irvin, 1992. – 700 p.

115. Brown P., Tarca A. A Comentary on Issues Relating to the Enforcement of International Financial Reporting Standards in the EU. – The European Accounting Review, 2005, volume 14, Nr1, pp. 181-212.
116. Burlaud A. Comentary on the Article by David Alexander “A European True and Fair View”. – The European Accounting Review, 2003, volume 2, Nr.1, pp. 95 – 98.
117. Chambers R. Accounting, Evaluation and Economic Behavior. Englewood Cliffs.- N.J.: Prentice Hall, 1996. – 309 p.
118. Comperative International Accounting./ Edited by C.Nobes and R.Parker.- New York: Prentice Hall, 2004. – 612 p.
119. Delaney P.R., Epstein B.I., Nach R., Budak S.W. GAAP 2004 Interpretation and Application of Accounting Principles, Willey US, 2004. -
120. Donald E.Kieso, Jerry J.Weygandt, Terry D. Warfield, Fundamentals of intermediate accounting, John Willey & Sons, Inc USA 2002, 886 p.
121. Eldon S.Hendriksen, Michel F.van Breda Accounting theory, fifth edition, Boston, 2000
122. FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Effect of Rate Regulation on Accounting, FASB, December 1999.
123. Flower J. Ebber G., Global Financial Reporting, N.: Palgrave Macmillan, 2002. – 678 p.
124. GAAP Convergence 2002. A survey of National Efforts to promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards. Research by D.I.Street.- BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst&Young, Grand Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, 2002.- 25 p.
125. Gietzman M., Ireland J., Cost of Capital, Startegic Disclousures and Accounting Choice. - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 32 Issue 3-4, 2005. 99 p.
126. Haldma T., Paupa V., Mackevicius J. Development of Accounting Education and Training in Estonia, Latvia and Lithuania. Paper presented at the 9th LAAER World Congress of Accounting Educators. Hong Kong, November 14-16, 2002.
127. Haller A. Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects. – The European Accounting Review, 2002, volume 11, Nr.1, 153-190 p.
128. Herve Stolow & Michel I.Lebas , Corporate Financial Reporting, Typest by Saxon Graphic Ltd, Derby, UK, 2002 – 636 p.
129. Illission R. Estonian GAAP Transparency and Disclousure. The Role of State in the Development of Audit and Accounting Market in Estonia. – Grām.: Audit'99. Audits un grāmatvedība. II Starptautiskā konference, 1999.gada 8.decembris, Rīga, Latvija . – R.: Rīgas Menedžeru skola, 1999., 26.-36.lpp.
130. International Accounting Standards, 2000, International Accounting Standards Committee, UK, 2000, 1468 p.
131. International Accounting and Comperative Financial Reporting. Selected Essays of Christopher Nobes. – Cheltenham: Edward Elgar, 2003. – 240 p.
132. Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) by Listed Companies in the Three Baltic Republics. The research findings and recommendations of the project team. Financed by the East West Managenment Institute and the Partners for Financial Stability Program. – Submitted by OU Nou / Known Ltd. December 14, 2004.

- <http://files.ee.omxgroup.com/bors/koolitus/Implementation%20of%20IFRS.pdf>
133. International Finance and Accounting Handbook , edited by Frederick D.S. Choi, 3-rd edition – N.: Wiley, 2002. – 724 p.
 134. Keiso D.E., Weygandt J.J. Intermediate Accounting. 7-th ed. 1992. – 650 p.
 135. Knutson D., Wichmann H., The Accounting Standards Overload Problem For American Small Business. - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 12 Issue 3, 2005. 38 p.
 136. Miles S., Nobes Ch. The Use of Foreign Accounting Data in UK Financial Institutions.- Journal of Business Finance & Accounting, Volume 25 Issue 3-4, 2004. 39 p.
 137. Needles B.E., Powers M., Crosson S.V., Financial & Managerial Accounting, N.: Houghton Mifflin Company, 2002. – 1329 p.
 138. Nobes C.W. Classification of Accounting Systems Using Competencies as a Discriminating Variable: A Great Britan – Unated States Study: A Coment. – Journal of Bussiness Finance & Accounting, January 2002, Nr.19 (1), 153 – 155 p.
 139. Ordelheide D. Transnaccional Accounting, Mcmillan, London, 1995, 3169p.
 140. Regulation (EC) Nr. 1606/2002 of the European Parliament and the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards <http://www.ttc.lv/esta.php?dlcelex=32002R1606>
 141. Reilly R., Schweihs R. Valuing Intangible Assets. – USA, 1998. – 518 p.
 142. Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). Accounting and Auditing. Republic of Latvia. – Washington: World Bank, March 30, 2005.
 143. Robert C., Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting. A Comparative Approach. – Prentice Hall, 2002. – 758 p.
 144. Rutherford B.A. The True and Fair Wiew Doctrine: A Search for Explication. – Journal of Business Finance & Accounting, 1985, Winter, Nr. 12 (4), 483-494 p.
 145. Soonawalla K. Accounting for Joint Ventures and Associates in Canada, UK, and US: Do US Rules Hide Information? - Journal of Business Finance & Accounting, Volume 33 Issue 3-4, 2006. 95 p.
 146. Shipper K. The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence. – The European Accounting Review, 2005, volume 14, Nr.1, 101 – 126 pp.
 147. Tendeloo van B., Vanstraelen A. Earnings Management under German GAAP versus IFRS. – The European Accounting Review, 2005, volume 14, Nr.1.pp. 155 – 180.
 148. The Development of Statements of Accounting Concepts and Accounting Standards. Policy Statement Nr.1. Issued by the Australian Research Foundation and the Austatralian Accounting Standards Board, 1998. – 18 p. http://www.asb.com.au/about/student_index.htm
 149. The Oxford dictionary for the business world – The University of Oxford, 1993. – 996 p
 150. The ASB Consultative Group. Policy Statement Nr.2. Issued by the Australian Accounting Standards Boerd, 2005. http://www.asb.com.au/about/process_index.htm
 151. Transnational Accounting , Edited by Dieter Ordelheide, Macmillian, USA, 1995, 3169 p

152. Van Hulle K. Truth and Untruth about True and Fair: A Commentary on A European True and Fair View Comment. – The European Accounting Review, 1993, volume 2, Nr.1, pp. 99-104.
153. Van Hulle K. The Truth and Fair View Override in the European Accounting Directives. - The European Accounting Review, 1999, volume 6, Nr.4, pp. 711 – 720.
154. Walton P. Introduction: The True and Fair View in British Accounting. – The European Accounting Review, 1999, volume 2, Nr.1, pp. 49 – 58.
155. Walton P. The True and Fair View and the Drafting of the Fourth Directive. – The European Accounting Review, 2002, volume 6, Nr.4, pp. 721- 730.
156. Watt G.C., Hamer R.M., Burge M. Accounting for Multinational Corporation. – New York: Financial Executives Research Foundation, 1999. – 526 p.
157. Welsch A., Newman D.P., Zlatkovich C.T. Intermediate Accounting, 7-th edition, volume I, cyfgnthc 1-13. – IRWIN, The University of Texas, 1986. – 171 p.
158. Whittington G. The adoption of International Accounting Standards in the European Union. – The European Accounting Review, 2005, volume 14, Nr.1, pp. 127 – 153.
159. Zeghal D. Timeliness of Accounting Reports and their Informational Content on the Capital Marcet.- Journal of Business Finance & Accounting, Volume 11 Issue 3, 2004. 48 p.
160. System der doppelten landwirthschaftlichen Buchfuhrung. Mitau. Gedruckt bei J.F.Steffenhagen & Sohn. 1894. 2-6.p.
161. Англо-русский толковый словарь внешнеэкономических терминов. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 176 с.
162. Большой Экономический Словарь/ Под ред. Азрилина А.Н.- М: Институт Новой Экономики, 2-е изд. Доп. и пераб., 1997. – 864 с.
163. Дедюхина Н.В. Особенности фнгло-американской и франко-германской систем финансовой отчетности.// Бухгалтерский учет, - 1994, Нр.12, 44-45стр.
164. Калинин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело , 1998. – 432 с.
165. Кюда М. Капитальный ремонт. // Бухгалтерия & Экономика. – 2005. – Нр. 1.- 61-62 стр.
166. Малявкина Л.И. Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, М: ООО Вершина, 2004.- 320 стр.
167. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х..Б. Теория бухгалтерского учета.- Москва: Юнити, 1996. – 663 стр.
168. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет : международная перспектива, М: Финансы и статистика, 1996. – 132 с.
169. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. (Под ред. проф. Я.В.Соколова), Москва: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
170. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности, Москва ИНФРА-М, 2003, 454 с.
171. Пауфлерь С.Е. Руководство по изучению двойной бухгалтерии. Москва: Издание т-ва И.Д.Сытина, 1906. – IV.,7.-14.с.
172. Праварне О. Основные средства с точки зрения МСФО. // Бухгалтерия & Экономика. – 2005. – Нр. 1.- 71- 76 стр.

173. Садовская Т.Г., Дадонов В.А., Дроговоз П.А., Бизнес и международные стандарты финансовой отчетности – М: Издательство МГТУ имени Н.Э.Баумана, 2004. – 142 с.
174. Словарь экономических терминов на 11 языках. – М: ООО Издательство Астрель; ООО Издательство АСТ, 2004. – 1344 с.
175. Современный Экономический Словарь/ Рейсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.В. – М. : ИНФА- М, 1996. – 496 с.
176. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности. – Бухгалтерский учет. – 1999. – Нрю12. – 87 – 90 стр.
177. Соловьева О.В. , МСФО и ГААП : учет и отчетность, Москва НД ФБК-ПРЕСС, 2003. 324 п.
178. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности.- М.Ж Аналитика-Прессб 1998ю-288 с.
179. Тумасян Р.З. . Бухгалтерский и налоговый учет основных средств, М: ООО Нитар альянс, 2004. – 382 стр.
180. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 2000. – 574 стр.
181. Шнейдерман Л.З. От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО. – Бухгалтерский учет, 2003, Нр.11, 71-78 стр.
182. Austrālijas Finanšu pārskatu padome <http://www.frc.gov.au>
183. *Civillikums*, Saistību tiesības, <http://www.likumi.lv/doc.php?id=90220>
184. Eiropas Parlamenta un padomes regula (EK) Nr.1606/2002 (19.07.2002) par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu// <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
185. Eiropas Komisijas regula (EK) Nr.108/2006 (11.01.2006.), ar kuru groza Regulu (EK) Nr.1725/2003, ar ko pieņem noteiktus SGS.// <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
186. Eiropas Komisijas regula (EK) Nr.707/2004 (06.04.2004.), ar kuru groza Regulu Nr.1725/2003.// <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
187. Eiropas Komisijas regula (EK) Nr.2238/2004 (29.12.2004.), ar kuru groza Regulu (EK) Nr.1725/2003, ar ko pieņem noteiktus SGS.// <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
188. Eiropas Komisijas regula (EK) Nr. 1725/2003 (29.09.2003.), ar ko pieņem noteiktus SGS saskaņā ar Eiropas Parlamenta un padomes Regulu (EK) Nr.1606/2002.// <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
189. Ekonomisko terminu vārdnīca www.letonika.lv
190. Finanšu instrumentu tirgus likums <http://www.likumi.lv/doc.php?id=81995>
191. Igaunijas nacionālā grāmatvedības padome <http://www.easb.ee>
192. Japānas grāmatvedības standartu padome <http://www.asb.org.jp>
193. Latvijas vērtēšanas standarti http://www.lvs.lv/lv/legislation/legislation_EP.html
194. *Latvijas grāmatvedības standarti*, <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=835>
195. LGS Nr. 7 Pamatlīdzekļi <http://www.fm.gov.lv>
196. Likums Par nekustamā īpašuma nodokli <http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibuakti/likumi/par%20nekustama%20ipasuma%20nodokli.doc>
197. Likums par uzņēmuma ienākuma nodokli, http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/likumi/uzn.ien.nod.atlaidi%20invalidu%20biedribu%20uzn.doc

198. LR Komerclikums <http://www.likumi.lv/doc.php?id=5490>
199. LR Vispārīgie būvnoteikumi <http://www.likumi.lv/doc.php?id=42807>
200. LR MK noteikumi Nr.305 *Kadastrālās vērtēšanas noteikumi* http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/mk%20noteikumi/nin/nin_18_042006_nr.305.doc
201. Starptautiskie grāmatvedības standarti ES <http://www.fm.gov.lv/page.php?id=1483>
202. Starptautisko grāmatvedības standartu valdes (IASB) izveidošana <http://www.iasb.co.uk/>
203. Starptautiskā grāmatvedības standartu komiteja www.iasc.org.uk
204. Starptautiskie vērtēšanas standarti <http://ivsc.org/standards/ivs2005/10-gn01.pdf>
205. Barnes E., Hardie-Brown G., The Diversification Puzzle: Revisiting the Value Impact of Diversification for UK Firms, // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=950055>
206. Barth M., Greg C. Revalued Financial Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non Market-Based Value Estimates // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=74569>
207. Biddle G.C., Hilary G., Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=910806>
208. Bushman R.M., Smith A.J. Financial accounting and Corporate Governance // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=253302>
209. Diaconu P.Coman N. Accounting Research from the Globalization Perspective // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=949431>
210. Melis G., Melis A., Pili A. Fair Value and Stakeholder – Oriented Accounting Systems: Some Evidence from Italy// Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=937857>
211. Kurjanska M., Risse M., Fairness, Export Subsidies, and the Fair Trade Movement // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=939648>
212. Platikanova P., Nobes C. Was the Introduction of IFRS in Europe Value – Relevant? // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=949160>
213. Smith N. Real Value Accounting – The Next Step in Our Fundamental Model of Accounting // Social Science Research Network <http://papers.ssrn.com/sol13/papers.cfm?id=946775>
214. LR Centrālās statistikas pārvalde http://www.csb.gov.lv/csp/events/?mode=arh&period=01.2007&cc_cat=256&id=3256
215. Būvniecības likums <http://www.likumi.lv/doc.php?id=36531&mode=KDOC>