

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
GRĀMATVEDĪBAS INSTITŪTS

INTA MILLERE

**GRĀMATVEDĪBAS ATTĪSTĪBA
LATVIJĀ**

PROMOCIJAS DARBS

Ekonomikas doktora (Dr.oec.)

zinātniskā grāda iegūšanai

Nozare: **Ekonomika**

Apakšnozare: **Grāmatvedības un uzskaites teorija**

Darba zinātniskais vadītājs: Dr.oec. Igors Ludboržs

RĪGA 2008

Saturs

ATTĒLU UN TABULU SARAKSTS.....	3
IEVADS	4
1. GRĀMATVEDĪBAS ATTĪSTĪBA PASAULĒ UN LATVIJĀ LĪDZ LATVIJAS REPUBLIKAS DIBINĀŠANAI 1918.GADĀ	8
1.1. Grāmatvedības jēdziens un tās attīstība pasaulē.....	8
1.2. Grāmatvedības prasības Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai 1918.gadā.....	25
2. GRĀMATVEDĪBA LATVIJĀ NO 1918.GADA LĪDZ 1940.GADAM	44
2.1. Grāmatvedību regulējošie normatīvie akti	44
2.2. Grāmatvedības sistēma un veidi, atsevišķu jēdzienu piemērošana un grāmatvedības kārtošana	66
3. GRĀMATVEDĪBA VĀCU OKUPĀCIJAS LAIKĀ NO 1941.GADA LĪDZ 1945.GADAM.....	98
4. GRĀMATVEDĪBAS ĪPATNĪBAS LATVIJAS PSR 1940., 1941.GADĀ UN NO 1945.GADA LĪDZ 1991.GADAM	106
5. GRĀMATVEDĪBAS ATTĪSTĪBA LATVIJĀ PĒC NEATKARĪBAS ATJAUNOŠANAS	125
6. GRĀMATVEŽA PROFESIJAS ATTĪSTĪBA UN TĀS REGULĒJUMS LATVIJĀ.....	148
7. LATVIJAS GRĀMATVEDĪBAS SALĪDZINĀJUMS DAŽĀDOS TĀS VĒSTURISKĀS ATTĪSTĪBAS POSMOS.....	168
SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI	184
Izmantotās literatūras un avotu saraksts.....	193
Pielikumi	200

ATTĒLU UN TABULU SARAKSTS

<u>Attēlu saraksts:</u>	lpp.
<i>1.1.att.</i> Grāmatvedības informācijas sistēmas	10
<i>1.2.att.</i> Agrīnā grāmatvedības vēsture	15
<i>2.1.att.</i> Vācu grāmatvedības kārtošanas shēma	71
<i>2.2.att.</i> Franču grāmatvedības kārtošanas shēma	72
<i>6.1.att.</i> Grāmatvežu, uzskaites speciālistu, uzskaites un grāmatvedības darbinieku skaits, 1998. - 2005.oktobrī, cilvēki	160
<i>6.2.att.</i> Grāmatvežu profesiju darbinieku īpatsvars sabiedriskajā sektorā un privātajā sektorā 2005.gada oktobrī, %	161
<i>6.3.att.</i> Sieviešu un vīriešu īpatsvars grāmatvežu profesijās 2005.gada oktobrī, %	162
<i>6.4.att.</i> Vidējā grāmatvežu darba samaksa 1998. - 2005.gada oktobrī, LVL	162
<u>Tabulu saraksts:</u>	lpp.
<i>1.1.tabula</i> 1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā noteiktās obligāti kārtojamās grāmatvedības grāmatas vairumtirdzniecībā, mazumtirdzniecībā un sīktirdzniecībā	34
<i>2.1.tabula</i> Kārtojamie reģistri divkāršā ieraksta grāmatvedībā atsevišķos grāmatvedības veidos	74
<i>2.2.tabula</i> Vienkāršā ieraksta, divkāršā ieraksta un kamerālās grāmatvedības salīdzinājums	91
<i>5.1.tabula</i> 1939.gada “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību” un 1992.gada likuma “Par grāmatvedību” prasību salīdzinājums	127
<i>5.2.tabula</i> Vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedības salīdzinājums Latvijā 2008.gadā	138
<i>5.3.tabula</i> Būtiskākie LR normatīvie akti, kas ietver grāmatvedības kārtošanas prasības un subjekti, kam to piemērošana ir obligāta	140
<i>5.4.tabula</i> Piemērojamie Latvijas grāmatvedības standarti un atbilstošie Starptautiskie grāmatvedības standarti 2008.gada februārī	144
<i>7.1.tabula</i> Grāmatvedības kārtošanas prasību salīdzinājums Latvijā no 1918.gada līdz 2008.gadam	168
<i>7.2.tabula</i> Atsevišķu grāmatvedības elementu piemērošana un to uzskaites prasības Latvijā no 1918.gada līdz 2008.gadam	170

IEVADS

Pētījuma aktualitāte

Grāmatvedībai ir ļoti svarīga nozīme tautsaimniecībā. Bez grāmatvedības nevar veiksmīgi funkcionēt neviena tautsaimniecības nozare, juridiskās un fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību. Grāmatvedības attīstība ir cieši saistīta ar ekonomikas attīstību. Globalizācijas un integrācijas apstākļos, strauji attīstoties starpvalstu ekonomiskajai sadarbībai, nacionālā grāmatvedības sistēma ir jāsaskaņo ar starptautiskajām grāmatvedības prasībām. Lai to veiktu, vispirms jānosaka nacionālās grāmatvedības attīstības tendences un jāizstrādā valsts grāmatvedības attīstības ilgtermiņa koncepcija, kurai jābūt zinātniski pamatotai. Pētot grāmatvedības attīstības vēsturi, grāmatvedības prasību evolūciju un transformācijas procesus var identificēt nacionālās grāmatvedības sistēmas likumsakarības, noteikt kopīgās tendences un būtiskākos ietekmējošos faktoros.

Grāmatvedības attīstības vēsture ir gadsimtiem gara un tās izpēte ir bijusi daudzu zinātnisko pētījumu objekts visā pasaulē. Grāmatvedības vēsturi pētījuši daudzi zinātnieki visā pasaulē, starp tiem, A.Galagans (А.М.Галаган), R.Parkers (R.H.Parker), M.Četfilds (M.A.Chatfield), E.Peregallo (E.Peregallo), G.Preivits (G.J.Preivits), A.Litltons (A.C.Littleton), R.de Rovers (Raymond de Roover), E.Hendriksens (E.S.Hendriksen), M.van Breda (M.F.van Breda), S.Pauflers (С.Е.Пауфлерь), J.Sokolovs (Я.В.Соколов), V.Palijs (В.Ф.Палий.), M.Kuters (М.И.Кутер). Īpaši pēdējos trīsdesmit gados grāmatvedības vēstures pētījumi ir ļoti aktuāla tēma visā pasaulē. Tiek rīkoti starptautiski kongresi un konferences, kas veltītas grāmatvedības vēstures izpētei. 2008.gadā Stambulā ir paredzēts organizēt jau XII Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresu. Daudzās valstīs ir izveidotas atsevišķas asociācijas un organizācijas, kas nodarbojas ar grāmatvedības vēstures pētījumiem, piemēram, Itālijā, Kanādā (Kārdifas universitāte), Spānijā, Austrālijā, Jaunzēlandē, Portugālē.

Latvijas Republikā no 1918.gada līdz mūsdienām grāmatvedības vēsture praktiski nav pētīta un Latvijas zinātniskajā literatūrā nav publikāciju par Latvijas grāmatvedības attīstību no valsts dibināšanas, kas pamato promocijas darba **tēmas aktualitāti**.

Pētījuma objekts ir Latvijas grāmatvedība un tās attīstība.

Pētījuma priekšmets ir grāmatvedību regulējošie normatīvie akti, autoru monogrāfijas un citi informācijas avoti par grāmatvedības prasībām.

Promocijas darba **hipotēze**: Būtiski vēsturiski notikumi no Latvijas Republikas dibināšanas brīža līdz mūsdienām Latvijas grāmatvedības attīstību iedala atsevišķos posmos, kas raksturojas ar noteiktām grāmatvedības prasībām.

Promocijas darba mērķis ir izpētīt un analizēt grāmatvedības attīstību Latvijā no valsts dibināšanas 1918.gadā līdz mūsdienām un izstrādāt priekšlikumus Latvijas grāmatvedības turpmākai pilnveidošanai.

Mērķa sasniegšanai ir izvirzīti sekojoši **uzdevumi**:

- 1) izpētīt grāmatvedības jēdzienu un definēt grāmatvedību;
- 2) izpētīt grāmatvedības attīstības kopējās tendences un grāmatvedības prasības Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai;
- 3) izpētīt un analizēt būtiskākās grāmatvedības prasības, īpaši grāmatvedību regulējošos normatīvajos aktos, Latvijā, laikā no 1918.gada līdz mūsdienām;
- 4) izvērtēt grāmatveža profesijas attīstību un tās regulējumu Latvijā;
- 5) izstrādāt priekšlikumus Latvijas grāmatvedības pilnveidošanai.

Pētījuma ierobežojumi

Pētījumā galvenā uzmanība ir pievērsta grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu prasībām, kā arī citu būtiskāko grāmatvedības prasību novērtējumam. Ņemot vērā ierobežoto darba apjomu, autore detalizēti nepēta visas grāmatvedības prasības un veidus, metodes, kā arī visu grāmatvedības elementu uzskaites un novērtējuma prasības. Darbā atsevišķi nav pētīta specifisku darbības sfēru, kā, piemēram, kredītiestāžu, apdrošināšanas sabiedrību, biedrību un nodibinājumu u.c. grāmatvedības kārtošanas prasības. Darba 7.daļā, salīdzinot Latvijas grāmatvedību atsevišķos vēsturiskās attīstības posmos, autore salīdzinājumā neietver vācu okupācijas periodu, jo kara laika grāmatvedības principi ir ārkārtas un nav raksturīgi kopējam Latvijas grāmatvedības novērtējumam.

Pētījumu periods

Latvijas grāmatvedības attīstības pētījumus autore veic no 2002.gada, pamatā pētot periodu no Latvijas Republikas dibināšanas brīža 1918.gadā līdz mūsdienām. Tēmas precīzākai izpratnei tiek pētītas arī grāmatvedības prasības Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai 1918.gadā, šajā posmā galveno uzmanību pievēršot 19.gadsimta beigu un 20.gadsimta sākuma periodam.

Darba teorētiskais un metodoloģiskais pamats

Darba teorētiskais un metodoloģiskais pamats ir grāmatvedību regulējošie normatīvie akti, Latvijas un ārvalstu zinātnieku darbi, zinātnisko konferenču un rakstu krājumu materiāli, Latvijas un starptautiskie grāmatvedības standarti, periodikas materiāli un pirmavoti, statistikas datu krājumi, interneta resursi, cita publiski pieejama informācija, kā arī npublicēti materiāli un autores veikto pētījumu rezultāti. Darbā izmantotās literatūras un avotu sarakstā ir iekļauti 280 nosaukumi.

Pētījumā izmantotās metodes

Pētījumā ir izmantotas vispārzinātniskās pētījumu metodes ekonomikā: ekonomiskās analīzes un sintēzes, loģiski – konstruktīvā, monogrāfiskā; vispārpieņemtās ekonomikas zinātnes pētījumu kvalitatīvās metodes, tai skaitā normatīvo aktu un dokumentu analīzes; statistiskās pētījumu metodes, tai skaitā grupēšanas un datu grafiskās attēlošanas metodes, kur izmantota Microsoft Excel programma.

Pētījuma novitāte:

1. pirmo reizi Latvijā veikts oriģināls pētījums, sistematizēta un izanalizēta grāmatvedības attīstība no Latvijas Republikas dibināšanas brīža 1918.gadā līdz mūsdienām;
2. izstrādāts Latvijas grāmatvedības kārtības prasību un grāmatvedības elementu piemērošanas un to uzskaites prasību salīdzinājums vēsturiskās attīstības posmos no 1918.gada līdz mūsdienām;
3. detalizēti izpētīti grāmatvedību regulējošie normatīvie akti no Latvijas Republikas dibināšanas brīža līdz mūsdienām, veikts to izvērtējums un salīdzinājums, rezultātā noteikti Latvijas grāmatvedības svarīgākie fakti pētītajā periodā;
4. balstoties uz grāmatvedības teorētiku un praktiku pirmavotu pētījumiem no 19.gadsimta otrās puses līdz mūsdienām, sniegts deskriptīvs un salīdzinošs Latvijas grāmatvedības attīstības process;
5. izstrādāti un definēti termini *grāmatvedība*, *grāmatvedības bilance*;
6. identificētas terminoloģiska rakstura neatbilstības grāmatvedību regulējošos normatīvajos aktos, norādīti un formulēti nepieciešamie grozījumi “Gada pārskatu likumā”;
7. izvērtētas un sistematizētas grāmatvedības speciālistu profesijas Profesiju klasifikatorā;
8. izteikti priekšlikumi Finanšu ministrijai, Grāmatvedības padomei, grāmatvedības profesionālajām organizācijām un citām institūcijām Latvijas grāmatvedības attīstības turpmākai pilnveidošanai, tai skaitā grāmatvedības standartizācijas, grāmatvežu sertifikācijas un citu būtisku grāmatvedības problēmu risināšanā.

Aizstāvēšanai izvirzītās tēzes:

- Latvijas grāmatvedības attīstība un grāmatvedības prasības ir cieši saistītas ar ekonomiskajām un politiskajām pārmaiņām valstī;
- Latvijā vēsturiski ir izveidojusies prakse, ka grāmatvedības kārtības prasības nosaka valsts;
- Latvijas grāmatvedības sistēma pēc neatkarības atjaunošanas ir reproducēta Latvijas Republikas 1918.gada līdz 1940.gadam grāmatvedības sistēma, kas aktualizēta atbilstoši mūsdienu ekonomikas apstākļiem.

Darba apjoms un struktūra

Darbs sastāv no ievada, 7 daļām, secinājumiem un priekšlikumiem. Darba pirmo piecu daļu uzbūves pamatā ir hronoloģijas princips. Darba 1.daļā autore pēta grāmatvedības jēdzienu un grāmatvedības attīstību pasaulē, kā arī grāmatvedības prasības Latvijas teritorijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai 1918.gadā. Promocijas darba 2. līdz 5.daļa ir veltīta atsevišķu vēsturiskās attīstības posmu grāmatvedības izpētei no Latvijas Republikas dibināšanas 1918.gadā līdz mūsdienām. Ņemot vērā, ka kvalitatīvu grāmatvedības kārtošanu nodrošina profesionāls grāmatvedis, Latvijas grāmatveža profesijas, grāmatvežu kvalifikācijas paaugstināšanas un sertifikācijas problēmas ir vērtētas darba 6.daļā.. Darba 7.daļa ietver iepriekš pētīto vēsturisko posmu grāmatvedības prasību salīdzinājumu un Latvijas grāmatvedības attīstības kopsakarību formulējumu. Darba kopējais apjoms, neskaitot pielikumus, ir 199 lappuses. Darbā ietvertas 9 tabulas, 8 attēli un 16 pielikumi.

Promocijas darba praktiskā nozīme

Autores veiktais zinātniskais pētījums, kā sistematizēts, salīdzinošs Latvijas grāmatvedības attīstības traktējums un būtiskāko kopsakarību novērtējums no Latvijas Republikas dibināšanas brīža līdz mūsdienām ir inovatīvs izziņas materiāls plašam interesentu lokam un izmantojams kā bāzes informācija Latvijas grāmatvedības ilgtermiņa koncepcijas izstrādei. Autores izstrādātie priekšlikumi un to realizācija nodrošinās kvalitatīvāku Latvijas grāmatvedības turpmāko attīstību. Pētījums ir praktiski izmantojams ekonomikas nozares studentu mācību procesā. Pašlaik pētījuma rezultāti ir iekļauti Latvijas Universitātes Ekonomikas un vadības fakultātes studentu un profesionālo grāmatvežu mācību kursā “Finanšu grāmatvedība”, kā arī tiks sagatavots atsevišķs “Latvijas grāmatvedības vēstures” kurss.

Pētījuma rezultātu aprobācija

Pētījuma teorētiskie un praktiskie rezultāti ir izskatīti, akceptēti un aprobēti Latvijas Universitātes Ekonomikas un vadības fakultātes Grāmatvedības institūta paplašinātā sēdē 2008.gada 21.janvārī. Darba rezultāti ir publicēti 7 zinātniskās publikācijās latviešu, angļu un krievu valodā un apspriesti 6 zinātniskās konferencēs, no tām 4 starptautiskās zinātniskās konferencēs Latvijā, Lietuvā, Igaunijā un Polijā. Autores promocijas darbā veiktā pētījuma rezultāti ir iekļauti zinātniskā rakstā, kuru akceptējusi XII Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresa Recenzentu kolēģija. Kongress notiks 2008.gada 20.–24.jūlijā Stambulā.

1. GRĀMATVEDĪBAS ATTĪSTĪBA PASAULĒ UN LATVIJĀ LĪDZ LATVIJAS REPUBLIKAS DIBINĀŠANAI 1918.GADĀ

1.1. Grāmatvedības jēdziens un tās attīstība pasaulē

Mūsdienās bez grāmatvedības nav iedomājama nevienas fiziskas vai juridiskas personas, kas veic saimniecisko darbību, veiksmīga funkcionēšana un turpmākā attīstība. Lai izprastu grāmatvedības jēdzienu, tad ir jānoskaidro, ko nozīmē termins *grāmatvedība* (*termins ir vārds vai vārdu savienojums, kas precīzi apzīmē noteiktu zinātnes, tehnikas, mākslas jēdzienu*¹).

Grāmatvedībai ir dažādi veidoli, piemēram²:

- grāmatvedība kā ideoloģija, jo to var uzskatīt, kā ideoloģisku fenomenu – kas nozīmē spēcīgus un likumīgus sociālos, ekonomiskos un politiskos pasākumus;
- grāmatvedība kā valoda, jo grāmatvedību uzskata par biznesa valodu;
- grāmatvedība kā vēstures raksturojums, jo sniedz organizācijas un tās darbījumu vēsturi;
- grāmatvedība kā pamata ekonomiskā realitāte, jo novērtēšanas principam, kas ir bilances un arī ienākumu pārskata pamatā, ir daudz pamatotāka ekonomiskā realitāte, kā vēsturiskām izmaksām;
- grāmatvedība, kā informācijas sistēma – saikne starp informācijas avotu vai devēju, informācijas kanālu un tās saņēmēju;
- grāmatvedība kā prece, jo speciālā informācija ir pieprasīta un grāmatvedis ir gatavs un spējīgs to sniegt (autores tulk. – I.M.).

Konversācijas vārdnīcā norādīts, ka “*grāmatvedība* ir skaitļos izteikta uzņēmuma vēsture un dod vadībai vērtīgus norādījumus par pagātnes kļūdām un vadības virzienu uz panākumiem”³. Vērtējot *grāmatvedības* definējumu, var piekrist tā pirmajai daļai – “*grāmatvedība* ir skaitļos izteikta uzņēmuma vēsture”, bet formulējums “dod vadībai vērtīgus norādījumus par pagātnes kļūdām” ir neatbilstošs, jo grāmatvedība sniedz informāciju ne tikai par kļūdām, bet pamatā par saimnieciskajām darbībām.

P.Lapiņš rakstīja, ka “*grāmatvedība* ir uzņēmuma spogulis, kas parāda tā stāvokli. Grāmatvedības dati dod uzņēmuma vadītājam norādījumus, kādā virzienā attīstāma uzņēmuma darbība, lai tā būtu vaiņagota ar panākumiem; dod iespēju kontrolēt darbiniekus, kam uzticētas dažādas uzņēmumam piederošas vērtības; parāda, kam un cik uzņēmums ir parādā un atkal, kas un cik uzņēmumam ir parādā; vai uzņēmums darbojas ar peļņu jeb

¹ *Svešvārdu vārdnīca*. Rīga : Liesma, 1978. 707.lpp.

² Belkaoui, A. *Accounting Theory*. London : The Dryden, 1997. p. 51– 54

³ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10477.lpp.

zaudējumiem un bez tam vēl noskaidro daudzus citus jautājumus”⁴. Vērtējot P.Lapiņa grāmatvedības definīciju, autore secina, ka tā ir pārāk gara, tēlaina – “*grāmatvedība* ir uzņēmuma spogulis”, kā arī neprecīza – “lai tā būtu vaiņagota ar panākumiem”, jo grāmatvedības kārtošana negarantē uzņēmumam peļņu.

Viens no Latvijas visvairāk publicētajiem grāmatvedības grāmatu autoriem, Latvijas Universitātes docents Kārlis Bērziņš 1938.gadā savā grāmatā “Amatnieku grāmatvedība” rakstīja, ka “par *grāmatvedību* var saukt tādu mantu sastāvdaļu, mantu avotu un saimniecisko darījumu reģistrāciju, kas dod iespēju konstatēt uzņēmuma mantas stāvokli un darbības rezultātu kā visā uzņēmumā, tā atsevišķās nozarēs”⁵. K.Bērziņa definīcija pēc būtības ir atbilstoša, bet nenorāda grāmatvedības gala rezultātu – pārskatu sastādīšanu.

1944.gada Tautsaimniecības vārdnīcā bija teikts, ka “*grāmatvedība* ir uzņēmuma, iestādes vai personas mantu, mantu avotu un darījumu nolēse, kuras uzdevums ir mantas stāvokļa un darbības rezultāta konstatēšana un uzņēmuma vai iestādes vadībai vajadzīgu citu līdzīgu uzdevumu veikšana. Uzņēmuma grāmatvedības pamatuzdevums ir mantas stāvokļa un darbības rezultāta konstatēšana, bet papildus uzdevumi – darbības saimnieciskuma un darbinieku rīcības pareizuma kontrole, pierādījumu sakopšana par darbības norisi un nolēsumiem ar iestādēm, uzņēmumiem vai personām, kā arī datu sniegšana kalkulācijai, statistikai, plānošanai un tekošai uzņēmuma vadībai (..) Tā ir uzņēmuma saimnieciskās darbības vēsture un līdz ar to svarīgs avots ekonomiskiem pētījumiem”⁶. Vērtējot šo *grāmatvedības* definīciju, autore secina, ka tā ietver K.Bērziņa grāmatvedības definīcijas pamatnostādnes, garāk izklāstot veicamās darbības, bet arī nenorādot galarezultātu – pārskatu sastādīšanu.

Grāmatvedība ir definēta arī dažādos ārvalstu profesionālo organizāciju metodiskajos norādījumos, piemēram, Kanādas un ASV grāmatvežu apvienības izdotajos metodiskajos materiālos ir šāda definīcija: “*grāmatvedība* ir māksla un process, kas hronoloģiski un sistemātiski reģistrē naudas vienībās un analizē uzņēmuma darījumus un notikumus, kuri vismaz daļēji ir finansiāla rakstura, kā arī tos apkopo, sastāda pārskatus un skaidro minēto darījumu rezultātus”⁷. 1970.gadā Amerikas zvērināto publisko grāmatvežu institūts (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), grāmatvedību definēja sekojoši: “*Grāmatvedība* ir pakalpojums. Tās uzdevums ir nodrošināt galvenokārt finansiāla rakstura informāciju par saimniecisko vienību, kura ir paredzēta izmantot saimniecisko lēmumu pieņemšanai”⁸ (autores tulk. – I.M.). Gan ASV, gan Apvienotā Karalistē ar

⁴ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju grāmata, 1942. 5. lpp.

⁵ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 7. lpp.

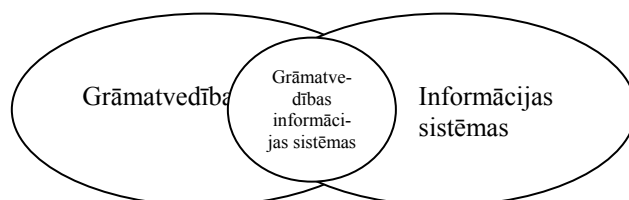
⁶ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 530. lpp.

⁷ Benze, J. *Finansu grāmatvedība*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1998. 2. lpp.

⁸ Kam, V. *Accounting theory*. New York : Wiley, 1990. p. 34

grāmatvedību saprot “saimniecisko darījumu identificēšanas, novērtēšanas, reģistrēšanas un paziņošanas procesu”⁹ (autores tulk. – I.M.).

Pēdējās divās desmitgadēs grāmatvedības loma uzņēmumā ir mainījies. Tā vietā, lai vienkārši nodrošinātu iekšējos un ārējos lietotājus ar informāciju, grāmatvedībai ir jāsāk pārveidojas par peļņas gūšanas centru un tā vietā, lai reizi ceturksnī informētu par uzņēmuma peļņu, grāmatvedības departamentam pieprasa palielināt peļņu tieši piemērojot grāmatvedības metodes.¹⁰ Grāmatvedība tiek iekļauta grāmatvedības informācijas sistēmā - “grāmatvedība ir informācijas sistēma, kas novērtē, apstrādā un dara zināmu identificējamu saimnieciskās vienības finansiālo informāciju”¹¹ (autores tulk. – I.M.). Grāmatvedības informācijas sistēma (skat.1.1.att.) tiek definēta kā informācijas savākšanas un apstrādāšanas procedūras, lai radītu nepieciešamo informāciju tās lietotājiem.¹²



1.1.att. Grāmatvedības informācijas sistēmas¹³

Grāmatvedības pielietojums ir plašs. Autore piekrīt ASV izdotajā “Grāmatvedības rokasgrāmatā” norādītajām darbības sfērām, kurās tiek izmantota grāmatvedība: finanšu pārskatu sniegšanā, nodokļu aprēķināšanā un plānošanā, auditā, datu apstrādē un informācijas sistēmās, izmaksu un vadības grāmatvedībā, nacionālā ienākuma uzskaitē un vadības konsultēšanā.¹⁴

Likumdošanas aktu terminu vārdnīcā ir teikts, ka “grāmatvedība - saimnieciskās darbības vienlaidu nepārtraukta uzskaitē un kontrole naudas izteiksmē; ekonomisko zinātņu nozare, kas pētī šādu uzskaiti un kontroli”.¹⁵ Autore uzskata, ka arī šajā definīcijā nav veiksmīgi definēta grāmatvedība, jo nav saprotams, kā izprast “vienlaidu nepārtraukta uzskaitē un kontrole” un kā var nodrošināt “nepārtrauktu uzskaiti”, pie tam uzskaitē atsevišķos gadījumos tiek veikta arī naturālajās mērvienībās, piemēram, inventarizācijās.

Analizējot grāmatvedības definīcijas, autore secina, ka Latvijā nav akceptētas vienotas grāmatvedības definīcijas un autores pētītās grāmatvedības definīcijas ir neprecīzas. Autore,

⁹ Alver, J. *British and American Business Terms*. Tallin : Deebet Ltd, 1998. p. 61

¹⁰ Kim, K., Nofsinger, J. *Corporate Governance*. New Jersey : Pearson Education, 2007. p. 31

¹¹ Needles, Jr., Belverd, E. *Principles of accounting*. New York : Houghton Mifflin Company, 2005. p. 4

¹² Bagranoff, N.A., Simkin, M.G., Norman, C.S. *Core Concepts of Accounting Information Systems*. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons, 2005. p. 5

¹³ turpat – 5.p.

¹⁴ Belkaoui A. *Accounting Theory*. London : The Dryden, 1997. p. 23

¹⁵ *Likumdošanas aktu terminu vārdnīca*. Rīga : Senders R, 1999. 148. lpp.

ņemot vērā, ka “saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska, patstāvīga darbība par atlīdzību”¹⁶, grāmatvedību definē sekojoši: *grāmatvedība* ir process, kas ietver saimnieciskās darbības uzskaiti un pārskatu sastādīšanu.

Pētot terminu *grāmatvedība* tulkojumu angļu valodā, kā arī *accounting* tulkojumu latviešu valodā, autore secina, ka pēc LZA Terminoloģijas komisijas viedokļa nav atšķirības starp vārdiem *grāmatvedība* un *rēķinvedība*, jo Tulkošanas un terminoloģijas centrs terminu *grāmatvedība* tulko angļu valodā gan kā *accounting*, kas ir Valsts kontroles izstrādāts termins, ko ir apstiprinājusi LZA Terminoloģijas komisija, gan kā *bookkeeping* un *accountancy*, ko arī ir apstiprinājusi LZA Terminoloģijas komisija un pat kā *accounts department* un *bookkeeping department*. *Rēķinvedība* tiek tulkota kā *accounting* un arī kā *bookkeeping*. Savukārt, *accounting* tiek latviski tulkota kā *grāmatvedība* vai *rēķinvedība* un šis termins arī ir saskaņots ar LZA Terminoloģijas komisiju, bez tam arī *accounting*, kā to ir apstiprinājusi LZA Terminoloģijas komisija, tiek tulkots arī kā *uzskaite* un *kontēšana*. Tieši tāpat arī *bookkeeping* tiek latviski tulkota gan kā *rēķinvedība*, gan arī kā *grāmatvedība*, kas arī ir apstiprināts LZA Terminoloģijas komisijā.¹⁷

Citu autoru viedokļi par šo jautājumu ir atšķirīgi, piemēram, Needles, Belverd E. uzskata, ka *accounting* un *bookkeeping* nav viens un tas pats, jo *bookkeeping* ir finansiālu darbību iereģistrēšanas un uzglabāšanas process, kas ir mehānisks un atkārtojas. Tātad *bookkeeping* ir tikai neliela, bet svarīga *accounting* daļa, kuras galvenais mērķis ir informācijas analīze, interpretācija un lietošana.¹⁸

1934.gadā K.Ozoliņš tieši pretēji uzskatīja, ka “zinātņi, kuras priekšmets ir viss tautas saimniecības apjoms, vērtību un operāciju aplēsums (novērtēšana – aut.), cilvēka ekonomiskās (saimnieciskās) darbības aplēsums (novērtēšana – aut.) un izpētīšana, sauc par rēķinvedības zinātņi, zinātņi par rēķinvedību jeb zinātņi par rēķiniem (kontiem). Rēķinvedības zinātne izpētī, izskaidro un noteic racionālās organizācijas, rēķinvedības grāmatu un rēķinu vešanas likumus, analizē ikvienas saimnieciskās operācijas (darījuma) būtību un noteic šo operāciju ietekmi uz saimnieciskās darbības līdzekļiem. Par grāmatvedību (vācu valodā *Buchführung* – no *Buch* = grāmata un *führung* = vest, turēt) sauc rēķinvedības zinātnes praktiski pielietojamo daļu, kuras mērķis ir saimniecisko operāciju (darījumu) un vērtību aplēsums, kas organizēts pēc zināmas rēķinu vešanas un rēķinvedības grāmatu

¹⁶ *Komerclikums*. LR likums 13.04.2000. (ar grozījumiem, ieskaitot 16.03.2006.), 1.pants, [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=5490>

¹⁷ *Tulkošanas un terminoloģijas centra visu terminu datu bāze*. [tiešsaiste] – [atsauce 02.08.2007.]. Pieejams: http://completedb.ttc.lv/?a=show_results

¹⁸ Needles, Jr., Belverd, E. *Principles of accounting*. New York : Houghton Mifflin Company, 2005. p. 8

sistēmas un noteiktā plāna”¹⁹. Kā var secināt no minētā citāta, tad grāmatvedība tika uzskatīta kā daļa no rēķinvedības zinātnes.

Pašlaik Latvijas grāmatvedībā termins *rēķinvedība* vairs netiek plaši piemērots, kaut gan profesija *rēķinvedis* pastāv. Pētījums par profesijām ir ietverts darba 6.daļā.

Grāmatvedībai ir sena attīstības vēsture un daudzi zinātnieki, piemēram, O.Bauers (O.O.Байэр), A.Galagans (А.М.Галаган), R.Parkers (R.H.Parker), M.Četfilds (M.A.Chatfield), E.Peregallo (E.Peregallo), G.Previts (G.J.Previts), A.Litltons (A.C.Littleton), R.de Rovers (Raymond de Roover), E.Hendriksens (E.S.Hendriksen), M.van Breda (M.F.van Breda), S.Pauflers (С.Е.Пауфлерь), J.Sokolovs (Я.В.Соколов), V.Palijs (В.Ф.Палий.), M.Kuters (М.И.Кутер) un daudzi citi to ir pētījuši. Kā atzīmē M.Kuters (М.И.Кутер), grāmatvedības teorijas un prakses rašanās un attīstības pētīšana palīdz speciālistiem objektīvi novērtēt saimnieciskās darbības un apgūt zinātnisko prognozēšanu.²⁰

Grāmatvedības vēstures pētījumi tiek veikti visā pasaulē un pēdējos trīsdesmit gados tā ir ļoti aktuāla tēma. Tiek rīkoti starptautiski kongresi un konferences, kas veltītas grāmatvedības vēstures izpētei, piemēram, 2008.gadā Stambulā ir paredzēts organizēt jau divpadsmito Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresu (World Congress of Accounting Historians).²¹ Pirmo kongresu no 1970.gada 2. līdz 12.oktobrim Briselē noorganizēja beļģu grāmatvedības vēsturnieks Ernests Stevenlinks (Ernest Stevenlinck). Desmit Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresos no pirmā - 1970.gadā līdz desmitajam – 2004.gadā ir piedalījušies 1480 dalībnieki ar 547 rakstiem. Vislielākais dalībnieku skaits bija astotajā Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresā 2000.gadā Madridē – 350 dalībnieki no 24 pasaules valstīm.²² Madrides Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongress sekmēja Spānijas grāmatvedības vēstures pētījumus un pateicoties tam Spānija šobrīd ir kļuvusi par vienu no vadošajām valstīm šajā sfērā.²³ Grāmatvedības vēstures izpētei tiek organizētas arī starptautiskas konferences. 2007.gadā Kanādas pilsētā Banfā (Banff) notika piektā grāmatvedības vēstures starptautiskā konference.²⁴

1973.gadā tika nodibināta Grāmatvedības vēsturnieku akadēmija (The Academy of Accounting Historians), kuras locekļi pirmo reizi kopā sanāca otrajā Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresā Atlantā, 1976.gadā. Kopš tā laika bez pārtraukuma, ik pa

¹⁹ Ozoliņš, K. *Konspektīvs vadonis praktiskā grāmatvedībā*. Rīga : E.Pīriņa un J.Upmaņa grāmatu un nošu spiestuve, 1934. 10.,11.lpp.

²⁰ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с.7

²¹ 12th World Congress of Accounting Historians. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.12wcah2008ist.com/en/>

²² Guvemli, O., Guvemli, B. *World Congresses of Accounting Historians, 1970-2006: an Evaluation*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/guvemli.pdf>

²³ Hernandez-Estevé, E. *Five Years of Accounting History Research in Spain (2001-2005)*. EAA 29th Annual Congress, Dublin, 22-24 March, 2006. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.eaa-online.org/conf2006/>

²⁴ *The fifth Accounting History International Conference*. [tiešsaiste] – [atsauce 24.09.2007.]. Pieejams: <http://www.commerce.usask.ca/special/5ahic/>

četriem gadiem, bet no 2000.gada kongresa – ik pa diviem gadiem, dažādās valstīs un kontinentos tiek organizēti Vispasaules grāmatvedības vēsturnieku kongresi un to organizācijas iniciators ir Grāmatvedības vēsturnieku akadēmija, kas ne tikai organizē kongresus, bet arī sasauc ikgadējās pētījumu konferences ASV, kā arī izdod “Grāmatvedības Vēsturnieku Žurnālu” (“The Accounting Historians Journal”) un biļetenu “Grāmatvedības Vēsturnieku Piezīmes” (“Accounting Historians Notebook”).²⁵

Ar mērķi apvienot nacionālos grāmatvedības vēstures pētniekus un koordinēt viņu pētījumus, vairākās valstīs ir izveidotas asociācijas un organizācijas, piemēram, 1984.gadā - Itālijā, 1989.gadā Kanādā (Kārdifas universitāte), 1992.gadā Spānijā, Austrālijā un Jaunzēlandē un 1996.gadā – Portugālē.²⁶

Vēstures liecības un viedokļi par grāmatvedības rašanos ir atšķirīgi. Daži autori, piemēram, V.Palijs (В.Ф.Палий), atsaucoties uz J.Sokolovu (Я.В.Соколов) uzskata, ka sākotnējo saimniecisko uzskaiti nedrīkst saukt par grāmatvedību, bet drīzāk gan tā ir primārā jeb sākotnējā uzskaitē vai arī tas, ko tagad sauc par operatīvo uzskaiti. Uzskaites vēsture ir daudzu tūkstošu gadu sena. Ir autori, piemēram, Ž.Rišārs, kuri uzskata, ka uzskaites pirmsākumi jau meklējami vairāku desmitu tūkstošu gadu tālā pagātnē, kad cilvēce sāka organizēti iegūt iztikas līdzekļus - Centrāleiropā ir bijis atrasts vairāk kā divdesmit tūkstoš gadu vecs vilka kauls, kurā ir bijuši 55 iegriezumi, kas bija izvietoti divās rindās, grupējot pa pieciem. Tiek uzskatīts, ka tas ir pats vecākais uzskaites veids, kura liecības nonākušas līdz mūsdienām.²⁷ Citi autori, piemēram, krievu ekonomisko zinātņu doktors, profesors M.Kuters (М.И.Кутер) norāda, ka saimnieciskā uzskaitē ir radusies vairāk kā 6000 gadu tālā pagātnē, t.i. 4000 gadu pirms mūsu ēras.²⁸ Savukārt Latviešu konversācijas vārdnīcā bija norādīts, “pirmās ziņas par grāmatvedību ir no Babilonijas valdnieka Hammurabi (2123. – 2081.p.m.ē.) laika, kad tā bijusi ar likumu noteikts pienākums.”²⁹

Sākumā dažādus faktus vienkārši atcerējās – “reģistrēja” atmiņā, vēlāk sāka pielietot citus paņēmienus, kā, piemēram, iegriežot robiņus koka nūjā, ievēlot svītriņas māla plāksnītē vai lietojot citus tikpat primitīvus paņēmienus.³⁰ Piemēram, ēģiptiešu zemes īpašnieki par Nīlas ūdeņu lietošanu maksāja nodokļus ar graudiem, bet nodokļu savācēji par saņemtajiem nodokļiem atstāja apliecinājumu, zīmējot graudu un linu hieroglifus uz zemes īpašnieku mājām.³¹ Pēc arheologu domām, māla zīmes, kas lielā daudzumā atrastas

²⁵ Hernandez-Esteve, E. *Five Years of Accounting History Research in Spain (2001-2005)*. EAA 29th Annual Congress, Dublin, 22-24 March, 2006. p. 3 [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.eaa-online.org/conf2006/>

²⁶ turpat, p. 3-4

²⁷ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 15

²⁸ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 8

²⁹ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10474.lpp.

³⁰ Danilans, A. *Ekonomists grāmatvedis*. Rīga : Zvaigzne, 1984. 9.lpp.

³¹ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 30

Mezopotāmijā, ir kalpojušas tiem pašiem mērķiem. Pirmie ieraksti Senajā Ēģiptē (3400.-2980.g.p.m.ē.) ir atrasti uz papirusa. Babilonijā kā uzskaites kartiņas lietoja īpašas māla plāksnītes, ko pēc ieraksta kaltēja saulē vai apdedzināja. Babilonijā (2200. – 2150.g.p.m.ē.) arī tika izdoti speciāli grāmatvedības uzskaiti reglamentējoši likumi, kas noteica, ka tirgotājiem jāveic regulāra uzskaitē, baznīcai jāveic uzskaitē valsts sistēmas ietvaros un naudas nodošanu bez saņēmēja paraksta jāuzskata par nenotikušu darījumu. Senajā Grieķijā (apmēram pirms 2000.g.p.m.ē.) uzskaitē tika kārtota uz ģipša plāksnēm, bet Senajā Romā lietoja vaska plāksnītes.³² Senās Grieķijas un Romas civilizācijas laikā radās tādi grāmatvedības priekšteči kā inventārs un kontokorents. Uzskaites reģistros tika ieviestas ailes ieņēmumiem un izdevumiem.³³ Eksistē arī viedoklis, ka Senajā Romā pat bija pazīstams amortizācijas jēdziens,³⁴ bet senajā Grieķijā grāmatvedība ieguva sabiedrisku nozīmi, par ko liecina ieraksti, kurus veica baņķieri.³⁵ Savukārt, Senajā Ēģiptē trešajā gadu tūkstoši pirms mūsu ēras pastāvēja labi organizēta materiālu uzskaitē (izlietojamo produktu normēšana). Uz dažām ēģiptiešu piramīdām ir iekaltas liecības par pārtikas produktu daudzumu, kas patērēti tās ceļot.³⁶ 2.g.t.p.m.ē. Senajā Ēģiptē uz papirusiem tika atzīmēta katra materiālo vērtību saņemšana un izsniegšana. Materiālo vērtību izsniegšanu noformēja trīs personas – viena atzīmēja uz papirusa to materiālo vērtību daudzumu, kas bija paredzēts izsniegt, otra - faktiski izsniegta, bet trešā atzīmēja konstatētās novirzes. Senajā Ēģiptē arī katru dienu tika noteikti materiālo vērtību atlikumi, kas bija iespējams pie nelielas saimnieciskās darbības, pie kam ieņēmumu un izdevumu dokumenti tika grupēti atsevišķi, kā arī atsevišķi pa katru materiāla veidu.³⁷ Autore secina, ka Senajā Ēģiptē materiālo vērtību izsniegšana tika veikta atbilstoši mūsdienu iekšējās kontroles prasībām, proti, jau senajos laikos ir darbojies “četrū acu” princips.

Saimnieciskās dzīves fakti tāpat kā šodien tika reģistrēti vai nu hronoloģiskā vai sistemātiskā kārtībā. Nav gan īstas skaidrības, kura uzskaitē – sistemātiskā vai hronoloģiskā radās vispirms. Senajā Ēģiptē atrastie dokumenti ļauj secināt, ka sistemātiskā uzskaitē radās pirms hronoloģiskās, bet savukārt Babilonijā atrastie dokumenti ir pretrunīgi, jo no vienas puses kāda dievnama (tempļa) *žurnāls* ir izteikts hronoloģiskā ieraksta paraugs, bet no otras puses materiālu uzskaitē var novērot sistemātisko uzskaitē, kura tika kārtota uz māla plāksnītēm par katru materiālu veidu.³⁸

³² Zariņa, V. *Grāmatvedības sistēma, attīstība, standartu prasības*. R : Biznesa augstskola Turība, 2004. 13.-15.lpp.

³³ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 16

³⁴ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 30

³⁵ Бараць, С.М. *Курс двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 410

³⁶ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 16

³⁷ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 9

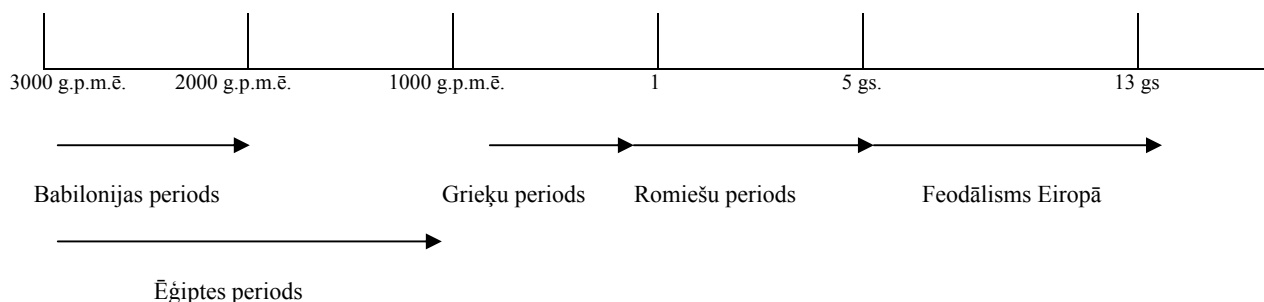
³⁸ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 13

Kļūdu labošanai tika izmantoti primitīvi paņēmieni, piemēram, Babilonijā lietotās māla plāksnītes bija no mīksta māla, kurā kļūdainos ierakstus varēja tūlīt izlabot un “dokumentus” iznīcināja šīs māla plāksnītes vienkārši sasitot. Uzskaites dokumenti tika uzskatīti par vērtību un tika glabāti speciālās kastēs vai grozos, kas tika nosieti ar šņorēm vai siksnām un apzīmogoti. Uz māla plāksnes tika norādīts atbildīgās personas vārds, objekta nosaukums un zīmoga nospiedums.³⁹

Turpmākajos gadu simtos, karu un grautiņu rezultātā, senās civilizācijas gāja bojā. Mūsu ēras 700-tajos gados musulmaņi pie bijušā Konstantinopoles patriarha pēctečiem atrada senos rakstus un daudzus citus grieķu kultūras mantojumus. Bagdādē radās lielākais zinātnes centrs mūsu ēras pirmajā gadu tūkstošā.⁴⁰

No 11. gadsimta attīstījās tirdzniecība starp Itālijas pilsētām un Austrumiem. Kristieši, atgriežoties no austrumiem, veda uz Eiropu zīdu un krāsas, bet no Eiropas izveda sāli, kokmateriālus, graudus un vilnu. Palielinoties tirdzniecībai, pieauga tirgotāju labklājība un radās nepieciešamība tirdzniecībā izmantot starpniekus, tā rezultātā radās biedrības, kurām bija noteikta loma uzskaites attīstībā, jo tās veidojās kā patstāvīgas saimnieciskās vienības, kur biedrības kapitāls tika atdalīts no individuālā kapitāla.⁴¹

Agrīnās grāmatvedības attīstības periodi līdz divkārsā ieraksta grāmatvedības sistēmai ir redzami 1.2.att.



1.2.att. Agrīnā grāmatvedības vēsture⁴²

Visās senajās kultūrās uzskaitē bija gan ekonomiska, gan kontroles funkcija. Saimnieciskās darbības faktu reģistrēšana būtībā nozīmēja ekonomiskās funkcijas veikšanu, bet tā bija savstarpēji saistīta ar kontroles funkciju par resursu izlietojumu un to uzskaiti.⁴³

Tiek uzskatīts, ka divkārsā ieraksta sistēma parādījās 13.-14.gadsimtā dažos Ziemeļitālijas tirdzniecības centros. Pirmās liecības par divkārsā grāmatvedības ierakstu

³⁹ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 10

⁴⁰ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 30

⁴¹ turpat, с. 32

⁴² Кам, В. *Accounting Theory*. New York : Wiley, 1990. p. 2

⁴³ Малькова, Т.Н. *Исторический анализ методологии бухгалтерского учета*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 1998. с. 16

sistēmu ir atrastas Dženovas municipalitātes ierakstos 1340.gadā. Vēl agrāk (1299.-1300.gadā) fragmentāri ieraksti tika atrasti dažu Florences firmu uzskaitē, kas tirgojās Šampaņas provincē Francijā.⁴⁴

Daudzi grāmatvedības vēstures pētnieki uzskata, ka pirmais literatūras avots, kur aprakstīta divkāršā ieraksta sistēma ir Benedeto Kotrulli (Benedetto Cotrugli) 1458.gadā uzrakstītais traktāts “Par tirgotāju grāmatvedību”, kuru publicēja tikai pēc vairāk kā 100 gadiem pēc tā uzrakstīšanas 1573.gadā. Traktāts bija veltīts tirdzniecības organizācijai, bet grāmatvedības uzskaitē tiek uzskatīta par vienu no tirdzniecības vadības instrumentiem un tāpēc grāmatā tai bija atvēlēta atsevišķa nodaļa.⁴⁵

Par grāmatvedības uzskaites būtību Benedeto Kotrulli (Benedetto Cotrugli) rakstīja “ieraksti atdos tavai atmiņai notikušo un pasargās tevi no daudzām domstarpībām, strīdiem un pārpratumiem” un “grāmatvedība atklās tev māku noslēgt darījumu, ražot, tirgoties un gūt peļņu”⁴⁶. Benedeto Kotrulli savā traktātā norādīja uz grāmatvežu zvēresta nepieciešamību, jo tajā laikā ieraksti grāmatās daudzos gadījumos tika veikti bez dokumentiem un tāpēc šeit svarīga bija godprātība, jo ierakstam ir jābūt patiesam un taisnīgam.⁴⁷

Neņemot vērā to, ka Benedeto Kotrulli savu grāmatu sarakstīja agrāk kā Luka Pačoli, tomēr par Pirmo grāmatu grāmatvedībā tiek uzskatīta Luka Pačoli “Traktāts par rēķiniem un ierakstiem”. Tomēr vēsture liecina, ka Pačoli aprakstīto *Žurnālu, Memoriālu* un *Galveno grāmatu* izmantoja jau Peruci (Peruzzi) tirdzniecības banka, kas bija otra lielākā florenciešu banka 1300.–1345.gadā Frančesko de Marko Datini (Francesco de Marco Datini) savā dzīves laikā (1335.–1410.gadā) pārgāja no vienkāršā ieraksta grāmatvedības uz plaša mēroga divkāršā ieraksta grāmatvedības piemērošanu. Datini virsgrāmatas tika izmantotas no 1366.gada līdz 1410.gadam. Pēc 1390.gada Datini pilnīgi attīstītā divkāršā ieraksta sistēma jau tika noslēgta ar bilanci, kas tika lietota gan bankas ārzemju filiālēs, kā arī galvenajā Florences birojā.⁴⁸ Datini 1410.gada pārskati ietvēra uzkrāšanas principu, nolietojumu, zemāko no izmaksām vai tirgus vērtības noteikšanu un ārzemju naudas maiņas pārskatus, no kuriem nevienu Pačoli nav pienācīgi iztirzājis.⁴⁹ Luka Pačoli grāmatas epigrāfā arī ir teikts “Tas, kas putekļos mētājās un nīka aizmirts cietumā, Luka atrada priekš tevis, draugs un lasītāj”⁵⁰ (autores tulk. – I.M.). Autore secina, ka Luka Pačoli nav divkāršā ieraksta

⁴⁴ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 27

⁴⁵ Пачоли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. с. 272

⁴⁶ Danilans, A. *Ekonomists grāmatvedis*. Rīga : Zvaigzne, 1984. 13.lpp.

⁴⁷ turpat, 14. lpp.

⁴⁸ Chatfield, M. *A history of accounting thought*. Huntington : Krieger Publishing, 1977. p. 39

⁴⁹ turpat, p. 42

⁵⁰ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 27

grāmatvedības sistēmas atklājējs, bet gan savā traktātā ir aprakstījis jau daudz agrāk pirms viņa radīto divkāršā ieraksta sistēmu.

Senajā Romā arī tika izmantotas trīs reģistru grāmatas, kas pēc sava satura un būtības bija līdzīgas Luka Pačoli aprakstītajām grāmatvedības reģistru grāmatām un arī ieraksti reģistros bijuši jau divpusēji. Tika arī lietoti termini *debets* un *kredīts*, reģistrējot parādus. Diemžēl grāmatojumi parādīja tikai naudas līdzekļu kustību un norēķinus ar debitoriem un kreditoriem. Latīņu vārds *kredīts* kļuva par grāmatvedības terminu un no Romas tas nonāca viduslaiku Itālijā, no tās – Eiropā, bet pēc tam citās valstīs un Pētera I laikā Krievijā.⁵¹ Būtībā itāļu grāmatvedības reģistri ietvēra Senās Romas banku uzskaites pazīmes, proti, paralēli kārtot ieņēmumu – izdevumu grāmatu un Galvenās grāmatas kontus. Sešu tūkstošu gadu ilgajā dokumentētās uzskaites vēsturē tās metodoloģija piedāvāja tikai četrus ierakstu veidus⁵²:

- inventāra,
- ieņēmumu – izdevumu,
- kontokorenta,
- divkāršā ieraksta.

Kontokorents ir konts, ko personas, firmas, visbiežāk bankas atver saviem pastāvīgajiem klientiem, lai savstarpēji norēķinātos par viņu starpā notikušajiem darījumiem.⁵³ *Kontokorents* ir grāmatvedības termins, kas gadu gaitā ir izzudis un mūsdienā Latvijas grāmatvedībā netiek lietots.

Turpmāko grāmatvedības attīstību ietekmēja fakts, ka 15.gadsimtā tika izdomāta grāmatu drukāšana, un līdz ar to informācija bija plašāk pieejama.⁵⁴

Tā kā ir saglabāties, pieejams un tulkots daudzās pasaules valodās tieši Luka Pačoli traktāts par divkāršā ieraksta grāmatvedību, tad arī Luka Pačoli tiek uzskatīts par grāmatvedības tēvu. Luka Pačoli dzīvoja no 1445.gada līdz 1515.gadam. Viņš bija slavens matemātiķis, franciskāņu mūks un Leonardo da Vinči draugs, pasniedzējs vairākās Itālijas augstskolās un savu karjeru beidza godājamā amatā, kā Romas universitātes matemātikas pasniedzējs. Luka Pačoli sarakstīja grāmatu “*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*”, kura tika izdota Venēcijā 1494.gadā. Grāmata galvenokārt bija veltīta matemātikai, bet tajā bija arī iekļauta nodaļa par divkāršo grāmatvedību.⁵⁵

⁵¹ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 23-24

⁵² Малькова, Т.Н. *Исторический анализ методологии бухгалтерского учета*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 1998. с. 20

⁵³ *Svešvārdu vārdnīca*. Rīga : Liesma, 1978. 391.lpp.

⁵⁴ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 26

⁵⁵ Пачоли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. с. 286

Lai izprastu, kāpēc tomēr Luka Pačoli grāmata tiek uzskatīta par Pirmo grāmatvedības grāmatu daudzu autoru darbos, autore pētīs Luka Pačoli aprakstīto divkāršās grāmatvedības būtību.

Traktātā tiek aprakstīta venēciešu metode, ko Luka Pačoli sauc par uzskaites organizāciju pēc vecās itāļu formas, kas pamatojas uz divkāršā ieraksta pielietošanu. Jāatzīmē, ka Luka Pačoli aprakstītā venēciešu metode neņem vērā citas grāmatvedības attīstības detaļas, īpaši florenciešu bilanci.⁵⁶

Venēciešu metode Luka Pačoli traktātā tiek aprakstīta divās daļās:

- 1) *Inventārs* – latīniski *inventarium* - nozīmē saraksts (inventārsaraksts – aut.),
- 2) *Dispozīcija*, kas tiešā tulkojumā nozīmē izvietošana, ar ko L.Pačoli saprot saimniecisko operāciju grāmatvedības uzskaites procedūru.

Luka Pačoli *Inventāru* izdala atsevišķi no citu saimniecisko operāciju uzskaites, kas bija par iemeslu tam, ka turpmāk daudzi autori inventarizāciju neiekļāva grāmatvedības metodēs.

15.gadsimtā uzrakstītajā traktātā ir noteikts, kā veikt visu līdzekļu pareizu uzskaiti un kā sastādīt *Inventāru*. Lai to veiktu, sākumā tirgotājam jāizraksta uz atsevišķām lapām vai atsevišķā grāmatā viss, kas pēc viņa domām viņam pieder, kā kustamais, tā nekustamais īpašums. Jāsāk ir ar lietām, kas ir vērtīgākas un kuras ātrāk var izlietot, kā, piemēram, skaidra nauda, dārglietas, sudraba izstrādājumi. Tas nozīmē, ka līdzekļi tiek uzskaitīti, kā to vēlāk norāda citi autori, likviditātes secībā. Uzskaitot *Inventāru*, jānorāda gads un datums, kā arī sastādīšanas vieta un savs vārds. Viss *Inventārs* ir jā sastāda vienā laikā, jo savādāk nākotnē var rasties problēmas tirdzniecības uzskaitē.⁵⁷

Uzskaitot saimnieciskās operācijas Luka Pačoli uzskatīja, ka grāmatvedības kārtošana ir nepieciešamas trīs grāmatas⁵⁸:

1. *Memoriāls*,
2. *Žurnāls*,
3. *Galvenā grāmata*.

Memoriāls ir grāmata, kurā ieraksta visus darījumus tādā kārtībā, kā tie ir notikuši. Tas būtībā ir hronoloģiskās uzskaites žurnāls. Luka Pačoli nosaka, ka visas grāmatas ir jāmarķē un jānumurē to lapas, kā arī iesaka grāmatas reģistrēt zināmā tirgotāju birojā, kur jāapliecina, ka šīs grāmatas pieder konkrētam tirgotājam, kurš veiks ierakstus. Ir jānosaka naudas vienība, kādā veiks uzskaiti, jo, kā traktātā minēts, tad visi darījumi, lai tos varētu uzskaitīt, salīdzināt un noteikt peļņu vai zaudējumus, ir jānovērtē naudas izteiksmē, pie kam uzskaitē ir jākārtoti vienā naudas vienībā, kaut arī norēķinus var veikt dažādās naudas vienībās. Ja grāmatas

⁵⁶ Chatfield, M. *A history of accounting thought*. Huntington : Krieger Publishing, 1977. p. 42

⁵⁷ Пачоли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. с. 20

⁵⁸ turpat, с. 29

neregistrē, tad, kā atzīmē Luka Pačoli, tirgotājs var krāpties un kārtot divas grāmatas, vienu priekš sevis, bet otru, ko uzrādīt citiem. *Memoriālā* pēc iespējas precīzi un sīki jānorāda visa informācija par darījumu.⁵⁹

Otra svarīgā grāmata ir *Žurnāls*. Visus ierakstus to notikšanas secībā pēc četrām, piecām vai astoņām dienām no *Memoriāla*, pārnes uz *Žurnālu*. Ierakstu *Memoriālā*, kas ierakstīts arī *Žurnālā*, pārsvītro ar vienu svītru, lai zinātu, kurš ieraksts *Žurnālā* jau veikts un to neizdarītu divas reizes. Lai aizpildītu *Žurnālu*, ir jāzina sekojoši divi termini *uz*, kas nozīmē parādnieku – debitoru (vienu vai vairākus), un *no*, kas nozīmē kreditoru (vienu vai vairākus). Sākumā ir jāraksta *uz*, tad atdalot ar divām šķērsvītrām // raksta *no*, piemēram, *skaidrās naudas kase // kapitāls*. Parādnieki ir jāraksta kreisajā pusē, bet tie, kam parādā – labajā pusē.⁶⁰ Mūsdienās to sauc par *debetu* un *kredītu*, bet šos nosaukumus sāka lietot vēlāk, piemēram, Krievijā oficiāli *debets* un *kredīts* pirmo reizi tika minēti 1803.gadā izdotajā Janovska vārdnīcā, kaut gan speciālajā literatūrā šie termini jau parādījās agrāk un bija jau minēti Admiralitātes reglamentā 1722.gadā.⁶¹

Visus ierakstus *Žurnālā* ir jāsaprupē un jāpārnes uz *Galveno Grāmatu*, kurā ir jāiekārto alfabētiskais rādītājs vai kontu rādītājs un jāieraksta visi parādnieki un kreditori pēc alfabēta, norādot lapu, kurā tie bija minēti. Kontus ir jāiekārto tik daudz, cik nepieciešams, lai varētu iegūt ziņas par visiem darījumiem, kā arī noteikt peļņu vai zaudējumus, pie kam katrs *Žurnāla* ieraksts *Galvenajā grāmatā* ir jāieraksta divas reizes - pie *dot* (L. Pačoli traktātā *del dare*) un *gūt* (L. Pačoli traktātā *del avere*), katram kontam ir jāatver sava lapa un noteikti ir jānorāda arī ieraksta datums, summa un maksājuma mērķis. Neko nedrīkst ierakstīt vienā kontā, neierakstot to arī otrā (tiek izskaidrots divkāršā ieraksta princips – aut.). Tā arī veidojas bilance starp *dot* un *gūt*, jo *dot* un *gūt* kopsummām ir jāsakrīt. *Galvenajā grāmatā*, veicot ierakstu kādā kontā, ir jānorāda arī lapa, kur ierakstīta korespondējošā summa.⁶²

Darba noslēgumā ir norādīts, kā ir jāastāda *Galvenās grāmatas* bilance. Bilances sastādīšana ir jāsāk ar pārbaudi, vēlreiz salīdzinot visus ierakstus *Žurnālā* ar ierakstiem *Galvenajā grāmatā*. Ieraksti *Žurnālā* ir arī jāsalīdzina ar ierakstiem *Memoriālā* un, ja tiek atklātas kļūdas, tad tās ir jālabo. Luka Pačoli norādīja, ka nekļūdās tikai tas, kas neko nedara, bet kas nekļūdās, tas arī neko neiemācās. Labojot kļūdas ir jāatrunā to iemesls un, kad visi ieraksti ir pārbaudīti un kļūdas izlabotas, tad ir jāaprēķina pēc kārtas visu kontu atlikumi, kuri jāieraksta *Galvenās grāmatas* beigās *bilancē* - uz leju sasummējamā lapā, kuras labajā pusē ir uzrādīti visi kreditori, bet kreisajā – parādnieki un ja šo abu pušu summas ir vienādas, tad tas

⁵⁹ Паचोли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. с. 30-35

⁶⁰ turpat, с. 38-43

⁶¹ turpat, с. 251

⁶² turpat, с. 44-47

nozīmē, ka bilance ir sastādīta pareizi. Kontu atlikumi arī ir jāpārraksta nākošā gada *Galvenajā grāmatā*.⁶³

Vērtējot Luka Pačoli traktātu, autore secina, ka grāmatvedības uzskaites būtība mūsdienās ir tāda pati kā vairāk nekā pirms 500 gadiem. Atšķirība ir kārtojamo reģistri un to aizpildīšanas kārtība.

Salīdzinot mūsdienu grāmatvedību ar Luka Pačoli laika grāmatvedību, tiek norādītas arī sekojošas būtiskas atšķirības⁶⁴:

- 15.gadsimtā galvenais grāmatvedības uzskaites mērķis bija īpašnieka nodrošināšana ar informāciju, tāpēc grāmatvedības uzskaites dati tika turēti slepenībā un nekādas atskaišu formas tajā laikā nebija noteiktas,
- nebija nodalīts personīgais īpašums no uzņēmuma īpašuma, tātad plaši netika lietots saimniekošanas vienības princips jeb atsevišķa uzņēmuma pieņēmums, kaut arī diezgan daudz bija tādi gadījumi, kad tirgotājs kārtoja atsevišķas grāmatvedības grāmatas veikalam un personīgai saimniecībai,
- 15.gadsimtā nepastāvēja tādi jēdzieni kā “atskaites periods” un “darbojošs uzņēmums” un, tā kā pamatlīdzekļiem nebija galvenā nozīme, tad arī netika rēķināta to amortizācija, tātad nedarbojās uzkrāšanas princips un darbības turpināšanas pieņēmums.

15.gadsimta beigās Itālijas pilsētās sākās ekonomiska lejupslīde. Lielo ģeogrāfisko atklājumu rezultātā 15.gadsimta beigās tika atklātas jaunas zemes, jauni tirdzniecības ceļi un tirdzniecības centrs pārvietojās no Itālijas uz Spāniju un Portugāli, bet pēc tam uz Nīderlandi. Itāļu divkāršā grāmatvedības sistēma izplatījās arī citās valstīs. Amerikas atklājējs Kristofers Kolumbs arī bija no Dženovas, kur bija atrasti pirmie grāmatvedības ieraksti un Kolumbu viņa ceļojumā pavadīja spāņu galma iecelts auditors.⁶⁵

Attīstoties tirdzniecībai, tika izveidoti lieli un dārgi uzņēmumi un, lai tos finansētu, izveidojās akcionāru kompānijas. Radās nepieciešamība noteikt to finansiālās darbības rezultātu, jo uzņēmuma akcionāri saņēma akcijas proporcionāli savam ieguldījumam uzņēmumā, kā arī pienākošos peļņas daļu, ja tāda bija.⁶⁶ Radās nepieciešamība pēc grāmatvedības regulēšanas. Jau 1491.gadā Spānijas Ferdinands un Izabella pasludināja, ka Kastīlijas tirgotājiem ir jāsauglabā uzskaites, bet likums nenoteica, kādas grāmatvedības grāmatas un kādā veidā ir jākārto.⁶⁷ 1673.gadā Francijas komerciālajā kodeksā tika noteikts,

⁶³ Пачоли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. с. 95-106

⁶⁴ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 28

⁶⁵ turpat, с. 33

⁶⁶ turpat, с. 34

⁶⁷ Cooke, T., Nobes C. *The Development of Accounting in an International Context: a Festschrift in honour of R.H.Parker*. London : Routledge, 1997. p. 19

ka katram uzņēmumam vienu reizi divos gados ir jāstāda bilance, ko galvenokārt lietoja ieguldītājs. Sākoties rūpniecības revolūcijai, palielinājās ražošanas mērogi, kā arī pamatlīdzekļu nozīme, kuri kļuva par galveno kapitāla daļu, līdz ar to arī pieauga amortizācijas jēdziena izpausme.⁶⁸

Zinātnieku uzskati par divkāršā ieraksta grāmatvedības nepieciešamību nebija viennozīmīgi. Piemēram, V.Zombarts 20.gadsimta mijā rakstīja, ka nav iespējams iedomāties kapitālismu bez divkāršā ieraksta grāmatvedības. Tomēr, kā rakstīja kapitālisma vēsturnieks F.Brodels, brīnumus veicošā divkāršā ieraksta grāmatvedība izplatījās ne pārāk strauji. Traktāti un instrukcijas tirgotājiem gan noteica divkāršā ieraksta grāmatvedības piemērošanu, bet lielākoties uzņēmumi, pat ne tie paši mazākie, izmantoja iepriekšējās uzskaites metodes. Piemēram, labi zināma Holandes Austrum-Indijas kompānija, kas bija izveidota 1602.gadā, nelietoja divkāršā ieraksta grāmatvedību, bet angļu apdrošināšanas kompānija "Sunfire insurance" divkāršā ieraksta grāmatvedību iekārtoja tikai 1890.gadā.⁶⁹

Rūpniecības revolūcija Anglijā un Lielā franču buržuāziskā revolūcija (1793.gadā) veicināja grāmatvedības uzplaukumu. Radās organizēti starpvalstu preču tirgi, lielas bankas un akciju sabiedrības, pieauga fondu biržu loma.⁷⁰

Reizē ar dzelzceļu attīstību 1830.gadā (Liverpūle - Mančestera), lielo dzelzceļu kompāniju izveidi un to darbību, lai aizsargātu gan iedzīvotāju, gan kompāniju akcionāru intereses, sākās nopietnāka grāmatvedības uzskaites regulēšana un kustība par vienotu grāmatvedības uzskaiti. Anglijas 1844.gada Likums par kompānijām (Companies Act) noteica, ka ir nepieciešama arī obligāta auditoru pārbaude bankrotējošām firmām un šo likumu neoficiāli sauca par "grāmatvežu draugu", jo pieauga grāmatveža profesijas nozīme.⁷¹ Ar 1862.gada Likumu par kompānijām Anglijā tika noteikta obligāta auditoru pārbaude pārskatiem (Francijā – 1867.gadā). Amerikā no 1933.gada 1.jūlija tika noteikts, ka visām kompānijām, kuras iekļautas fondu biržas sarakstos, ir jāiesniedz finanšu pārskati kopā ar auditora slēdzieni par tiem. Tātad Amerikā šāda prasība – auditēt finanšu pārskatus, tika noteikta 89 gadus vēlāk kā Anglijā.⁷²

19.gadsimta beigās iezīmējās izmaiņas grāmatvedības uzskaitē, kuras bija saistītas ar lielo rūpniecības korporāciju specifisko saimniekošanu⁷³:

- tika izveidotas pirmās kompānijas, kuras bija atdalītas no to īpašniekiem,
- radās akciju kapitāls,

⁶⁸ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 34

⁶⁹ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 18

⁷⁰ turpat, с. 18-19

⁷¹ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 35

⁷² turpat, с. 47

⁷³ turpat, с. 35

- tika nodalīts kapitāls un peļņa,
- ieviests jēdziens – darbojošs uzņēmums, kas būtībā nozīmē uzņēmuma darbības turpināšanas pieņēmumu.

Radās nepieciešamība pēc uzskaites datu publiskošanas. Atklātie finanšu pārskati radās 19.gadsimtā, ievērojamu akcionāru skaita pieauguma rezultātā un nodalot akcionārus – kapitāla īpašniekus no akciju sabiedrības vadības un to uzticot speciālistiem – menedžeriem, kuri visbiežāk nebija vadāmā saimnieciskā subjekta kapitāla īpašnieki. Tā kā pašas ieinteresētās personas nevarēja ietekmēt grāmatvedības finanšu informāciju, bet bija ieinteresētas investoru piesaistīšanā, radās paradums publicēt bilanci un atskaites plašai lietošanai.⁷⁴

Nepieciešamība pēc publisko finanšu pārskatu sastādīšanas standartiem radās pēc 1929.gada pasaules fondu biržu krīzes, kas kļuva par sākuma momentu industriāli attīstīto valstu ilgstošai ekonomiskajai krīzei. Finanšu pārskatu sastādīšanas konceptuālie principi dažādās kompānijās būtiski atšķīrās. Kompāniju finanšu pārskati bija nesalīdzināmi un nesaprotami. Bieži pārskati noveda pie kļūdainiem secinājumiem.⁷⁵

Pēc otrā pasaules kara ASV sāka izstrādāt vispāratzītu grāmatvedības standartu sistēmu, kura tika piemērota kompānijām, kuras darbojās fondu biržā. Ar laiku izstrādātos grāmatvedības standartus sāka brīvprātīgi piemērot arī citas amerikāņu kompānijas. Vispāratzītie grāmatvedības standarti kļuva par pamatu ASV GAAP (Generally accepted accounting principles). Eiropā izmantoja citu veidu – obligāti pielietojamos nacionālos grāmatvedības kontu plānus, no kuriem pēc otrā pasaules kara radās nacionālo kontu sistēma iekšzemes kopprodukta uzskaitē un citu nacionālās ekonomikas rādītāju uzskaitē.

Finanšu uzskaitē saskaņā ar ASV GAAP veidojās uz Likuma par vērtspapīriem (1933.gada) pamata.⁷⁶ Vispārējie grāmatvedības principi, kuri radās ASV, tālāk izplatījās Kanādā, Anglijā, Meksikā, Itālijā un citās valstīs. Vispāratzītiem grāmatvedības principiem katrā valstī bija savas īpatnības, bet tie nodrošināja vienotu pieeju grāmatvedības kārtošānai un finanšu atskaišu sagatavošanai.⁷⁷

Pirmais nopietnais solis ceļā uz grāmatvedības harmonizāciju Eiropas ietvaros bija 1957.gada 25.martā, kad Romā Beļģijas, Francijas, Itālijas, Luksemburgas, Nīderlandes un Vācijas pārstāvji parakstīja līgumus par Eiropas Ekonomikas Kopienas jeb EEK (Treaty Establishing the European Community jeb Treaty of Rome) dibināšanu. 1992.gada 7.februārī ar Māstrihtas līgumu (spēkā no 1993.gada 1.novembra) tika izveidota Eiropas Savienība, kā

⁷⁴ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 36

⁷⁵ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 66

⁷⁶ turpat, c. 24

⁷⁷ turpat, c. 23

rezultātā EEK tika pārdēvēta par Eiropas Kopienu. ES padome ir galvenais ES likumdevējs, kura pieņem regulas, direktīvas, lēmumus un citus normatīvos aktus. Pretēji regulām, direktīvas neprasa tiesību unifikāciju, bet gan tikai tiesību pieskaņošanu jeb harmonizāciju, kas ir viens no būtiskākajiem ES integrācijas elementiem.⁷⁸

ES pieņemtās nozīmīgākās grāmatvedību regulējošās direktīvas ir⁷⁹:

- 4.direktīva (Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies), kura regulē grāmatvedības kārtošanu un finanšu pārskatu shēmas;
- 7.direktīva (Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts), kura regulē konsolidētos finanšu pārskatus;
- 8.direktīva (Eight Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents), kura regulē auditoru kvalifikāciju un darbību.

ES dalībvalstīm bija pienākums attiecīgi grozīt savu nacionālo likumdošanas sistēmu, pieskaņojot to direktīvu prasībām un šīm izmaiņām bija jāstājas spēkā 1982.gada 31.janvārī (attiecībā uz maziem uzņēmumiem – 31.jūlijā), tomēr atsevišķās dalībvalstīs tas notika ar lielu nokavēšanos. Direktīvu ieviešana dalībvalstu nacionālajā likumdošanā tā arī nenodrošināja pilnīgu grāmatvedības un finanšu pārskatu salīdzināmību. Par vienu no iemesliem literatūrā ir minēta nevēlēšanās atteikties no nacionālajām uzskaites sistēmām. Tomēr direktīvu pieņemšana bija pirmais un pietiekami veiksmīgais mēģinājums palielināt dažādu valstu finanšu grāmatvedības harmonizācijas pakāpi. Tieši ar direktīvu palīdzību tika panākta dalībvalstu grāmatvedību reglamentējošo normatīvo aktu kodificēšana un savstarpēja pieskaņošana, kas mūsdienās var būt par pamatu tālākai standartizācijai jau ar starptautisko grāmatvedības standartu palīdzību.⁸⁰

1972.gadā 10.-tajā Pasaules grāmatvežu kongresā Sidnejā tika ierosināts izveidot Starptautisko grāmatvedības standartu komiteju (International Accounting Standards Committee - IASC) un tā deviņas valstis – Kanāda, Lielbritānija, ASV, Austrālija, Francija, Vācija, Japāna, Nīderlande un Meksika piekrita izveidot IASC un 1973.gadā tā vēra durvis Londonā. Katrai no valstīm bija balsstiesības IASC padomē.⁸¹

⁷⁸ Paupa, V., Prauliņš, A. Eiropas Savienības 4.direktīva un grāmatvedības harmonizācija. *Latvijas Universitātes raksti*. 671.sēj. Rīga : Latvijas Universitāte, 2004. 263.-277.lpp.

⁷⁹ turpat, 265.lpp.

⁸⁰ turpat, 263.-277.lpp.

⁸¹ Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P., Radford, J. *Applying International Accounting Standards*. John Wiley & Sons Australia, 2005. p. 7

2001.gada 1.aprīlī Starptautiskā grāmatvedības standartu komiteja tika pārdēvēta par Starptautisko grāmatvedības standartu padomi (International Accounting Standards Board - IASB). IASB ir 14 locekļi, kas ir atbildīgi par jaunu starptautisku finanšu pārskatu standartu formulēšanu.⁸²

Tā kā pasaules ekonomika un līdz ar to arī grāmatvedība nepārtraukti attīstās, tad attiecīgās korekcijas bija jāņem vērā grāmatvedības standartos. Kopš Starptautisko grāmatvedības standartu (SGS) sākotnējās izdošanas tie ir papildināti, grozīti un neatbilstošie SGS ir atcelti. Pašlaik ir spēkā un tiek izmantoti divdesmit deviņi SGS no pavisam pieņemtajiem 41 SGS un astoņi Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (SFPS). Vairāk kā 100 pasaules valstis pieprasa vai izmanto SFPS.⁸³ Tai skaitā arī Latvija.

Sakarā ar preču un kapitāla tirgus globalizāciju pēdējās desmitgadēs ir ievērojami pieaugušas prasības publisko finanšu pārskatu kvalitātei. Kļuva skaidri redzama prasība pēc informācijas caurspīdīguma par katra tirgus dalībnieka finanšu stāvokli. Pieaugošā pasaules ekonomikas globalizācija pieprasa arī vienotu nostādni finanšu pārskatu sastādīšanai.

Saskaņā ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regulas (EK) Nr. 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu 4.pantu, katram finanšu gadam, kurš sākas 2005. gada 1. janvārī vai pēc tā, uzņēmēj sabiedrības, uz kurām attiecas kādas dalībvalsts tiesību akti, sagatavo savus konsolidētos pārskatus atbilstoši ieviestajiem starptautiskajiem grāmatvedības standartiem saskaņā ar 6. panta 2. punktā noteikto procedūru, ja bilances datumā to vērtspapīri tiek kotēti jebkuras dalībvalsts regulētā tirgū, kā paredzēts 1. panta 13. punktā Padomes Direktīvā 93/22/EEK (1993. gada 10. maijs) par ieguldījumu pakalpojumiem vērtspapīru jomā.⁸⁴

Mūsdienās arvien plašāka kļūst kapitāla tirgus globalizācija, kas ievērojami arī ietekmē grāmatvedības attīstību. Globalizāciju raksturo tādi sekojoši globalizācijas aspekti kā⁸⁵:

- starptautiskā tirdzniecība,
- robežu šķērsojoši ieguldījumi,
- starptautiski uzņēmumi,
- globālās finanses.

Līdz ar to notiek arvien plašāka grāmatvedības standartu harmonizācija, lai grāmatvedību varētu kārtot pēc vienotiem principiem.

⁸² Hill, C. *International business: Competing in the Global Marketplace*. N.Y. : McGraw-Hill/Irwin, 2005. p. 652

⁸³ *IFRS and IAS Summaries*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams:

<http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English.htm>

⁸⁴ *Starptautiskie grāmatvedības standarti ES*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: www.fm.gov.lv

⁸⁵ Flower, J., Ebberts, G. *Global financial reporting*. N.Y. : Palgrave Macmillan, 2002. p. 4

Daļas kopsavilkums

Latvijā nav akceptēta vienota grāmatvedības definīcija un autores pētītās grāmatvedības definīcijas nav precīzas. Pētot terminu *grāmatvedība* tulkojumu angļu valodā, kā arī *accounting* tulkojumu latviešu valodā, var secināt, ka pēc LZA Terminoloģijas komisijas viedokļa nav atšķirības starp terminiem *grāmatvedība* un *rēķinvedība*.

Grāmatvedības attīstības vēstures pētījums liecina, ka uzskaitē pastāvēja jau vairākus gadu tūkstošus pirms mūsu ēras senajās Babilonijas, Grieķijas, Ēģiptes, Romas, Ķīnas un citās zemēs. Ap 15.gadsimtu, attīstoties grāmatu drukāšanai, arvien plašāk tika piemērota divkārsā ieraksta grāmatvedība, kuras kārtošanas pamatprasības bija aprakstītas 1494.gada Luka Pačoli "Traktātā par rēķiniem un ierakstiem", norādot, ka grāmatvedības kārtošana bija nepieciešamas 3 grāmatas: *Memoriāls*, *Žurnāls* un *Galvenā grāmata*. Autore secina, ka Luka Pačoli nav divkārsā ieraksta grāmatvedības sistēmas atklājējs, bet gan savā traktātā ir aprakstījis jau daudz agrāk pirms viņa radīto divkārsā ieraksta sistēmu. Kopumā izvērtējot Luka Pačoli traktātā aprakstīto divkārsās grāmatvedības kārtošana, var teikt, ka būtībā divkārsā ieraksta grāmatvedība ir palikusi nemainīga kopš 15.gadsimta, atšķirība ir kārtojamie reģistri un to aizpildīšanas prasības.

Izvērtējot grāmatvedības attīstību, autore nosaka būtiskākās grāmatvedības attīstības tendences: 15. – 19.gadsimtā, attīstoties tirdzniecībai un rūpniecībai radās nepieciešamība pēc grāmatvedības regulēšanas un vēlāk prasība pēc pārskatu pārbaudes (Anglijā 1862.gadā tika noteikta obligāta auditoru pārbaude pārskatiem, Francijā – 1867.gadā, Amerikā 1933.gadā); atklātie finanšu pārskati radās 19.gadsimtā; 1929.gada pasaules fondu biržu krīze iezīmēja nepieciešamību pēc publisko finanšu pārskatu sastādīšanas standartiem un pēc otrā pasaules kara ASV sāka izstrādāt vispāratzītu grāmatvedības standartu sistēmu.

Pirmais nopietnais solis ceļā uz grāmatvedības harmonizāciju Eiropas ietvaros bija 1957.gada 25.martā, kad Romā tika parakstīts līgums par Eiropas Ekonomikas Kopienas dibināšanu. ES pieņemtās nozīmīgākās grāmatvedību regulējošās direktīvas ir 4., 7. un 8.direktīva. 1973.gadā tika izveidota Starptautiskā grāmatvedības standartu komiteja un pašlaik vairāk kā 100 pasaules valstis pieprasa vai izmanto SFPS, tai skaitā arī Latvija.

Nākamajās darba daļās autore hronoloģiski analizēs un vērtēs Latvijas grāmatvedības attīstību.

1.2. Grāmatvedības prasības Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai 1918.gadā

Ar grāmatvedības prasībām autore saprot normatīvo aktu noteiktās prasības vai arī vēsturiski izveidojušos paņēmienus grāmatvedības kārtošana, kas ietver noteiktu

grāmatvedības reģistru kārtošanu, veidu, kā tas tiek darīts, personas, kurām jākārtogrāmatvedība, pārskatu sastādīšanas un iesniegšanas u.c. prasības, kas ir saistītas ar grāmatvedības kārtošanu. Lai izprastu grāmatvedības prasības Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai 1918.gadā, autore pēta Latvijas vēsturisko attīstību.

Balti, kas pieder pie indoeiropiešu tautu grupas, Latvijā dzīvo jau no 2.gadu tūkstoša p.m.ēras.⁸⁶ Iedzīvotājiem, kas apdzīvoja Latvijas teritoriju pirms mūsu ēras bija izveidojušies sakari ar citu zemju iedzīvotājiem. Latviešu zemē toreiz atradās viens no visievērojamākajiem tā laika tirdzniecības ceļiem – Daugava, kura savienoja Skandināviju ar Vidusjūras zemēm un Āzijas tautām.⁸⁷ Liela nozīme bija arī tam, ka Latvijas teritorija atradās pie Baltijas jūras, kas veicināja tirdzniecības sakaru attīstību ar Dānijas, Zviedrijas un Norvēģijas tirgotājiem.⁸⁸ No 9.-12.gadsimtam Latvijas teritorijā turpināja attīstīties tirdzniecības sakari ar Skandināviju, arī Krieviju, attīstījās zemkopība, amatniecība, veidojās administratīvais iedalījums. Radās administratīvo apgabalu - Vidzeme, Kurzeme, Zemgale un Latgale nosaukumi.⁸⁹ Ap 1164.gadu mūks Meinhards ar vācu tirgotājiem ieradās lībiešu zemē. Meinhards bija tirgotāju biktstēvs un rēķinvedis.⁹⁰ Pirmais krustnešu pulks ieradās Latvijā 1200.gadā. 1201.gadā bīskaps Alberts dibināja Rīgu.⁹¹ 1282.gadā Rīga iekļāvās Hanzas savienībā.⁹²

Krustnešu iebrukumiem 13.gadsimtā līdz 16.gadsimta otrajai pusei sekoja Livonijas posms. Livonija nebija vienota valsts, bet ar vārdu “Livonija” apzīmēja 13.gadsimtā iekaroto Latvijas un Igaunijas teritoriju, kas ietvēra vairākas “valstiņas”. Latvijas teritorijā nebija vienotas varas – šeit darbojās gan Livonijas ordeņa valsts, kuras priekšgalā atradās mestrs un kura līdz 15.gadsimtam pakļāvās Vācu ordeņa mestram, gan Rīgas arhibīskapija, kā arī atsevišķi Rīgas pilsēta.⁹³

Attīstoties tirdzniecībai radās nepieciešamība pēc tās regulācijas. Tirdzniecību Latvijas teritorijā sākotnēji, tāpat kā citur Eiropā, regulēja ieraduma tiesības. Latvijas teritorijā pastāvošajām pilsētu tiesībām vadošā loma bija Rīgas tiesībām. Visbijas – Rīgas tiesības ir Rīgas vecākās tiesības, kas ir saglabājušās fragmentāri⁹⁴, tās datē ap 1226.–1228.gadu⁹⁵. Vēlāk tika izstrādāti vairāki tiesību kodeksi, kā, piemēram, Hamburgas – Rīgas tiesības 1270.gadā⁹⁶ vai Rīgas – Hāpsalas tiesības, kuras 1275.gada 20.augustā bija apstiprinājis Rīgas

⁸⁶ Dunsdorfs, E. *Latvijas vēsture skolām un pašmācībai*. Rokvila : Amerikas latviešu apvienība, 1980. 18.-19.lpp.

⁸⁷ Skujnieks, M. *Latvija zeme un iedzīvotāji*. Rīga : Valsts Statistikas pārvalde, 1920. 355.lpp.

⁸⁸ Kurlovičs, G., Tomašūns, A. *Latvijas vēsture*. Rīga : Zvaigzne ABC, 2000. 39.lpp.

⁸⁹ *Latvijas vēsture: 20.gadsimts*. Rīga : Jumava, 2005. 14.lpp.

⁹⁰ Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 29.lpp.

⁹¹ Skujnieks, M. *Latvija zeme un iedzīvotāji*. Rīga : Valsts Statistikas pārvalde, 1920. 357.lpp.

⁹² Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 50.-51.lpp.

⁹³ *Latvijas vēsture: 20.gadsimts*. Rīga : Jumava, 2005. 16.lpp.

⁹⁴ Čakste, K. *Tirdzniecības tiesības*. Kserokopija. Rīga : 1939. 14.lpp.

⁹⁵ Šterns, I. *Latvijas vēsture, 1180 – 1290: Krustakari*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2002. 462.lpp.

⁹⁶ Čakste, K. *Tirdzniecības tiesības*. Kserokopija. Rīga : 1939. 15.lpp.

arhibīskaps Jānis I. Šajā tiesībā arī atsevišķi paragrāfi attiecās uz tirgotājiem, bet pārsvarā tie noteica prasības tirgošanās godīgumam⁹⁷.

Viduslaiku Rīgā augstākais pārvaldes orgāns un augstākā tiesu iestāde bija *Rīgas rāte* (pilsētas padome). Pirmoreiz rātes locekļi minēti kādā 1226.g.18.aprīļa dokumentā, tomēr tā noteikti pastāvējusi jau agrāk. Rāte bija augstākā pilsētas finanšu un nodokļu iestāde. Tā izdeva saistošus noteikumus gan tirdzniecībai, amatniecībai, tā arī vispār namnieku dzīves veidam.⁹⁸

No šī laika perioda ir saglabājušās vēsturiskas liecības par Livonijas laikā kārtotām grāmatām, kuras var uzskatīt arī par grāmatvedības grāmatām, jo tajās tika norādīti uzskaites dati. *Rīgas parādu grāmata* ir vecākā no t.s. Rīgas pilsētas grāmatām. Šajā grāmatā ierakstīja preču un naudas aizdevumus līdz ar parāda atdošanas termiņu. *Rīgas parādu grāmata* ir pergamenta kodekss, kas ietver ierakstus par laiku no 1286.gada līdz 1352.gadam. Kodekss saglabājies bijušajā Rīgas rātes arhīvā. Ieraksti parādu grāmatā sakārtoti pēc parādnieku vārdiem, jo tad vēl uzvārdu bija maz.⁹⁹ Zemniekiem uzvārdi tika doti: Vidzemē 1822.-1826.gadā un Kurzemē 1834.-1835.gadā.¹⁰⁰ No parādgrāmatām var arī noteikt, kādi aizdevuma procenti – *augļi* tika lietoti. Parasti tie bija 6 - 8 % no aizņēmuma summas, bet varēja pārsniegt arī 20%.¹⁰¹

Par grāmatvedības reģistriem var arī uzskatīt *kases grāmatas jeb ķemerejas grāmatas* (no latīņu val.camera), bet tās diemžēl pilnībā nav nonākušas līdz mūsdienām, jo rātskungi grāmatas un dokumentāciju bieži ņēma uz mājām. Ir saglabājušās arī trīs Rīgas pilsētas ienākumu grāmatas par atsevišķiem laika posmiem no 1334.gada līdz 1574.gadam. Tajās tika veikti ienākumu ieraksti no pilsētas gruntsgabaliem un ēkām. Līdz 15.gadsimtam ieraksti tika veikti latīņu valodā, bet no 1488.gada – “viduslejasvācu” valodā. Līdz mūsdienām ir nonākuši arī Rīgas pilsētas izdevumu saraksti, bet arī tikai par atsevišķiem periodiem, piemēram, par laika posmu no 1348.gada līdz 1361.gadam. Izdevumi ir ierakstīti maksājumu hronoloģiskā kārtībā, bet nav sistematizēti. Lielāki izdevumi bija radušies pilsētas sūtņiem dodoties uz pilsētu sanāksmēm, piemēram, Romu u.c. Izdevumi hronoloģiski sakārtoti pa t.s. saimniecības gadiem, kuri bija no Miķeļiem (29.septembra) līdz Miķeļiem, kad bija jānorēķinās ar jauno pilsētas kasieri. Tos sagatavojis iespiešanai, komentējis un apstrādājis, specificējot pa posteņiem, Baltijas vācu vēsturnieks Augusts Bulmerinks, šo izdevumu I un II sējums ir iznācis Leipcīgā, attiecīgi 1909.gadā un 1913.gadā un tie ietver arī izdevumu sadalījumu pa posteņiem, piemēram, rātes izdevumi dzērienu, augļu un saldumu pasūtīšanai svētku

⁹⁷ Šterns, I. *Latvijas vēsture, 1180 – 1290: Krustakari*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2002. 462.-463.lpp.

⁹⁸ *Feodālā Rīga*. Rīga : Zinātne, 1978. 41.lpp.

⁹⁹ Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 72.lpp.

¹⁰⁰ *Latvija 19.gadsimtā: vēstures apceres*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2000. 77.lpp.

¹⁰¹ Eglīte, B. *Rīga maksā*. Rīga : Nordik, 2001. 126.lpp.

gadījumos, algas rātes ierēdņiem un pilsētas kalpotājiem, nauda pilsētas ēku un nocietinājumu remontam, ieroču iegādei, pilsētas sūtniecībām, pilsētas viesu uzņemšanai utt.¹⁰²

Par Livonijas laika uzskaiti liecina vēl arī citi saglabājušies senie raksti, piemēram, no 14.gadsimta Kuldīgas Livonijas ordeņa pils kopiārija (dokumentu norakstu krājuma) līdz mūsdienām nonākuši noraksti par 1341.gadu, kuri satur *Kuldīgas komturijas inventāra sarakstus*.¹⁰³ Tā kā inventāru saraksti arī ir grāmatvedības reģistri, tad var secināt, ka jau 14.gadsimta sākumā tādi ir kārtoti Latvijā.

Pie senām grāmatām, kurās kārtoti uzskaites dati, var attiecināt arī t.s. *zemes grāmatas*, kuras parādīja, ar kādu muižu bija saistītas zemnieku sētas un cik arklu (t.i. zemes platība, ko varēja apstrādāt ar vienu zirgu un vienu arklu¹⁰⁴) zemes piederēja katram ciema saimniekam. Latvijā vecākās šādas 15./16.gadsimta *zemes grāmatas* fragmenti attiecas uz Livonijas ordeņa zemju Rūjienas novadu.¹⁰⁵

Par Rīgas lauku novadu darbību liecina *landfogtijas grāmatas*, no kurām dažas ir pat saglabājušās no 13.gadsimta. Nosaukums *landfogtija* radies no iedalījuma pilsētas (stadt) un lauku (land) pārvaldes un tiesu iecirkņos (fogtijās). Arī *langfogtijas grāmatas* senākie ieraksti ir latīņu valodā, bet kopš 1407.gada – vācu valodā. Saglabājušās grāmatas iespiestas Rīgā – trijos sējumos, kuras arī ir sagatavojis iespiešanai, sastādījis rādītājus un plaši komentējis A.Bulmerinks. I sējums iznāca 1923.gadā un ietvēra *landfogtijas grāmatas* no 1382.gada līdz 1478.gadam un no 1576.gada līdz 1578.gadam, kur bija iekļauti dati par naudas, medus un labības ienākumiem, kā arī izdevumiem, kas saistīti ar landfogtijas pārvaldi, tiltu labošanu utt. 1925.gadā iznāca II sējums, kas ietvēra ierakstus par ieņēmumiem no landfogtijas gruntsnomām. III sējums, kas iznāca 1931.gadā, saturēja amatpersonu pārskatus un norēķinus, revīziju protokolus, vaku grāmatas un citus materiālus.¹⁰⁶

Uz Livonijas laiku attiecas arī tā laika sniegtie pārskati, piemēram, *Livonijas ordeņa mestru ziņojumi* Vācu ordeņa virsmestriem par Livonijas saimniecisko stāvokli, kā arī atbildes uz virsmestru naudas pieprasījumiem, vai arī *Livonijas ordeņa piļu vizitācijas* (revīzijas- aut.) *protokoli*. Ir saglabājušies 1451.gada visu Livonijas ordeņa piļu revīzijas protokolu noraksti. Par muižu un zemes gabalu pirkšanu, pārdošanu, maiņu un ieķīlāšanu dokumenti ir saglabājušies muižu, piemēram, Kurzemes muižu hronikās.¹⁰⁷

1558.gadā krievu cara Jāņa Briesmīgā iebrukuma un tam sekojošā Livonijas kara rezultātā Livonijas valsts tika sadalīta 7 daļās. Kurzeme (bez Piltenes apgabala) 1561.gadā

¹⁰² Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 73.-74.lpp.

¹⁰³ turpat, 54.lpp.

¹⁰⁴ Eglīte, B. *Rīga maksā*. Rīga : Nordik, 2001. 64.lpp.

¹⁰⁵ Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 55.lpp.

¹⁰⁶ turpat, 74.-75.lpp.

¹⁰⁷ turpat, 56.-57.lpp.

kļuva par Polijai padotu hercogu valsti. Vidzeme, ieskaitot Latgali, kura toreiz vēl nebija atdalīta no pārējās Vidzemes, kļuva par poļu provinci. Kurzemes jūrmalas apgabals (Piltene-Aizpute) pārgāja dāņu īpašumā. 1621.gadā Vidzeme (bez Latgales) un Rīga nonāca zviedru varā.¹⁰⁸ *Zviedru laiki* izcēlās ar labi funkcionējošu birokrātisko aparātu, kas ievēroja likumus un priekšrakstus, no kuriem lielākā daļa bija labvēlīgi muižniecībai un zviedriem. Tie bija spēkā līdz 1804.gadam.¹⁰⁹ Var secināt, ka *zviedru laikos* ir notikusi zemes inventarizācija, jeb kā tad tā tika saukta - *revīzija* – “no otrās zviedru revīzijas (1624.-1630.gadā) redzams, ka 22 draudzēs bija palicis vairs tikai puse aramzemes, bet pārējais bija aizaugušas atmatas”¹¹⁰. “Zviedru pārvalde veica vairākas zemes taksācijas, lai noteiktu zemnieku nodokļu apmēru. (..) Vērtēšanas rezultātus ierakstīja tā sauktajā vakas grāmatā (Wackenbuch), kur bija noteikts katras mājas nomas lielums, tāpat zemes lielums un labums. Arī katras mājas saimnieks saņēma savu vakas grāmatiņu.”¹¹¹

Latgalē arī tika veiktas līdzīgas revīzijas kā Vidzemē zviedru arklū revīzijas, ko Latgalē sauca par lustrācijām. Tā bija zemes revīzija, lai uzzinātu, kādus nodokļus varētu ievākt no iedzīvotājiem. Ir zināmas trīs lustrācijas, kas tika veiktas 1599.gadā, no 1661.gada līdz 1664.gadam un no 1764.gada līdz 1766.gadam.¹¹² Jāatzīmē, ka vēlāk, krievu valdības laikā (1722., 1731.-1734., 1750., 1757., 1758. un 1765.gados) revīzijas tika veiktas pēc tiem pašiem zviedru nosacījumiem. Revīziju galvenais nolūks bija, kā tolaik teica, nokārtot “kroņa nodokļus”, noskaidrot iedzīvotāju skaitu un mantības stāvokli.¹¹³

Kā var secināt no muižu saimniecības grāmatām, *zviedru laikos* grāmatvedība tika kārtota katrā muižā. Tides pilī Zviedrijā glabājas Uksenšēru Vidzemes muižu saimniecības grāmatas par laiku no 1624.gada līdz 1654.gadam un no 1661.gada līdz 1679.gadam. Aksela Uksenšērnas nāves un Krievijas – Zviedrijas kara dēļ grāmatvedībā no 1654.gada līdz 1661.gadam ir pārtraukums. Vidzemes muižu saimniecības grāmatas Tides arhīvā ir apzinājis E.Dunsdorfs un par laiku no 1624.gada līdz 1654.gadam tās ir publicējis Rīgā, 1935.gadā - 432 lappušu biezā grāmatā “Uksenšērnas Vidzemes muižu saimniecības grāmatas 1624.–1654”. Savā grāmatā izdevējs ievietojis dažādus muižu saimniecības darbvedības materiālus (muižu pārvaldnieku norēķinus, instrukcijas, dažādus aprēķinus utt.) vācu un zviedru valodā. Pievienota plaša avotu analīze latviešu valodā, kā arī ekonomisko datu sakopojums īpašās pārskatāmās tabulās latviešu valodā.¹¹⁴

¹⁰⁸ Skujnieks, M. *Latvija zeme un iedzīvotāji*. Rīga : Valsts Statistikas pārvalde, 1920. 360.-361.lpp.

¹⁰⁹ Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 87.lpp.

¹¹⁰ Šreinerts, P. Mežsaimniecības likumdošana zviedru laikos Vidzemē. Atsevišķs novilkums no *Mežkopja Darbs un Zinātne*. I/II, 1939. 11.lpp.

¹¹¹ Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 85.lpp.

¹¹² Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 211.lpp.

¹¹³ Krodznieks, I. *Iz Baltijas vēstures. Raksti III*. Rīga : Rīgas latviešu biedrības derīgu grāmatu nodaļas izdevums, 1914. 145.lpp.

¹¹⁴ Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 165.lpp.

Baltijā 300 gadus, sākot no 12. gadsimta, kad radās rakstītu tiesību normas, nebija nekādas sistemātiskas sastādītas likumu grāmatas un tāpēc bija jāizmanto daudzie dažādie tiesību akti, kur krustojas visādu zemju un kultūru tiesības, bet it sevišķi vācu un poļu tiesības – tās pašas romiešu tiesības, kā arī vācu feodālās tiesības.¹¹⁵

Latvijas teritorija Ziemeļu kara (1700.-1721.gada) un 1721.gada Nīstandes miera līguma rezultātā, kad cars Pēteris I bija nodrošinājis vitāli svarīgo pieeju pie Baltijas jūras, bija iekļauta Krievijas impērijas sastāvā.¹¹⁶ Visa Latvijas teritorija gan vienlaicīgi nonāca Krievijas impērijas sastāvā. Pēc 1700.-1721.gada Ziemeļu kara Vidzeme tika pievienota Krievijai, bet Kurzemes un Zemgales hercogiste saglabāja savu lēņatkarību no Polijas-Lietuvas karaļa. Pēc Polijas-Lietuvas valsts pirmās dalīšanas 1772.gadā, Krievijas impērijas sastāvā tika iekļauta Latgale, bet 1795.gadā pēc t.s. Polijas-Lietuvas valsts trešās sadalīšanas - Kurzemes hercogiste, kura kļuva par Kurzemes guberņu. Krievijas cara Aleksandra I (1801.-1825.gada) laikā tika izveidots Baltijas ģenerālgubernatora postenis. Pārkārtojumi pamazām sašaurināja gandrīz neierobežoto baltvācu darbību Baltijā, tomēr *Baltijas guberņā* bija īpaša kārtība, kas nozīmēja vācbaltiešu autonomiju un pašpārvaldi Vidzemes un Kurzemes guberņās.¹¹⁷

Latvijas teritorija 19.gadsimtā administratīvi bija iekļauta trīs guberņās – Kurzemes, Vidzemes, kurā bija arī pieci Igaunijas apriņķi, un Vitebskas guberņā, kurā kopš 1802.gada bija iekļauta Latgale. Guberņas pilsētas bija divas – Rīga un Jelgava. Rīga bija Baltijas ģenerālgubernatora (postenis tika likvidēts 1876.gadā) rezidence, Vidzemes guberņas un apriņķa centrs. Jelgava bija Kurzemes guberņas pilsēta. Ģenerālgubernators bija augstākais valdības pārstāvis Baltijā. 1845.gada Baltijas vietējo likumu krājuma 5.§ noteica, ka Baltijas ģenerālgubernators vadās pēc īpašiem vietējiem likumiem, saskaņojot tos ar impērijas likumiem. Atbilstoši Krievijas likumiem bija veidota guberņas valde, kroņa palāta, apriņķu rentejas, valsts īpašumu pārvaldes institūcijas, sabiedriskās aizgādības priekazi, muiža, medicīnas pārvalde un citas (7.§). Pēc īpašiem vietējiem likumiem bija veidotas tiesas, maģistrāti, policija, bet arī tos uzraudzīja valdības ierēdņi.¹¹⁸

Krievijas impērijas likumi bija apkopoti “Pilnīgā Krievijas impērijas likumu krājumā” (Полное Собрание законов Российской Империи), kur likumdošanas akti numurēti hronoloģiskā kārtībā, klāt pievienojot datumus, kad katru likumu cars apstiprinājis. Šis likumu krājums ir trijos izdevumos. To sagatavoja Krievijas pašvaldības politiskais darbinieks Mihails Speranskis (1772.–1839.gads) Pirmais izdevums iznāca 1830.gadā 45 sējumos un

¹¹⁵ Ducmanis, K. *Iz Baltijas provinču tiesībām*. Rīga : P.Bērziņa grāmatu pārdošanas izdevums, 1913. 49.lpp.

¹¹⁶ *Feodālā Rīga*. Rīga : Zinātne, 1978. 252.lpp.

¹¹⁷ *Latvija 19.gadsimtā: vēstures apceres*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2000. 21.-26.lpp.

¹¹⁸ *turpat*, 138.-140.lpp.

ietvēra vairāk nekā 30 000 likumdošanas aktu no 1649.gada līdz 1825.gadam. 2.izdevuma 55 sējumi ietvēra likumdošanas aktus no 1830.gada līdz 1881. gadam, bet 3.izdevums 33 sējumos ietvēra materiālus no 1881.gada līdz 1916.gadam. Kaut arī izdevums saucas “Pilnīgs likumu krājums”, tomēr liela daļa likumdošanas aktu nebija tajā ievietoti. M.Speranska vadībā tapa vēl viens likumu korojums - “Krievijas impērijas likumu krājums” (Свод Законов Российской Империи). Šajā krājumā tika ievietoti tikai tie likumi, kas tā izdošanas laikā bija spēkā. Krājuma pirmais izdevums iznāca 1832.gadā 15 sējumos. Sakarā ar izmaiņām likumos sekoja vēl divi jaunizdevumi (1842.gadā un 1857.gadā). Šajā krājumā likumi bija sakārtoti pa tematiem, bet arī šajā likumu krājumā nebija ietverti visi likumi, piemēram, kara un jūras likumi, kā arī likumi, kas pastāvēja nacionālajās nomalēs (национальные окраины), kur tika publicēti atsevišķi vietējie likumu krājumi.¹¹⁹

19.gadsimta 30-tajos gados Latvijā sākās rūpniecības apvērsums, kas visstraujāk bija vērojams tekstilrūpniecībā un metālrūpniecībā. Svarīga nozīme bija arī rūpniecības finansēšanas pasākumiem: 1864.gadā atvēra Rīgas biržas banku, 1871.gadā – Rīgas komercbanku. Kopš 19.gadsimta 60-tajiem gadiem Latvijas rūpniecībā aizsākās akciju sabiedrību dibināšana.¹²⁰ 1897.gadā Rīgā bija trešā lielākā fabrikas strādnieku koncentrācija visā Krievijā.¹²¹ Tomēr lauksaimniecība 19.gadsimta beigās bija galvenā nozare, no kuras 1897.gadā pārtika 56,05% iedzīvotāju, un tas raksturo Latviju kā agrāru zemi.¹²² 19.gadsimta pirmajā pusē lielākā daļa pilsētu Kurzemē un Vidzemē bija vāciskas, bet lauki – latviski. Latgalē pilsētas bija poliskas, krieviskas un ebrejiskas, bet Latgales lauki – pārsvarā latviski (latgaliski).¹²³ 19.gadsimta 70.gados valsts iestādēs ieviesa krievu valodu, bet 19.gadsimta beigās tā ienāca arī skolās.¹²⁴

Sākot ar 1914. gadu Latvija kļuva par pasaules kara lauku. Kara notikumi uz vairākiem gadiem sadalīja Latviju divās daļās – vācu okupētajā Kurzemē un daļā Zemgales un krievu pārvaldītajā Vidzemē un Latgalē.¹²⁵ Kopā ar Lietuvu un daļu Baltkrievijas Kurzemes guberņu iekļāva Austrumfrontes virspavēlniecības pārvaldes apgabalā (vāciski Ober – Ost).¹²⁶

1917. gada 3. septembrī vācu karaspēks ieņēma Rīgu, bet 1918. gada februārī atlikušo Latvijas daļu. Saskaņā ar pamiera noteikumiem, ko 1918. gada 11. novembrī Sabiedrotie parakstīja ar Vāciju, Rīgu atstāja gan vācu armija, gan militārā pārvalde.¹²⁷ 1918.gada 18.novembrī tika proklamēta neatkarīga Latvijas valsts.

¹¹⁹ Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 178.-179.lpp.

¹²⁰ *Latvija 19.gadsimtā: vēstures apceres*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2000. 234.-237.lpp.

¹²¹ Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 148.lpp.

¹²² *Latvija 19.gadsimtā: vēstures apceres*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2000. 125.lpp.

¹²³ turpat, 67.lpp.

¹²⁴ turpat, 96.lpp.

¹²⁵ Skujnieks, M. *Latvija zeme un iedzīvotāji*. Rīga : Valsts Statistikas pārvalde, 1920. 375.lpp.

¹²⁶ *Latvijas vēsture: 20.gadsimts*. Rīga : Jumava, 2005. 66.lpp.

¹²⁷ Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 42.-44.lpp.

No veiktā pētījuma autore secina, ka Latvijas teritoriju un Latvijas iedzīvotājus iepriekšējos gadu simtos ievērojami ir ietekmējusi citu tautu kultūra, ierašas, valoda. Bija jāpilda vācu, zviedru, krievu u.c. varu normatīvo aktu prasības, atkarībā no tā, kura Latvijas teritorijas daļa bija nonākusi kādas valsts pakļautībā.

Kā bija norādīts Latviešu konversācijas vārdnīcā, tad iepriekšējos gadsimtos Latvijā grāmatvedības tiesību normas bija atrodamas Rīgas tirdzniecības ieradumos (Rīgas pilsētas 1673. gada statūtu 2. grāmatā), civilprocesa likumos (pielikumā pie 1805. panta), bijušajā Krievijas tirdzniecības nolikumā un tirdzniecības procesa likumos, dažos nodokļu likumos. Parasti likumi paredzēja vienīgi grāmatvedības pienākumu, t.i. grāmatu uzrādīšanu tiesā un nodokļu komisijās un dažādus formālus priekšrakstus: par grāmatu ticamību, lasāmību un pilnību; lietojamām valodām; stenogrāfijas un kartotēku aizliegumu; pienākumu uzglabāt grāmatas, veikala vēstules, bilanci un inventūru (parasti 10 gadus); aizliegumu atstāt grāmatās brīvas līnijas; noteikumus caurauklot grāmatas, numurēt lapas un tamlīdzīgi. Tikai nedaudzās valstīs, kā, piemēram, Francijā, Itālijā, Krievijā un Spānijā 20.gadsimta 20-tajos gados pastāvēja priekšraksti par to, kādas veikala grāmatas tirgotājam bija jākārto.¹²⁸

Grāmatvedības kārtošanas pienākuma nolūks bija sniegt iespēju gan pašam tirgotājam, gan likuma robežās tiesai, kā arī nodokļu iestādēm izvērtēt tirgotāja mantu un veikala pašreizējo stāvokli, noslēgtos darījumus, kā arī izvērtēt nodokļu deklarācijas patiesīgumu. Kā bija noteikts Civillikuma 1805.panta pielikuma 5.p., tad "nolaidīgi vestas grāmatas zaudē procesuālo pierādīšanas spēku." Sankciju ziņā nolaidīga grāmatvedība var būt par cēloni augstākai aplikšanai ar nodokli un lielākas soda naudas noteikšanai, bet krimināli sodāma vienīgi tad, kad trešajām personām tā ir radījusi zaudējumus.¹²⁹

Tā kā Latvijas teritorija administratīvi 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā, līdz Latvijas Republikas dibināšanai, bija iekļauta trīs Krievijas guberņās – Kurzemes, Vidzemes un Vitebskas, tad bija jāpilda cariskās Krievijas likumu normas.

Krievijas impērijā šajā laika posmā nebija atsevišķa grāmatvedības likuma, bet grāmatvedības prasības bija sastopamas dažādos normatīvajos aktos. K.Bērziņš gan norāda, ka "pirmsrevolūcijas Krievijā noteikumus par grāmatvedības grāmatu vešanu regulēja Tirdzniecības nolikums"¹³⁰, bet tas nebija vienīgais normatīvais akts.

K.Čakste ir apkopojis Cariskās Krievijas tirdzniecības tiesības un norāda, ka tās regulēja vairāki nolikumi¹³¹:

¹²⁸ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10479. lpp.

¹²⁹ turpat, 10480. lpp.

¹³⁰ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 268.lpp.

¹³¹ Čakste, K. *Tirdzniecības tiesības*. Kserokopija. Rīga : 1939. 15.lpp.

- 1) *Krievijas Tirdzniecības nolikums*, kurš ir ietverts Krievijas likumu krājuma XI sējuma 2.daļā. 1887.gadā no šī Nolikuma tika atdalīts un tā paša sējuma 2.daļā ievietots kā patstāvīgs likums Krievijas Vekseļlikums un Tirdzniecības procesa likums. Krievijas tirdzniecības nolikums sastāv no 3 grāmatām:

I grāmata – par tirdzniecībai piemītošiem jeb raksturīgiem līgumiem un saistībām,

II grāmata ir veltīta jūras tiesībām,

III grāmata ir veltīta tirdznieciskiem iestādījumiem. Šajā grāmatā ir runa par biržām, gada tirgiem, par tirdzniecības grāmatvedību, par svariem un mēriem, par tirdzniecības noliktavām un vēl daži citi speciāli noteikumi par tirdzniecību;

- 2) *Vekseļlikums* bija spēkā Latvijā no 1903.gada 1.janvāra. Tas ir ietverts Krievijas likumu kopojuma II sējuma 2.daļā;
- 3) *Tirdzniecības procesa likums* nosaka tiesāšanās kārtību tirdzniecības lietās. Tas arī ir ietverts Krievijas likumu kopojuma XI sējuma 2.daļā. Šis likums ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem bija spēkā Latvijas Republikā;
- 4) *Kredītlikums* no 1903.gada bija ietverts Krievijas likumu kopojuma XI sējuma 2.daļā un arī šis likums ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem bija spēkā Latvijā;
- 5) *Muitas nolikums* bija ietverts Krievijas likumu kopojuma VI sējumā un ar vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem bija spēkā Latvijā;
- 6) *Tirdzniecības – rūpniecības nolikums*, kurš arī bija ietverts Krievijas likumu kopojuma XI sējuma 2.daļā un ar papildinājumiem bija spēkā Latvijā.

Lai salīdzinātu un izvērtētu iepriekšminētajās tirdzniecības tiesībās ietvertās grāmatvedības prasības, autore vērtēs tās detalizētāk.

Tirdzniecības grāmatvedības kārtošanas prasības noteica Tirdzniecības nolikuma trešās grāmatas II nodaļa “Par tirdzniecības un mākleru grāmatām”. Salīdzinot 1913.gada spēkā esošās prasības, kuras bija ietvertas nodaļā “Par tirdzniecības un mākleru grāmatām” (izdotas 1903.gadā), ar 1857.gada Tirdzniecības nolikuma nodaļas “Par tirdzniecības (kantora) grāmatām” prasībām, autore secina, ka nav būtisku atšķirību un 1857.gadā pastāvēja līdzīgas grāmatvedības prasības, ja neņem vērā nelielas izmaiņas, piemēram, attiecībā uz pantu numerāciju (517.pants līdz 539.pants).¹³² Grāmatvedības prasības 1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā noteica 669.pants līdz 691.pants, kuri ietvēra prasības attiecībā uz obligāti kārtojamām grāmatvedības grāmatām (skat.1.pielikumu), kuras autore ir apkopojusi 1.1.tabulā.

¹³² *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Том XI, ч. II, тетр.2. Санктпетербург : Типография Второго Отделения Собственной его Императорского Величества Канцелярия, 1857. с. 88- 92

1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā noteiktās obligāti kārtojāmās grāmatvedības grāmatas vairumtirdzniecībā, mazumtirdzniecībā un sīktirdzniecībā*

Grāmatvedības grāmatas	Vairumtirdzniecība	Mazumtirdzniecība	Sīktirdzniecība
Memoriāls vai žurnāls	X		
Kases grāmata	X	X	X
Virsgrāmata vai galvenā grāmata	X		
Kopiju grāmata	X		
Preču grāmata	X	X	X
Norēķinu grāmata	X	X	X
Pārdoto preču izejošo rēķinu grāmata	X		
Faktūrgrāmata	X		
Dokumentu grāmata		X	

* sagatavojusi autore, izmantojot normatīvo aktu¹³³

Autore, izvērtējot grāmatvedības prasības 1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā (skat.1.pielikumu), kuras tika piemērotas grāmatvedības kārtošanā Latvijas teritorijā un salīdzinot tās ar pašlaik piemērotajām grāmatvedības prasībām secina, ka pastāvēja vairākas līdzīgas prasības pašlaik piemērojamām, piemēram, katru gadu jāstāda bilance vai vismaz par katriem astoņpadsmit mēnešiem; tirgotāja pienākums ir saglabāt grāmatvedības grāmatas; prasība noteiktā veidā veikt labojumus grāmatvedības reģistros. Pastāvēja arī būtiskas atšķirības, pie kurām var minēt:

- tirdzniecības veidi cariskās Krievijas likumā bija iedalīti trīs kategorijās: vairumtirdzniecība, mazumtirdzniecība un sīktirdzniecība un katram tirdzniecības veidam bija noteiktas obligāti kārtojāmās grāmatvedības grāmatas, no kurām *kases grāmata*, *preču grāmata* un *norēķinu grāmata* bija obligāti jākārto visiem tirgotājiem (skat.1.1.tabulu),
- pašreizējie normatīvie akti nenosaka grāmatvedības reģistru formu. To izvēle ir atstāta katra uzņēmuma ziņā, bet cariskās Krievijas likumā bija noteikts, ka obligāti ir jākārto grāmatas nevis kartītes vai kāda cita reģistru forma,
- cariskās Krievijas laikā šaubīgie debitoru parādi netika pavisam norakstīti, bet par kādu nelielu summu, piemēram, vienu rubli, ierakstīti ieņēmumos. Pašlaik “Gada pārskatu likuma” 37.pants nosaka, ka debitoru parādu atlikumi bilancē jāparāda neto vērtībā, kas aprēķināta no šo parādu uzskaites vērtības atbilstoši grāmatvedības datiem atskaitot nedrošiem parādiem izveidoto uzkrājumu atlikumus.

¹³³ *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. II. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 1041–1045

Krievijas Tirdzniecības nolikuma trešās grāmatas ceturtnā daļa “Par preču noliktavām”, noteica preču noliktavu darbības kārtību, nepieciešamo dokumentāciju, pieņemot preces un izsniedzot preces no noliktavas. Bija izstrādātas arī preču dabīgo zudumu normas, kuras noteica Finanšu ministrija.¹³⁴

Krievijas Tirdzniecības nolikums pieļāva izmantot arī vietējos tirdzniecības ieradumus un, piemēram, jūras tirdzniecības un jūras apdrošināšanas tiesībās pat pieļāva atsaukties uz noteikumiem, kuri “pieņemti citās valstīs”. Piemēram, Krievijas senāts bieži piemēroja arī Hamburgas 1867.gada noteikumus par jūras apdrošinājumiem (Krievijas tirdzniecības nolikuma 561.p.).¹³⁵

1903.gada Kredītnolikums noteica, ka kredītiestādes ir valsts, sabiedriskās un privātās, paskaidrojot, ka valsts kredītiestādes ir tādas Finanšu ministrijas iestādes, kā Valsts parādu dzēšanas komisija, Valsts banka un tās iestādes, Valsts krājcase, kā arī uz atsevišķas bankas. Sabiedriskās kredītiestādes ir pilsētu un lauku sabiedriskās bankas, pilsētu lombardi u.c., bet ar privātām iestādēm saprotot, piemēram, akciju komercbankas, kredītsabiedrības, privātos lombardus u.c.¹³⁶ Kredītnolikums ietvēra Valsts Parādu dzēšanas komisijas nolikumu, Valsts Bankas nolikumu, Valsts krājcases nolikumu, privāto un sabiedrisko kredītiestāžu darbības prasības, citu banku un citus nolikumus. Jāatzīmē, ka 1857.gada Krievijas impērijas likumu krājumā ietvertajā Kredītnolikumā kredītiestādes bija iedalītas tikai valsts un privātajās iestādēs.¹³⁷ Bija arī citas atšķirības, kuras detalizēti šā darba ietvaros autore neaplūkos, salīdzinot šos gandrīz trīssimt lapaspusšu garos Kredītnolikumus, kas noteica kredītiestāžu darbību cariskajā Krievijā.

Šie nebūt nebija visi tiesiskie akti, kuros bija ietvertas atsevišķas grāmatvedības prasības. Piemēram, Krievijas civillikuma X sējuma I daļa noteica prasības akciju sabiedrībām, tostarp arī grāmatvedības prasības.¹³⁸ Rūpniecības uzņēmumu ierīkošanu un atvēršanu noteica Krievijas 1913.gada Rūpniecības nolikums.¹³⁹ Atsevišķi tika regulēta pašvaldību un pagastu grāmatvedība.

Kā var secināt no Krievijas Civillikuma prasībām, tad atsevišķi panti noteica konkrētas prasības guberņās, piemēram, Vidzemes guberņā. Krievijas civillikumā arī bija noteikta īpaša likumdošana atsevišķām Latvijas teritorijas pilsētām, piemēram, Mītavai (tagadējā Jelgava –

¹³⁴ *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. II. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 1052–1059

¹³⁵ *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem*. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 4.lpp.

¹³⁶ *Устав кредитный*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. II. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 738

¹³⁷ *Устав кредитный*. Свод законов Российской империи. Том XI, ч. II. тетр.1. Санктпетербург : Типография Второго Отделения Собственной его Императорского Величества Канцелярия, 1857. с. 3

¹³⁸ *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem*. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 27.lpp.

¹³⁹ *Rokas grāmata pilsētu pašvaldības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas pilsētu savienība, 1934. 209. lpp.

aut.), Bauskai un Fridrihštatei (tagadējā Jaunjelgava – aut.), kas bija obligāta šo pilsētu pastāvīgajiem iedzīvotājiem.¹⁴⁰

Grāmatvedība cariskajā Krievijā 19.gadsimta beigās tika mācīta kā atsevišķs kurss un bija viens no trim komerczinību priekšmetiem, kuri ietvēra gan *grāmatvedību*, gan *komerciālo aritmētiku* un *komerciālo korespondenci*.¹⁴¹ Procentu aprēķināšana bija, piemēram, *komerciālās aritmētikas* sfēra.¹⁴²

Krievu grāmatvedības teorētiķis S.Baracs uzskatīja, ka grāmatvedība sniedz iespēju noteikt lietu stāvokli, redzēt visas prasības un saistības, kapitāla lielumu, tā ir svarīga tirgotājam viņa uzņēmuma iekšējo lieto kārtīšanai, kā arī uzņēmuma iekšējai organizācijai, bet lietišķā sarakste jeb *komerciālā korespondence* arī ir ļoti būtiska, lai pareizi veiktu visus tirdzniecības darījumus. Ja arī korespondents nebija grāmatvedis, tad tomēr viņam vajadzēja zināt grāmatvedību, jo korespondences vēstules kā attaisnojoši dokumenti bija pamats grāmatvedības kārtīšanai un korespondentam bija jāzina, kurā grāmatvedības grāmatā un kādā veidā, pamatojoties uz viņa sagatavoto korespondences vēstuli, tiks ierakstīts konkrētais darījums, to ņemot vērā, korespondences vēstulei bija nepieciešama noteikta forma.¹⁴³ Korespondences vēstuļu paraugi tika izdoti atsevišķās grāmatās (burtnīcās) arī latviešu valodā, kuras ietvēra dažādu tirdzniecības vēstuļu paraugus, piemēram, konsignācijas uzdevumu (uzdevumu pārdot dažādas preces), paziņojumu par preču piegādes veidu, un citas vēstules un to atbildes par dažādiem tirdzniecības darījumiem.

Grāmatvedība 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā tika dalīta vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedībā. 19.gadsimta beigās bija arī mēģinājumi modernizēt grāmatvedību un ieviest trīskāršā un pat četrkāršā ieraksta grāmatvedību. Trīskāršo grāmatvedību izdomāja krievu grāmatvedības teorētiķis F.Jezerskis, mēģinot pilnveidot divkāršā ieraksta grāmatvedību un ieviešot peļņas un zaudējumu aprēķinu par katru darījumu, nevis perioda beigās.¹⁴⁴ Šīs trīskāršās grāmatvedības pamatdoma bija tā, ka darījumi rada ne tikai pārmaiņas mantas stāvoklī, bet dod arī rezultātu.¹⁴⁵ Trīskāršajai grāmatvedības sistēmai bija noteiktas trīs grāmatas: kapitāla, sistemātiskā un kolektīvā – pārskatu.¹⁴⁶ To sauca arī par krievu grāmatvedību.¹⁴⁷ S.Baracs uzskatīja, ka grāmatvedības sistēma nozīmē grāmatvedības grāmatu kopumu, kuras papildina viena otru un kuras saistīja vienots princips.¹⁴⁸ Trīskāršā un

¹⁴⁰ *Свод гражданских узаконений губерний Прибалтийских*. Продолжение 1912 года. Санктпетербург : Государственная типография. 1913. с. 7

¹⁴¹ Бараць, С.М. *Курсь двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 1

¹⁴² турат, с. 26

¹⁴³ Бараць, С.М. *Полный курсь коммерческой корреспонденции*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1885. с. 1-3

¹⁴⁴ Бараць, С.М. *Курсь двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 421

¹⁴⁵ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa, Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 540.lpp.

¹⁴⁶ Zembergs, J. Grāmatvedības sistēmas un formas. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1935, Nr.5/6, 117.lpp.

¹⁴⁷ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa, Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 540.lpp.

¹⁴⁸ Бараць, С.М. *Курсь двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 417

četrkāršā ieraksta grāmatvedība atsaucību nav guvusi, jo arī pašlaik tiek lietota tikai vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedība.

Izpētot Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikuma prasības (skat.1.pielikumu), autore secina, ka šajā normatīvajā aktā nebija noteikts, kurām personām obligāti jākārto divkāršā ieraksta grāmatvedība, bet tā kā šī Nolikuma prasības paredzēja tikai vairumtirgotājiem kā obligātu kārtot virsgrāmatu vai galveno grāmatu, kas nebija iespējams, ja grāmatvedību nekārtoja pēc divkāršā ieraksta principiem, tad tas nozīmē, ka vairumtirgotājiem bija jākārto divkāršā ieraksta grāmatvedība, bet vienkāršo grāmatvedību varēja piemērot tikai mazumtirgotāji un sīktirgotāji.

19.gadsimta beigās Latvijā grāmatvedības grāmatas pamatā tika izdotas vai nu vācu valodā vai arī krievu valodā. 1888.gadā grāmatvedis ar 20 gadu darba pieredzi - Fridrihs Pauls savas grāmatas “Vadons itāliskā grāmatu vešanā” priekšvārdā rakstīja, ka grāmatvedības, vai kā tai laikā teica “grāmatu vešanas” grāmatas latviešu valodā praktiski nav, bet 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā tika izdotas vairākas grāmatvedības rokasgrāmatas latviešu valodā, piemēram, iepriekš minētā Fr.Paula grāmata “Vadons itāliskā grāmatu vešanā”, kurā detalizēti tika aprakstīta grāmatvedības kārtošana.¹⁴⁹

Uzskati, kāpēc ”dubulto grāmatu vešanu”, kā toreiz sauca divkāršā ieraksta grāmatvedību, sauca par “dubulto”, bija atšķirīgi. Piemēram, Fridrihs Pauls rakstīja, ka Lukas Pačoli “itālisko grāmatu vešanu” sauc par “dubulto grāmatu vešanu”, jo Lukas Pačoli laikā “grāmatvešanā” viss bija “divkārtīgi jāieraksta”.¹⁵⁰ Jānis Kalniņš norādīja, ka par “dubultu” grāmatu vešanu viņu neapzīmē viss tādēļ, ka katrs darījums būtu divreiz jāieraksta, bet gan tāpēc, ka pie “katras lietas” ir gan *saņēmējs*, gan arī *devējs*.¹⁵¹ Savukārt, S.Baracs uzskatīja, ka par itāļu grāmatvedību to sauca, ņemot vērā tās rašanās vietu, bet par divkāršo grāmatvedību to sauca tāpēc, ka visi darījumi, kuros vērtības pāriet no viena konta otrā bija jāieraksta abos kontos.¹⁵²

19.gadsimta beigu Latvijas grāmatvedības grāmatu autori kā Fr.Pauls, J.Kalniņš uzskatīja, ka, lai būtu viegli saprotama itāļu “dubultā” grāmatvedība, tad pamatā pietiek ar trīs šādām grāmatām^{153 154}.

- kases grāmata,
- memoriāls,

¹⁴⁹ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūciņu Gēderta apgādībā, 1888. 3.-4.lpp.

¹⁵⁰ turpat, 4.lpp.

¹⁵¹ Kalniņš, J. *Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās*. Jelgavā : 1894. 1.lpp.

¹⁵² Бараць, С.М. *Курсь двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 419

¹⁵³ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūciņu Gēderta apgādībā, 1888. 7.lpp.

¹⁵⁴ Kalniņš, J. *Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās*. Jelgavā : 1894. 2.lpp.

- virsgrāmata.

Lielākos veikalos lietoja arī reskontro grāmatu, izvilkumu grāmatu un žurnālu. Nepieciešamības gadījumā varēja lietot arī debitoru jeb aizņēmēju grāmatu, kreditoru jeb aizdevēju grāmatu, biedru, kapitāla, dividenžu, kā arī citas grāmatas.¹⁵⁵

Kases grāmatā bija jāuzrāda tikai skaidrie naudas ieņēmumi un izdevumi (skat.2.pielikumu). *Kases grāmata* katra mēneša beigās bija jānoslēdz.¹⁵⁶ *Memoriālā* tika secīgi pēc kārtas uzrādīti visi tie darījumi, kuri nenotika skaidrā naudā (skat.3.pielikumu). Katrs darījums tika numurēts. *Memoriālā* arī norādīja, kurā *Virsgrāmatas* lapā ieraksts vēlāk veicams. *Virsgrāmata* bija *Kases grāmatas* un *Memoriāla* kopsavilkums.¹⁵⁷ *Virsgrāmatā* varēja veikt ierakstus tikai tad, ja tie jau bija veikti arī *Kases grāmatā* vai *Memoriālā*. *Virsgrāmatā* katram kontam tika iekārtota atsevišķa lapa, kuras kreisajā pusē, tāpat kā *Kases grāmatā*, ierakstīja *debetu*, bet labajā pusē – *kredītu*.¹⁵⁸ Veicot sistemātiskos ierakstus katrā *Virsgrāmatas* kontā pie katra darījuma ieraksta arī norādīja no kuras grāmatas ieraksts bija veikts. Kad visi darījumi *Virsgrāmatā* bija ierakstīti un pārbaudīti, tad katru mēnesi slēdza kases grāmatu un debeta un kredīta apgrozījumu kopsummas ierakstīja *Memoriālā* un *Virsgrāmatas* kases kontā, bet *Kases grāmatā* aprēķināja atlikumu un to pārnesa uz nākošo mēnesi. Sastādot bilanci, kad visi konti bija noslēgti, tad tika veikts pēdējais ieraksts kapitāla kontā, tur ieģrāmatojot peļņu vai zaudējumus. Pirms bilances sastādīšanas, pārskatot kontus, bija arī jāveic ieraksti par parādu saistībām, ja tādas bija, piemēram, neizmaksāto, bet “nolīgto” algu.¹⁵⁹ Izmaksās, slēdzot kontus, ieskaitīja tikai tās summas, ka attiecās uz konkrēto periodu un, tāpat kā tagad, nākamo periodu izdevumus izmaksās neieskaitīja. Rēķinot amortizāciju, piemēram, inventāra vērtību par gadu samazināja par 5 – 10 %.¹⁶⁰ Tika arī pārrēķināti veiktie darījumi un saņemtās un izsniegtās naudas summas ārvalstu valūtā, ņemot vērā noteiktos valūtas kursus darījuma dienā.

Reskontro grāmatā jeb dažādu parādnieku grāmatā kārtoja ierakstus par katru personu atsevišķi - gan par debitoriem, tā arī par kreditoriem, veicot ierakstus no *Kases grāmatas* un *Memoriāla*.¹⁶¹

Grāmatvedības grāmatās ieraksti tika veikti tikai par tiem darījumiem, kurus varēja novērtēt naudas izteiksmē un tā kā Latvija bija Krievijas impērijas sastāvā, tad grāmatvedības ieraksti 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā tika veikti rubļos un kapeikās.

¹⁵⁵ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūcīšu Gēderta apgādībā, 1888. 151.lpp.

¹⁵⁶ turpat, 7.lpp.

¹⁵⁷ turpat, 8.lpp.

¹⁵⁸ Kalniņš, J. *Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās*. Jelgavā : 1894. 5.lpp.

¹⁵⁹ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūcīšu Gēderta apgādībā, 1888. 18.lpp.

¹⁶⁰ turpat, 20.lpp.

¹⁶¹ turpat, 8.lpp.

Ierakstus grāmatvedības grāmatās, kā to norādīja daudzi autori, piemēram, S.Baracs¹⁶², S.Pauflers¹⁶³, varēja veikt tikai pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, kuriem noteikti bija jābūt rakstiskā veidā. Tie bija, piemēram, vēstules, pavadzīmes, kvītis, faktūras, vekseli, orderi, čeki un citi. Lai novērstu situāciju, ka vienu dokumentu var ierakstīt vairākkārt grāmatvedības grāmatās, tad tāpat kā tagad to nosaka Ministru kabineta “Noteikumu par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju” Nr.585 8.punkts, veicot ierakstus grāmatvedības grāmatās uz attaisnojuma dokumenta bija jānorāda atzīme, ka ieraksts ir veikts.

Tika lietoti divu veidu grāmatvedības ieraksti – *hronoloģiskie* un *sistemātiskie*. *Hronoloģiskie ieraksti* tika veikti darījumu notikšanas secībā, tūlīt pēc darījuma notikšanas un pirms sistemātiskajiem ierakstiem. Tika sīki aprakstīta katra darījuma būtība, norādot tā notikšanas brīdi un summu.¹⁶⁴ Hronoloģiskie ieraksti tika veikti *Memoriālā* (līdzīgi, kā to jau 15.gadsimtā bija noteicis Luka Pačoli). Sistemātisko ierakstu grāmata bija *Galvenā grāmata*, kurā tika atvērti visi konti. *Galvenās grāmatas* sākumā ievietoja saturu, kas norādīja alfabēta kārtībā visus tajā ierakstītos kontus un lappuses, kurās konkrētais konts ir atrodams.¹⁶⁵

Salīdzinot normatīvo aktu un grāmatvedības grāmatās ietvertās prasības 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā ar Luka Pačoli traktētā minētajām prasībām, autore secina, ka 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā vairs netika norādīts, ka būtu jāiekārto arī *Žurnāls*, jo ierakstus no *Kases grāmatas* vai *Memoriāla* pārnesa uz *Galveno grāmatu*.

Konti, kurus latviešu valodā izdotajās grāmatās sauca par “rēķiniem”, tika dalīti^{166 167}:

- *lietišķos* vai *materiālos kontos* (virsgrāmatas kontos),
- *personiskos kontos* (reskontro kontos).

Lietišķo kontu kreisajā pusē norādīja vērtības saņemšanu, bet labajā pusē – tās izdošanu, savukārt, *personiskie konti* bija paredzēti norēķiniem ar personām (kā arī ar iestādēm) un to kreisajā pusē norādīja maksājuma solījuma saņemšanu, kas nozīmēja atsevišķu personu parādu saistības, bet *personisko kontu* labajā pusē – personu prasības.¹⁶⁸

Visu apgrozījumu rezultāti tika ierakstīti *kapitāla* kontā. Lai noteiktu katra darbības veida rezultātus, *kapitāla* kontam tika atvērti *palīgkonti*, kurus sauca par *rezultātu* kontiem un kuros tika ierakstīti katra darbības veida rezultāti. *Rezultātu kontu* saldo pārnesa uz *peļņas* vai *zaudējumu kontu* un pēc tam tīro peļņu vai zaudējumus pārnesa uz *kapitāla kontu*.¹⁶⁹

¹⁶² Барась, С.М. *Курс двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 32

¹⁶³ Пауфлер, С.Е. *Руководство по изучению двойной бухгалтерии*. Москва : Издание т-ва И.Д.Сытина, 1906. с. 13

¹⁶⁴ turpat, с. 14

¹⁶⁵ turpat, с. 19

¹⁶⁶ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūcīšu Gēderta apgādībā, 1888. 151.lpp.

¹⁶⁷ Пауфлер, С.Е. *Руководство по изучению двойной бухгалтерии*. Москва : Издание т-ва И.Д.Сытина, 1906. с. 16

¹⁶⁸ turpat с. 16-17

¹⁶⁹ Пауфлер, С.Е. *Руководство по изучению двойной бухгалтерии*. Москва : Издание т-ва И.Д.Сытина, 1906. с. 38

Nebija noteikts obligāti lietojamais kontu plāns. Atkarībā no uzņēmuma darbības rakstura un veida, piemēram, fabrika, tirdzniecības iestāde, banka, transports vai apdrošināšana, varēja tikt izmantoti atšķirīgi, gan lietišķie, gan personiskie konti. Pat arī viena veida uzņēmumā varēja lietot dažādus kontus. Jo lielāks bija uzņēmums, jo sarežģītāki, daudzveidīgāki un vairāk grāmatvedības konti tika lietoti.¹⁷⁰

Periodiski grāmatvedības grāmatas bija jāslēdz. Uzņēmumos grāmatvedības grāmatas slēdza reizi mēnesī, ceturksnī, gadā vai pat reizi 18 mēnešos. Periods, par kuru tika sastādīts pārskats, tāpat kā tagad, tika saukts par atskaites periodu. Tas varēja sakrist un varēja arī nesakrist ar kalendāro gadu.

Krievijas Nolikuma par Valsts nodarbes (промышленный) nodokli 102.pants noteica, ka uzņēmuma valde mēneša laikā, bet galvenās pārstāvniecības un atbildīgās aģentūras – divu mēnešu laikā pēc gada pārskata apstiprināšanas, iesniedz četros eksemplāros vietējā Valsts palātā pārskatus un bilanci, kā arī iesniedz protokola kopiju par iepriekšminēto pārskatu apstiprināšanu. Saskaņā ar iepriekš minētā Nolikuma 103.pantu, pārskati un bilance bija jā sastāda pēc noteiktas formas, ko atsevišķiem uzņēmuma darbības veidiem bija apstiprinājusi Finanšu ministrija pēc saskaņošanas ar Valsts kontroli. Nolikuma 104.pantā bija noteikts, ka Nolikuma 102.pantā noteiktajos termiņos valdēm katru gadu jāpublicē “Finanšu, Rūpniecības un Tirdzniecības Vēstnesī” uzņēmuma noslēguma bilance un izraksts, kurā bija jāiekļauj¹⁷¹:

- pamatkapitāla, rezerves kapitāla un citu kapitālu summas,
- peļņas un zaudējuma rēķins par pārskata gadu,
- tīrās peļņas sadale, norādot izsniegto vai saņemamo dividenžu lielumu uz katru akciju vai paju.

Atkarībā no uzņēmuma darbības veida, bez vispārējās grāmatvedības tika izdalīta arī speciālā grāmatvedība, piemēram, banku, fabriku, dzelzceļa, lauksaimniecības, kuģniecības.

Vērtējot lauksaimniecības grāmatvedību Latvijā līdz Latvijas Republikas dibināšanai, autore secina, ka tās kārtošanai normatīvajos aktos nebija noteiktas obligātas prasības, bet kārtīga, peļņu nesoša saimniekošana laukos nebija iespējama bez lauksaimniecības grāmatvedības.

Pirms pirmā pasaules kara tika izdotas vairākas lauksaimniecības grāmatvedības rokasgrāmatas, piemēram, 1894.gadā Jāņa Kalniņa grāmata “Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās”, kā arī 1911.gadā izdotais “Mazgruntnieka grāmatvedis” vai 1912.gadā J.Klepera sastādītā “Lauksaimnieka dubultā grāmatvešana”. Būtībā lauksaimnieku “dubultā grāmatvedība” ne ar ko īpaši neatšķīrās no

¹⁷⁰ Бараць, С.М. *Курс двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. с. 41

¹⁷¹ Пауфлер, С.Е. *Руководство по изучению двойной бухгалтерии*. Москва : Издание т-ва И.Д.Сытина, 1906. с. 137-138

tirgotāju jeb veikalnieku “dubultās grāmatvedības”. J.Kalniņš savā grāmatā “Lauksaimnieka dubultā grāmatvešana”, raksturoja grāmatvedības pamatgrāmatas, par kurām viņš, līdzīgi kā citi autori, piemēram, Fr.Pauls, uzskatīja *kases grāmatu, memoriālu un virsgrāmatu*, kā arī norādot, ka lauksaimniekam vēl ir nepieciešama *darba algas grāmata, govju un piena grāmata, ražojumu grāmata* u.c. grāmatas.¹⁷²

J.Klepers kā papildus grāmatas norādīja arī *inventāra burtnīcu* jeb sarakstu, kā arī *lēģera* jeb *klēts grāmata*. Atkarībā no saimniecības lieluma, tika ieteikts vai nu katru grāmatvedības grāmatu iekārtot atsevišķi vai arī kārtot visas grāmatas vienā kopējā grāmatā. Pēc vajadzības vēl varēja lietot, piemēram, šādas sadaļas: lopu, lopbarības un citas daļas, siena, sēšanas un ražošanas, mēslošanas, malkas, piena pārbaudes u.c. tabeles, ko varēja iekārtot jau iepriekš minēto grāmatu beigās.¹⁷³

Kā vienīgais pareizais priekšmetu vērtības noteicējs tika atzīts tirgus, jo “cenas, kas nav pamatotas ar tirgus cenām, ir tukša fantāzija”. Bija problēma noteikt savai, mājās esošajai mantai tirgus cenas, jo konkrētie priekšmeti netika speciāli vesti uz tirgu, kā arī bija jānosaka vērtība tādai mantai, kura vispār netika tirgota, piemēram, salmiem, pelavām. Arī tirgus cenas katru dienu mainījās, tāpēc mantas vērtības noteikšanai lietoja “caurmēra” jeb vidējās cenas par 10 gadiem. Priekšmetiem, kuri vispār netika tirgoti, kā, piemēram, salmiem, to novērtēšanā piemēroja līdzīgu priekšmetu cenas, piemēram, kliju cenas. Zemes vērtību noteica ņemot vērā tās ienesīgumu, piemēram, pēc Vidzemes vērtēšanas komisijas datiem. Nosakot ēku vērtību, tika ņemts vērā to izturīgums, kā arī izmaksas, kādas būtu nepieciešamas jaunas ēkas celtniecībai. Mājlopu vērtību noteica ņemot vērā “caurmēra” cenas.¹⁷⁴ Salīdzinot jāsecina, ka arī pašlaik tirgus cenu noteikšana nav viennozīmīga, bet pašlaik normatīvie akti paredz piemērot vienu no sekojošām metodēm tirgus cenas vai darījuma tirgus vērtības noteikšanai: salīdzināmo nekontrolēto cenu metodi, tālākpārdošanas cenu metodi, izmaksu pieskaitīšanas metodi, darījumu tīrās peļņas metodi vai peļņas sadalīšanas metodi¹⁷⁵.

Pētot un izvērtējot lauksaimniecības grāmatvedības grāmatas, var secināt, ka šajās grāmatās bija detalizēti aprakstītas grāmatvedības kārtošanas prasības un sniegti grāmatvedības grāmatu kārtošanas paraugi. J.Klepers pat bija noteicis papīra izmaksas lauksaimnieka “dubultās grāmatvedības” kārtošana. Bija aprēķināts, ka gada laikā papīra un tintes izdevumi būtu apmēram 60-70 kapeikas ar noteikumu, ja lauksaimnieks pats kārtu grāmatvedību, pie kam J.Klepers arī uzskatīja, ka īpaša izglītība grāmatvedības kārtošana nav

¹⁷² Kalniņš, J. *Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās*. Jelgavā : 1894. 2.-3.lpp.

¹⁷³ Klepers, J. *Lauksaimnieka dubultā grāmatvešana*. Jelgava : Latvijas lauksaimniecības ekonomiskā sabiedrība, 1912. 8.-9.lpp.

¹⁷⁴ *Mazgrunnieka grāmatvedis*. Rīgā : Latvijas drukātavā, 1911. 22.lpp.

¹⁷⁵ Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi. MK noteikumi Nr.556, 04.07.2006, 83.-89.p., Latvijas Vēstnesis Nr.110 (3478), 13.07.2006.

nepieciešama un, ka ikdienas ierakstiem būtu pietiekami, ja grāmatvedībai tiktu veltītas 5-10 minūtēs katru dienu.¹⁷⁶

Grāmatvedības grāmatas Latvijā varēja iegādāties, piemēram, Pūcīšu Ģederta (Gulenberga) grāmatu un rakstāmlietu pārdotavā Rīgā, Tērbatas ielā 18 vai arī Liepājā pie Jaunā tirgus. Tikai nav atbildes uz jautājumu, cik lauksaimnieki izmantoja šīs grāmatas un kārtoja grāmatvedību. Kaut arī bija izdotas vairākas lauksaimniecības grāmatvedības rokasgrāmatas gan 19.gadsimta beigās, gan 20.gadsimta sākumā, bet, kā secina P.Skrīvelis, lauksaimniecības grāmatvedība plašāk tika izplatīta tikai pēc pirmā pasaules kara, kas bija izskaidrojams gan ar grūtībām grāmatvedības tehniskā iekārtošanā, kā arī lauksaimniecības grāmatvedības darbs prasīja sīku un precīzu visu darījumu uzskaiti un savākto materiālu grupēšanu un apstrādi, arī īpašas zināšanas un samērā lielu darba patēriņu.¹⁷⁷

Īpaša uzmanība grāmatvedības jomā bija pievērsta valsts kasei un valsts kases grāmatvežiem tika rīkotas atsevišķas sanāksmes, par ko liecina 1911.gadā Mītavā (tagadējā Jelgavā – aut.) notikušās Kurzemes guberņas valsts kases galveno grāmatvežu sanāksmes žurnāls. Mītavas valsts kase bija izvietota Mītavas pilī. Kārtība, kāda jāievēro Valsts kasē tika noteikta ar īpašiem Finanšu Ministrijas apkārtrakstiem, Valsts kases instrukcijām, Bankas noteikumiem un citiem obligāti lietojamiem norādījumiem. Gan atvaļinājumi, gan dežūras, tai skaitā nakts dežūras, noliktavu apsardze, zelta naudas glabāšanas kārtība, pat ieskaitot obligāti lietojamās naudas kastes, kuras bija paredzētas atsevišķi 5 rubļu un 10 rubļu zelta monētām un citi jautājumi tika stingri reglamentēti. Bija noteikta kārtība, kurš un kad drīkst atrasties Valsts kases telpās. Naudas un atsevišķa īpašuma glabāšanas kārtība bija noteikta atsevišķu Valsts kases instrukciju un Bankas noteikumu punktos.¹⁷⁸

Daļas kopsavilkums

Latvijas ekonomiku, tai skaitā grāmatvedību, iepriekšējos gadsimtos ievērojami ir ietekmējusi citu tautu kultūra, ierašas, valoda, jo bija jāpilda vācu, zviedru, krievu u.c. varu prasības, atkarībā no tā, kura Latvijas teritorijas daļa bija nonākusi kādas valsts pakļautībā.

Pētot vēsturnieku T.Zeida, M.Skujnieka, I.Krodznieka, K.Ducmaņa, B.Eglītes, A.Baloža u.c. darbus un tos analizējot no grāmatvedības viedokļa, autore secina, ka par grāmatvedības grāmatām ir uzskatāmas Livonijas laikā kārtotās grāmatas, piemēram, *Rīgas parādu grāmata, kases grāmatas jeb ķemerejas grāmatas, Rīgas pilsētas ienākumu grāmatas, Rīgas pilsētas izdevumu saraksti, Kuldīgas komturijas inventāra saraksti, t.s. zemes grāmatas, landfogtijas grāmatas*, kā arī atsevišķi pārskati, piemēram, *Livonijas ordeņa mestru ziņojumi, Livonijas*

¹⁷⁶ Klepers, J. *Lauksaimnieka dubultā grāmatvešana*. Jelgava : Latvijas lauksaimniecības ekonomiskā sabiedrība, 1912. 33.-71.lpp.

¹⁷⁷ Skrīvelis P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 7.lpp.

¹⁷⁸ *Журнал совещания старших бухгалтеров Казначейств Курляндской губернии и чинов Курляндской Казенной палаты*. Митава : Типо-литография экономического товарищества, 1912. с. 6-8

ordeņa piļu vizitācijas (revīzijas – aut.) *protokoli*, jo tajās tika norādīti uzskaites dati. Pētījums arī pierāda, ka *zvedru laikos* grāmatvedība tika kārtota katrā muižā.

Iepriekšējos gadsimtos Latvijā grāmatvedības tiesību normas bija atrodamas Rīgas tirdzniecības ierados, civilprocesa likumos, bijušajā Krievijas tirdzniecības nolikumā un tirdzniecības procesa likumos, dažos nodokļu likumos un citos normatīvajos aktos, kā, piemēram, Vekseļlikumā, Kredītlikumā, Muitas nolikumā, Tirdzniecības – rūpniecības nolikumā. Viens no būtiskākajiem normatīvajiem aktiem, kas noteica grāmatvedības kārtošānu Latvijas teritorijā 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā, bija cariskās Krievijas 1903.gada likumu krājuma Tirdzniecības nolikums, kurš ietvēra vairākas līdzīgas prasības pašlaik piemērojamām, piemēram, katru gadu jā sastāda bilance; tirgotāja pienākums ir saglabāt grāmatvedības grāmatas; prasība noteiktā veidā veikt labojumus grāmatvedības reģistros. Pastāvēja arī būtiskas atšķirības, piemēram, tirdzniecības veidi cariskās Krievijas likumā bija iedalīti trīs kategorijās: vairumtirdzniecība, mazumtirdzniecība un sīktirdzniecība un katram tirdzniecības veidam bija noteiktas obligāti kārtojamās grāmatvedības grāmatas. Tirdzniecības nolikums gan tieši neparedzēja divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošānu, bet noteica vairumtirgotājiem kā obligātu kārtot *Virsgrāmatu* vai *Galveno grāmatu*, kas nebija iespējams, ja grāmatvedību nekārtoja pēc divkāršā ieraksta principiem, no kā autore secina, ka vairumtirgotājiem bija jā kārto divkāršā ieraksta grāmatvedība, bet vienkāršā ieraksta grāmatvedību drīkstēja piemērot tikai mazumtirgotāji un sīktirgotāji.

19.gadsimta beigu un 20.gadsimta sākuma autoru S.Baraca, S.Pauflera, Fr.Paula, J.Kalniņa, J.Klepera un citu oriģināldarbi pierāda, ka grāmatvedība Latvijā 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā pirms Latvijas Republikas dibināšanas tika kārtota, veicot hronoloģiskos ierakstus *Memoriālā* vai *Kases žurnālā* un sistemātiskos ierakstus, izmantojot *Galveno grāmatu* (*virsgrāmatu*), kā arī lietojot citas nepieciešamās grāmatvedības palīggrāmatas. Grāmatvedības konti tika iedalīti *lietišķos kontos*, kurus lietoja mantu uzskaitē un *personiskos kontos*, kuri bija paredzēti norēķiniem ar personām, bet obligāti lietojams kontu plāns nebija noteikts. Ierakstus grāmatvedības grāmatās varēja veikt tikai pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, kam noteikti bija jābūt rakstiskā veidā un, tie bija, piemēram, vēstules, pavadzīmes, kvītis, faktūras, vekseļi, orderi, čeki un citi. Par atskaites periodu, kas bija gads vai 18 mēneši tika sastādīti pārskati.

Nākošajā darba daļā autore ir ietvērusi pētījumu par grāmatvedības prasībām Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam.

2. GRĀMATVEDĪBA LATVIJĀ NO 1918.GADA LĪDZ 1940.GADAM

2.1. Grāmatvedību regulējošie normatīvie akti

Pēc neatkarīgās Latvijas proklamēšanas, kas tika pasludināta 1918. gada 18. novembra Tautas Padomes sēdē, darbu uzsāka Latvijas Tautas Padomes Ministru kabinets ar tās prezidentu Kārli Ulmani priekšgalā. Jaunā kabineta galvenais uzdevums bija panākt valsts atzīšanu. Šajā jautājumā sekmīgi darbojās pirmais ārlietu ministrs Zigfrīds Meierovics, kurš kopā ar citiem Latvijas diplomātiem panāca, ka Latviju atzina starptautiskā sabiedrība. 1921.gada 26.janvārī Latvijas neatkarību de jure atzina Rietumeiropas valstis, bet 1922.gada 28.jūlijā – ASV. 1921.gada septembrī Latvijas iestājās Tautu Savienībā.¹⁷⁹

Neatkarības gadus Latvija uzsāka kā kara un smago brīvības cīņu sagrauta zeme. Latvijas lauksaimniecība bija izpostīta. Uz Krieviju aizveda labākos sugas lopus. Lielāko rūpniecības uzņēmumu iekārtas un mašīnas arī tika aizvestas uz Krieviju. Iedzīvotāji tika iesaukti armijā un daudzi gāja bojā, bet lielu skaitu rūpnīcas strādnieku evakuēja kopā ar rūpnīcām. Uz Krieviju aizveda mašīnas un iekārtas no 417 uzņēmumiem un līdzī aizbrauca 200 000 strādnieku ar ģimenēm.¹⁸⁰

Autore darba ietvaros sīkāk neanalizēs jaunās Latvijas sarežģīto politisko un ekonomisko stāvokli, bet pievērsīs uzmanību normatīvo aktu prasībām un konkrēti grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu prasībām.

1918.gadā proklamētā neatkarīgā Latvijas valsts pirmajos tās darbības mēnešos saskārās ar lielām grūtībām ne tikai materiālajā ziņā, bet arī tiesiskajā aspektā, jo tai nebija savas likumdošanas sistēmas. Latvijā turpināja darboties Krievijas likumi, kurus oficiāli atzina par spēkā esošiem 1919.gada 8.decembrī, kad tika pieņemts “Likums par agrāko Krievijas likumu spēkā atstāšanu Latvijā”. Tajā bija teikts, ka visi agrākie Krievijas likumi, kuri pastāvējuši Latvijas robežās līdz 1917.gada 24.oktobrim un kuri nav atcelti ar jauniem likumiem un nav vērsti pret Latvijas valsts iekārtu, pēc 1918.gada 18.novembra pagaidām uzskatāmi par spēkā esošiem.¹⁸¹ Pagaidu rīkojumus bija tiesīgs izdot arī Ministru kabinets. Daudzi normatīvie akti tika izdoti 1919.gada 16.jūlija likuma kārtībā, jo “Likuma par Ministru Kabineta tiesību izdot pagaidu rīkojumus”, 1.punkts noteica “Tautas Padomes sesiju starplaikā Ministru Kabinetam ir tiesība, ja neatliekama vajadzība to prasa, ar savu varu izdot pagaidu rīkojumus, kuriem citādi ir vajadzīga Tautas Padomes piekrišana”¹⁸². Likumu grozīšanu un papildināšanu uzsāka

¹⁷⁹ *Latvijas vēsture: 20.gadsimts*. Rīga : Jumava, 2005. 123.-124.lpp.

¹⁸⁰ Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 161.lpp.

¹⁸¹ *Likums par agrāko Krievijas likumu spēkā atstāšanu Latvijā*. 08.12.1919. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 13.burtnīca. Rīga : Valsts kancelejas likumu kārtēšanas nodaļas izdevums, 1919. 170.lpp.

¹⁸² *Likums par Ministru Kabineta tiesību izdot pagaidu rīkojumus*. 16.07.1919. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Likumu kārtēšanas nodaļas izdevums, 1919. 90.lpp.

Tautas Padome un turpināja Satversmes Sapulce, kas sanāca 1920. gada 1. maijā un darbojās līdz 1922.gada 7.novembrim, pieņemot arī Latvijas Satversmi.¹⁸³ Satversmes Sapulce 1920.gada 27.maijā pieņēma arī Deklarāciju par Latvijas valsti.¹⁸⁴ Pēc tam ar likumdošanu nodarbojās Saeima, taču likumdošana nav ātrs process, un Latvijas apstākļiem piemērotu Civillikumu bija iespējams pieņemt tikai 1938.gadā un arī pēc tam vēl Latvijā darbojās vairāki citi agrākie Krievijas likumi.¹⁸⁵

Grāmatvedības prasības bija iekļautas gan agrākajos Krievijas likumos, kuri bija spēkā, gan vietējos normatīvajos aktos, kā arī Latvijas Republikas izdotajos normatīvajos aktos. Kā bija norādīts 1929.gadā izdotās “Rokas grāmatas akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem” ievadā: “Latvijas pastāvēšanas laikā daudzi no šiem spēkā atstātiem likumiem vēlāk atcelti, grozīti un papildināti. Izdota vesela rinda jaunu likumu, rīkojumu un instrukciju, daudzi no kuriem savukārt, mainoties dzīves apstākļiem un vajadzībām, atcelti un pārgrozīti. (..) Joprojām grūti ir orientēties ministriju izdotos rīkojumos un saistošajos noteikumos, kuri likumu krājumos nemaz nav ievietoti”¹⁸⁶.

Būtībā 1920.-1930.gadu Latvijas normatīvie akti ietvēra samērā nenoteiktas prasības grāmatvedības grāmatu kārtošanā un finanšu pārskatu sastādīšanā. Krievijas impērijas Tirdzniecības nolikuma (1903.gada redakcijas) 669.–691.pants, kas praksē parasti vairs nedarbojās, arī īpaši nevarēja uzlabot situāciju. Panākt to ievērošanu principiālā veidā bija diezgan problemātiski. Tā kā tirdzniecības normas nebija kodificētas, tad to avots bija tirdzniecības parašas un tiesu prakse. No otras puses, Krievijas impērijas civilprocesuālā nolikuma 1805.punkta 14.piezīmē, kas bija spēkā Latvijas teritorijā pēc neatkarības pasludināšanas, bija atsauce uz Tirdzniecības nolikuma 669.-691.pantiem. No tā izriet, ka, kompānijām izvirzītās prasības grāmatvedības kārtošanā, vadoties no cariskās Krievijas normām, bija juridiski pamatotas. Tirdzniecības nolikums, kas bija pieņemts 1834.gada 14.jūnijā, 20.gadsimta pirmajā ceturksnī bija vēsturisks anahronisms un sagaidīt no kompānijām tā burtisku ievērošanu bija neloģiski.¹⁸⁷

Tas nozīmē, ka vēl 1930-tajos gados Latvijā juridiski spēkā bija cariskās Krievijas Tirdzniecības nolikuma prasības, bet praktiski to piemērošana bija neskaidra.

¹⁸³ Millere, I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes raksti*, 689.sēj. Rīga: Latvijas Universitāte, 2005. 202.lpp.

¹⁸⁴ *Deklarācija par Latvijas valsti*. 27.05.1920. Likumu un valdības rīkojumu krājums. Rīga : Valsts kancelejas likumu kārtošanas nodaļas izdevums, 1920. 1.lpp.

¹⁸⁵ Millere, I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes raksti*, 689.sēj. Rīga: Latvijas Universitāte, 2005. 202.lpp.

¹⁸⁶ *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem*. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 1.lpp.

¹⁸⁷ Паупа, В., Праулиньш, А. Финансовая отчетность в довоенной Латвии. *Accounting, Taxes and Audit. Proceedings of the Conference*. 26.-27.10.2006. Tallinn : Tallinn University of Technology. 2006. c. 217

Darba turpinājumā autore pētīs un salīdzinās likumus un citus normatīvos aktus, kas nosaka atsevišķu darbības sfēru grāmatvedības prasības.

Grāmatvedības prasības valsts iestādēs

Jaunajā valstī, pirmkārt, bija jānodrošina valsts līdzekļu un to izlietojuma uzskaitē. 1918.gada 18. novembrī Rīgā tika nodibināta pirmā Valsts kases nodaļa, bet vairāk kā 20 vēl turpmāko divu gadu laikā. Arī Valsts kase sākumā piemēroja bijušo Krievijas likumdošanu un tikai 1919.gada 25.martā tika izdoti pirmie noteikumi par Valsts kases iekārtu – “Rīkojums par Valsts kases iekārtu”. 1921.gada 12.novembrī tika apstiprināti noteikumi “Vispārējie noteikumi valsts kasei un viņas nodaļām”, kas noteica arī grāmatvedības kārtošānu valsts kasē. Valsts kases dažādās iestādes vēlāk apvienojās vienā Valsts kases departamentā, kam bija padotas arī Budžeta nodaļa un Centrālā grāmatvedība. Centrālās grāmatvedības galvenais uzdevums bija sakārtot, pārbaudīt un klasificēt pēc valsts budžeta iedalījumiem valsts kasēs veiktu operāciju dokumentus un dot Valsts kontrolei pārskatus par valsts ieņēmumiem, izdevumiem un kases apgrozījumiem. Valsts kases darbību likvidēja 1922.gada 1.aprīlī, uzliekot valsts kases pienākumus Valsts krāj un kredītbankai un vēlāk Latvijas bankai.¹⁸⁸

Pirmajos jaunās valsts darbības gados katra valsts iestāde iekārtoja grāmatvedības darbību pēc saviem subjektīvajiem ieskatiem, jo rokas grāmatu un vadošu instrukciju nebija. Kaut arī bijušie Krievijas likumi bija atstāti spēkā, bet tos varēja iegūt tikai nedaudz eksemplāros un nepilnos komplektos. Pārskati un norēķini katrā iestādē tika sastādīti pēc sava parauga, tādēļ sakārtot tos un sastādīt kopīgu pārskatu par valsts saimniecību nebija iespējams. Lielu darbu valsts iestāžu grāmatvedības uzskaites saskaņošanā ieguldīja Valsts kontrole. Tā tika izveidota jau 1918.gada 2.decembrī. 1923.gada 2.augustā tika pieņemts un 16.augustā stājās spēkā “Likums par Valsts kontroli”, kurš noteica Valsts kontrolei veikt uzraudzību par valsts mantas izlietošanu. Par paraugu tika ņemti cariskajās Krievijas likumi, kuri tika piemēroti Latvijas apstākļiem. Lai saskaņotu valsts iestāžu grāmatvedību, Valsts kontrole izstrādāja budžeta klasifikāciju, pēc kuriem pirmais budžets tika sastādīts 1920.gada 1.ceturksnim un ieviesa kases vienības principu. Valsts kontrole piedalījās dažādu resoru likumprojektu un instrukciju izstrādāšanā un saimnieciska rakstura jautājumu risināšanā šo resoru komisijās. Valsts iestāžu administratīvās un saimnieciskās darbības regulēšanai izdeva noteikumus un likumus, kuru vidū redzamu vietu ieņēma 1921.gada 26.aprīļa “Likums par valsts budžetu”, kurš noteica valsts budžeta sastādīšanas, iesniegšanas un apstiprināšanas kārtību. Ar šī likuma izdošanu valsts saimnieciskā darbība ieguva normatīvu raksturu.¹⁸⁹

¹⁸⁸ *Latvija desmit gados*. Rīga : Valsts tipogrāfija, 1928. 110.-111.lpp.

¹⁸⁹ *turpat*, 366.-379.lpp.

Saskaņā ar "Likumu par valsts budžetu" 1921.gada 24.augustā tika izdoti "Noteikumi par valsts grāmatvedību", uz kuru pamata 1925.gadā izdeva "Noteikumus par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs". 1929.gada 8.martā, tika pieņemti jauni "Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs", kuri noteica, ka valsts iestādes kārto budžeta norēķinu, valsts kustamas un nekustamas mantas, prasību, saistību, depozītu, kapitāla un speciālu līdzekļu uzskaitīšanas grāmatvedību.¹⁹⁰ "Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs" 1936.gada 1.februārī tika papildināti un noteikts, ka materiālu grāmatu var aizvietot ar materiālu kartiņām sistemātiskas kartotēkas veidā, bet kartiņu sistēmas ieviešanai katrā atsevišķā gadījumā vajadzīga Finanšu ministrijas un Valsts kontroles piekrišana.¹⁹¹

Tika pieņemti arī citi noteikumi, kuri noteica grāmatvedības kārtošanas prasības valsts iestādēs, piemēram, 1925.gada 20.marta "Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir savs budžets"¹⁹². Atsevišķas instrukcijas arī noteica grāmatvedības kārtošanu, piemēram, 1925.gada 14.augustā tika pieņemta "Instrukcija ārlietu ministrijas centra grāmatvedībai", kura paredzēja, ka ārlietu ministrijas centra "grāmatas vedamas" pēc vienkāršās sistēmas un noteica, kādas grāmatvedības grāmatas un kā tieši ir jākārt, piemēram, šajā Instrukcijā bija noteikts, ka kredītu grāmata "vedama" pēc amerikāņu sistēmas.¹⁹³ 1925.gada 24.oktobrī bija izdota "Instrukcija valsts tipogrāfijas grāmatvedībai un norēķiniem", bet 1926.gada 28.maijā tika izdota "Instrukcija valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem". Par valstspapīriem Instrukcijas izpratnē uzskatīja valsts kases zīmes, pastmarkas, zīmogmarkas, bandroles, akcijas u.c. Iepriekš minētās Instrukcijas noteica, ka gan valsts tipogrāfija, gan valstspapīru spiestuve "ved grāmatas" pēc dubultās grāmatvedības sistēmas un kontu nomenklatūra bija jāizstrādā saziņā ar Finanšu ministrijas kredīta departamentu. Instrukcijas arī noteica, kādi darbības pārskati katru mēnesi (valsts tipogrāfijai) vai katru ceturksni (valstspapīru spiestuvei) bija jāiesniedz kredīta departamenta valsts grāmatvedības nodaļai un Valsts kontrolei; dokumentu noformēšanas kārtību, veicot vai saņemot samaksu; pasūtījumu pašizmaksas, kura tika saukta par "pašcenu", aprēķināšanas kārtību un peļņas procentus pa pasūtījumu veidiem. Valstspapīru spiestuvei bija arī noteikti spiestuves mantas amortizācijas procenti.¹⁹⁴ ¹⁹⁵ Turpmākos gados Instrukcijas tika pārstrādātas un, piemēram, 1926.gada 20.maijā tika pieņemti jauni "Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir

¹⁹⁰ *Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs*. 08.03.1929. Valdības Vēstnesis, 1929, Nr.29, 1.lpp.

¹⁹¹ *Papildinājums noteikumos par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs*. 01.02.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.28, 1.lpp.

¹⁹² *Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir savs budžets*. 20.03.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.65, 1.–2.lpp.

¹⁹³ *Instrukcija ārlietu ministrijas centra grāmatvedībai*. 14.08.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.181, 1.lpp.

¹⁹⁴ *Instrukcija valsts tipogrāfijas grāmatvedībai un norēķiniem*. 24.10.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.245, 1.lpp.

¹⁹⁵ *Instrukcija valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem*. 18.05.1926. Valdības Vēstnesis, 1926, Nr.123, 2.lpp.

savs budžets”, kuri atcēla iepriekšējos Noteikumus.¹⁹⁶ 1933.gadā tika izdota jauna “Instrukcija valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem”, ar kuru tika atcelta 1926.gada Instrukcija. Jāsecina, ka 1933.gada Instrukcijā pamatprasības tika saglabātas tās pašas, kādas bija 1926.gada Instrukcijā. Mainīti bija atsevišķi formulējumi, piemēram, norādot precīzus kontus, kādi bija jāiekārto Virsgrāmatā.¹⁹⁷

Grāmatvedības prasības pagastos

Atsevišķi tika regulēta pagastu grāmatvedība. Pirms neatkarīgās Latvijas nodibināšanas pagastos ar pavēlēm bija noteikta stingra grāmatvedības uzskaites kārtība pēc vienotiem paraugiem, bet I pasaules kara gados daudzi grāmatveži bija devušies projām no Latvijas un arī pirms kara Krievijas ieviestā uzskaites sistēma vairs nebija piemērota neatkarīgajai Latvijas valstij, tādēļ esošie darbinieki necentās to ievērot un darbojās pēc sava prāta, radot lielu sajukumu. Tikai 1922.gada “Likums par pagastu pašvaldībām” noteica aprīņķu valdēm pienākumu izdot instrukcijas, bet tās nebija pilnīgas un ne visi aprīņķi tās ievēroja. 1927.gadā tika izdots “Likums par aprīņķu pašvaldību instrukciju izdošanu”, kurš noteica, ka tās ir jāizdod Iekšlietu ministrijas pašvaldību departamentam. 1928.gada 27.jūnijā Iekšlietu ministrija apstiprināja “Rokasgrāmatu lauku pašvaldību grāmatvežiem”, kura bija obligāta visiem aprīņķu grāmatvežiem un pagastu darbvežiem un kurā bija noteikts, ka “pašvaldībām, kā sabiedriskām iestādēm, ir ar likumu uzlikts pienākums uz katru saimniecības gadu izstrādāt darbības plānu un tajā paredzēt visus ar likumu atļautos ieņēmumus, kā arī nepieciešamos izdevumus”¹⁹⁸. Pagastos tika kārtota divkārsā ieraksta grāmatvedība. No galvenajām grāmatām pagastos bija jākārtoti tikai viena - *Žurnāls – galvenā grāmata*, bet palīggrāmatas bija deviņas: *ieņēmumu budžeta grāmata, izdevumu budžeta grāmata, caurejošo summu grāmata, reskontro, nekustamā īpašuma un inventāra grāmata, materiālu un preču grāmata, produktu grāmata, kases dienas grāmata un pa pastu saņemamās naudas grāmata*. Grāmatvedim bija aizliegts būt kasierim. Naudas saņemšanai un izmaksai bija jānoformē ieņēmumu un izdevumu orderi un, lai tos atšķirtu, tad ieņēmuma orderi bija balti, bet izdevuma orderi - krāsoti. Kārtojamām grāmatvedības grāmatām bija noteikti paraugi un Rokasgrāmata ietvēra detalizētu instrukciju galvenās grāmatas un palīggrāmatu aizpildīšanai.¹⁹⁹ 1931.gadā tika izdota “Instrukcija par pagastu pašvaldību nodokļu aprēķināšanu un budžetu sastādīšanu”, kuru atcēla 1937.gada 30.janvārī izdotā “Instrukcija par pagastu pašvaldību nodokļa aprēķināšanu, budžetu un gada pārskatu sastādīšanu”, kuras 20.punktā bija noteikts, ka “par pagasta pašvaldības budžeta summu izlietošanu, finansiālo

¹⁹⁶ Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir savs budžets. 20.05.1926. Valdības Vēstnesis, 1926, Nr.118, 1.–3.lpp.

¹⁹⁷ Instrukcija Valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem. 17.11.1933. Valdības Vēstnesis, 1933, Nr.267, 1.lpp.

¹⁹⁸ Rokas grāmata lauku pašvaldību grāmatvežiem. Rīga : J.Rozes grāmatu spiestuve, 1928. 7.lpp.

¹⁹⁹ turpat, 9.-15.lpp.

apgrozību pagājušajā saimniecības gadā un par finansiālo stāvokli uz nākošā saimniecības gada 1.aprīli pagasta valdei jā sastāda gada pārskats pēc Iekšlietu ministrijas noteiktās veidlapas”.²⁰⁰

Grāmatvedības prasības uzņēmumos

Tūlīt pēc jaunās Latvijas valsts nodibināšanas grāmatvedības kārtošanu ne akciju, ne paju sabiedrībās, ne tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumos nenoteica atsevišķi Latvijas likumi. To darbības pamatā bija bijušie Krievijas normatīvie akti, piemēram, “Likums par akciju sabiedrībām”, “Likums par apdrošināšanas akciju sabiedrībām”, “Kredīta likums”, “Civillikums”, “Likums par tirdzniecības rūpniecības nodokli” un citi normatīvie akti. Iepriekš minētajos normatīvajos aktos bija noteiktas gan sabiedrību un uzņēmumu dibināšanas prasības, gan noteikumi, kas jāievēro to darbībā, kā arī pārskatu iesniegšanas prasības.

Akciju un paju sabiedrībām, kā arī tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumiem, tika izdoti atsevišķi normatīvie akti, kuri attiecās uz esošiem un jaundibināmiem uzņēmumiem. Uz esošiem uzņēmumiem attiecās 1921.gada 20.aprīļa “Likums par akciju biedrībām un paju sabiedrībām”, kurš noteica, ka bijušās Krievijas valdības apstiprinātie statūti akciju biedrībām un paju sabiedrībām, kurām ir kādi uzņēmumi Latvijā, paliek arī turpmāk spēkā.²⁰¹ Akciju sabiedrību darbību regulēja vēl virkne dažādu likumu, noteikumu un rīkojumu, kā, piemēram, 1921.gada “Noteikumi par akciju un dalībnieku sabiedrību, kredītiestāžu, lombardu, kooperatīvu un līdzīgu sabiedrību īpašumu un kapitāla pārvērtēšanu”, 1923.gada “Likums par akciju sabiedrību vispārējo kārtējo sapulču sasaukšanu piespiedu kārtā”, 1925.gada “Instrukcija akciju un paju sabiedrību likvidācijas komisijām”.

Jaundibināmām sabiedrībām vispirms tika izdoti Pagaidu noteikumi. 1923.gada Valdības Vēstnesī Nr.223 tika publicēti “Pagaidu noteikumi jaunu akciju sabiedrību dibināšanai”, kuri noteica, ka tirdzniecības, rūpniecības, satiksmes, banku, apdrošināšanas, lombardu un citu akciju sabiedrību statūti iesniedzami apstiprināšanai Finanšu ministrijā. Pagaidu noteikumi paredzēja šādu akciju sabiedrību minimālo kapitālu²⁰²:

- bankām un apdrošināšanas akciju sabiedrībām	Ls 1 000 000
- lombardu akciju sabiedrībām	Ls 500 000
- tirdzniecības – rūpniecības un citām akciju sabiedrībām	Ls 100 000

²⁰⁰ *Instrukcija par pagastu pašvaldību nodokļa aprēķināšanu, budžetu un gada pārskatu sastādīšanu.* 30.01.1937. Valdības Vēstnesis, Nr.29, 3.lpp.

²⁰¹ *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem.* Rīga : Autoru izdevums, 1929. 57.lpp.

²⁰² turpat, 48.lpp.

Noteiktais akciju sabiedrību minimālais pamatkapitāls gadu gaitā mainījās. 1924.gada 18.janvāra grozījumos Pagaidu noteikumos norādīti šādi jaundibināmo akciju sabiedrību minimālie kapitāli²⁰³:

- komercbanku akciju sabiedrībām Ls 5 000 000
- lombardu akciju sabiedrībām Ls 1 000 000

Latvijā līdz 1938.gada 1.janvārim vēl bija spēkā bijušais Krievijas 1836.gada “Likums par akciju sabiedrībām” (Lik.kop.X.sēj.1.daļa 2139.-2198.p.p.), kurš, neskatoties uz dažiem vēlākiem grozījumiem un papildinājumiem, bija galīgi novecojis, nepiemērots saimnieciskajai dzīvei un dažos gadījumos pat neizpildāms²⁰⁴ un tādēļ 1937.gada 28.decembrī tika izdots un ar 1938.gada 1.janvāri stājās spēkā “Likums par akciju un paju sabiedrībām”, apvienojot prasības, kuras attiecās uz akciju un paju sabiedrībām. Ar 1937.gada “Likumu par akciju un paju sabiedrībām” banku minimālais pamatkapitāls bija noteikts Ls 3 000 000, (salīdzinoši tagad “Kredītiestāžu likuma” 21.pantā ir noteikts, ka bankas minimālais sākotnējais kapitāls ir ekvivalents pieciem miljoniem eiro²⁰⁵, t.i. pēc fiksētā eiro kursa 0.702804 - 3 514 020 LVL), bet pārējo akciju sabiedrību minimālais pamatkapitāls bija noteikts – Ls 100 000 (tagad “Komerclikumā” akciju sabiedrību minimālais pamatkapitāls – Ls 25 000²⁰⁶).

1924.gada 18.janvārī uz cariskās Krievijas “Likuma par akciju sabiedrībām” un bijušā Krievijas pagaidu valdības 1917.gada 10.marta likuma pamata tika pieņemti “Pagaidu noteikumi tirdzniecības un rūpniecības paju sabiedrības dibināšanai”, kuri paredzēja, ka sabiedrības, kuras tiek dibinātas saskaņā ar “Likumu par akciju sabiedrībām” un, kuru pamatkapitāli nerasniedz Ls 100 000, nosaucamas par paju sabiedrībām. Pagaidu noteikumu 2.pants noteica “šādas paju sabiedrības var dibināt tirdzniecības, rūpniecības un citiem mērķiem, izņemot kredītiestādes, lombardus, apdrošināšanas un spedīcijas sabiedrības”²⁰⁷.

Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, vairāki normatīvie akti noteica pārskatu sastādīšanas un iesniegšanas prasības.

Jau Krievijas impērijas Tirdzniecības nolikuma 678.–680.pants paredzēja bilances sastādīšanu, bet konkrēti nenoteica, kādus aktīvus un saistības un kādā summā ir jāiekļauj bilancē.²⁰⁸

²⁰³ Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 49.lpp.

²⁰⁴ Celmiņš, A. Likums par akciju un paju sabiedrībām. *Ekonomists*, 1938, Nr.2, 58.lpp.

²⁰⁵ *Kredītiestāžu likums*. LR likums, 05.10.1995. (ar grozījumiem, ieskaitot 17.05.2007.), 21.pants, [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=37426>

²⁰⁶ *Komerclikums*. LR likums, 13.04.2000. (ar grozījumiem, ieskaitot 16.03.2006.), 225.pants, [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=5490>

²⁰⁷ *Pagaidu noteikumi tirdzniecības un rūpniecības paju sabiedrības dibināšanai*. 18.01.1924. Valdības Vēstnesis, 1924, Nr.24, 1.lpp.

²⁰⁸ Паупа, В., Праулиньш, А. Финансовая отчетность в довоенной Латвии. *Accounting, Taxes and Audit. Proceedings of the Conference*. 26.-27.10.2006. Tallinn : Tallinn University of Technology. 2006. c. 217

1923.gadā 9.novembra “Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām,” paredzēja atklātus norēķinus par savu darbību iesniegt kredītsabiedrībām, tirdzniecības un rūpniecības akciju un paju sabiedrībām un visāda veida kooperatīviem. Likums noteica, ka visiem minētajiem uzņēmumiem ne vēlāk kā mēneša laikā pēc gada pārskata apstiprināšanas tas jāiesniedz Finanšu ministrijas kredīta departamentam. Šajā likumā norādītajiem uzņēmumiem gada pārskati, slēguma bilances un peļņas un zaudējuma rēķins (tā tika saukts Peļņas vai zaudējumu aprēķins – aut.) bija jāiesniedz arī finanšu ministra noteiktam oficiālam periodiskam izdevumam, izsludināšanai “uz pašu rēķina”.²⁰⁹ Ar 1923.gada 15.decembra finanšu ministra Rīkojumu tika noteikts, ka šis oficiālais periodiskais izdevums, kurā jāpublicē gada pārskati un mēneša bilances ir Finanšu ministrijas žurnāls “Economists”.²¹⁰ Šis likums arī noteica, kurām kredītiestādēm ir jāiesniedz mēneša bilances līdz nākošā mēneša 25.dienai. Likums noteica, ka bilances un pārskati ir jāstāda valsts valodā un paredzēja, ka gada pārskatā obligāti ir jāiekļauj²¹¹:

- visi virsgrāmatas konti un apgrozījuma kopsumma;
- pamata, rezerves un citi kapitāli;
- dividende uz katru akciju vai paju;
- valdes, priekšstāvju un uzņēmumu atrašanās vieta;
- par kādu laiku pārskats sastādīts;
- slēguma bilance uz noslēguma dienu.

Likums noteica sodus par tajā minēto prasību neizpildīšanu, piemēram, visbargākais sods – līdz 400 latiem, bija paredzēts par pārskatu vai bilances neizsludināšanu vai pieprasīto ziņu un paskaidrojumu neiesniegšanu nedēļas laikā pēc otrā ministrijas atgādinājuma saņemšanas.²¹² Turpmākajos gados “Likumam par kredītiestāžu un tirdzniecības-rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām” tika pieņemti papildinājumi, piemēram, 1926.gada 15.aprīļa papildinājumi noteica, ka uzņēmumiem, kuru statūtos nav noteikti termiņi kārtējo sapulču sasaukšanai gada pārskata apstiprināšanai, tie jāiesniedz kredīta departamentam, kā arī jānodod izsludināšanai oficiālam periodiskam izdevumam ne vēlāk kā piecu mēnešu laikā no statūtos paredzētā darbības gada pēdējās dienas²¹³, bet 1929.gadā

²⁰⁹ *Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības-rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām.* 09.11.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.249, 1.lpp.

²¹⁰ *Rīkojums par kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu gada pārskatiem un bilancēm.* 15.12.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.283, 3.lpp.

²¹¹ *Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības-rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām.* 09.11.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.249, 1.lpp.

²¹² turpat, 1.lpp.

²¹³ *Papildinājums likumā kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām.* 15.04.1926. Valdības Vēstnesis, Nr.84, 3.lpp.

grozījumi paredzēja, ka gada pārskatā bez iepriekš minētajām sastāvdaļām obligāti jāiekļauj arī peļņas un zaudējuma rēķins.²¹⁴

1933.gada 27.janvāra “Noteikumi par kredit un apdrošināšanas iestāžu, akciju un paju sabiedrību un kooperatīvu norēķiniem un iesniedzamām ziņām” aizstāja 1923.gada, 1929.gada un 1931.gada ”Likumu par kredītiestāžu un tirdzniecības rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām”²¹⁵ un paredzēja,²¹⁶:

- 1) komunālam, akciju, komerc-, agrār- un hipotēku bankām, pilsētu kredītbiedrībām, lombardiem, sabiedriskām un savstarpējām kredītbiedrībām, komunālām krājkasēm un kooperatīvām krājaizdevu kasēm un sabiedrībām,
- 2) apdrošināšanas akciju sabiedrībām, savstarpējām apdrošināšanas biedrībām, apdrošināšanas kooperatīviem un apdrošināšanas biedrību un sabiedrību savienībām,
- 3) tirdzniecības, rūpniecības, satiksmes un lauksaimniecības akciju un paju sabiedrībām, visāda veida kooperatīviem, kā arī citām kredītiestādēm un akciju un paju sabiedrībām,

ka gada pārskats, ne vēlāk kā mēneša laikā pēc tā apstiprināšanas, vienā eksemplārā kopā ar pilnsapulces protokola norakstu jāsniedz Finanšu ministrijas attiecīgiem departamentiem. Pie kam 1.punktā minētajām iestādēm, biedrībām un sabiedrībām jāiesniedz slēguma bilance un peļņas un zaudējumu rēķins finanšu ministra noteiktam oficiālam periodiskam izdevumam izsludināšanai uz pašu iestāžu rēķina. Iepriekš minētie noteikumi noteica, ka bilances un gada pārskati jā sastāda valsts valodā un tajos obligāti jānorāda²¹⁷:

- 1) visi virsgrāmatas konti un apgrozījumu kopsomma;
- 2) slēguma bilance uz pagājušā darbības gada pēdējo dienu, atzīmējot bilancē pamata, rezerves un citus kapitālus, pie kam vērtspapīros ieguldītais rezerves kapitāls norādāms atsevišķi;
- 3) peļņas un zaudējumu rēķins;
- 4) dividendes uz katru akciju vai paju;
- 5) laiks, par kādu pārskats sastādīts;
- 6) valdes locekļu vārdi, uzvārdi un adreses;
- 7) valdes sēdeklis.

Pārskatu sastādīšanas prasības noteica arī citi normatīvie akti, piemēram, “Noteikumi par kooperatīvām sabiedrībām un viņu savienībām”, kuru vietā 1937.gadā tika pieņemts

²¹⁴ Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 81.lpp.

²¹⁵ Rokas grāmata pilsētu pašvaldības darbiniekiem. Rīga : Latvijas pilsētu savienība, 1934. 261.lpp.

²¹⁶ turpat, 258.lpp.

²¹⁷ turpat, 260.lpp.

“Likums par kopdarbības sabiedrībām un to savienībām”, kura 95.pants noteica, ka katra darbības gada beigās sabiedrība sastāda inventāru un darbības pārskatu. Šajā likumā bija noteikts, ka darbības pārskatā ir jāuzrāda apgrozījuma bilance, slēguma bilance, zaudējumu un peļņas rēķins u.c. informācija. Likums noteica, ka kopsapulce apstiprina darbības pārskatu četru mēnešu laikā pēc norēķina gada beigām un mēneša laikā pēc gada pārskata apstiprināšanas, sabiedrības valde pārskata norakstu nosūta Zemkopības ministrijai, Finanšu ministrijai, Revīziju un organizācijas birojam u.c. Likumā bija arī noteikts, ka grāmatas un norēķini jāglabā sabiedrības kantoņi vai valdes noteiktā vietā.²¹⁸

Arī 1937.gada 28.decembra “Likumā par akciju un paju sabiedrībām” bija iekļautas prasības, kuras noteica gada pārskata sastāvdaļas, posteņu novērtēšanas un citas prasības. Pašlaik līdzīgas prasības ir iekļautas “Gada pārskatu likumā” un “Komerclikumā”. 1937.gada “Likumā par akciju un paju sabiedrībām” bija noteikts, ka gada pārskatā ietilpst *balance, peļņas un zaudējuma kants, pārskats par apgrozījumiem pēc virsgrāmatas kontiem un valdes rakstisks ziņojumu par pagājušo darbības gadu un par pašreizējo sabiedrības stāvokli.*

Izvērtējot 1937.gada “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” prasības (skat.4.pielikumu) un tās salīdzinot ar pašlaik “Gada pārskatu likumā” noteiktajām, var secināt, ka tika piemērotas daudz līdzīgas prasības pašlaik noteiktajām, piemēram, attiecībā uz posteņu novērtēšanu, 1937.gada “Likums par akciju un paju sabiedrībām” paredzēja, ka manta jānorāda ne augstāk par iepirkuma vērtību un, ka katru gadu tā ir jāamortizē. Izejvielas, preces un citi apgrozības līdzekļi jānorāda bilancē par iepirkuma cenu vai pašizmaksu, bet ne augstāk par tirgus cenu u.c. prasības. Komerclikuma 161.pantā, tāpat kā 1937.gada “Likumā par akciju un paju sabiedrībām” ir paredzēts, ka dividendes, kas nav izņemtas 10 gadu laikā, pāriet sabiedrības īpašumā un, ka akcionāru nevar piespiest atstāt noteiktu dividendi, kaut arī uz laiku, uzņēmuma rīcībā. Izvērtējot 1937.gada “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” prasības, autore atklāja arī šādas atšķirības:

- mantas nolietojums bija jāuzrāda bilances pasīvā. Šādas prasības bija arī vēlāk sociālisma grāmatvedībā, bet pašreizējie normatīvie akti paredz pamatlīdzekļus un arī nemateriālos ieguldījumus bilancē uzrādīt bilances vērtībā, t.i. no iegādes vērtības atskaitot uzkrāto nolietojumu,
- prasības par dibināšanas kapitāla norakstīšanu trīs gadu laikā tika iekļautas arī 1992.gada likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” 34.panta sākotnējā versijā, bet ar 2003.gada 20.novembra grozījumiem tika izslēgtas,

²¹⁸ *Likums par kopdarbības sabiedrībām un to savienībām.* 18.06.1937. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums. 17.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 932.–933.lpp.

- prasība par rezervju veidošanu 5 % apmērā bija iekļauta likuma “Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību” 24.pantā, bet tagad šis likums ir zaudējis spēku un spēkā esošais “Komerclikums” arī vairs neparedz obligāto rezervju veidošanu,
- tagad nevienā Latvijas normatīvajā aktā nav ietverta prasība, ka kāda tīrās peļņa daļa būtu obligāti izdalāma dividendēs. Šo jautājumu būtu nepieciešams izvērtēt un, lai ieinteresētu akcionārus, ņemot par pamatu Latvijas Republikas 1937.gada “Likumu par akciju un paju sabiedrībām”, “Komerclikumā” paredzēt, ka noteikts peļņas procents ir jāizmaksā dividendēs.

“Likums par akciju un paju sabiedrībām” arī paredzēja, ka Finanšu ministrija uzrauga akciju sabiedrību darbību un ministrijas amatpersonām ir tiesības veikt akciju sabiedrību revīziju, ko neparedzēja iepriekšējais likums. Bez Finanšu ministrijas vispārējās uzraudzības Likums arī paredzēja akciju sabiedrību tekošu un sistemātisku revīziju, kuru veiks neatkarīgi zvērināti lietpratēji. Bija paredzēts, ka zvērinātu revidentu institūts darbosies pie Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameras. Zvērināto revidentu pārbaudīšanu, tiesības, pienākumus un atbildību noteica “Likums par zvērinātiem revidentiem”.²¹⁹ Agrākais bijušās Krievijas “Likums par akciju sabiedrībām” (Lik.kop.X.sēj.1.daļa 2139.-2198.p.p.), sabiedrību statūti un prakse bāzējās uz postulātu, ka akciju sabiedrības revīzija ir pašas akciju sabiedrības iekšēja lieta. Bijušais likums noteica, ka par revīzijas komisijas locekļiem jābūt tikai akciju sabiedrības akcionāriem. Praksē šādām revīzijām bijaniecīga nozīme un to parasti veica tikai formas pēc, lai varētu teikt, ka Likuma prasība ir izpildīta. Tāpēc radās nepieciešamība reformēt pastāvošo revīziju kārtību. Latvijā zvērināti grāmatveži agrāk pastāvēja pie Rīgas biržas sabiedrības, tomēr viņu darbības lauks bija visai šaurš. Pie Rīgas biržas sabiedrības darbojās tikai 3 zvērināti grāmatveži. Ar Latvijas Tirdzniecības un rūpniecības kameras nodibināšanos 1935.gadā zvērinātu grāmatvežu institūts pie biržām tika likvidēts un tas tika noorganizēts pie Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameras. Atšķirībā no pašlaik “Gada pārskatu likumā” ietvertajām prasībām, prasība pēc zvērināta revidenta, saskaņā ar 1937.gada “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” normām bija tikai akciju un paju sabiedrībām. 1938.gadā 1.jūlijā Finanšu ministrijā bija reģistrētas pavisam 305 akciju un 49 paju sabiedrības.²²⁰ Zvērināta revidenta pienākumi Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija plašāki kā pašlaik, jo “Likuma par zvērinātiem revidentiem” 13.pants noteica, ka revidenta pienākumi ietvēra²²¹:

- 1) revīzijas uzdevumus – uzņēmumu un iestāžu bilanču, mēneša pārskatu, gada pārskatu, grāmatu un dokumentu pārbaudi;

²¹⁹ Celmiņš, A. Likums par akciju un paju sabiedrībām. *Ekonomists*, 1938, Nr.2, 61.lpp.

²²⁰ Celmiņš, A. Zvērinātu revidentu institūts. *Ekonomists*, 1938, Nr.17, 748.-751.lpp.

²²¹ turpat, 750.-751lpp.

- 2) lietpratēja uzdevumus – grāmatvedības iekārtošana, uzņēmuma organizācijas un reorganizācijas plānu izstrādāšana, pašizmaksas kalkulāciju noorganizēšana un pārbaude un padomu došana visos uzņēmuma organizācijas un pārvaldības jautājumos;
- 3) uzticības uzdevumus - uzņēmumu un mantojumu masu pārvaldīšana, darbošanās uzņēmumu konkursa un administrāciju pārvaldēs un šķīrējtiesneša pienākumu uzņemšanās saimniecisko strīdu lietās.

Salīdzinot ar pašlaik spēkā esošā likuma “Par zvērinātiem revidentiem” 8.pantā ietvertajām prasībām, kuras nosaka, ka zvērināta revidenta pretendents ir jābūt 25 gadu sasniegušai personai,²²² 1938.gada “Likuma par zvērinātiem revidentiem” 2.pants noteica, ka par zvērinātu revidentu varēja būt Latvijas pilsoņi, kas sasnieguši 30 gadu vecumu.²²³

Rūpniecības, tirdzniecības un amatniecības uzņēmumiem arī bija jāievēro virkne normatīvo aktu, piemēram:

- Krievijas 1913.gada “Rūpniecības un amatniecības nolikums” (“Устав о промышленности фабрично – заводской и ремесленной”, kurš bija iekļauts bijušās Krievijas likumu kopuma XI sējuma II d.)²²⁴;
- 1922.gada 12.janvāra “Noteikumi par rūpniecības uzņēmumu ierīkošanu un atvēršanu”, kuri noteica, ka rūpniecības uzņēmumu ierīkošanai un atvēršanai vajadzīga Finanšu ministrijas rūpniecības departamenta izdota atļauja. Vietējās pašvaldības bija tiesīgas izsniegt atļauju ierīkot un atvērt darbnīcas bez mehāniska dzinējspēka, kas nodarbina mazāk kā 5 strādniekus, pie kam tikai tiem uzņēmumiem, kuri nebija iekļauti rūpniecības uzņēmumu sarakstā, kuru atvēršanu nedrīkstēja atļaut pašvaldības²²⁵;
- 1936.gada 10.jūlija “Likums par rūpniecības un amatniecības uzņēmumiem”, kurš atcēla 1922.gada “Noteikumus par rūpniecības uzņēmumu ierīkošanu un atvēršanu”, stājās spēkā ar 1936.gada 1.augustu un noteica, ka rūpniecības un amatniecības uzņēmumu darbībai vajadzīga Finanšu ministrijas atļauja. Šā likuma 22.pants noteica, ka rūpniecības un amatniecības uzņēmumiem jāsniedz Tirdzniecības un rūpniecības departamentam ziņas par uzņēmuma darbību finanšu ministra noteiktā kārtībā. Likuma 23.pants paredzēja, ka Tirdzniecības un rūpniecības departamenta pilnvarotām personām ir tiesības pārbaudīt uzņēmumu

²²² *Likums par zvērinātiem revidentiem*. LR likums, 03.05.2001. (ar grozījumiem, ieskaitot 29.03.2007.), 8.pants, [atsauce 18.04.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=155883&mode=DOC>

²²³ *Likums par zvērinātiem revidentiem*. 16.07.1938. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 30.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1938. 481.lpp.

²²⁴ *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem*. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 355.lpp.

²²⁵ *Rokas grāmata pilsētu pašvaldības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas pilsētu savienība, 1934. 209.lpp.

darbību un sniegto ziņu pareizību pēc grāmatām (domātas grāmatvedības grāmatas – aut.) un dokumentiem²²⁶.

Pie Latvijas tirdzniecības kodeksa strādāja Tirdzniecības un rūpniecības departaments, kas bija sagatavojis likumprojektus par tirgotāju, firmu, tirdzniecības reģistru, un tirdzniecības prokūru un pilnvaru, kā arī 1933.gada beigās izstrādāja likumprojektu par tirdzniecības grāmatām. Šiem likumprojektiem par pamatu bija ņemts Vācijas “Handelsgesetzbuch”, kā vistuvāk atbilstošs Latvijas saimniecības apstākļiem un citām mūsu tirdzniecības tiesību normām. Likumprojektu tālāku virzīšanu apturēja Nodokļu departamenta iebildumi tuvākā nākotnē praktiski realizēt dubultās grāmatvedības obligātumu, jo nodokļu departamenta dati rādīja, ka daudzos apriņķos ir tikai pāris uzņēmumu, kuri kārtu kārtīgas veikala grāmatas.²²⁷

Tā 1933.gadā 12.oktobrī tika pieņemti “Noteikumi par tirgotājiem” un “Noteikumi par firmu”, bet 1934.gada 29.maijā “Noteikumi par tirdzniecības reģistru”, kuri uzskatāmi par tirdzniecības tiesību bāzi un sistemātiskas tirdzniecības likumdošanas sākumu.²²⁸

1933.gada 12.oktobra “Noteikumu par tirgotājiem” 1.pantā bija rakstīts “Tirgotājs šo noteikumu nozīmē ir tas, kas arodveidīgi piekop tirdzniecību”²²⁹. Kā var secināt, tad šo Noteikumu izpratnē tirdzniecība bija plašāks jēdziens un ietvēra arī dažādu pakalpojumu sniegšanu, jo “par tirdzniecības arodu uzskatāma katra arodveidīga darbība, kuras priekšmets ir viens no sekojošiem darījumu veidiem²³⁰:

- 1) kustamas mantas (preču) vai vērtspapīru iegādāšana un tālākatsavināšana, neskatoties uz to, vai preces atsavina tādas, kādas tās iegādātas, vai arī apstrādātas vai pārstrādātas;
- 2) preču apstrādāšana vai pārstrādāšana priekš citiem, ciktāl tā pārsniedz sīkuzņēmuma apmērus;
- 3) apdrošināšana ar prēmijām;
- 4) banku lombardu un naudas maiņas darījumi;
- 5) preču vai pasažieru pārvadāšana pa jūru un gaisu, preču pārvadātāju darījumi vai tādu uzņēmumu darījumi, kuri pārvadā personas pa sauszemi un iekšējiem ūdeņiem un pārsniedz sīkuzņēmuma apmērus, kā arī velkoņu kuģniecības uzņēmumu darījumi;
- 6) komisionāru, speditoru un noliktavu turētāju darījumi;
- 7) tirdzniecības aģentu un mākleru darījumi;

²²⁶ *Likums par rūpniecības un amatniecības uzņēmumiem*. 10.07.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.153, 1.lpp.

²²⁷ Zāgars, V. Saimniecības uzņēmumu darbības kontrole un grāmatvedība. *Ekonomists*, 1936. 349.lpp.

²²⁸ Čakste, K. *Tirdzniecības tiesības*. Kserokopija. Rīga : 1939. 24.lpp.

²²⁹ *Noteikumi par tirgotājiem*. 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtņīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 372. lpp.

²³⁰ turpat, 372. lpp.

- 8) grāmatu vai mākslas priekšmetu apgāde, kā arī citi grāmatu vai mākslas priekšmetu tirdzniecības darījumi;
- 9) spiestuvju darījumi, ciktāl spiestuves darbība pārsniedz sīkuzņēmuma apmērus.

No "Noteikumu par tirgotājiem" teksta nebija viegli saprast atšķirību starp tirgotāju, rūpnieku un amatnieku. Minētie Noteikumi akli sekodami vācu 1900.gada kodeksam (HGB - *Handelsgesetzbuch*), izdalīja divas tirgotāju koncepcijas: piekoptais arods vai aroda uzņēmuma tirdznieciski iekārtota veikala vadība.²³¹

"Noteikumu par tirgotājiem" 4.pants noteica, ka tie piemērojami arī attiecībā uz²³²:

- 1) atklātām sabiedrībām un komandītsabiedrībām;
- 2) akciju un paju sabiedrībām;
- 3) tām kooperatīvām sabiedrībām un viņu savienībām, kuras piekopj tirdzniecību šo noteikumu nozīmē.

"Noteikumu par tirgotājiem" 5.pantā bija norādīts, ka "Noteikumi par firmu, tirdzniecības grāmatām un prokūru neattiecas uz personām, kuru uzņēmums nepārsniedz sīkuzņēmuma apmērus. (...) Finanšu ministrs, saziņā ar tieslietu ministru, izdod noteikumus, kas nosaka tuvāk sīkuzņēmuma robežu (...)"²³³.

Par sīkuzņēmumiem, kā to noteica 1934.gada 21.jūlija Rīkojums, pamatojoties uz "Noteikumu par tirgotājiem" 5.pantu un "Noteikumu par tirdzniecības reģistru" 2.pantu, uzskatāmi²³⁴:

- 1) visi rūpniecības uzņēmumi ar gada apgrozījumu līdz 5000 latiem;
- 2) visi tirdzniecības uzņēmumi, kuriem jāizņem V kategorijas tirdzniecības zīmes;
- 3) visi rūpniecības uzņēmumi, kuriem jāizņem VI kategorijas rūpniecības zīmes;
- 4) visi tirdzniecības uzņēmumi, kuriem jāizņem IV kategorijas tirdzniecības zīmes un kuru gada apgrozījums nepārsniedz 30 000 latu;
- 5) visi rūpniecības uzņēmumi, kuriem jāizņem V kategorijas rūpniecības zīmes un kuru gada apgrozījums nepārsniedz 30 000 latu.

Paskaidrojot var norādīt, ka tirdzniecības un rūpniecības zīmes bija pamatnodoklis, kuru maksāja visi uzņēmumi, kuri nebija no tā atbrīvoti. Atbrīvoti bija lauksaimniecības uzņēmumi, valsts un pašvaldības uzņēmumi, valsts kredītiestādes, pasts, aptiekas, visa veida mācību iestādes, bibliotēkas, ārstniecības iestādes u.c. saskaņā ar "Likuma par tirdzniecības-rūpniecības nodokli" prasībām.²³⁵

²³¹ Grīnbergs, J. Noteikumu par tirgotājiem 1.panta komentārs. *Ekonomists*, 1937, Nr.8, 293.lpp.

²³² *Noteikumi par tirgotājiem*. 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 373. lpp.

²³³ turpat, 373. lpp.

²³⁴ Rīkojums. 21.07.1934. Valdības Vēstnesis, 1934, Nr.164, 3.lpp.

²³⁵ *Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli*. 20.12.1924. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 23.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1924. 277.–279.lpp.

Šo iepriekš minēto 1934.gada Rīkojumu atcēla 1936.gada 11.septembra Noteikumi par sīkuzņēmumiem, kuri stājās spēkā ar 1936.gada 1.oktobri un noteica, ka par sīkuzņēmumiem uzskatāmi šādi vienpersonīgo tirgotāju uzņēmumi²³⁶:

- 1) visi rūpniecības uzņēmumi, kuri no tirdzniecības – rūpniecības nodokļa brīvi uz Nodokļu likuma 165.p. 23.p.pamata;
- 2) visi rūpniecības uzņēmumi, kuriem jāizpērk 6.vai 7.kategorijas rūpniecības zīmes;
- 3) visi rūpniecības uzņēmumi, kuriem jāizpērk 5.kategorijas rūpniecības zīmes un kuru gada apgrozījums nepārsniedz 36 000 latu vai gada bruto peļņa reizināta ar 3, nepārsniedz 36 000 latu, vai gada bruto peļņa reizināta ar 3 kopā ar gada apgrozījumu nepārsniedz 36 000 latu;
- 4) visi tirdzniecības uzņēmumi, kuriem jāizpērk V kategorijas tirdzniecības zīmes;
- 5) visi tirdzniecības uzņēmumi, kuriem jāizpērk IV kategorijas tirdzniecības zīmes un kuru gada apgrozījums nepārsniedz 30 000 latu vai gada bruto peļņa reizināta ar 3, nepārsniedz 30 000 latu, vai gada bruto peļņa reizināta ar 3 kopā ar gada apgrozījumu nepārsniedz 30 000 latu.

“Noteikumu par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” un vēlāk “Likuma par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” pielikumos bija iekļautas tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu kategorijas atkarībā no uzņēmumu apgrozījuma (skat.5.pielikumu) un kredītiestāžu un apdrošināšanas uzņēmumu kategorijas atkarībā no pamata vai dalības kapitāla (skat.6.pielikumu).

1933.gada 12.oktobra “Noteikumu par firmu” 1.pants noteica, ka “Firma ir tirgotāja vārds, ko viņš lieto tirdzniecībā, izdarot savus darījumus un parakstoties”²³⁷. Pašreizējā “Komerclikuma” 26.pants skaidro līdzīgi “Firma ir komercreģistrā ierakstīts komersanta nosaukums, ko tas izmanto komercdarbībā, slēdzot darījumus un parakstoties”²³⁸, tikai 1933.gada 12.oktobra “Noteikumos par firmu” 4.pantā bija noteikts, ka “tirgotājiem, kas ved savu uzņēmumu bez biedriem vai tikai ar klusiem biedriem (vienpersonīgam tirgotājam), jālieto kā firma savs vārds un uzvārds”²³⁹, savukārt “Komerclikuma” 30.pants paredz, ka “Individuālā komersanta firmā var ietvert komersanta vārdu vai uzvārdu”²⁴⁰ – tas nozīmē, ka pildot “Komerclikuma” prasības individuālajam komersantam nav obligāti, kā tas bija noteikts 1933.gada noteikumos, uzņēmuma nosaukumā ietvert savu vārdu vai uzvārdu.

²³⁶ *Noteikumi par sīkuzņēmumiem*. 11.09.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.209, 3.lpp.

²³⁷ *Noteikumi par firmu*. 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtiņca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 371.lpp.

²³⁸ *Komerclikums*. LR likums, 13.04.2000. (ar grozījumiem, ieskaitot 16.03.2006.), 26.pants, [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=5490>.

²³⁹ *Noteikumi par firmu*. 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtiņca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 371.lpp.

²⁴⁰ *Komerclikums*. LR likums, 13.04.2000. (ar grozījumiem, ieskaitot 16.03.2006.), 30.pants, [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=5490>.

1934.gada 29.maija "Noteikumu par tirdzniecības reģistru" 2.pants paredzēja, ka tirdzniecības reģistrā ierakstāmi visi tirgotāji, kas uzskatāmi par tādiem, saskaņā ar noteikumiem par tirgotājiem, izņemot vienpersonīgos tirgotājus, kuru uzņēmums nepārsniedz sīkuzņēmuma apmērus, bet tirdzniecības reģistrā nav ierakstāmi valsts un pašvaldības iestādes, valsts autonomie uzņēmumi, kooperatīvās sabiedrības un to savienības.²⁴¹

"Noteikumu par tirgotājiem" 6.pants noteica "ja kāda firma ierakstīta tirdzniecības reģistrā, tad nevar iebilst, ka uzņēmums nav tirdzniecisks vai, ka tas ir sīkuzņēmums"²⁴².

Latviešu konversācijas vārdnīcā bija norādīts, ka 20.gadsimta 30-to gadu sākumā grāmatvedības kārtošana kā pienākums bija noteikta visiem tirgotājiem, izņemot sīktirgotājus, personālām un kapitālistiskām sabiedrībām, kooperatīviem un kapitālsabiedrībām, apdrošināšanas sabiedrībām, kā arī visām valsts un pašvaldību iestādēm un bija norādīts, ka "grāmatvedības tiesības sāk izaugt ārā no tirdzniecības tiesību sistēmas un izveidoties par pastāvīgu tiesību nozari, jo jau tagad likums pieprasa no daudzām personām, kas nemaz nav tirgotāji, piemēram, ārstiem, advokātiem, kārtot grāmatvedību galvenokārt fiskālos nolūkos, kas tomēr pagaidām nav uzskatāma par grāmatvedības pienākumu grāmatvedības tiesību normu izpratnē. Attiecībā uz dažiem arodiem (bankām u.c. kredītiestādēm, alus darītavām, tabakas un farmaceitiskām fabrikām u.t.t) likumi pieprasa dažu īpašu grāmatu vešanu, piemēram, noliktavas grāmatas ar sīkiem datiem par preču daudzumiem un to apgrozību"²⁴³. Tomēr izvērtējot "Noteikumus par tirgotājiem", "Noteikumus par firmu" un "Noteikumus par tirdzniecības reģistru", autore secina, ka šajos Noteikumos nebija ietvertas atsevišķas grāmatvedības kārtšanas prasības.

Izskatot 1936.-1937.saimnieciskā gada budžeta projektu un ņemot vērā neapmierinošo situāciju grāmatvedības regulēšanas sfērā, Ministru kabinets nolēma uzdot Finanšu ministrijai izstrādāt atsevišķus likumus par grāmatvedību un zvērinātiem revidentiem.²⁴⁴

Atsevišķs likums par grāmatvedību pirmo reizi neatkarīgās Latvijas laikā tika pieņemts 1939.gada 18.janvārī un to parakstīja Valsts un Ministru prezidents Kārlis Ulmanis. Tas bija "Likums par tirdzniecības grāmatvedību", kurš stājās spēkā ar 1939.gada 1.februāri (skat..7.pielikumu). Likums noteica, ka ikvienam tirgotājam (atbilstoši iepriekš apskatītajiem 1933.gada "Noteikumiem par tirgotājiem") jākārtot tirdzniecības grāmatas pēc divkāršās grāmatvedības principiem, bet finanšu ministrs varēja noteikt uzņēmumu grupas, kurām

²⁴¹ *Noteikumi par tirdzniecības reģistru*. 29.05.1934. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1934. 156.lpp.

²⁴² *Noteikumi par tirgotājiem*. 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 373. lpp.

²⁴³ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10480. lpp.

²⁴⁴ Паупа, В., Праулиньш, А. Финансовая отчетность в довоенной Латвии. *Accounting, Taxes and Audit. Proceedings of the Conference*. 26.-27.10.2006. Tallinn : Tallinn University of Technology. 2006. c. 218

atļauts kārtot grāmatvedības uzskaiti pēc vienkāršās grāmatvedības principiem.²⁴⁵ Līdz ar to šis bija pirmais normatīvais akts, kas plašam subjektu lokam noteica prasības kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību. 1939.gada “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību” analīzi un salīdzinājumu ar 1992.gada likumu “Par grāmatvedību” autore parāda darba 5.daļā.

1939.gada “Valdības Vēstnesī” Nr.17, pamatojoties uz “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību” 1.pantu, finanšu ministrs bija noteicis, ka no likumā noteiktiem grāmatvedības pienākumiem (piemēram, kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību – aut.) bija atbrīvoti sekojoši uzņēmumi²⁴⁶:

- 1) kuriem izpirka tirdzniecības vai rūpniecības zīmes zemākas par II kategoriju (skat.5.pielikumu);
- 2) kuriem neizpirka tirdzniecības vai rūpniecības zīmes, bet kuru gada apgrozījums nepārsniedza 100 000 Ls.

Šie atbrīvojumi gan neattiecās uz uzņēmumiem, kuriem saskaņā ar Nodokļu likumiem bija jāsniedz atklāts pārskats par savu darbību.

Salīdzinot un analizējot Latvijas Republikas grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu prasības laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, kā būtisku atšķirību autore norāda to, ka Latvijā šajā laikā bija noteikts tirdzniecības, rūpniecības, kredītiestāžu un apdrošināšanas uzņēmumu iedalījums kategorijās. Uzņēmumu kategorijas noteica to izpērkamās tirdzniecības zīmes apmēru, kas bija viens no trim tirdzniecības un rūpniecības nodokļa veidiem bez kapitāla un procentuālā peļņas nodokļa. Bez tam uzņēmumu kategorijām arī bija būtiska nozīme, jo tās noteica, vai uzņēmums ir sīkuzņēmums vai nē.

Ir plānots, ka ar 2009.gada 1.janvāri stāsies spēkā “Fizisko personu saimnieciskās darbības likums”. Šī likuma projekts ietver pašnodarbinātās personas iedalījumu profesionālās darbības veicējos, sīkuzņēmējos un individuālajos komersantos. I.Leibus raksta, ka *sīkuzņēmējs* ir jauns termins²⁴⁷ un tā tas arī ir Latvijā, laikā pēc neatkarības atjaunošanas. No autore veiktā pētījuma var secināt, ka termins *sīkuzņēmums* un *sīkuzņēmējs* jau plaši tika lietots Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, kā arī jau pirms tam (piemēram, cariskās Krievijas normatīvajos aktos arī tika lietots termins *sīkuzņēmums*). Tas vēlreiz apliecina, ka vēstures izziņāšana ir nepieciešama.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, atsevišķi normatīvie akti paredzēja, ka uzņēmumiem arī nodokļu inspekcijai bija jāsniedz atklāts pārskats vai paziņojums par savu darbību (pašlaik “Gada pārskatu likuma” 66.pants nosaka, ka

²⁴⁵ *Likums par tirdzniecības grāmatvedību*. 18.01.1939. Likumu un Ministru Kabineta noteikumu krājums, 4.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas departaments, 1939. 124.lpp.

²⁴⁶ *Grāmatvežu kalendārs 1940.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1939. 89.lpp.

²⁴⁷ Leibus, I. Mainīsies individuālo uzņēmēju tiesiskais regulējums. *Bilance*, Nr.20 (176), 9.lpp.

uzņēmumiem gada pārskats ir jāiesniedz gan Valsts ieņēmuma dienesta teritoriālajai iestādei pēc sabiedrības reģistrācijas vietas un arī Uzņēmumu reģistram). To noteica sekojoši normatīvie akti:

- atsevišķi valdības rīkojumi, piemēram, Valdības rīkojums Nr.146, kurš noteica, ka Latvijā ir stājies spēkā agrākais Krievijas “Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” (Krievijas likumu krājumu V gr. 1903.gada izdevums 366.–550. p.p. un papildinājums no 1914.gada 4.oktobra)²⁴⁸;
- 1921.gada “Noteikumi par tirdzniecības-rūpniecības nodokli”²⁴⁹;
- 1924.gada “Likums par tirdzniecības - rūpniecības nodokli”, kurš atcēla 1921.gada “Noteikumus par tirdzniecības-rūpniecības nodokli” un turpmākās tā versijas²⁵⁰;
- 1928.gada Nodokļu nolikuma trešā daļa “Tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības nodokļi”, kuras pirmā nodaļa bija “Tirdzniecības – rūpniecības nodoklis”, ar turpmākajiem pārgrozījumiem un papildinājumiem.

“Noteikumi par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” un vēlāk “Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” pamatā noteica prasības nodokļu nomaksai, bet ietvēra arī prasības grāmatvedības kārtošanai, kā arī pārskatu un informācijas iesniegšanai nodokļu inspekcijā par uzņēmumu apgrozījumu un peļņu, kā arī citas prasības. Tā, piemēram, Nodokļu nolikuma 291.pantā bija teikts, ka uzņēmuma pareizas veikala grāmatas ņemamas par pamatu apliekamās peļņas aplēšanai. Kādām ir jābūt pareizām veikala grāmatām, tas gan nebija norādīts Nodokļu nolikumā, bet to noteica Nodokļu inspekciju radītā grāmatu caurlūkošanas prakse, Nodokļu departamenta atzinumi un attiecīgie senāta lēmumi. Nodokļu nolikums pieprasīja obligātu grāmatvedību tiem uzņēmumiem, kam jādod publiski pārskati par savu darbību, bet uzņēmumiem, kam nebija jāsniedz pārskats par savu darbību, grāmatvedības grāmatas bija pilnīgi atkarīgas no uzņēmumu īpašnieku gribas.²⁵¹

Gan 1921.gada “Noteikumos par tirdzniecības-rūpniecības nodokli,” gan arī 1935.gada Nodokļu likumā, prasības bija līdzīgas, tāpēc autore apskatīs 1935.gada Nodokļu likumā ietvertās prasības pārskatu iesniegšanai.

1935.gada “Pārgrozījumos un papildinājumos Nodokļu likumā” trešās daļas “Tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības nodokļi” pirmās nodaļas “Tirdzniecības – rūpniecības nodoklis” 239.pants noteica, ka atklāts pārskats par savu darbību bija jāiesniedz akciju, paju un uz kooperatīviem pamatiem dibinātiem uzņēmumiem, savstarpējām

²⁴⁸ Rīkojums Nr.146. 29.08.1919. Valdības Vēstnesis, Nr.26, 2.lpp.

²⁴⁹ Noteikumi par tirdzniecības – rūpniecības nodokli. 28.12.1920. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 1.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1921. 24.lpp.

²⁵⁰ Likums par par tirdzniecības - rūpniecības nodokli. 20.12.1924. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 23.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1924. 277.–312.lpp.

²⁵¹ Zāgars, V. Saimniecības uzņēmumu darbības kontrole un grāmatvedība. *Ekonomists*, 1936, Nr.9,348.lpp.

kredītbiēdībām un pašvaldībām un to savienību kredītiestādēm.²⁵² Iepriekš minētā likuma 263.pants noteica, ka ikviena uzņēmuma valdei (tiem uzņēmumiem, kuriem bija jāsniedz atklāts pārskats par savu darbību) jāiesniedz nodokļu inspekcijai uzņēmuma gada pārskats (noslēguma bilance un peļņas un zaudējuma rēķins) viena mēneša laikā no tās dienas, kurā pārskatu apstiprinājusi pilna sapulce vai tai atbilstoši orgāni. Kopā ar pārskatu nodokļu inspekcijā bija arī jāiesniedz²⁵³:

- protokola noraksts par gada pārskata apstiprināšanu;
- revīzijas komisijas vai tai atbilstošu orgānu protokola noraksts;
- sīks peļņas un zaudējumu rēķins un citas ziņas;
- pārskata gada virsgrāmatas atsevišķu rēķinu apgrozījums, norādot:
 - a) atlikumus pārskata gada sākumā,
 - b) debetā un kredītā ierakstītās summas pārskata gadā,
 - c) atlikumus gada beigās, kuri pārnesti noslēguma bilancē,
 - d) uz peļņas vai zaudējumu rēķinu pārnestās summas;
- pilnsapulces apstiprinātu peļņas sadalījumu;
- ar nodokli apliekamās peļņas aprēķinu;
- kapitāla, procentuālā peļņas un ienākuma nodokļu aprēķinu;
- uzņēmuma pārvaldes locekļu un to kandidātu, kā arī darbinieku pārskata gadā izmaksātās algas, kā arī citāda veida atalgojuma summas;
- atskaitījuma aprēķinu mantas vērtības dzēsumam (īpašuma nolietojumam – aut.);
- sarakstu par iepriekšējos gados norakstīto, bet no apliekamās peļņas neatskaitīto šaubīgo prasījumu atmaksām u.c.

Uzņēmumiem, kuriem nebija jāiesniedz atklāts pārskats par savu darbību, līdz katra gada 1.aprīlim bija jāiesniedz paziņojums pēc finanšu ministra apstiprināta parauga par uzņēmuma darbību iepriekšējā kalendārā vai operāciju gadā (296.p.). Iesniegtos Paziņojumus pārbaudīja nodokļu inspektori, ievācot nepieciešamās ziņas, kā arī apskatot uzņēmumu uz vietas un, ar maksātāja atļauju, veicot izrakstus no “uzņēmuma grāmatām” un nopratinot ataicinātos lietpratējus (304.p.). Nodokļu komisijām uzrādītās uzņēmuma grāmatas, kas vestas (kārtotas – aut.) pēc vienkāršās grāmatvedības principiem vai arī pēc divkāršās grāmatvedības principiem, ja tajās visi darījumi iegrāmatoti un ar dokumentiem pierādīti un ja komisijām nav šaubu par to pareizību, var noderēt komisijās uzņēmumu apgrozījuma un peļņas noteikšanai (307.p.)²⁵⁴.

²⁵² *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā.* 11.12.1935. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 526.lpp.

²⁵³ turpat, 532.lpp.

²⁵⁴ *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā.* 11.12.1935. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 538.lpp.

Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, grāmatvedības prasības bija iekļautas arī vēl citos normatīvajos aktos, piemēram:

- “Noteikumos par autonomiem valsts uzņēmumiem”, kuri noteica, ka autonomie valsts uzņēmumi kārtu grāmatvedību “pēc dubultās grāmatvešanas sistēmas” un, ka katrs autonomais valsts uzņēmums nosaka savus aktīvus, novērtējot visu uzņēmuma rīcībā nodoto mantu. Atlikums, kas tiek noteikts no uzņēmuma mantas atskaitot prasības, ir valsts uzņēmumā ieguldītais kapitāls. Ministru kabinets pēc finanšu ministra priekšlikuma, izsniedza uzņēmumam vajadzīgo rīcības kapitālu (apgrozāmos līdzekļus). Uzņēmuma brīvie līdzekļi bija jānogulda valsts krājbankā vai kredītbankā. Uzņēmuma revīzijas komisija, kas sastāvēja no trīs locekļiem, no kuriem divi bija no Valsts kontroles, bet viens – no attiecīgā resora, kontrolēja uzņēmuma kasi, grāmatvedības kontus, gada pārskatu un citus dokumentus²⁵⁵;
- atsevišķu nozaru darbību regulējošos normatīvajos aktos, piemēram, “Instrukcijā par grāmatvedību miltu rūpniecības, labības un miltu tirdzniecības un maiznīcu uzņēmumiem”, kura bija pieņemta uz likuma “Par labības tirgus iekārtošanu” pamata un, kura noteica, kādas grāmatas un pēc kāda parauga iepriekšminētajiem nozares uzņēmumiem ir jākārtu. Instrukcijā bija norādīti paraugi, kā jākārtu katra no Instrukcijā minētajām grāmatām, kuras, piemēram, miltu rūpniecības uzņēmumiem bija šādas²⁵⁶:
 - 1) labības pārstrādāšanas grāmata tirdzniecības vajadzībām,
 - 2) labības noliktavas grāmata,
 - 3) miltu noliktavas grāmata,
 - 4) kliju grāmata u.c.;
- “Noteikumos par liķieru fabriku ierīkošanu, liķieru izgatavošanu, uzglabāšanu un izlaišanu, kā arī par grāmatvešanu liķieru fabrikās”, kuri noteica ļoti stingras prasības alkohola ražošanai, kā arī obligāti kārtojamo grāmatu paraugus un to kārtšanas prasības²⁵⁷;
- aizsardzības ministra pavēlē Nr.7, kura attiecās uz grāmatvedības prasībām karaspēka vienībās, norādot kā un kādas grāmatas ir jākārtu²⁵⁸;
- instrukcijās un noteikumos, kuri noteica īpašas prasības dažos lauksaimniecības uzskaites jautājumos, piemēram “Instrukcijā par grāmatvedību lauksaimniecības

²⁵⁵ *Noteikumi par autonomiem valsts uzņēmumiem*. 12.01.1922. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 1.burtņīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1922. 9.-10.lpp.

²⁵⁶ *Instrukcija par grāmatvedību miltu rūpniecības, labības un miltu tirdzniecības un maiznīcu uzņēmumiem*. 17.09.1937. Valdības Vēstnesis, Nr.210, 4.-5.lpp.

²⁵⁷ *Noteikumus par liķieru fabriku ierīkošanu, liķieru izgatavošanu, uzglabāšanu un izlaišanu, kā arī par grāmatvešanu liķieru fabrikās*. 17.03.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.60, 1.-3.lpp.

²⁵⁸ *Aizsardzības ministra pavēle Nr.7*. 23.02.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.50, 1.lpp.

pabalstu izlietošanā”, kura noteica, ka grāmatas par lauksaimniecības veicināšanai organizācijām izsniegto pabalstu izlietošanu ir “jāved” pēc dubultās grāmatvedības sistēmas²⁵⁹;

- “Rīkojumā visām slimo kasēm”, kurš noteica, ka slimo kasēm grāmatvedība jāiekārto pēc Latvijas slimo kasu savienības izstrādātās instrukcijas;²⁶⁰
- “Likumā par starpniecības un komisijas uzņēmumiem”, kurš noteica starpniecības un komisijas uzņēmumu darbību. Uz iepriekš minētā Likuma pamata bija izdota instrukcija, kura noteica, ka katram starpniecības un komisijas uzņēmumam jāved pēc noteikta parauga²⁶¹:
 - grāmata par izgatavotajiem darbiem vai komisijā pieņemtajiem priekšmetiem,
 - ieņēmumu kases grāmata;
- “Rīkojumā par grāmatvedību valsts subsidējamās ģimnāzijās un arodu skolās, kā arī privātās mācību iestādes, kas saņem valsts pabalstu”, kurš bija saistošs pakļautībā esošām iestādēm. Rīkojums, piemēram, noteica, ka skolām ir jākārto sekojošas grāmatas²⁶²:
 1. kases grāmata,
 2. ieņēmumu kvīšu grāmata,
 3. reskontro,
 4. inventāra grāmata,
 5. materiālu grāmata,
 6. skolēnu saraksta grāmata;
- “Grāmatvedības un norēķināšanās noteikumos valsts ģimnāziju un arodu skolu internātos”, kuri noteica, kādas grāmatas ir jākārto internātos²⁶³.

Grāmatvedības prasības arī bija iekļautos vēl citos likumos un normatīvajos aktos, piemēram, prasībās par vekseļu un čeku lietošanu.

Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, ne visiem uzņēmumiem grāmatvedība obligāti bija jākārto latviešu valodā. Saskaņā ar 1935.gada 5.janvāra “Likuma par valsts valodu” 7.pantu visi uzņēmumi bija iedalīti 2 grupās²⁶⁴:

- 1.grupa, kurai obligāti ir jālieto valsts valoda – te tiek attiecināti uzņēmumi, kuri:

²⁵⁹ Instrukcija par grāmatvedību lauksaimniecības pabalstu izlietošanā. 18.06.1925. Valdības Vēstnesis, Nr.135, 2.lpp.

²⁶⁰ Rīkojums visām slimo kasēm. 05.02.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.31, 1.lpp.

²⁶¹ Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 350.-351.lpp.

²⁶² Rīkojums par grāmatvedību valsts subsidējamās ģimnāzijās un arodu skolās, kā arī privātās mācību iestādes, kas saņem valsts pabalstu. 20.12.1933. Valdības Vēstnesis, Nr.291, 2.lpp.

²⁶³ Grāmatvedības un norēķināšanās noteikumi valsts ģimnāziju un arodu skolu internātos. 28.09.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.246, 1.-2.lpp.

²⁶⁴ Čakste, K. Tirdzniecības tiesības. Kserokopija. Rīga : 1939. 60.lpp.

- izpērk 1.vai 2.kategorijas tirdzniecības vai rūpniecības zīmes,
- ekspedīcijas un transporta uzņēmumi,
- uzņēmumi, kuriem saskaņā ar likumu ir jādod pārskats par savu darbību;
- 2.grupa, kurai valsts valoda nav obligāta un tirgotāju grāmatas var kārtot jebkurā valodā. Šeit pieskaitāmi visi pārējie uzņēmumi, bet iesniedzot kādā valsts vai pašvaldību iestādē izrakstus no citā valodā kārtotām grāmatām, ir jāpievieno arī tulkojums valsts valodā.

Daļas kopsavilkums

Pēc neatkarīgas Latvijas valsts nodibināšanas 1918.gada novembrī, Latvijā nebija izstrādāta sava tiesību sistēma. Grāmatvedību regulējošie normatīvie akti un tiesību normas bija ietvertas cariskās Krievijas tirdzniecības, procesa un nodokļu likumos, kurus oficiāli atzina par spēkā esošiem 1919.gada 8.decembrī, kad tika pieņemts “Likums par agrāko Krievijas likumu spēkā atstāšanu Latvijā”. Turpmākajos gados tika izstrādāti Latvijas Republikas normatīvie akti, no kuriem kā būtiskākos, kuri attiecās uz grāmatvedības kārtošānu, autore norāda “Noteikumus par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs”, “Rokasgrāmatu lauku pašvaldību grāmatvežiem”, ”Likumu par kredītiestāžu un tirdzniecības rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām”, “Likumu par akciju un paju sabiedrībām”, “Likumu par tirdzniecības grāmatvedību”, kā arī Nodokļu likumus, kuri arī noteica atsevišķas grāmatvedības kārtošānas prasības.

1937.gada “Likums par akciju un paju sabiedrībām” ietvēra gada pārskata sastāvdaļas, prasības, kas attiecās uz posteņu novērtēšanu, rezerves kapitāla veidošanu, dividendēm, kā arī citas prasības, kurām pašlaik līdzīgas ir iekļautas “Gada pārskatu likumā” un “Komerclikumā”, piemēram, attiecībā uz posteņu novērtēšanu - manta bija jānorāda ne augstāk par iepirkuma vērtību; katru gadu tā bija jāamortizē; izejvielas, preces un citi apgrozības līdzekļi jānorāda bilancē par iepirkuma cenu vai pašizmaksu, bet ne augstāk par tirgus cenu u.c. prasības. Autore konstatēja arī vairākas atšķirības, piemēram, mantas nolietojums bija jāuzrāda bilances pasīvā un noteikta tīrās peļņas daļa bija obligāti izdalāma dividendēs. Vērtējot pēdējo, autore uzskata, ka 1937.gada “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” prasību jāadaptē pašlaik piemērojamos normatīvajos aktos un jāiekļauj “Komerclikumā”, paredzot, ka noteikts peļņas procents ir jāizmaksā dividendēs.

1937.gada “Likums par akciju un paju sabiedrībām” pirmo reizi paredzēja gada pārskatu pirms apstiprināšanas nodod pārbaudīt vienam vai vairākiem zvērinātiem revidentiem. Atšķirībā no pašlaik “Gada pārskatu likumā” ietvertajām prasībām, zvērināti revidenti, saskaņā ar “Likumu par akciju un paju sabiedrībām” bija nepieciešami tikai akciju un paju sabiedrībām.

Rūpniecības, tirdzniecības un amatniecības uzņēmumiem bija jāievēro virkne citi normatīvie akti, kā arī nodokļu likumi, piemēram, “Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli”, kurš ietvēra prasības grāmatvedības kārtošana un pārskatu un informācijas iesniegšanai nodokļu inspekcijā, kā arī citas prasības. “Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli” paredzēja tirdzniecības, rūpniecības, kredītiestāžu un apdrošināšanas uzņēmumu iedalījumu kategorijās, kuru autore norāda kā būtisku atšķirību, salīdzinot ar pašreizējām grāmatvedības prasībām. Uzņēmumu kategorijas noteica to izpērkamās tirdzniecības zīmes apmēru, kas bija viens no trim tirdzniecības un rūpniecības nodokļa veidiem bez kapitāla un procentuālā peļņas nodokļa. Bez tam uzņēmumu kategorijām arī bija būtiska nozīme, jo tās noteica sīkuzņēmuma statusu, bet sīkuzņēmumiem nebija jākārt divkāršā ieraksta grāmatvedība.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, būtiskākais grāmatvedību regulējošais normatīvais akts bija 1939.gada “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”, kurš noteica, ka ikvienam tirgotājam jākārt tirdzniecības grāmatas pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Līdz ar to tas bija pirmais normatīvais akts, kurš plašam subjektu lokam noteica prasību kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību.

Darba nākošajā daļā autore analizē grāmatvedības sistēmu un veidus Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam.

2.2. Grāmatvedības sistēma un veidi, atsevišķu jēdzienu piemērošana un grāmatvedības kārtošana

Pastāv atšķirīgi viedokļi, kas ir *sistēma*, kas ir *veids* un kas ir *forma*. Termins *sistēma* tiek definēts kā ²⁶⁵:

- 1) kārtība, ko nosaka noteiktā sakarībā esošu elementu sakārtojums;
- 2) principu kopums, kas veido kādas mācības pamatu;
- 3) forma, iekārtojuma veids, organizācija,

no kā var secināt, ka *sistēma* ir arī *veids* vai *forma*. Jānis Benze, piemēram, grāmatvedības veidus sauc par grāmatvedības formu, to definējot “Hronoloģisko un sistemātisko reģistru savstarpējā sakarība un ierakstu izdarīšanas secība un kārtība veido noteiktu grāmatvedības formu”²⁶⁶. Latviešu konversācijas vārdnīcā bija teikts, ka izšķir tikai vienu grāmatvedības sistēmu, kas sadalās šādos veidos: vienkāršā, divkāršā, kamerālā un konstantā, bet divkāršā grāmatvedība atkal tiek iedalīta atsevišķos veidos, tādos, kā itāļu, vācu, amerikāņu u.t.t. ²⁶⁷ Pastāvēja arī citi viedokļi. Piemēram, J.Zembergs žurnālā “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts”

²⁶⁵ *Likumdošanas aktu terminu vārdnīca*. Rīga : Senders R, 1999. 382.lpp.

²⁶⁶ Benze, J. *Finansu grāmatvedība*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1998. 55.lpp.

²⁶⁷ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10482.lpp.

norādīja, ka “visas esošo iegrāmatojumu veidu un paņēmienu dažādības daži grāmatveži šķiro nosaukdami tās par atsevišķām sistēmām, daži – par formām (..) Pazīstamais grāmatvedības teorētiķis Veicmans runā tikai par dubultās un vienkāršās grāmatvedības sistēmām”²⁶⁸.

Izvērtējot terminu *sistēma*, autore uzskata, ka grāmatvedība kopumā ir sistēma, bet vienkāršā ieraksta grāmatvedība un divkāršā ieraksta grāmatvedība ir apakšsistēmas, jo to būtību nosaka atsevišķi principi, piemēram, divkāršā ieraksta grāmatvedības pamatā ir uzkrāšanas princips, bet vienkāršā ieraksta grāmatvedības pamatā – kases princips. Savukārt, divkāršā ieraksta grāmatvedības iedalījumu var uzskatīt par atsevišķiem veidiem, piemēram, itāļu, vācu, amerikāņu utt.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija pazīstama²⁶⁹:

- vienkāršā ieraksta grāmatvedība,
- divkāršā ieraksta grāmatvedība,
- kamerālā grāmatvedība.

Vienkāršā ieraksta grāmatvedība

Veicot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, reģistrēja tikai mantas sastāvdaļas un tajās radītās pārmaiņas, bet nenovērtēja tīro mantu (kapitālu) un tās pārmaiņas saimnieciskās darbības rezultātā. Bilanci sastādīja no “inventūras” datiem un darbības rezultātu konstatēja salīdzinot sākuma un slēguma bilances pašu kapitāla posteņus.²⁷⁰

Vienkāršā ieraksta grāmatvedība pamatā asociējas tikai ar grāmatvedības grāmatām, kuras ietver naudas un personu (cilvēku un organizāciju) kontus, kuri tiek kārtoti sistemātiskā veidā.²⁷¹

Fabio Besta, izcils itāļu grāmatvedības teorētiķis un vēsturnieks, raksturojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, teica, ka tai ir viens trūkums – tā arī ir grāmatvedība, bet tā nav divkāršā ieraksta grāmatvedība.²⁷²

Vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanas prasības bija iekļautas, piemēram, P.Bērziņa grāmatās “Tirdzniecības grāmatvešana” vai “Sīkražotāju grāmatvedība kā labākais līdzeklis uzņēmumu ienesīguma pacelšanā”. Kā var secināt no P.Bērziņa rakstītā “vērojot sīko amatnieku darbību, redzam, ka lielākā daļa no tiem par saviem ieņēmumiem un izdevumiem neveic nekādus norēķinus. Līdz šim mūsu literatūrā nav neviena darba grāmatvedības jautājumos, kurā būtu mēģināts pieiet tuvāk sīkražotāju – amatnieku grāmatvedības lietai”²⁷³,

²⁶⁸ Zembergs, J. Grāmatvedības sistēmas un formas. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1935, Nr.5/6, 118.lpp.

²⁶⁹ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 99. lpp.

²⁷⁰ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 541.lpp.

²⁷¹ *The history of accounting: an international encyclopedia*. Chatfield, M. ed. New York : Garland Publishing, 1996. p. 532

²⁷² Cooke, T., Nobes C. *The Development of Accounting in an International Context: a Festschrift in honour of R.H.Parker*. London : Routledge, 1997. p. 13

²⁷³ Bērziņš, P. *Sīkražotāju grāmatvedība kā labākais līdzeklis uzņēmumu ienesīguma pacelšanā*. Rīga : Uniona, 1928. 3.lpp.

bija jūtams atbilstošu grāmatvedības grāmatu trūkums. Vienkāršā ieraksta grāmatvedībai bija veltīta arī 1942.gadā izdotā P.Lapiņa grāmata “Amatnieku vienkāršā grāmatvedība”.

1924.gadā iznākušajā P.Bērziņa grāmatā “Tirdzniecības grāmatvešana” bija norādīts: “uzņēmuma kompass ir viņa grāmatas (šeit un turpmāk domātas grāmatvedības grāmatas – aut.) (..) Izvēloties vienu vai otru grāmatvešanas sistēmu jāņem vērā, ka sistēmas izvēle cieši saistīta ar grāmatvešanas darba organizācijas jautājumu”²⁷⁴.

Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, nebija izdoti atsevišķi normatīvie akti, kuri noteiktu vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanas prasības, bet cariskās Krievijas Tirdzniecības nolikums praktiski netika piemērots. Vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošana bija atspoguļota grāmatvedības autoru darbos.

Lai grāmatvedības grāmatas parādītu amatnieka uzņēmuma darbību, P.Bērziņš 1928.gadā līdzīgi kā P.Lapiņš 1942.gadā uzskatīja, ka vispirms grāmatās ir jāatzīmē stāvoklis, kādā uzņēmums atrodas darbības sākumā (jāveic inventarizācija – aut.). Autori norādīja, ka uzņēmumā ieguldīto mantu sarakstu sauc par “inventūru” un mantu ierakstīšanu – par “inventūras uzstādīšanu”.^{275 276} “Inventārs” latīniski nozīmē saraksts un “inventūra” ir kādas personas, iestādes, vai uzņēmuma mantas vai parāda “uzņemšana” (uzskaitīšana – aut.) un saraksta sastādīšana.²⁷⁷

“Inventūra” tāpat kā tagad inventarizācija, bija jāveic gan uzņēmumam uzsākot darbību, gan arī katra darbības gada beigās. “Inventūru” veica uz kādu konkrētu datumu - parasti gada pēdējā dienā, kad arī tika slēgtas uzņēmuma grāmatas, jo bez “inventūras” nebija iespējams pareizs darbības rezultātu aprēķins un mantas stāvokļa konstatējums. Īpaša nozīme “inventūrai” bija vienkāršajā grāmatvedībā, jo vienīgi sākuma un slēguma datu salīdzinājums deva iespēju aprēķināt darbības rezultātu un konstatēt uzņēmuma mantas stāvokli. Tika veiktas kases, materiālu, ražošanas priekšmetu (pamatlīdzekļu – aut.), gatavo un pusgatavo ražojumu, vērtspapīru, noguldījumu un tekošo rēķinu (norēķinu kontu – aut.), debitoru, kreditoru, vekseļu u.c. “inventūras”²⁷⁸.

P.Bērziņš uzskatīja, ka sīktirdzniecībā parasti kārtot kases, preču un reskontro grāmatas.²⁷⁹ P.Lapiņš norādīja, ka vienkāršajā grāmatvedībā tika kārtotas šādas grāmatas²⁸⁰:

- *dienas grāmata* (to arī sauca par memoriālžurnālu – aut.), kurā ierakstīja visus darījumus tūlīt pēc to notikšanas, norādot darījuma datumu, īsu apgrozījuma aprakstu, darījuma summu un kuras grāmatas kurā lapaspusē darījums tika

²⁷⁴ Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 3.lpp.

²⁷⁵ Bērziņš, P. *Sīkražotāju grāmatvedība kā labākais līdzeklis uzņēmumu ienesīguma pacelšanā*. Rīga : Uniona, 1928. 21.lpp.

²⁷⁶ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju Grāmata, 1942. 7. lpp.

²⁷⁷ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 12.lpp.

²⁷⁸ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju Grāmata, 1942. 7.-13., 61.lpp.

²⁷⁹ Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 115.lpp.

²⁸⁰ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju Grāmata, 1942. 19.-28.lpp.

ierakstīts, jo visi darījumi, kuri bija uzrādīti dienas grāmatā, bija arī jāuzrāda kādā citā, atbilstoši darījuma būtībai, no zemāk minētajām grāmatām. Dienas grāmatas paraugs redzams 8.pielikumā.

- *kases grāmata*, kurā atsevišķi bija jāuzrāda ieņēmumi un izdevumi, grupējot pa to veidiem. Kases grāmata bija jānoslēdz vienu reizi mēnesī, uzrādot kases apgrozījumu gan pa mēnesi, gan arī no gada sākuma, kā arī kases atlikumu, kas bija jāsalīdzina ar kases faktisko atlikumu. Kases grāmatas paraugs skatāms 9.pielikumā.
- *inventāra grāmata*, kurā ierakstīja iegādāto un izslēgto inventāru. Katru priekšmetu šajā grāmatā ierakstīja atsevišķi, piešķirot tam inventāra numuru. Inventāra grāmatā norādīja arī ikgadējos norakstījumus no inventāra vērtības sakarā ar to nolietošanos. Inventāra grāmatas paraugs redzams 10.pielikumā.
- *reskontro grāmata*, kurā uzrādīja norēķinus ar debitoriem un kreditoriem, pie kam par katru klientu tika kārtota atsevišķa uzskaitē. Reskontro grāmatas paraugs redzams 11.pielikumā.

Ja bija nepieciešams, tad vienkāršajā grāmatvedībā kārtoja arī materiālu grāmatu, kuru varēja aizvietot ar kartotēku vai ražojumu grāmatu, pēc kuras varēja noteikt, kāda ir peļņa no katra ražojuma veida; prasību vekseļu grāmatu, kurā bija ierakstāmi no klientiem saņemtie vekseļi to saņemšanas kārtībā un maksājamo vekseļu grāmatu, kurā norādīja uzņēmuma izdotos vekseļus. Sīkražotājiem arī tika ieteikts kārtot darba izpildījuma grāmatiņu, kurā katram pasūtījumam atsevišķi norādīja nepieciešamo darba un materiālu daudzumu un to izmaksas, kā arī virsizdevumus - tā P.Bērziņš nosauca citas vispārējās ražošanas izmaksas, piemēram, darbnīcas telpu īres, rūpniecības nodokļa, darba rīku “dīlšanas” (nolietojuma – aut.) un remonta, apsildīšanas, apgaismošanas u.c.izmaksas.²⁸¹ Mūsdienu izpratnē būtībā šī darba izpildījumu grāmatiņa apkopojā amatnieku ražoto izstrādājumu kalkulācijas aprēķinus.

P.Bērziņš arī ļoti vienkārši izskaidroja *aktīva* un *pasīva* būtību un skaidrā kapitāla aprēķināšanu: “Inventūrā visu mantu apzīmē ar vārdu *aktīvs*, t.i. par aktīva summu nosauc kopsummu, kuru dabū visas mantu summas saskaitot (..) inventūru sastādot nedrīkst piemirst uzrādīt savus parādus. Nodalījumu inventūrā, kurā uzrādīti parādi, apzīmē ar vārdu *pasīvs*. Tātad inventūra sastādās no divām daļām: mantas jeb *aktīva* un parādiem jeb *pasīva*. (..) No *aktīva* kopsummas “jāatvelk” *pasīva* kopsumma. Dabūtais atlikums uzrādīs, cik liels ir pašu skaidrais īpašums uzņēmumā. Šo skaidro iznākumu sauc arī par skaidro kapitālu”²⁸². Līdzīgi arī P.Lapiņš norādīja, ka pēc “inventūras” veikšanas sastādīja kopsavilkumu par uzņēmuma

²⁸¹ Bērziņš, P. *Sīkražotāju grāmatvedība kā labākais līdzeklis uzņēmumu ienesīguma pacelšanā*. Rīga : Unions, 1928. 11.lpp.

²⁸² turpat, 22.-23.lpp.

rīcībā esošajām vērtībām, kā arī par parādu un saistību summām. Atņemot no uzņēmuma mantas kopsummas uzņēmuma parādus, ieguva uzņēmuma tīro mantu, ko sauca par “kapitālu”, ar ko saprata to summu, ko uzņēmuma īpašnieks ir ieguldījis uzņēmumā.²⁸³

Darbības rezultātu vienkāršajā grāmatvedībā varēja noteikt, ja salīdzināja tīro mantu jeb kapitāla summu gada sākumā un gada beigās. P.Lapiņš arī norādīja, ka salīdzināšanu var veikt, ja ir sastādīta atklāšanas bilance un slēguma bilance.²⁸⁴

Lai perioda beigās varētu aprēķināt darbības rezultātus, vispirms bija jānosaka²⁸⁵:

- 1) kādi izdevumi un par kādu summu tekošā gadā bija samaksāti par nākošajiem gadiem (nākamo periodu izdevumus – aut.);
- 2) kādi izdevumi un par kādu summu nebija vēl samaksāti par tekošo gadu (kreditoru parādi – aut.);
- 3) kādi tekošā gada ieņēmumi un par kādu summu vēl nebija saņemti (debitoru parādi – aut.);
- 4) kādi ieņēmumi un par kādu summu bija saņemti tekošā gadā, bet kas attiecās uz nākošajiem gadiem (nākamo periodu ieņēmumi – aut.).

Nosakot darbības rezultātus bija jāpārbauda un jāsalīdzina grāmatas un atrastās kļūdas jālabo. Perioda beigās grāmatas bija jānoslēdz un nākošajā darbības gadā bija jāatver jaunas grāmatas, tajās uzrādot atlikuma summas, kādas bija iepriekšējā gada slēguma grāmatās.

Grāmatvedības dati sniedza ziņas ne tikai uzņēmuma vadībai, bet arī valsts iestādēm, piemēram, nodokļu inspektoriem, kam bija jādod ziņas par apgrozījumiem.²⁸⁶

Ja uzņēmumam bija nepieciešams, tad no vienkāršās grāmatvedības jebkurā laikā varēja pāriet uz divkāršo grāmatvedību. Pirms tam bija “jāuzņem inventūra” un jāstāda bilance.

Divkāršā ieraksta grāmatvedība

Divkāršā ieraksta grāmatvedībā tika lietoti vairāki grāmatvedības veidi, kuri bija radušies darba dalīšanas rezultātā, kā arī sakarā ar dažādu uzņēmumu un iestāžu grāmatvedības piemērošanas īpatnībām. Kārtojot grāmatvedību pēc būtības visi darījumi tika uzskaitīti gan hronoloģiski, gan arī sistemātiski, bet atšķirība viena vai otra grāmatvedības veida pielietošanā - kādas grāmatvedības grāmatas (reģistri) tika izmantotas un kā tās tika kārtotas, kā arī, kā tika pārnesti ieraksti no vienas grāmatas uz otru. Pavisam pastāvēja kādi 15 “dubultās grāmatvedības” veidi.²⁸⁷

Latvijā bija pazīstami tādi grāmatvedības veidi kā itāļu dubultās grāmatvedības veids, kas ir uzskatāms par divkāršās grāmatvedības pamatformu un kuru piemērojot kārtoja tādas

²⁸³ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju Grāmata, 1942. 12.-13.lpp.

²⁸⁴ turpat, 62.lpp.

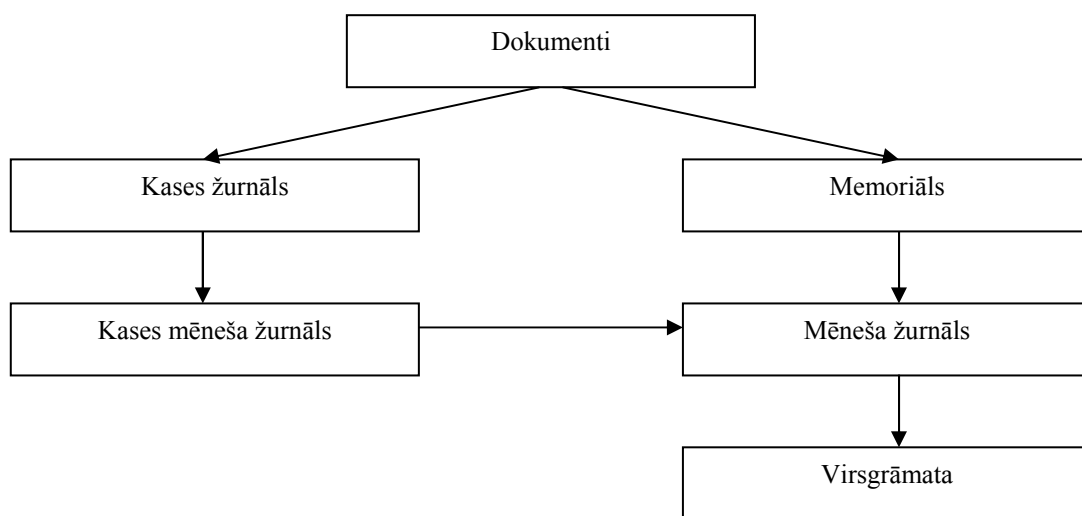
²⁸⁵ turpat, 56.lpp.

²⁸⁶ turpat, 66.lpp.

²⁸⁷ Bērziņš, P. *Lauksaimnieka vienkāršā un dubultā grāmatvedība*. Rīga : Zemnieka Doma, 1929. 52.lpp.

pamatgrāmatas kā *memoriālu*, *žurnālu* un *virsgrāmatu*. Šī itāļu grāmatvedība tika saukta par veco itāļu grāmatvedību un tās trūkums - šajā gadījumā nebija iespējama darba dalīšana, jo grāmatošanu veica iesietās grāmatās. Tāpēc vēlāk hronoloģisko *žurnālu* sadalīja *memoriālā* un *kases grāmatā*, bet *virsgrāmatā* uzskaitīja tikai sintētiskos kontus un analītiskajai uzskaiti atvēra vairākās palīggrāmatas. Šādu grāmatvedības veidu sauca par jauno itāļu grāmatvedību²⁸⁸ vai arī par paplašināto itāļu grāmatvedību.²⁸⁹ Bija zināmi arī vācu, franču, angļu, krievu un amerikāņu grāmatvedības veidi.

Kārtojot vācu dubulto grāmatvedību (skat.2.1.att.), tika iekārtots salikuma žurnāls, no



2.1.att. Vācu grāmatvedības kārtošanas shēma²⁹⁰

kura mēneša beigās uz *virsgrāmatu* pārnesa tikai kopsummas un līdz ar to *virsgrāmatas* atsevišķos kontos mēnesī bija tikai viens vai divi ieraksti, kā rezultātā bija samazināts ierakstu skaits *virsgrāmatā* un atvieglota pārbaudes bilanču un apgrozījuma pārskata sastādīšana.²⁹¹

No *kases grāmatas* ierakstus pārnesa *mēneša kases grāmatā* un no tās un *memoriāla* sastādīja t.s. *mēneša žurnālu*, kurā visus viena konta debeta un kredīta posteņus apkopoja vienā ierakstā, līdz ar to *virsgrāmatā* katra konta debitā vai kredītā bija tikai viens ieraksts. Priekšrocība bija tā, ka *virsgrāmatā* nebija jākārtoti visi ieraksti, bet tomēr daudz laika prasīja mēneša žurnāla sastādīšana, kura pēc būtības bija lieka grāmata.²⁹²

Franču dubultā grāmatvedība atšķīrās no vācu dubultās grāmatvedības veida ar to, ka *žurnālu* dalīja vairākos atsevišķos žurnālos - *kases žurnāls*, *preču žurnāls*, *vekseļu žurnāls*,

²⁸⁸ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 100.lpp.

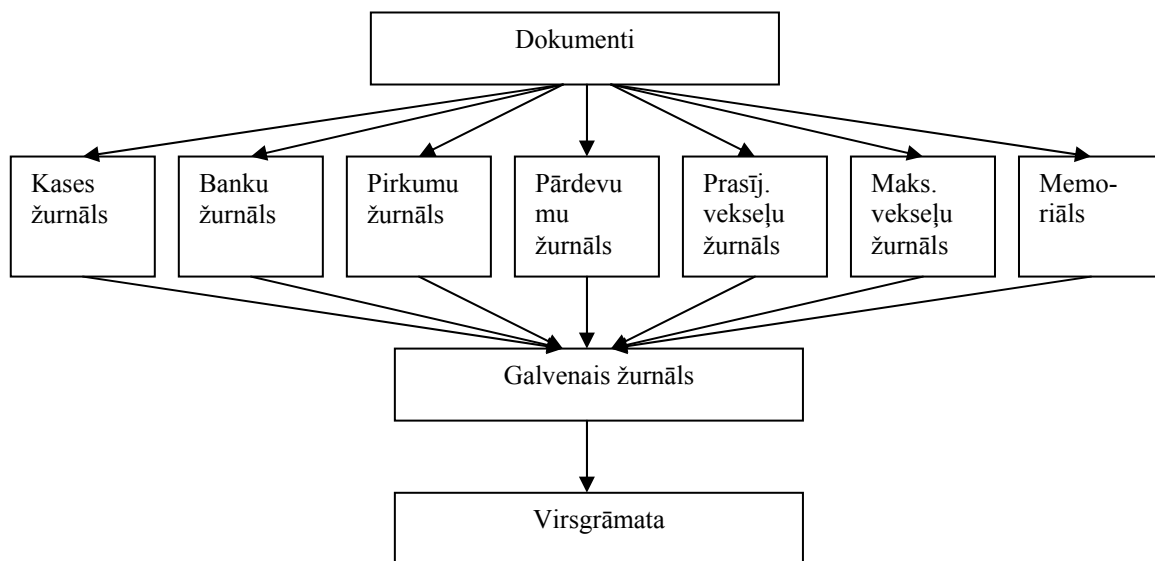
²⁸⁹ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 538.lpp.

²⁹⁰ turpat, 539.lpp.

²⁹¹ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 100.lpp.

²⁹² *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10483.lpp.

utt.²⁹³ Speciālos žurnālus parasti kārtoja tabulu veidā un tie aizstāja kādu sistemātisko palīggrāmatu. Grāmatojumu norisi var skatīt 2.2.attēlā.



2.2.att. Franču grāmatvedības kārtošanas shēma²⁹⁴

Kā redzams 2.2.attēlā, no *speciāliem žurnāliem* ierakstus pārnese *galvenajā žurnālā*, kura kārtošana bija paredzēta Francijas likumā, citādi no speciālajiem žurnāliem ierakstus varētu pārnest tieši *virsrāmātā*. Priekšrocība šim grāmatvedības veidam bija tā, ka bija iespējama plaša darba dalīšana.²⁹⁵

Tika pieminēta arī angļu grāmatvedība, kura no franču grāmatvedības atšķīrās vienīgi ar to, ka netika kārtots *galvenais žurnāls*, bet grāmatojumi no *speciālajiem žurnāliem* tika pārnesti tieši *virsrāmātā*.²⁹⁶

20.gadsimta sākumā bija pazīstama arī amerikāņu dubultā grāmatvedība, kuru 1804.gadā bija izgudrojis francūzis Degranžs. Amerikāņu dubultā grāmatvedība nozīmēja, ka *žurnālu*, *galveno grāmatu* un pārbaudes bilanci kārtoja uz vienas lapas – *žurnālā* – *virsrāmātā*. Lietojot vienu pamatgrāmatu bija jāveic mazāk ieraksti, jo noslēdzot katru lapu jau varēja iegūt bilanci, bet trūkums bija ierobežoto kontu skaits. Bulduru dārzsaimniecības vadītājs P.Dindons, uzskatot, ka lauksaimniekiem ir pārāk sarežģīta itāļu dubultā grāmatvedība, 1925.gadā bija izdevis grāmatu ar nosaukumu “Amerikāniskā grāmatvedība pēc amerikāņu parauga un pamatnoteikumi pie ienesīgas lauksaimniecības ierīkošanas un vadīšanas”. Šajā grāmatā bija aprakstīta amerikāņu grāmatvedība un tās pielietojums

²⁹³ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 100.lpp.

²⁹⁴ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 540.lpp.

²⁹⁵ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10484.lpp.

²⁹⁶ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 540.lpp.

lauksaimniecībā, kā arī sniegti padomi ienesīgas lauksaimniecības ierīkošanai un vadīšanai.²⁹⁷ Amerikāņu dubultās grāmatvedības veids tika izmantots arī kopmoderniecībās (piensaimniecībās – aut.).²⁹⁸

Latviešu konversācijas vārdnīcā pieminēts arī grāmatvedības veids - “logismografija”, kuru izstrādāja itālietis Čerboni militār pārvaldes vajadzībām un kas vēlāk bija ieviests valsts un pašvaldības un daļēji arī privātos uzņēmumos. Tas bija sarežģīts divkāršās grāmatvedības veids, kurā pastāvēja tikai personīgie rēķini. Visu attiecināja uz personām (īpašnieku, aģentu, korespondentu) un mantas izmaiņas šķiroja “paredzētās” un “izpildītās”, kas bija piemērots publisko iestāžu (budžeta) vajadzībām.²⁹⁹

Krievu jeb trīskāršo grāmatvedības veidu autore raksturoja darba 1.2.daļā. Krievu grāmatvedības nosaukums bija radies no tā autora – F.Jezerska tautības. Kontu iedalījuma pamatdoma bija, ka ar saimnieciskiem darījumiem nenotiek tikai mantas sastāvdaļu “ieņēmumi” un “izdevumi”, bet arī šie darījumi rada tīrās mantas maiņu (rezultātu). Žurnāls saturēja dubultaiļas: kase, vērtības, prasības, parādi, kapitāls. Katra darījuma rezultātā grāmatoja kapitāla ailē “+” vai “-”.³⁰⁰

1930 – tajos gados sāka izmantot caurrakstīšanas grāmatvedības veidu vai kā to arī sauca – caurrakstīšanas sistēmu. Iesietās grāmatvedības grāmatas – *memoriāli, žurnāli, galvenās grāmatas* tika aizvietotas ar caurrakstāmām kontu lapiņām - kartotēku. Kartiņu uzglabāšanai izgatavoja noslēdzamas kastītes, kurās kartītes novietoja stāvus. Visas kartiņas kopā bija viena “galvenā grāmata”, bet katra kartiņa atsevišķi – galvenās grāmatas kots. Visas kartiņas bija jānumurē. Caurrakstīšanas sistēmā piemēroja speciālus aparātus, kuros alumīnija plāksnītei kreisā malā bija piestiprināts mehānisms, kuram bija jāsaturs 3 atsevišķas, vienu otrai virsū uzliktas papīra loksnes, t.i. žurnālu, ogļu papīru, kontu kartiņu, kura pēc ieraksta tiek nomainīta. Caurrakstīšanas sistēmā bilanci sastādīja pēc *žurnāla*.³⁰¹ Kā bija norādīts 1938.gada Grāmatvežu kalendārā, šajā laikā caurrakstīšanas sistēma tika pielietota sevišķi plaši.³⁰²

Kārtojamos reģistrus divkāršā ieraksta grāmatvedībā atsevišķos grāmatvedības veidos, kādi bija zināmi Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, autore parāda 2.1.tabulā.

²⁹⁷ Dindons, P. *Amerikāniska grāmatvedība pēc amerikāņu parauga un pamatnoteikumi pie ienesīgas lauksaimniecības ierīkošanas un vadīšanas*. Jelgava : 1925. 13.lpp.

²⁹⁸ Krenģelis, F. *Kopmoderniecību grāmatvedība*. Rīga : Centrālā Savienība Konzums, 1923. 1.lpp.

²⁹⁹ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10485.lpp.

³⁰⁰ *turpat*, 10485.-10486.lpp.

³⁰¹ Pavasaris, H. Kartotēka – caurrakstīšanas sistēma. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, .Nr.1, 14.-17.lpp.

³⁰² *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 100.lpp.

Kārtojami reģistri divkāršā ieraksta grāmatvedībā atsevišķos grāmatvedības veidos

Grāmatv. veidi Grāmatv. grāmatas	Itāļu grāmatvedības veids		Vācu grāmatvedības veids	Franču grāmatvedības veids	Angļu grāmatvedības veids	Amerikāņu grāmatvedības veids	Caurrakstīšanas grāmatvedības veids
	vecais	jaunais					
Memoriāls	X	X	X	X	X		
Kases grāmata		X	X	X	X		
Žurnāls	X						X
Kases mēneša žurnāls			X				
Banku žurnāls				X	X		
Pirkumu žurnāls				X	X		
Pārdevumu žurnāls				X	X		
Vekseļu žurnāls				X	X		
Mēneša žurnāls			X	X			
Virsgrāmata	X	X	X	X	X		
Žurnāls - virsgrāmata						X	
Kartiņas							X

Salīdzinot divkāršā ieraksta grāmatvedības veidus 2.1.tabulā, var secināt, ka katrā no tiem bija jākārtoti noteikti grāmatvedības reģistri. Visatšķirīgākais grāmatvedības veids bija caurrakstīšanas grāmatvedība, kura atšķīrās ar īpašo kārtšanas tehniku, kā arī ar to, ka tika kārtotas atsevišķas kartītes. Atšķirīgs arī bija amerikāņu grāmatvedības veids, kurā varēja kārtot tikai vienu grāmatvedības reģistru - *Žurnālu – virsgrāmata*. Citos vērtētajos grāmatvedības veidos (itāļu, vācu, franču un angļu) tika kārtoti *Memoriāls*, *Kases grāmata* un *Virsgrāmata*, kā arī katrā vēl citi noteikti grāmatvedības reģistri.

Latvijas Republikas, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, normatīvajos aktos (izņemot valsts iestādes un pagastus, kā arī atsevišķu sfēru grāmatvedību, ko noteica normatīvie akti, piemēram, miltu rūpniecības, labības un miltu tirdzniecības un maiznīcu uzņēmumu grāmatvedība vai liķieru fabriku grāmatvedība) nebija noteikts piemērojams grāmatvedības veids, līdz ar to uzņēmumi paši, atbilstoši to īpatnībām, varēja izvēlēties, kādu grāmatvedības veidu lietot. Iepazīstoties ar tā laika grāmatvedības autoru darbiem, var secināt, ka plaši tika lietots itāļu grāmatvedības veids, nelielos uzņēmumos - amerikāņu grāmatvedības veids, bet 1930- to gadu beigās arī caurrakstīšanas grāmatvedības veids.

Lietojot divkāršā ieraksta grāmatvedību, visus darījumus grāmatoja pēc divkāršā ieraksta principa. Divkāršā ieraksta grāmatvedībā, tāpat kā vienkāršā ieraksta grāmatvedībā, vispirms bija jānosaka uzņēmuma mantas stāvoklis un tāpēc bija “jāizved inventūra”. Kārtojot divkāršā ieraksta grāmatvedību tika sastādīta bilance. Vārds “balance” ir cēlies no latīņu

valodas, kur vārds “bilanx” sastāv no diviem vārdiem “bi”, kas nozīmē divi un “lanx”, kas nozīmē kauss, tātad divkausu, kas nozīmēja - svāri. Bilances kreisā puse – *aktīvs* ir līdzsvarā ar bilances labo pusi – *pasīvu*. *Aktīvs* atvasinājumā no latīņu vārda “activus” nozīmē darbīgs. Bilances *aktīvā* ietilpst tās mantas, kuras strādā, piedalās ražošanā. Tātad bilances *aktīvs* rāda, kādas mantas uzņēmumā atrodas. Vārds *pasīvs* arī ir atvasināts no latīņu valodas vārda “passivus”, kas nozīmē tāds, kas ciešs. Reāli ar to apzīmē tādas abstraktas attiecības, kuras nevar piedalīties darbā – to personu attiecības pret uzņēmumu, kuras uzņēmuma rīcībā ir nodevušas savas mantas. Bilances *pasīvs* ietver gan saistības, gan arī uzņēmuma paša kapitālu.³⁰³

1923.gada “Likuma par kredītiestāžu un tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām” 6. pantā finanšu ministram bija piešķirtas tiesības noteikt bilances sastāvu un ar 1929. gada 23. augusta rīkojumu finanšu ministrs bija noteicis, ka visām tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības sabiedrībām *Bilance* un *Peļņas un zaudējumu konts* jā sastāda pēc noteikta parauga (skat.12.un 13.pielikumu).

Bilances (skat.12.pielikumu) *aktīvs* un *pasīvs* bija sīki iedalīti posteņos un apakšposteņos, bet ārpus *Bilances* tika uzrādītas eventuālās vērtības un saistības zināšanai. Autore secina, ka 1929.gada *Bilances* shēma būtībā bija līdzīga pašlaik “Gada pārskatu likumā” noteiktajai. Būtiskākās atšķirības: 1929.gada *Bilancē* zaudējumus uzrādīja aktīva pusē, nevis pasīva pusē ar negatīvu zīmi; *amortizācija* bija jāuzrāda *Bilances* pasīvā; *uzkrājumi* *Bilances* pasīvā nebija iekļauti, jo šāds termins Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, netika lietots. *Bilances* shēmas *aktīva* pusē nebija atsevišķi izdalīti ilgtermiņa ieguldījumi un apgrozāmie līdzekļi, bet *pasīva* pusē – pašu kapitāls.

Ja uzņēmumu darbībā viena vai vairākas minētās *aktīva* vai *pasīva* grupas neeksistēja, tad attiecīgie posteņi *Bilancē* nebija jāuzrāda.³⁰⁴

Peļņas un zaudējumu kontā (skat.13.pielikumu) atsevišķās ailēs bija jāuzrāda izdevumi un ieņēmumi, grupējot pa to veidiem. Salīdzinot 1929.gada vienīgo *Peļņas un zaudējumu konta* shēmu (skat.13.pielikumu) ar pašlaik “Gada pārskatu likumā” ietvertajām četrām *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmām (“Gada pārskatu likuma” 11.līdz 14.pants) autore secina, ka 1929.gada *Peļņas un zaudējumu konta* shēma bija veidota horizontālā formā, klasificējot izmaksas un ieņēmumus pēc to veidiem, kas ir līdzīga pašlaik “Gada pārskatu likuma” 13.pantā norādītajai *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmai.

Ne vienmēr uzņēmuma bilances tika sastādītas atbilstoši paraugam un, piemēram, 1930.gadā kā būtiskākās kļūdas, sastādot bilances bija norādītas šādas³⁰⁵:

³⁰³ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 20.lpp.

³⁰⁴ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 21.lpp.

³⁰⁵ turpat, 14.lpp.

- bilance neskaidra formas un terminoloģijas ziņā,
- tajā ievietoti fiktīvi dati: daudzos gadījumos mākslīgi paaugstināti aktīva posteņi, nepareizi novērtējot uzņēmuma mantu,
- tā nedod skaidru pārskatu par mantas likviditāti: tā var būt aktīva, tomēr, faktiski, pateicoties nepieciešamo brīvo apgrozības līdzekļu trūkumam, uzņēmums drīzi vien nonāk bankrotā,
- bilancē nav pārskatāmas eventuālās vērtības un saistības.

Grāmatvedības būtība ir saimniecisko darījumu reģistrācija noteiktā kārtībā un pēc noteiktiem principiem. Visi darījumi ir jāreģistrē un to reģistrēšanai divkāršajā grāmatvedībā lieto kontus, kuros tiek ieģrāmatoti darījumi atbilstoši iepriekš minētajai darījuma būtībai. Konti tiek klasificēti. Daži agrīnie grāmatvedības grāmatu autori mēģināja klasificēt virsgrāmatas kontus loģiskā secībā. Abrahams de Graifs (Abraham de Graef) 1693.gadā Amsterdamā iedalīja kontus trīs grupās. Edmonds Degranžē (Degrange Edmond) 1795.gadā izveidoja piecu kontu sistēmu. 1864.gadā beļģis H.Godefroids (Godefroid H.) ierosināja lietot nosaukumus, sadaļas un iedaļas finanšu un izmaksu kontiem. H.Godefroida metodoloģija kļuva populāra Eiropā un tās sekotāji pievienoja numurus viņa klasifikācijas kategorijām. 19.gadsimta beigās decimālskaitļu kontu plāns, kas sākotnēji bija balstīts uz bilances kategorijām, bet ietvēra ieņēmumu un izmaksu sadaļas, tika plaši lietots apmācībai un arī faktiskā grāmatvedības sistēmā.³⁰⁶

Tālāk jau sekoja kontu klasifikācija pēc jauktām pazīmēm – juridiskām, ekonomiskām un struktūras – tika izdalīti kapitāla konti, vērtību konti, trešo personu, kārtības un metožu (operāciju, rezultātu u.c.). 20.gadsimta sākumā kontu klasifikācija ieguva tālāku izplatību. Konti tika klasificēti kā aktīvu un pasīvu un budžeta konti (ieņēmumu un izmaksu).³⁰⁷ Kontu turpmākā klasifikācija noveda pie inventāra, privātkontu, kalkulācijas, sadales, rezultātu, tranzīta, likvidācijas kontu izdalīšanas.

20.gadsimta 30-tajos gados virsroku guva kontu klasifikācija pēc ekonomiskām pazīmēm. Šī klasifikācija arī attīstījās vairākos virzienos. Pirmais no tiem kontus iedalīja aktīvos, pasīvos un operāciju – rezultātīvos kontos. Turpmākā pirmā kontu klasifikācijas virziena attīstība izdalīja inventāra (bilances kontus), iedalot tos saimniecisko līdzekļu kontos un to avotu kontos. Atsevišķās klasifikācijas grupās tika izdalīti arī saimniecisko procesu un to rezultātu konti, depozītu – īpašuma, nosacītu tiesību un pienākumu (t.i. zembilances konti). Otrā kontu klasifikācijā pēc ekonomiskām pazīmēm tika izdalīti konti līdzekļu uzskaitēi ražošanā, apgrozībā, patēriņā, kā arī līdzekļu avotu konti, svešo un nosacīto līdzekļu konti. Šis

³⁰⁶ *The history of accounting: an international encyclopedia*. Chatfield, M.ed. New York : Garland Publishing, 1996. p. 113–115

³⁰⁷ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 44

klasifikācijas variants tika izmantots PSRS kontu plāna veidošanai un pirmo reizi tika piemērots PSRS 20.gadsimta 50-to gadu beigās un praktiski bez izmaiņām tiek izmantots arī pašreizējā Krievijas grāmatvedībā.³⁰⁸

Jāatzīmē, ka tieši pirmais kontu iedalījums ir pazīstams un tiek piemērots arī pašlaik Latvijas finanšu grāmatvedībā, gan kārtojot finanšu grāmatvedību, gan arī mācību procesā.

Visnozīmīgāko vācu ietekmi grāmatvedības kontu plāna attīstībai deva Šmalenbahs E. (Schmalenbach Eugen). Liela ietekme uz kontu plānu bija unificētiem grāmatvedības plāniem, kurus izstrādāja franču valdība. 1942.gadā Vishi (Vichy) valdība atbalstīja grāmatvedības plānu, kas daļēji bija radies no plāna, kas Vācijā tika pieņemts 1937.gadā. 1942.gada kontu plāns ietvēra divus kontu plānus: 10 kategoriju kontu plānu ražošanai un vienkāršotu septiņu kategoriju kontu plānu citiem biznesa veidiem. Pēc II pasaules kara franču valdība nacionalizēja daudzas lielās rūpniecības un finanšu korporācijas. Unificētais kontu plāns radīja iespēju standartizēt dažādās grāmatvedības metodes šajos nacionalizētajos uzņēmumos. 1947.gadā ar valdības dekrētu tika pieņemts kontu plāns, ko varēja uzskatīt par grāmatvedības unifikācijas sākumu Francijā. Kontu plāns ietvēra 10 kontu kategorijas, kas bija atbilstošas bilancei. Kontu plāna piemērošana bija obligāta nacionalizētajos uzņēmumos un uzņēmumos, kuros franču valdībai bija finansiāla ieinteresētība. 1957.gadā pārstrādātais kontu plāns kļuva gan par pašreizējo franču grāmatvedības likumu šablonu, kā arī franču koloniju un citu valstu, kā, piemēram, Grieķijas un Turcijas grāmatvedības paraugu.³⁰⁹

Tāpat kā tagad, arī Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, katram uzņēmumam bija jāizstrādā savs kontu plāns un nebija noteikts obligāti lietojamais kontu plāns. Lielākajos uzņēmumos kontu plāna sastādīšanā lietoja decimālās klasifikācijas principu.

Kontus mēdza iedalīt sekojošās grupās³¹⁰:

- 1) *aktīvie un pasīvie konti*, aktīva kontus dalīja rīcības mantu kontos (tagad tos sauc par apgrozāmo līdzekļu kontiem – aut.) un ieguldītās mantas kontos (tagad tos sauc par ilgtermiņa ieguldījuma kontiem – aut.). Aktīva kontos kārtoja norēķinus par bilances aktīvā uzrādītajām mantām, bet pasīva kontos - norēķinus pašu un svešam kapitālam;
- 2) *mantu konti un mantu avotu konti* (arī šādi mēdza saukt aktīva un pasīva kontus – aut.).
- 3) *lietu un personu konti* – šī ir viena no vissenākajām klasifikācijām, kuras pamatā bija apsvērumi, ka saimnieciskie darījumi notiek ar dažādiem objektiem, par

³⁰⁸ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 45

³⁰⁹ *The history of accounting: an international encyclopedia*. Chatfield, M.ed. New York : Garland Publishing, 1996. p. 113–115

³¹⁰ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 39.-41.lpp.

kuriem slēdz darījumus ar dažādām personām (subjektiem). Personu konti tika iedalīti *prasību, parādu un uzņēmēja* kontos. Aktīva konti (mantu konti) varēja būt gan lietu konti, gan prasību konti, bet visi pasīva konti (mantu avotu konti) bija personu konti;

- 4) *rezultātu konti* (pēc būtības operāciju konti – aut.) - tos lietoja darbības rezultātu aprēķināšanai;
- 5) *tīrie un jauktie konti* – tīrie konti bija tie konti, kas kalpoja vienīgi mantu un parādu aprēķināšanai, bet, ja kontus lietoja arī rezultātu aprēķināšanai, tad tos sauca par jauktajiem kontiem. Uzskatīja, ka no jaukto kontu lietošanas ir jāizvairās. Jauktais konts bija, piemēram, preču konts, ko varēja sadalīt divos tīrajos kontos – preču kontā – tīrais mantu konts un preču pārdošanas kontā – tīrais rezultātu konts;
- 6) *pārejošie konti* – tos sauca arī par pagaidu jeb palīga kontiem, ko lietoja dažādu darījumu pagaidu iegrāmatošanai, līdz zināmu apstākļu noskaidrošanai, piemēram, vērtēšanas vai kalkulācijas konti, rezultātu sadalīšanai starp diviem vai vairākiem norēķinu periodiem, atverot nākamā gada ieņēmumu vai izdevumu kontus, avansu konti, komisijas konti vai arī statistikas konti, ko lietoja dažādu statistikas datu vākšanai;
- 7) *individuālie un kolektīvie konti* – šis iedalījums bija saistīts ar virsgrāmatas un palīggrāmatu kārtošanu, jo virsgrāmatā uzskaitīja, piemēram, preces vienā kontā - kolektīvajā, bet palīggrāmatās katram preču veidam atvēra savu kontu – individuālo kontu (tagad šos kontus sauc par sintētiskiem un analītiskiem kontiem – aut.);
- 8) *slēguma konti* – šajos kontos slēdzot grāmatas apkopoja visu kontu atlikumus. Mantu un parādu kontu atlikumus apkopoja slēguma bilances kontā, bet rezultātus - zaudējumu un peļņas kontā. Pie slēguma kontiem mēdza pieskaitīt arī kapitāla kontu, jo ar to slēdza zaudējuma un peļņas kontu. (var secināt, ka bija līdzīga operāciju kontu slēgšanas kārtība, kā pašlaik piemērojamā – aut.).

Pētot kontu iedalījumu, autore secina, ka Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija zināmi aktīva un pasīva konti, kā arī rezultātu (operāciju – aut.) konti un aktīvu un pasīvu kontu beigu atlikumi tika uzrādīti bilancē, bet operāciju kontu slēgšanas kārtība bija līdzīga pašlaik piemērojamai.

No katra uzņēmuma kontu plāna bija atkarīgs, cik un kādas grāmatvedības grāmatas katrā uzņēmumā tika kārtotas. Grāmatvedības grāmatas iedalīja³¹¹:

³¹¹ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10477.lpp.

- pamata grāmatās, kurās tika veikti visi grāmatojumi;
- palīggrāmatās, kurās ieraksta kāda veida darījumus, piemēram, preču, vekseļu u.t.t.

Divkāršās grāmatvedības pamatgrāmatas, tāpat kā pašlaik Latvijas grāmatvedībā, bija:

- a) hronoloģiskā grāmata, kas bija hronoloģiskais *žurnāls*, kurā darījumus reģistrēja hronoloģiskā kārtībā. Vārds *žurnāls* ir atvasināts no franču valodas. “Le jour” nozīmē diena, tātad dienas grāmata – līdzīgi kā vienkāršajā grāmatvedībā lietojamā grāmata.³¹² *Žurnālu* bieži sadalīja vairākās grāmatās, t.s. speciālgām, kur reģistrēja darījumus pirms to ieģrāmatošanas *Virsgrāmata* un palīggrāmatās³¹³;
- b) sistemātiskās grāmatas, kurās darījumus sistematizēja pēc kādām kopējām pazīmēm. Sistemātisko grāmatu pamatgrāmata bija *Virsgrāmata*, kurā tika uzrādīti visi uzņēmuma konti vai arī kolektīvie (apvienotie) konti.

Visbiežāk sastopamās palīggrāmatas bija *Kases grāmata*, *Inventāra grāmata*, *Tekošo rēķinu un noguldījumu grāmata*, *Kustamas mantas grāmata*, *Preču grāmata*, *Reskontro grāmata*, *Vekseļu grāmata* (iekasējamo un maksājamo), *Algu grāmata*, *Ražojumu grāmata*, *Izdevumu grāmata*, *Kapitāla grāmata*, kā arī citas. Palīggrāmatu individuālo kontu kopsummām bija jāsakrīt ar attiecīgā *Virsgrāmatas* konta kopsummu.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, tāpat, kā iepriekšējos periodos un arī tagad, grāmatojumus varēja veikt tikai uz attaisnojuma dokumentu pamata. Tika lietoti ārējie un iekšējie attaisnojuma dokumenti. Ja šajā laikā grāmatvedības grāmatās tika konstatētas kļūdas, tad to labošanas paņēmieni bija tādi paši kā pašlaik lietojamie. Bija noteikts, ka svītrojumi ir jāizdara tā, lai varētu salasīt, kāda bijusi svītrotā summa, nekādā gadījumā nedrīkstēja nepareizo summu izkasīt vai izdzēst un pie katra svītrojuma bija jānorāda, kurš veicis labojumus. Kļūdu labošanai arī varēja lietot storno paņēmieni.

Latvijas Republikas (laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam) normatīvajos aktos (līdz “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” spēkā stāšanās) nebija ietvertas detalizētas prasības posteņu uzskaitē un novērtēšanai. To norāda arī P.Bērziņa rakstītais: “Kā novērtējama bilancē uzņemamā mantība, par to likumā tiešu norādījumu nav, bet tas redzams un atrodams vienīgi tirdzniecības ieradumos, kas vēsta, ka īpašumu novērtējot, vienmēr jāpieiet pēc iespējas tuvāk patiesībai: ka inventūrā un līdz ar to bilancē mantu vērtība nedrīkst pārsniegt viņu iegūšanas vai izgatavošanas patiesos izdevumus, vai tirgus cenu, ja pēdējā zemāka; ka organizācijas, pārvaldes utt. līdzīgus izdevumus nevar uzrādīt bilances aktīvā, bet uzņēmuma dažādie kapitāli, kā: pamata, rezerves, amortizācijas, speciālie utt. jāuzrāda pasīvā”³¹⁴

³¹² Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 58.lpp.

³¹³ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10477.-10478.lpp.

³¹⁴ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 9.lpp.

Autore pētīja un analizēja atsevišķu bilances posteņu uzskaiti Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, un salīdzināja ar pašlaik Latvijas grāmatvedībā piemērojamām prasībām.

Nekustamais īpašums un inventārs

Ar *nekustamo īpašumu* saprata zemi un ēkas utt., bet ar inventāru – mašīnas, dažādus darba rīkus, transporta līdzekļus, kantora inventāru u.c. Pie nekustamā īpašuma (kuru citi autori, piemēram, P.Bērziņš sauca par pamatīpašumu) arī attiecināja ražošanas palīg līdzekļus, pievedceļus u.c.³¹⁵

“Likuma par akciju un paju sabiedrību” 121.pantā bija teikts, ka nekustama manta, mašīnas, darba rīki, transporta līdzekļi un cita manta, kas noder ilgstošai lietošanai, norādāma bilances aktīvā ne augstāk par tās iepirkuma resp. izgatavošanas vērtību.³¹⁶ Iegādātā pamatīpašuma cenai bija arī jāpieskaita citas izmaksas, kas saistītas ar to iegādi, piemēram, tiesas nodevas, notāra izdevumi, komisijas, utt. Uzņēmumā izgatavotais īpašums bija jāuzskaita par pašcenu (pašizmaksu – aut.), t.i. materiālu vērtībai pieskaitot darba algas un visus citus izdevumus. Pie izmaksām arī bija jāpieskaita tā aizņēmuma procenti, kurš bija speciāli ņemts šī objekta izgatavošanai vai celtniecībai. Aizņēmuma procentus drīkstēja pieskaitīt objekta vērtībai tikai līdz šī objekta nodošanai ekspluatācijā³¹⁷, kas atbilst arī pašlaik lietotajai grāmatvedības praksei un prasībām. Tāpat arī pastāvēja prasība, ka nepabeigta objekta izmaksas ir jāuzskaita atsevišķā kontā un tikai pēc objekta pabeigšanas tās ir jāpārnes uz attiecīgo īpašuma kontu.

Bija atļauta arī mantas pārvērtēšana. Ja norakstītā manta vēl tika lietota, tad šo mantu novērtēja, jauno vērtējumu ierakstīja grāmatās un nolietojumu rēķināja no pārvērtētās vērtības. Pēc Latvijas valsts proklamēšanas un Latvijas lata stabilizācijas laikā bilancē uzrādīto kustamo un nekustamo mantu un arī citu aktīvu vērtība bija neatbilstoša to faktiskajai vērtībai un toreiz aktīvu pārvērtēšanu veica plašos apmēros saskaņā ar finanšu ministra 1921.gada 3.novembra “Noteikumiem par akciju un dalībnieku sabiedrību, kredītiestāžu, lombardu, kooperatīvu un līdzīgu sabiedrību īpašumu un kapitāla pārvērtēšanu”. Prasības mantas pārvērtēšanai noteica arī citi normatīvie akti. Piemēram, 1936.gada 11.decembra Valdības Vēstnesī izsludinātajos papildinājumos Kredītnolikumam bija ietverta atsevišķa daļa – “Kredītiestāžu mantas pārvērtēšana”. Kā noteica Kredītnolikumu papildinājuma 493¹.punkts, ja mantas vērtība neatbilst tirgus vērtībai, tad tā jāapspriež valdē un padomē un pēc tam statūtos paredzētajā kārtībā jāiesniedz kredītiestādes pilnsapulcei, kas ar balsu

³¹⁵ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 24.lpp.

³¹⁶ *Likums par akciju un paju sabiedrībām*. 28.12.1937. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 40.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 1471.lpp.

³¹⁷ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 25.lpp.

vairākumu bija tiesīga pieņemt lēmumu. Pilnsapulce ievēlēja vismaz no trīs personām sastāvošu komisiju, kuras uzdevums bija mantu pārvērtēt, nepieciešamības gadījumā pieaicinot lietpratējus – arhitektus, inženierus, būvinženierus. Pilnsapulces lēmums par mantas pārvērtēšanu bija jāapstiprina arī finanšu ministram un pēc tam jāizsludina Valdības Vēstnesī.³¹⁸ Pārvērtēšanas prasības bija iekļautas arī “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” 123.pantā, kurš noteica, ka mantas vērtības pieaugums norādāms bilancē tikai tad, ja to konstatējusi speciāla vērtēšanas komisija un tās novērtējumam piekritusi akcionāru pilnsapulce.³¹⁹

Ja jaunā vērtība, pārvērtējot mantu, bija augstāka par iepriekšējo, tad to, tāpat kā tagad, nebija atļauts izlietot dividendēm vai pieskaitīt speciāliem rezerves kapitāliem, bet tā, atšķirībā no pašlaik noteiktajām prasībām, bija jāieraksta kārtējā rezerves kapitālā, kas pēc statūtiem izlietojams vienīgi zaudējumu segšanai. Pašlaik “Gada pārskatu likums” nosaka, ka pārvērtēšanas starpība ir jāuzrāda postenī “Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve” un atbilstoši 29.pantam “Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi” samazina, ja pārvērtētais objekts ir likvidēts vai to vairs neizmanto, vai vērtības palielināšanai vairs nav pamata. Atšķirīgas bija arī prasības, ja manta bija novērtēta zemākā vērtībā - tad starpība bija jānoraksta no iestādes rezerves kapitāla kā zaudējums. Ja rezerves kapitāla nebija, tad attiecīgā summa bija jāņem no pamatkapitāla un tas jāpapildina statūtos paredzētajā kārtībā. Pašlaik pārvērtējot mantu zemākā vērtībā par starpību vai nu samazina “Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezervi”, bet, ja tās nav, iekļauj izmaksās.

Nemateriālās vērtības

Latvijas Republikā 20.gadu beigās grāmatvedībā parādījās atsevišķi jauni termini, piemēram, nemateriālās vērtības. “Latvijas grāmatvedībā šis specifiskais uzskaites objekts pirmo reizi minēts pagājušā gadsimta 20.gadu beigās, kad 1928.-1929.gada Latviešu Konversācijas vārdnīcā Latvijas Universitātes vecākais docents Kārlis Bērziņš iekļāva jēdzienu *immateriālās īpašuma tiesības* un *immateriālā vērtība* skaidrojumu. Un 1929.gada 23.augusta Latvijas Finanšu ministrijas rīkojumā “Par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicētajām un Finanšu ministrijai iesniedzamām ziņām”, ko apstiprinājuši tā laika Finanšu ministrs A.Petrevics un Valsts saimniecības departamenta direktors J.Miezis, bija paredzēts jauns grāmatvedības bilances postenis – *nemateriālās vērtības.*”³²⁰

³¹⁸ Gailītis, V. Papildinājumi Kredītnolikuma. *Ekonomists*, 1937, Nr.2, 60.-61.lpp.

³¹⁹ *Likums par akciju un paju sabiedrībām*. 28.12.1937. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 40.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 1471.lpp.

³²⁰ Būmane, I. *Nemateriālie aktīvi un to uzskaites problēmu risinājumi*. Monogrāfija. Rīga : Latvijas Universitāte, 2002. 104.lpp.

1929.gada bilances shēmā pie *nemateriālajām vērtībām* tika norādīti posteņi *klientūra un firma, izgudrojumi un patenti un koncesijas*. Salīdzinot ar pašlaik “Gada pārskatu likumā” ietvertu bilances shēmu, var secināt, ka *nemateriālajām vērtībām* pašlaik bilances shēmā analoga sadaļa ir *nemateriālie ieguldījumi*, kuru sastāvā kā viens no posteņiem ir uzrādāma *nemateriālā vērtība*.

Kase

Iepazīstoties ar grāmatvedības kārtošanas prasībām Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, var secināt, ka atšķirībā no pašlaik Latvijas grāmatvedībā piemērojamām prasībām, nebija stingri noteiktas prasības skaidras naudas saņemšanai un izsniegšanai un tāpēc uzņēmumi paši varēja noteikt skaidras naudas darījumu kārtību.

Skaidras naudas uzskaitē galvenā bija *kases grāmata*, kuru kārtoja kasieris. Naudu kasieris varēja saņemt vai izdot vai nu uz oriģināldokumentu (vekseļa, rēķina, utt.) pamata vai arī uz kases orderu vai čeku pamata. Kases orderu lietošanas kārtība bija līdzīga pašlaik noteiktajai kārtībai – persona, kas naudu iemaksāja vai saņēma no kases, vispirms griezās pie grāmatveža vai citas pilnvarotas personas un tai uzrādīja oriģināldokumentus, piemēram, rēķinus, vekselus, kuru pareizību grāmatvedis vai pilnvarotā persona pārbaudīja un izsniedza kases ieņēmuma vai izdevuma orderi, kuru iesniedza kasierim naudas saņemšanai vai izsniegšanai. Iepazīstoties ar orderu paraugiem, var secināt, ka gan ieņēmumu, gan izdevumu orderiem bija pasaknītis, kas palika grāmatā pie grāmatveža. Kases grāmata bija jānoslēdz katrā mēneša pēdējā dienā, bet to varēja noslēgt arī katru dienu.³²¹

Kā var secināt, tad pastāvēja prasība nodalīt kasiera un grāmatveža darbu. P.Bērziņš rakstīja, ka nekādā gadījumā nevar un nedrīkst savienot kasiera un grāmatveža pienākumus.³²² Arī apskatot kooperatīvu darbības grāmatvedību, tika norādīts, ka nevar savienot kasiera un grāmatveža amatus vienā personā.³²³ Šāda prasība gan nebija noteikta normatīvajos aktos.

Vekseļi un čeki

Pētot un analizējot grāmatvedību un tās piemērojamus terminus Latvijas Republikā, autore secina, ka laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam plaši tika lietoti vekseļi, salīdzinot ar periodu pēc neatkarības atjaunošanas. Vekseļu dzimtene bija Itālija. Viduslaikos tā sastāvēja no daudzām, pilnīgi patstāvīgām valstiņām, kurām bija katrai sava atsevišķa naudas sistēma. Attīstoties tirdznieciskiem sakariem šo atsevišķo valstiņu tirgotājiem bija jāmeklē līdzekļi, kā nokārtot savstarpējus maksājumus. Tā kā katrā valstiņā bija sava nauda, tad radās vajadzība pēc maiņu kantoriem. Lai nebūtu lielākas naudas summas jāvadā līdzī, tad maiņas kantori neizdeva saviem klientiem pret saņemto iekšzemes naudu ekvivalentu ārzemju naudā, bet

³²¹ Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 5.-8.lpp.

³²² Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 36.lpp.

³²³ Atkārtoti aizrādījumi darbvedībā un grāmatvedībā. *Kooperatīvā apdrošināšana*, 1935, Nr.1, 5.lpp.

izdeva viņiem kvīti. No šīm kvītīm ar laiku izveidojās vekseli, kas izplatījās arī citur. No sākuma vekseļu apgrozība bija pamatota ar ieraduma tiesībām, bet vēlāk šos ieradumus sankcionēja ar likumiem. Tā Itālijā 1569.gadā parādījās Boloņas vekselnolikumi, ar kuriem bija likti pamati vekseļu tiesību tālākai attīstībai. Francijā vekseļu apgrozību sāka regulēt 1654.gadā izdotais likums, bet vēlāk – 1673.gadā izdotie tirdzniecības likumi. Sevišķi liela nozīme bija Leipcigas 1682.gada vekselnolikumam, kurš ņemts par pamatu pirmajam vekseļu likumam Krievijā – 1729.gada 16.maijā. 1902.gada 27.maijā izdotajam Krievijas Vekseļu likumam par pamatu bija Vācijas 1848.gada likums, bet savukārt, 1902.gada Krievijas Vekseļu likums ar vēlākiem papildinājumiem un grozījumiem bija spēkā arī Latvijā, kas 1925.gadā pārtulkots un papildināts tika izdots Latvijā.³²⁴

Vekseļa tautsaimnieciskā nozīme bija divējāda³²⁵:

- 1) tas noderēja kā līdzeklis naudas saistību kārtošanai starp atsevišķiem pilsoņiem un firmām vienā valstī vai pat kā starptautisks apgrozījuma līdzeklis starp vairākām valstīm;
- 2) vekseli plaši pielietoja kā kredīta līdzekli.

Vekseļu likumdošanu iedalīja 3 grupās: vācu, franču un angļu sistēmās. Pirmo mēģinājumu šīs sistēmas apvienot ierosināja 1876.gadā. 1912.gada Hāgas konferencē izstrādāja vienādu vekseļu nolikumu. Konvenciju 1912.gadā parakstīja liels skaits valstu, arī bijušā Krievija, bet I pasaules karš pārtrauca unifikācijas tālāko gaitu, kura tālāk tika turpināta 20.gadsimta 20-tajos gados. Ar vekseļu unifikācijas problēmu nodarbojās arī Baltijas valstu 1920.gada konference Bulduros, kura pieņēma šādu atzinumu: “Konferējošās valstis uzskata par ļoti vēlamu vispārīgi pievienoties Hāgas konvencijai un izsaka gatavību censties panākt vekseļu, čeku un tratu lietās pēc iespējas vienādu likumdošanu”. Vienošanos izdevās panākt tikai 1930.gada Tautu savienības sasauktā starptautiskā konferencē Ženēvā, kur beidzot 22 valstu pārstāvji parakstīja konvencijas. Saskaņā ar Tautu savienības 1930.gada konferences atzinumiem arī Baltijas valstis izstrādāja jaunus tratu un vekseļu likumus un 1938.gada 9.aprīlī Kauņā parakstīja konvenciju. Pieņemtā konvencija paredzēja, ka Latvijas, Igaunijas un Lietuvas valdības izdos savās valstīs valodās un savās teritorijās vienādu tratu un vekseļu likumu. 1938.gada 28.jūnija sēdē Ministru kabinets pieņēma un ar 1938.gada 1.oktobri saskaņā ar Baltijas valstu noslēgto konvenciju, visās Baltijas valstīs vienā laikā stājas spēkā Vienāda tratu un vekseļu likums.³²⁶

³²⁴ Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 275.-276.lpp.

³²⁵ Celmiņš, A. Vienāda tratu un vekseļu likums. *Ekonomists*, 1938, Nr.16, 689.lpp.

³²⁶ turpat, 689.-690.lpp.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija aktuāla arī čeka lietošana. 1921.gada 18.martā bija pieņemts “Likums par čeku”, kura 1.pantā bija noteikts, ka “čeks ir rakstiska pavēle (orders), kuru viņa parakstītājs (čeka devējs) dod kredītiestādei (maksātājam), lai čeka uzrādītājam (čeka turētājam) izmaksā no čeka devēja tekošā rēķina skaidras naudas vai arī no atļautā kredīta sumām. Čeks rakstāms uz blankas, kuru izdod maksātājs”³²⁷. 1938.gada 27.septembrī tika pieņemts “Čeku likums”, kurš atcēla 1921.gada “Likumu par čeku” un noteica čeka izrakstīšanu, formu, uzrādīšanu, samaksu un citas prasības.³²⁸

Pēc neatkarības atjaunošanas 1992.gada 26.augustā bija pieņemts likums “Par 1938. gada 27.septembra Vekseļu likuma un Čeku likuma spēka atjaunošanu”, kurš noteica, ka tiek atjaunots 1938.gada 27.septembra Latvijas Republikas Vekseļu likuma un arī 1938.gada 27.septembra Latvijas Republikas Čeku likuma spēks, kā arī bija paredzēts, ka Vekseļu likumā terminu «zīmognodoklis» jāaizstāj ar terminu «valsts nodeva».³²⁹ 1995.gada 21.februārī tika pieņemti Ministru kabineta noteikumi Nr.40 “Vekseļu izrakstīšanas un apgrozības noteikumi”, kas skaidroja atsevišķus “Vekseļa likumā” minētus terminus, piemēram, kas ir *vekselis*, norādot, ka tas ir vērtspapīrs, kas dod tā īpašniekam neapstrīdamas tiesības prasīt no vekseļa devēja vai akceptētāja samaksāt noteiktu naudas summu noteiktā termiņā un vietā. Ministru kabineta noteikumi Nr.40 paredz, ka vekseli var izrakstīt un laist apgrozībā jebkura maksāspējīga fiziska vai juridiska persona un, ka vekseli tiek iedalīti vienkāršajos vekseļos un pārvedu vekseļos (tratās), kas nozīmē vekseļa devēja rakstisku pavēli parādniekam samaksāt vekseli norādīto naudas summu trešai personai.³³⁰ Par katru vekseli ir jāmaksā valsts nodeva. Kā to paredz 1994.gada 22.marta Ministru kabineta noteikumi Nr.66, tad valsts nodeva ir noteikta 2 santīmu apmērā par katriem pilniem vai nepilniem 10 latiem no summas, par kuru izraksta vekseli (tratu vai vienkāršo vekseli)³³¹ un, kā nosaka “Vekseļu likuma” 93.un 94.pants, tad nav vekseļa spēka vekselim, par kuru nav samaksāta valsts nodeva.³³²

Pētot un analizējot pašlaik spēkā esošos 1938.gada “Vekseļu likumu” un “Čeku likumu”, kā arī citus pēc neatkarības atjaunošanas pieņemtos normatīvos aktus, kuri nosaka vekseļu un čeku piemērošanas prasības, autore secina, ka pašlaik vekseļu un čeku

³²⁷ *Likums par čeku*. 18.03.1921. Valdības Vēstnesis, 1921, Nr.68, 1.lpp.

³²⁸ *Ceku likums*. 27.09.1938. [atsauce 17.01.08]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=90973&mode=KDOC>

³²⁹ *Par 1938. gada 27. septembra Vekseļu likuma un Čeku likuma spēka atjaunošanu*. 26.08.1992. [atsauce 17.01.08]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=74906>

³³⁰ *Vekseļu izrakstīšanas un apgrozības noteikumi*. MK noteikumi Nr.40, 21.02.1995. Latvijas Vēstnesis, Nr.31 (314), 28.02.1995.

³³¹ *Par valsts nodevas noteikšanu operācijām ar vekseliem*. MK noteikumi Nr.66, 22.03.1994. [atsauce 17.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=58060>

³³² *Vekseļu likums*. LR likums, 27.09.1938. (ar grozījumiem, ieskaitot 26.08.1992), [atsauce 17.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=90972>

piemērošana būtu apgrūtinoša, ko pamato fakts, ka minētajos normatīvajos aktos netiek izmantota aktualizēta, gramatiski pareiza latviešu valoda, piemēram, lietots vārds “suma”, “taisīt norakstu”, utt. (jo tika atjaunoti 1938.gada “Vekseļu likums” un “Čeku likums”, kaut arī “Vekseļu likumā” ar 1992.gada 26.augusta likumu bija veikti atsevišķi grozījumi) un ir ietverti neskaidroti termini *Norēķināšanās birojs*, *Vidusjūras piekrastes valstis*, *zīmogmarkas*, *paša orderis* un *svešs orderis* u.c., piemēram, gan “Vekseļu likuma” 38.pants, kā arī “Čeku likuma” 31.pants paredz, ka Finanšu ministrs noteic, kas jāuzskata par *Norēķināšanās biroju*, bet citi normatīvie akti to neskaidro; spēkā esošajos Ministru kabineta noteikumos Nr.66 ir minētas zīmogmarkas – šāds termins tagad vairs netiek lietots; Ministru kabineta noteikumu Nr.40 7.2.punktā ir teikts, ka vekseli var izrakstīt *paša orderim* un *svešam orderim*, bet nav skaidrojuma, kas tas ir; “Čeku likuma” 29.pantā ir norādītas *Vidusjūras piekrastes valstis*. Autore uzskata, ka ir jāsakārto normatīvie akti, kas nosaka vekseļu un čeku piemērošanas kārtību atbilstoši pašlaik lietotajai terminoloģijai un latviešu valodai.

Debitori

Bija jāizvērtē debitori un atsevišķos bilances posteņos jānorāda atklāti debitori un šaubīgi debitori. Uzņēmumiem bija jāpārbauda debitoru maksāspēja. Lielākajiem debitoriem arī bija jāpieprasa saldo pareizības apliecinājums. Debitoru parāda riska, t.i. *delkrēderes* jeb šaubīgu parādu rezerves fonds bija jāveido nolūkā segt tos zaudējumus, kuri varētu rasties, ja debitori savas saistības nekārtotu. Katru gadu vajadzēja zaudējumos norakstīt noteiktu procentu no debitoru parādiem, debitējot vai nu zaudējumu un peļņas rēķinu vai attiecīgo operatīvo rēķinu un kreditējot parādu riska, t.i. *delkrēderes* jeb šaubīgu parādu rezerves fonda rēķinu. Patiesos zaudējumus sedza no šajā fondā uzkrātajām summām.³³³

Sastādot bilanci debitoru parādu summas bija jāsadala pēc to atmaksas termiņiem. Nedrošu debitoru parādu summas nedrīkstēja bilancē uzrādīt pilnā apmērā.³³⁴ Šaubīgos debitoru parādus bija jāpārnes no debitoru vai vekseļu konta uz šaubīgo parādnieku kontu, vai arī jānoraksta zaudējumos, atkarībā no tā, kādas izredzes bija parādu piedzīt. Nodokļu vajadzībām uzņēmumi, kuriem bija jāsniedz atklāts pārskats par savu darbību, varēja norakstīt zaudējumos šaubīgos parādus, kuri konstatēti pārskata gadā.³³⁵

Izvērtējot debitoru uzskaiti, autore secina, ka Latvijas Republikā (laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam) pastāvēja līdzīgas prasības pašlaik “Gada pārskatu likumā” noteiktajām prasībām attiecībā uz debitoru uzskaiti. Atšķirība - neveidoja viss uzkrājumus šaubīgo debitoru parādiem, bet tika veidots šaubīgo parādu rezerves fonds.

³³³ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 48.,61.lpp.

³³⁴ Prusis, J. Tirdznieciska uzņēmuma bilances un zaudējumu – peļņas rēķina analīzes priekšdarbi. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1934, Nr.2/3, 58.lpp.

³³⁵ Sproģeris, Ž. Šaubīgie parādi. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1936, Nr.7, 146.-148.lpp.

Preces

“Likuma par akciju un paju sabiedrību” 124.pantā bija teikts, ka izejvielas, pusfabrikāti, fabrikāti, kā arī preces un citi apgrozības līdzekļi jānorāda bilancē par iepirkuma cenu vai pašizmaksu. Ja iepirkuma cena vai pašizmaksa bilances dienā ir augstāka par tirgus cenu, tad minētā manta norādāma bilancē ne augstāk par tirgus cenu.³³⁶ Salīdzinot ar pašlaik “Gada pārskatu likuma” 32.pantā noteiktajām prasībām - “apgrozāmajiem līdzekļiem jāpiemēro tāds novērtējums, lai tie bilances datumā tiktu novērtēti atbilstoši zemākajai tirgus cenai vai pašizmaksai”³³⁷, var secināt, ka “Likuma par akciju un paju sabiedrību” prasības attiecībā uz izejvielu, pusfabrikātu, fabrikātu, preču un citu apgrozības līdzekļu uzrādīšanu bilancē bija atbilstošas pašlaik piemērojamām “Gada pārskatu likuma” prasībām. Saņemtās preces, izejvielas, pusfabrikātus un fabrikātus uzskaitīja attiecīgo kontu debitā, bet pārdotās preces, fabrikātus, vai ražošanā izsniegtās izejvielas grāmatoja attiecīgo kontu kredītā.

Akciju kapitāls, rezerves kapitāls, speciāli kapitāli

Visi kapitāli bilances pasīvā bija jāuzrāda atsevišķos posteņos: akciju kapitāls, rezerves kapitāls un speciālie kapitāli. Pasīvu daļas pirmais postenis bija akciju kapitāls, kam bija jābūt vismaz minimālajā apmēra. Akciju sabiedrību minimālo kapitālu un rezerves kapitāla veidošanas prasības autore analizēja darba 2.1. daļā. Rezerves kapitālu varēja izlietot tikai ar pilnsapulces lēmumu zaudējumu segšanai. *Speciālos kapitālus* varēja izveidot ar pilnsapulces lēmumu no ziedojumiem, labprātīgām iemaksām, ieņēmumiem un izīkojumiem, atskaitījumiem no tīrās peļņas un citāda veida ienākumiem. Speciālos kapitālus bija paredzēts izlietot īpašiem saimnieciskiem, izglītības un labdarības mērķiem.³³⁸

Amortizācija

Bilances pasīva postenī *amortizācija* bija jāuzrāda nekustamā īpašuma, inventāra, kā arī immateriālās mantas (nemateriālo ieguldījumu – aut.) vērtības amortizācija. Kārlis Bērziņš uzskatīja, ka *amortizācija* un *norakstījumi* nav viens un tas pats, jo “sākumā ar jēdzienu *amortizācija* saprata parādu vai kapitāla atmaksu, dzēšanu pēc noteikta plāna, t.i. šo jēdzienu attiecināja uz bilances pasīva posteņu samazināšanās grāmatojumiem (..) un nav pareizi saukt vienā vārdā divas dažādas lietas – parādu un kapitālu atmaksu (dzēšanu) vai ieguldītās mantas vērtības samazināšanos, jo pirmā gadījumā tas attiecas uz bilances pasīva posteņiem, bet otrā gadījumā uz bilances aktīva posteņiem.”³³⁹. Latviešu valodā tulkotajos “Starptautiskos finanšu pārskatu standartos (SFPS)” gan pie termina *amortizācija*, kā arī pie termina

³³⁶ *Likums par akciju un paju sabiedrībām*. 28.12.1937. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 40.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 1471.lpp.

³³⁷ *Gada pārskatu likums*. LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), 32.pants, [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>

³³⁸ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 55.lpp.

³³⁹ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 101.lpp.

nolietojums ir norādīts “amortizācija ir – aktīva nolietojamās summas sistemātiska sadalīšana tā lietderīgās izmantošanas laikā. Nemateriālo aktīvu vai uzņēmuma nemateriālās vērtības gadījumā pārsvarā jēdziena *nolietojums* vietā tiek lietots jēdziens *amortizācija*. Abu jēdzienu nozīme ir vienāda.”³⁴⁰ Pašlaik Latvijas grāmatvedībā arī nav vienotas izpratnes šiem jēdzieniem. Latvijas grāmatvedības standarts Nr.7 “Pamatlīdzekļi” definē nolietojumu kā pamatlīdzekļu vērtības sistemātisku samazinājumu tā lietderīgās lietošanas laikā.³⁴¹ “Gada pārskatu likuma” 27.pantā ir teikts, ka “tādu ilgtermiņa ieguldījumu objektu sākotnējā vērtība, kuru lietderīgās lietošanas laiks ir ierobežots, pakāpeniski jānoraksta (jāamortizē) paredzētajā lietderīgās lietošanas laikā. Zemes gabala sākotnējo vērtību nedrīkst pakļaut norakstīšanai (amortizācijai)”³⁴². Praksē tiek lietoti abi jēdzieni. Autore uzskata, ka būtu jānosaka sekojošs precīzs šo terminu skaidrojums, proti, ka termins *amortizācija* ir jālieto apskatot nemateriālo ieguldījumu vērtības samazināšanos, bet termins *nolietojums* ir jālieto attiecība uz pamatlīdzekļu vērtības samazināšanu. Atbilstoši termina skaidrojumi jāiekļauj grāmatvedību regulējošos normatīvajos aktos.

Rēķinot mantas amortizāciju, normas bija noteiktas tikai nodokļu aprēķiniem. Sastādot pārskatus uzņēmumi paši varēja noteikt amortizācijas normas un metodes. 1930-tajos gados P.Bērziņš uzskatīja, ka arī sastādot bilanci un rēķinot nolietojumu, uzņēmumiem būtu jāizmanto Nodokļu nolikuma pielikumā paredzētās ikgadējo atskaitījumu normas mantas vērtības dzēšanai³⁴³ (skat.14.pielikumu). Praksē uzņēmumi varēja izmantot arī citas norakstījumu likmes, bet, ja uzņēmumi izmantoja augstākas likmes, tad starpību pieskaitīja apliekamai peļņai.³⁴⁴

Norakstījumu aprēķināšanai varēja lietot kādu no sekojošām metodēm³⁴⁵:

- 1) proporcionālo vērtības samazināšanu sākuma jeb iegādes vērtībai;
- 2) proporcionālo vērtības samazināšanu grāmatvedības vērtībai (atlikuma vērtībai).

Tika ieteikts ņemt vērā arī, piemēram, mašīnas darba stundas, bet šajā gadījumā to nepiemērot kā atsevišķu metodi, bet gan esošajām metodēm piemērot koeficientus atkarībā no izmantojamā laika.³⁴⁶

Ja salīdzina šīs iepriekš minētās pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas metodes ar pašlaik Latvijas grāmatvedības standartā (LGS) Nr.7 “Pamatlīdzekļi” noteiktajām, tad var secināt, ka tās ir līdzīgas pašlaik lietojām, jo LGS Nr.7 “Pamatlīdzekļi” 58.punkts nosaka, ka,

³⁴⁰ *Starptautiskie finanšu pārskatu standarti* (SFPS). Rīga : Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, 2004. 1426.,1458.lpp.

³⁴¹ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.7 Pamatlīdzekļi*. 6.6.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams:

<http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs7.doc>

³⁴² *Gada pārskatu likums*. LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), 27.pants, [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>

³⁴³ Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 27.lpp.

³⁴⁴ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 106.lpp.

³⁴⁵ turpat., 102.-104.lpp.

³⁴⁶ turpat., 104.lpp.

lai sistemātiski sadalītu pamatlīdzekļa nolietojamo vērtību tā lietderīgās lietošanas laikā, piemēro lineāro metodi, degresīvo metodi un ražošanas vienību metodi.³⁴⁷

Mantas norakstījumu grāmatojumiem izmantoja divus dažādus veidus^{348 349}:

- 1) *tiešā veidā*, kas nozīmēja, ka norakstījumu summu norakstīja tieši no attiecīgās mantas konta, to kredītējot, bet debitējot rezultātu vai vērtēšanas kontu. Šajā gadījumā grāmatvedības grāmatās nebija redzama mantu sākotnējā vērtība. Lietojot šo veidu uzņēmumiem arī varēja būt problēmas ar nodokļu nomaksu, jo, tā kā bija noteikts, ka ar nodokļiem uzņēmumus aplika pamatojoties uz to grāmatām, tad šajā gadījumā grāmatās nebija redzama mantu norakstījuma summa perioda laikā, kas ietekmēja nodokļu summu;
- 2) *netiešā veidā*, kas nozīmēja, ka norakstījumus neveic no attiecīgiem mantu kontiem, bet tika izmantoti atsevišķi norakstījumu konti, kā tas arī tiek lietots pašlaik, izmantojot pamatlīdzekļu nolietojuma kontus.

Atšķirība starp šiem abiem veidiem bija tā, ka lietojot tiešo veidu mantu bilancē uzrādīja atlikušajā vērtībā, bet lietojot netiešo veidu, mantu bilances aktīvā uzrādīja sākotnējā vērtībā, bet bilances pasīvā tika uzrādīta mantas norakstījuma summa un šāda uzskaitē bez papildus aprēķiniem nesniedza skaidru priekšstatu par mantu patieso vērtību. Salīdzinot ar pašlaik izmantojamo praksi, autore secina, ka tagad būtībā tiek izmantots abu šo veidu apvienojums, jo ilgtermiņa ieguldījumus uzrāda atlikušajā vērtībā, bet norakstījumu uzskaitē izmanto netiešo metodi.

Viensaimnieka uzņēmumos īpašnieks varēja izvēlēties, kuru norakstīšanas veidu lietot, bet sabiedrībās bija jālieto tas veids, kas bija noteikts statūtos un līgumos.³⁵⁰ Ņemot vērā 1929.gada bilances shēmu, autore secina, ka uzņēmumiem, kuriem bija obligāti jāiesniedz pārskati, bija jālieto netiešais veids, jo finanšu ministra apstiprinātā bilances shēma paredzēja atsevišķu amortizācijas uzrādīšanu bilances pasīvā.

Nodokļu nolikuma trešās sadaļas pirmās nodaļas Tirdzniecības – rūpniecības nodokļa 256.panta 13.punkta V pielikumā mantas dzēšanas vērtības noteikšanai bija atļauti divi varianti³⁵¹:

- 1) ja uzņēmums noslēguma bilancē uzrāda mantas pirkšanas vērtību un atsevišķi uzskaita mantas vērtības dzēšanas kapitālu, tad atskaitījumi ir atļauti no noslēguma bilancē uzrādītās mantas iegūšanas vērtības,

³⁴⁷ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.7 Pamatlīdzekļi*. 58.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams:

<http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs7.doc>

³⁴⁸ Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 108.-109.lpp.

³⁴⁹ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 108.lpp.

³⁵⁰ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 29.lpp.

³⁵¹ *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā*. 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 551.lpp.

2) ja atsevišķi neuzskaita iegādes un dzēšanas kapitālus, tad atskaitījumi pēc normām atļaujami no tās mantas vērtības, kāda skaitās uz pārskata noslēguma dienu.

Nodokļu nolikums arī paredzēja, ka, ja manta iegūta pārskata gadā, tad tās vērtības dzēšanu var izdarīt tikai proporcionāli lietošanas laikam pārskata gadā, pie kam laiku, mazāku par 15 dienām vienā mēnesī neņem vērā, bet ilgāku par 15 dienām – skaita par pilnu mēnesi.³⁵²

Pašlaik, rēķinot nolietojumu nodokļu vajadzībām, proporcionāli lietošanas laikam pārskata gadā rēķina, ja nodokļa maksātāja taksācijas periods ir īsāks vai garāks par 12 mēnešiem. Tad nodokļa maksātāja pamatlīdzekļu taksācijas perioda nolietojuma kopsommu reizina ar koeficientu, kuru savukārt aprēķina, mēnešu skaitu taksācijas periodā dalot ar divpadsmit.³⁵³ Nolietojuma aprēķināšana finanšu grāmatvedības vajadzībām pamatā tiek veikta par pilniem mēnešiem, sākot ar nākošā mēneša pirmo datumu pēc pamatlīdzekļa nodošanas ekspluatācijā, kaut gan uzņēmumi grāmatvedības politikā var paredzēt un rēķināt pamatlīdzekļu nolietojumu arī savādāk, piemēram, pat pa dienām.

Aizņēmumi, kreditori, neizmaksātā dividende

Pēc bilances shēmas aizņemto kapitālu veidoja obligāciju aizņēmumi, hipotekāriskie aizņēmumi un aizņēmumi pret ieņēmumiem.

Pie pasīva posteņiem bija jāuzrāda arī maksāšanas vekseli, kreditori, neizmaksātā dividende, nesamaksātie pārskata gada izdevumi, uz priekšu saņemtie nākošā gada ieņēmumi.

Kreditoru parādi bija jāpārbauda tāpat kā debitoru parādi. Nebija pieļaujama debitoru un kreditoru parādu summu savstarpēja savienošana.³⁵⁴

Izvērtējot atsevišķu bilances posteņu uzskaites un novērtēšanas prasības, autore secina, ka, piemēram, īpašuma uzskaitē, tā pārvērtēšana, preču un izejvielu uzskaitē, kases grāmatas un kases orderu kārtošanas prasības, pat šaubīgo debitoru parādu noteikšana bija līdzīga pašlaik piemērojamām. Analizējot atsevišķu grāmatvedības terminu piemērošana Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, autore secina, ka tika lietoti tādi termini kā *kontokorents, reskontrs, zīmognodevas*, kas mūsdienu grāmatvedībā vairs netiek izmantoti.

Kamerālā grāmatvedība

Bez vienkāršā ieraksta un divkāršā ieraksta grāmatvedības Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija pazīstama arī kamerālā grāmatvedība, kas bija budžeta uzskaitē pieskaņota vienkāršā grāmatvedība, kur tika kārtota mantas un parādu uzskaitē pēc

³⁵² *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā.* 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 551.lpp.

³⁵³ *Par uzņēmumu ienākuma nodokli.* LR likums, 09.02.1995. (ar grozījumiem, ieskaitot 01.11.2007.), 13.1.7.p., [atsauce 21.11.2007.], Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=34094>

³⁵⁴ Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika.* Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 47.lpp.

vienkāršās grāmatvedības principiem un bez tam vēl arī kārtota ieņēmumu un izdevumu uzskaitē.³⁵⁵ Viduslaikos izveidojās jau divi galvenie uzskaites virzieni³⁵⁶:

- kamerālā grāmatvedība;
- vienkāršā grāmatvedība.

Kamerālā grāmatvedība bija naudas plūsmas, ieņēmumu un izdevumu uzskaitē. Tās mērķis bija esošo naudas līdzekļu kustības kontrole.³⁵⁷

Kamerālā ienākumu un izdevumu uzskaitē tika īstenota, izmantojot grāmatvedības kontus. Uzskaitē ietvēra budžetēšanu (iepriekšēju ienākumu un izmaksu tāmes sastādīšanu un tās kontroli), uzskaiti un noviržu analīzi tieši kontos. Daļēji kamerālās uzskaites metodika ir saglabājusies mūsdienu budžeta grāmatvedībā.³⁵⁸ Kamerālā grāmatvedība nozīmēja, ka galvenais uzskaites objekts bija kase. Bija jāreģistrē visu naudas līdzekļu saņemšana un izsniegšana, bet ienākumi un izmaksas tika noteiktas iepriekš.³⁵⁹

Kamerālā grāmatvedība, kā bija norādīts Latviešu konversācijas vārdnīcā, bija Vācijas un Austrijas valsts un pašvaldību iestāžu grāmatvedība, kura izveidojusies no vienkāršās grāmatvedības, to piemērojot sabiedrisko iestāžu vajadzībām. Kamerālā grāmatvedībā kārtoja inventāra grāmatu, virsgrāmatu, dienasgrāmatu u.c. palīggrāmatas.³⁶⁰

Inventāra grāmatu, tāpat kā vienkāršā vai divkāršā grāmatvedībā, kārtoja par visām mantas sastāvdaļām un to izmaiņām. Virsgrāmatā veica paredzēto un izpildīto ieņēmumu un izdevumu salīdzinājumu. Virsgrāmata bija iedalīta nodaļās pēc ieņēmumu avotiem un izdevumu mērķiem, kas iedalīti daudzos apakšnodalījumos (kā budžetā). Atsevišķa aile bija paredzēta “neizpildītajiem” ieņēmumiem vai izdevumiem. “Paredzētos” ieņēmumus, izdevumus grāmatoja tieši virsgrāmatā (sistemātiski, jo hronoloģisko žurnālu kamerālā grāmatvedībā nekārtoja). “Izpildītos” ieņēmumus un izdevumus vispirms grāmatoja dienasgrāmatā, ko kārtoja kā parasto kases grāmatu vai reskontru. Pārnesumus virsgrāmatā veica ikdienas vai periodiski (reizi nedēļā, mēnesī, u.c.). Salīdzinot ieņēmumu, izdevumu “paredzējumus” ar “izpildījumiem”, varēja iegūt “neizpildītos” ieņēmumus, izdevumus, t.i. atlikumus. Noslēdzot virsgrāmatu ieguva ziņas par neizpildītiem ieņēmumiem, izdevumiem, bet pārmaiņas tirajā mantā varēja konstatēt, salīdzinot sākuma inventāru ar slēguma inventāru, kas tomēr nedeva pārskatu par atsevišķu rezultātu veidiem. Šeit bija iespējama plaša darba dalīšana, piemēram, pārvaldes grāmatu un kases grāmatu parasti kārtoja patstāvīgi.

³⁵⁵ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 541.lpp.

³⁵⁶ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 25

³⁵⁷ Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. с. 19

³⁵⁸ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 39

³⁵⁹ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 25

³⁶⁰ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10486. lpp.

Latvijas valsts iestāžu grāmatvedība tika izveidota pēc vienkāršās grāmatvedības principiem, kā bija noteikts finanšu ministra A.Petrevica 1929.gada 8.marta apstiprinātajos “Noteikumos par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs”, kas stājās spēkā ar 1929.gada 1.aprīli. Divkāršā grāmatvedības sistēma bija jāpielieto tām iestādēm, kuru rīcībā bija operatīvi kapitāli. Šajā gadījumā šīm iepriekš minētajām iestādēm to virsgrāmatu kontus un to obligāti kārtojamās grāmatas noteica finanšu ministrs.³⁶¹

Būtiskākās prasības, kādas tika piemērotas vienkāršā ieraksta, divkāršā ieraksta un kamerālajā grāmatvedībā, ir redzamas autores izveidotajā 2.2.tabulā.

2.2.tabula

Vienkāršā ieraksta, divkāršā ieraksta un kamerālās grāmatvedības salīdzinājums

Rādītāji	Vienkāršā ieraksta grāmatvedība	Divkāršā ieraksta grāmatvedība	Kamerālā grāmatvedība
Inventarizācija	Tiek veikta	Tiek veikta	Tiek veikta
Bilance	Nav jā sastāda, bet to var sastādīt tikai veicot inventarizāciju	Noteikti tiek sastādīta	Netiek sastādīta
Kārtojamās grāmatas	- Dienasgrāmata, - Kases grāmata, - Inventāra grāmata, - Preču grāmata, - reskontro grāmata, - u.c. grāmatas	Pamata grāmatas: - hronoloģiskās grāmatas (hronoloģiskais žurnāls); - sistemātiskās grāmatas (pamatā virsgrāmata) Palīggrāmatas: - kases grāmata - inventāra grāmata, - tekošo rēķinu un noguldījumu grāmata, - kustamas mantas grāmata, - preču grāmata, - reskontro grāmata, - vekseļu grāmata, - algu grāmata, - ražojumu grāmata, - izdevumu grāmata, - kapitāla grāmata, - citas	- Dienasgrāmata, - Kases grāmata, - Inventāra, - Virsgrāmata, -Dažādas palīggrāmatas, = kredīta grāmata, = reskontro grāmata, = citas <u>Netiek kārtots hronoloģiskais žurnāls</u>
Grāmatvedības kārtošanas princips	Kases princips	Uzkrāšanas princips	Kases princips
Darbības rezultātus nosaka	Pēc inventarizācijas sarakstiem	Pēc virsgrāmatas, slēdzot kontus	Pēc inventarizācijas sarakstiem

Kā redzams 2.2.tabulā, tikai divkāršā ieraksta grāmatvedībā kārtoja hronoloģiskās un sistemātiskās grāmatas, bet vienkāršā ieraksta grāmatvedībā lietoja grāmatas, kuras divkāršā ieraksta grāmatvedībā sauca par palīggrāmatām. Tās tika kārtotas arī kamerālajā grāmatvedībā, kur papildus kārtoja arī virsgrāmatu. Darbības rezultātus pēc virsgrāmatas bija iespējams noteikt tikai kārtojot divkāršā ieraksta grāmatvedību, bet, lai varētu noteikt

³⁶¹ Latviešu konversācijas vārdnīca. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931 10486.-10487.lpp.

darbības rezultātus vienkāršā ieraksta un kamerālajā grāmatvedībā, bija nepieciešams veikt inventarizāciju.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, atkarībā no pielietojuma, grāmatvedība tika arī iedalīta vispārīgā grāmatvedībā, kura nodarbojas ar grāmatvedības teorijas jautājumiem un speciālā grāmatvedībā vai atsevišķu nozaru grāmatvedībā, izdalot tirdzniecības grāmatvedību, rūpniecības jeb fabriku grāmatvedību, amatniecības, lauksaimniecības, banku, apdrošināšanas grāmatvedību. Grāmatvedību iedalīja arī pēc uzņēmuma tiesiskās formas, izdalot akciju sabiedrību, kooperatīvu, valsts, pašvaldību jeb pārvaldes grāmatvedību. Savukārt, uzņēmuma grāmatvedību iedalīja³⁶²:

1. finanšu jeb bilances grāmatvedībā, kura aptver mantu, mantu avotu un ārējo darījumu grāmatojumus,
2. darbības jeb izmaksu grāmatvedībā, kura ietver iekšējo darījumu un darbības izmaksu grāmatojumus un tāpēc to arī sauc par iekšējo grāmatvedību.

Eiropā 18.gadsimta beigās izveidojās vienota grāmatvedība, kura 19.gadsimta beigās sāka dalīties. No sākuma tika izdalīta finanšu grāmatvedība, bet gadsimta beigās sāka veidoties vadības grāmatvedība, kas pilnībā tika izveidota 20.gadsimta vidū.³⁶³

Vadības grāmatvedības priekšteči jau bija atrodami iepriekšējos gadsimtos. Viens no tiem – analītiskā uzskaitē, kura radās jau sirmā senatnē tādos jēdzienos kā *inventārs* un *kontokorents*. Analītiskie konti pirmo reizi tika aprakstīti 17.gadsimtā un no šejienes arī ir radusies grāmatvedība uzņēmuma iekšējai pārvaldei, kas attīstoties izveidojās par atsevišķu virzienu – vadības grāmatvedību.³⁶⁴

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, izmaksu grāmatvedībā līdzīgi kā tagad vadības grāmatvedībā, kā to norāda J.Benze³⁶⁵ un A.Pelšs³⁶⁶, izmaksas iedalīja materiālu, darba un vispārīgās izmaksās, kā arī bija zināmas gan mainīgās, gan pastāvīgās izmaksas³⁶⁷.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, grāmatvedību varēja kārtot pats uzņēmējs, darbā pieņemts grāmatvedis vai *grāmatvedības birojs*, kas par atlīdzību kārtoja uzņēmuma grāmatas.³⁶⁸ Mūsdienu grāmatvedības kārtošanā ir noteiktas līdzīgas prasības, jo MK “Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju” paredz, ka uzņēmuma vadītājs grāmatvedības darbu var organizēt³⁶⁹:

³⁶² *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa, Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 530.-531.lpp.

³⁶³ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 35

³⁶⁴ turpat, c. 39

³⁶⁵ Benze, J. *Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkulācija*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1996. 25.lpp.

³⁶⁶ Pelšs, A. *Vadības grāmatvedība I daļa*. Rīga : KIF “Biznesa komplekss”, 2001. 22.-23.lpp.

³⁶⁷ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 115.lpp.

³⁶⁸ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa, Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 532.lpp.

³⁶⁹ *Grozījumi Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumos Nr.585 “Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*. MK noteikumu Nr.985, 05.12.2006. Latvijas Vēstnesis, Nr.195 (3563), 07.12.2006.

- 1) uzdodot veikt grāmatvedības kārtošanu vienam vai vairākiem uzņēmuma darbiniekiem;
- 2) izmantojot grāmatvedības kārtošanā cita uzņēmuma pakalpojumus;
- 3) uzņemoties pašam grāmatvedības kārtošanu, ja uzņēmuma vadītājs ir kapitālsabiedrības vienīgais īpašnieks – vienīgais valdes loceklis – vai fiziska persona, kura par savām saistībām atbild ar visu savu mantu.

Grāmatvedības biroji

Grāmatvedības biroji nodarbojās ar lauksaimniecības un amatniecības uzņēmumu grāmatvedības kārtošanu.

Pirmais lauksaimniecības grāmatvedības birojs bija nodibināts 1901.gadā Šveicē, profesora E.Laura vadītā zemnieku sekretariātā³⁷⁰, bet 20.gadsimta 30-to gadu beigās lauksaimniecības grāmatvedības biroji pastāvēja jau gandrīz visās Eiropas valstīs.³⁷¹

Pēc pirmā pasaules kara un Latvijas valsts nodibināšanas Rīgas Lauksaimniecības Centrālbiedrība atjaunoja savu darbību, no 1920.gada 28.jūnija pieņemdamā Latvijas Lauksaimniecības Centrālbiedrības nosaukumu. Latvijas Lauksaimniecības Centrālbiedrība nodibināja tautsaimniecības nodaļu, kura noorganizēja lauksaimniecības grāmatvedības biroju, kas uzsāka darbu no 1923.gada 1.maija. Lauksaimniecības grāmatvedības birojam 1923./24.gadā pieteicās 71 saimniecība. To skaits turpmākajos gados bija atšķirīgs, bet pamatā ar pieaugošu tendenci.³⁷²

Lauksaimniecības grāmatvedības biroja sekmīga darbība sākās ar 1924.gada 1.maiju grāmatveža A.Lippes vadībā, kurš iepazinies ar lauksaimniecības grāmatvedību citās Rietumeiropas valstīs, izstrādāja saīsinātu dubulto grāmatvedības veidu, kas ar nelielām izmaiņām tika lietots arī 30-to gadu beigās.³⁷³ Lauksaimniecības grāmatvedības biroja sistēmai par pamatu bija ņemta Šveices profesora un grāmatvedības speciālista E.Laura sistēma. Lauksaimniecības XV Vispasaules kongresā Buharestē 1929.gada jūnijā pieņēma lēmumu par starptautiski saskaņotas grāmatvedības sistēmas nepieciešamību. Tai pašā kongresā arī pieņēma profesora E.Laura izstrādātos pamatprincipus, pie kuriem ieteica turēties visās valstīs, kurās bija lauksaimniecības grāmatvedības biroji. Buharestes kongresa lēmumu ieviešanu dzīvē par dažādu valstu lauksaimniecības grāmatvedības biroju darbības saskaņošanu, uzņēmās Romas starptautiskais lauksaimniecības institūts. Šī institūta pārstāvis 1928.gada vasarā ieradās Rīgā, lai iepazītos ar Latvijas Lauksaimniecības Centrālbiedrības lauksaimniecības grāmatvedības biroja darbību un pārliecinātos, vai tā atbilst Buharestes

³⁷⁰ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 102.lpp.

³⁷¹ Skrīvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 7.lpp.

³⁷² Stares, P. *Lauksaimniecības grāmatvedības rezultāti par 1924./25. – 1931./32.saimniecības gadiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības centrālbiedrības izdevums, 1934. 6.lpp.

³⁷³ Skrīvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 9.lpp.

starptautiskā kongresa pieņemtajiem principiem. Pēc sīkas iepazīšanās ar biroja darbību, Romas institūta pārstāvis nonāca pie slēdziena, ka Latvijas lauksaimniecības birojs pilnā mērā atbilst šīm prasībām.³⁷⁴

Lauksaimniecības grāmatvedības biroji sadarbojās arī starptautiskā līmenī un iesūtīja apstrādātos grāmatvedības datus Starptautiskam lauksaimniecības institūtam Romā. 15.pielikumā var redzēt par 1931./32.saimniecības gadu (saimniecības gada sākums bija pieņemts 1.maijs³⁷⁵) minētajam institūtam iesūtīto grāmatvedības saimniecību skaitu un caurmēra platību. Latvijā 1931./32.saimniecības gadā, salīdzinot ar citām valstīm, bija samērā maz saimniecību, kuras apkalpoja grāmatvedības biroji, kas bija izskaidrojams ar to, ka Latvijā atšķirībā no citām valstīm, grāmatvedība pārsvarā tika kārtota pēc divkāršā ieraksta sistēmas. Latvijas lauksaimniecības biroja problēma bija arī tā, ka tas savu darbību veica kaut arī par nelielu, bet tomēr par maksu. 1927.gada pavasarī Valsts statistikas pārvalde noorganizēja savu grāmatvedības biroju, kas grāmatvedību kārtoja par brīvu.³⁷⁶

Grāmatvedības birojam grāmatu kārtošanu parasti nodeva mazākie uzņēmumi, kas grāmatvedī nespēja algot vai pilnīgi nodarbināt. Grāmatvedības birojs savu darbību varēja veikt divējādi³⁷⁷:

1. uzņēmums varēja savākt visus attaisnojošos dokumentus un nosūtīt tos birojam,
2. uzņēmumā visus darījumus uz attaisnojošo dokumentu pamata reģistrēt atsevišķā hronoloģiskā grāmatā.

Trīsdesmitajos gados Latvijā atsevišķu sfēru darbības veicināšanai un interešu pārstāvībai tika veidotas kameras, kas turpmākajos gados noteica arī grāmatvedības biroju darbību. Pirmās divas kameras, kuras tika nodibinātas 1935.gadā, bija Tirdzniecības un rūpniecības kamera un Lauksaimniecības kamera. Kameru darbību noteica likumi. “Likums par Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameru” un “Likums par amatniecības kameru” paredzēja, ka tirdzniecības un rūpniecības kamera bija izveidota ar mērķi tirdzniecības un rūpniecības pārstāvēšanai un veicināšanai, bet amatniecības kamera – amatniecības pārstāvēšanai un veicināšanai.^{378 379} 1935.gada un 1936.gada “Likums par Latvijas lauksaimniecības kameru” noteica, ka Ekonomiskā nodaļa uztur grāmatvedības birojus.^{380 381}

Tirdzniecības un rūpniecības kamera savu darbību uzsāka 1935.gada 2.februārī. Līdz tam katrā nozarē darbojās daudzas organizācijas un biedrības. Tā kā “Likums par Latvijas

³⁷⁴ Starcs, P. *Lauksaimniecības grāmatvedības rezultāti par 1924./25. – 1931./32.saimniecības gadiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības centrālbiedrības izdevums, 1934. 7.lpp.

³⁷⁵ Skrīvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 10.lpp.

³⁷⁶ turpat, 8.-9.lpp.

³⁷⁷ *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa. Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 532.lpp.

³⁷⁸ *Likums par Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameru*. 30.12.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.296, 1-3.lpp.

³⁷⁹ *Likums par Latvijas amatniecības kameru*. 30.12.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.296, 3-5.lpp.

³⁸⁰ *Likums par Latvijas lauksaimniecības kameru*. 29.03.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.75, 3.-5.lpp.

³⁸¹ *Likums par Latvijas lauksaimniecības kameru*. 09.01.1936. Valdības Vēstnesis, Nr.8, 1.-3.lpp.

tirdzniecības un rūpniecības kameru” noteica, ka līdzšinējām biedrībām, savienībām un organizācijām sava darbība ir jāizbeidz, tad tirdzniecības un rūpniecības kamera likvidēja pavisam 105 dažādas tirgotāju, rūpnieku un namsaimnieku organizācijas. Vairākas biedrības apvienojās. Maksimālais tirgotāju un rūpnieku biedrību skaits, kāds Latvijā pēc likuma bija iespējams, bija 26 – pa vienai biedrībai katrā no 19 apriņķiem un pa vienai biedrībai 5 provinces pilsētās.³⁸²

Ap 1929.-1930.gadu neliels grāmatvedības birojs pastāvēja arī pie Bauskas apriņķa valdes un no 1932.-1934.gadam līdzīgs birojs darbojās pie Latgales lauksaimniecības biedrību savienības Daugavpilī. Ar Latvijas lauksaimniecības kameras nodibināšanu un darbības uzsākšanu 1935.gada aprīlī pie šīs kameras Ekonomiskās nodaļas tika izveidota Lauksaimniecības grāmatvedības nozare, kas pārņēma agrāko Latvijas lauksaimniecības centrālbiedrības un Latgales lauksaimniecības biedrības savienības lauksaimniecības grāmatvedības biroju darbību un 1935./36.saimniecības gadu sāka ar 153 saimniecību apkalpošanu, kaut arī ziņas pilnībā iesūtīja tikai 70 saimniecības, bet pārējās bija grāmatvedību pārtraukušas vai arī nemaz nebija to iesākušas. 1936./37.saimniecības gads tika iesākts ar 230 saimniecībām.³⁸³ 1938.gadā lauksaimniecības grāmatvedības biroji darbojās pie Valsts statistikas pārvaldes (Rīgā, Lāčplēša ielā 1) un Latvijas lauksaimniecības kameras (Jelgavā, Viesturu piemiņas pilī).³⁸⁴

Pie Latvijas amatniecības kameras pastāvēja amatnieku grāmatvedības birojs. 1937.gada 21.oktobrī tika izdoti “Noteikumi Latvijas amatniecības kameras amatnieku grāmatvedības birojam”, kuru 1.punkts noteica amatnieku grāmatvedības biroja uzdevumu “kārtot amatniecības uzņēmumu grāmatas, veicināt pareizu grāmatvedību un kalkulāciju amatniecības uzņēmumos, kā arī sniegt amatniekiem pakalpojumus un padomus viņu uzņēmumu saimniekošanas un vadīšanas lietās”. Saskaņā ar šiem noteikumiem grāmatvedības birojam bija noteikts uz vietas kārtot un noslēgt grāmatas amatniecības uzņēmumiem, ņemot par pamatu uzņēmumu īpašnieku iesūtītos dienas ziņojumus par saviem darījumiem, izsūtīt instruktorus uz vietas grāmatvedības noorganizēšanai, grāmatu noslēgšanai un instruēšanai par grāmatu kārtošanu, sniegt konsultācijas un izpildīt amatniecības uzņēmumu dažādus paziņojumus un iesniegumus slimo kasēm, Statistikas pārvaldei, nodokļu un citām valsts un pašvaldības iestādēm, kā arī organizēt grāmatvedības kursus. Par grāmatu kārtošanu un citiem biroja pakalpojumiem kamera varēja ņemt atlīdzību pēc finanšu ministra apstiprinātām normām.³⁸⁵

³⁸² Strīķis, E. Atjaunotās valsts tirgotāju, rūpnieku un namsaimnieku 1.kongress. *Ekonomists*, 1937, Nr.24, 1001.-1002.lpp.

³⁸³ Skrīvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 9.lpp.

³⁸⁴ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 104. lpp.

³⁸⁵ *Noteikumi Latvijas amatniecības kameras amatnieku grāmatvedības birojam*. 21.10.1937. Valdības Vēstnesis, 1937, Nr.240, 3.lpp.

1940.gada 17.jūnijā Latvijā sākās padomju okupācija. Tika pieņemti normatīvie akti, kas atcēla daudzu Latvijas Republikas normatīvo aktu darbību, piemēram, 1940.gada 30.jūlijā tika pieņemts “Likums par zvērinātu revidentu likuma atcelšanu”³⁸⁶ u.c. 1940.gada 25.jūlijā tika pieņemts “Nacionalizēto rūpniecības uzņēmumu saraksts”, kurš ietvēra 804 uzņēmumus.³⁸⁷ Ar Latvijas PSR tautas komisāru padomes 1941.gada 13.februāra 198.lēmumu tika noteikts, ka Latvijas teritorijā jau no 1941.gada 1.janvāra ir spēkā PSRS 1936.gada 29.jūlija “Nolikums par valsts un kooperatīvo saimniecisko orgānu un uzņēmumu pārskatiem un bilancēm”.

Daļas kopsavilkums

Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, tika lietota vienkāršā ieraksta un divkāršā ieraksta grāmatvedība. Nebija izdoti atsevišķi normatīvie akti, kas noteiktu vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanas prasības, bet cariskās Krievijas Tirdzniecības nolikums praktiski netika piemērots, tāpēc kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, katrs uzņēmējs varēja izvēlēties kārtojamās grāmatas. Vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošana varēja iekārtot *dienasgrāmatu, kases grāmatu, inventāra grāmatu, preču grāmatu, reskontro*, kā arī citas nepieciešamās grāmatas.

Kārtojot divkāršā ieraksta grāmatvedību nebija noteikts lietojamais grāmatvedības veids (izņemot valsts iestādes un pagastus, kā arī atsevišķu sfēru grāmatvedību, ko noteica normatīvie akti, piemēram, miltu rūpniecības, labības un miltu tirdzniecības un maiznīcu uzņēmumu vai liķieru fabriku grāmatvedības kārtošana). Plaši tika lietots itāļu grāmatvedības veids, nelielos uzņēmumos - amerikāņu grāmatvedības veids, bet 1930- to gadu beigās arī caurrakstīšanas grāmatvedības veids. Veicot divkāršās grāmatvedības uzskaiti bija jākārt hronoloģiskās un sistemātiskās grāmatvedības grāmatas un grāmatojumus varēja veikt tikai uz attaisnojošo dokumentu pamata. Kļūdu labošanas prasības bija līdzīgas pašlaik piemērojamām. Nebija noteikts obligāti lietojamais kontu plāns un, tāpat kā tagad, katram uzņēmumam bija jāizstrādā savs kontu plāns.

Grāmatvedību varēja kārtot pats uzņēmējs, darbā pieņemts grāmatvedis vai *grāmatvedības birojs*, kas nodarbojās ar lauksaimniecības un amatniecības uzņēmumu grāmatvedības kārtošana.

Ar 1929.gada 23.augusta rīkojumu finanšu ministrs bija noteicis, ka visām tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības sabiedrībām *Bilance* un *Peļņas un zaudējumu konts* jāsastāda pēc noteikta parauga. 1929.gada *Bilances* shēma būtībā bija līdzīga pašlaik “Gada pārskatu

³⁸⁶ *Likums par zvērinātu revidentu likuma atcelšanu*. 30.07.1940. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums. 16.burtnīca. Rīga: Tieslietu ministrijas kodifikācijas departamenta izdevums, 1940. 210.lpp.

³⁸⁷ *Nacionalizēto rūpniecības uzņēmumu saraksts*. 25.07.1940. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums. 15.burtnīca. Rīga: Tieslietu ministrijas kodifikācijas departamenta izdevums, 1940. 184.-202.lpp.

likumā” noteiktajai. Būtiskākās atšķirības: 1929.gada *Bilancē* zaudējumus uzrādīja bilances aktīva pusē; *amortizācija* bija jāuzrāda bilances pasīvā; *uzkrājumi* bilances pasīvā nebija iekļauti, jo šāds termins Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, netika lietots. *Bilances* shēmas aktīva pusē nebija atsevišķi izdalīti ilgtermiņa ieguldījumi un apgrozāmie līdzekļi, bet pasīva pusē – pašu kapitāls. *Peļņas un zaudējumu kontā* atsevišķās ailēs bija jāuzrāda izdevumi un ieņēmumi, grupējot pa to veidiem. 1929.gada vienīgā *Peļņas un zaudējumu konta* shēma bija veidota horizontālā formā, klasificējot izmaksas un ieņēmumus pēc to veidiem un ir līdzīga pašlaik “Gada pārskatu likuma” 13.pantā norādītajai *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmai.

Salīdzinot atsevišķu bilances posteņu uzskaites prasības, piemēram, nekustamā īpašuma, tā amortizācijas un inventāra, nemateriālo vērtību, kases, vekseļu, čeku, debitoru, preču, akciju kapitāla, aizņēmumu, kreditoru, dividendžu, ar pašlaik Latvijas grāmatvedībā piemērojamām, autore konstatē daudz līdzīgas prasības. Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, plaši tika lietoti *vekseļi* un *čeki*, parādījās arī jauni termini, kā, piemēram, *nemateriālās vērtības*. Pašlaik vekseļi un čeki praktiski netiek lietoti, bet to piemērošana būtu apgrūtināta, jo nav sakārtoti normatīvie akti, kas nosaka vekseļu un čeku piemērošanas kārtību.

Darba 3.daļā autore pēta grāmatvedību vācu okupācijas periodā no 1941.gada līdz 1945.gadam, bet grāmatvedība Latvijā, tai atrodoties PSRS sastāvā, gan 1940.gadā un 1941.gadā, gan sākot no 1945.gada ir analizēta darba 4.daļā.

3. GRĀMATVEDĪBA VĀCU OKUPĀCIJAS LAIKĀ NO 1941.GADA LĪDZ 1945.GADAM

1941.gadā Latvijā padomju okupāciju nomainīja vācu okupācija. 1941.gada 22.jūnijā Vācija sāka karu pret Padomju Savienību un 1941.gada 28.jūnijā vācu karaspēks ieņēma Liepāju, bet 1941.gada 1.jūlijā – Rīgu, drīz arī visa Latvija bija vāciešu okupēta.

1941.gada 17.jūlijā Hitlers ar rīkojumu iekļāva Latviju, Lietuvu, Igauniju, un daļu Baltkrievijas vienā administratīvā vienībā, ko nosauca par Ostlandi (Austrumzemi). Tās centrs atradās Rīgā un to pārvaldīja reihskomisārs Heinrihs Loze.³⁸⁸ Reihskomisārs 1941.gada 18.augustā izdeva rīkojumu, ka civilpārvalde pārņem reihskomisāra pārvaldāmajos apgabalos esošo gan kustamo, gan nekustamo mantu līdz ar visiem prasījumiem un tiesībām pēc stāvokļa uz 1941.gada 20.jūniju.³⁸⁹ Visā Latvijā vācu civilpārvalde ģenerālkomisāra Drekslera vadībā tika ieviesta 1941.gada 1.septembrī. Ģenerālkomisāram bija pakļauti 6 apgabala komisāri Liepājā, Jelgavā, Valmierā, Daugavpilī, Rīgas pilsētā un Rīgas lauku apgabalā.³⁹⁰

Pēc 1941.gada 17.oktobra reihskomisāra rīkojuma “Par amatniecības, sīkrūpniecības un sīktirdzniecības pārkārtošanu” sīkos uzņēmumus, kuros bija nodarbināti ne vairāk kā 20 strādnieki un kurus padomju vara bija atņēmusi to īpašniekiem un iekļāvusi kombinātos un trestos, atdeva to īpašniekiem ar noteikumu, ka pastāv vispārēja nepieciešamība pēc tiem un, ka uzņēmuma īpašnieks bija personīgi un arodnieciski piemērots. 1943.gada 18.februārī pēc vācu armijas sakāves pie Volgas, reihministrs Alfreds Rozenbergs izdeva rīkojumu par privātā īpašuma atjaunošanu Baltijā, tai skaitā arī Latvijā, saskaņā ar kuru tika atdoti apbūvētie un neapbūvētie gruntsgabali un lauksaimniecības īpašumi.³⁹¹

Okupācijas vara Austrumzemju okupētajām teritorijām izlaida speciālu naudu, kuru tāpat kā Vācijā, sauca par reihsmarkām, bet tā apgrozībā bija tikai šajās teritorijās. Īstā Vācijas papīrnauda Austrumzemē apgrozībā bija aizliegta. Latvijā apgrozībā sīknauda bija tāda pati kā Vācijā – reihsfeniņi. Paralēli šai naudai apgrozībā visu okupācijas laiku bija arī PSRS rublis, kura attiecība bija desmit pret vienu reihsmarku.³⁹²

Attiecībā uz nodokļiem 1941.gada 18.oktobrī reihskomisārs izdeva rīkojumu, ka visi nodokļi maksājami saskaņā ar padomju varas izdotajiem likumiem, ja vācu varas iestādes nav tos grozījušas. Vēlākajos periodos maksājamus nodokļus nepārtraukti pārveidoja un

³⁸⁸ Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 885.lpp.

³⁸⁹ Kļaviņš, K. Likumdošana par saimniecības jaunuzbūvi Latvijas ģenerālapgabalā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.9/10, 156.lpp.

³⁹⁰ Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 885.lpp.

³⁹¹ turpat, 895.-897.lpp.

³⁹² Kušķis, G. Vācu okupācijas nauda Latvijā (1941.-1945.). *Latvijas Ekonomists*, 2001, Nr.6(78), 92.lpp.

papildināja, lai no nodokļu ienākumiem varētu iztikt ne tikai okupēto zemju iestādes, bet arī daļu varētu nodot Vācijai.³⁹³

Vācu okupācijas perioda sākumā 1941.gada jūlijā tika noorganizēta rūpniecības pārvalde, kas vēlāk pārtapa par departamentu un kuras mērķis bija apsaimniekot padomju varas pamestos un vācu okupācijas varas pārņemtos valsts īpašumus. Bija nepieciešams veikt uzņēmumu mantas inventarizāciju un uzņēmumu neproduktīvo darbinieku skaita samazināšanu, jo padomju varas laikā uzņēmumi bija nacionalizēti, apvienoti trestos un kombinātos un ievērojami bija pieaudzis administratīvais un tehniskais personāls. Būtiski bija pārkārtot uzņēmumu vadības un uzraudzības sistēmu, tai skaitā arī grāmatvedības sistēmu un revīzijas kārtību. Cik bija iespējams, uzņēmumos iekļāva piemērotus grāmatvedības darbiniekus, lai tie sakārtotu padomju varas pamesto haosu uzņēmumu grāmatvedībā. Tika izstrādāta vienveidota uzņēmumu iekšējās saimniecības dokumentācijas shēma. Kopā ar Statistikas pārvaldi tika izstrādāta kopēja uzņēmumu darbības pārskatu shēma, lai uzņēmumiem nebūtu jāsniedz tik daudz sīku un gadījuma raksturu ziņu. Svarīgi bija atjaunot padomju laikā iznīcināto, agrāk pastāvējušo uzņēmumu revīzijas institūtu – zvērinātos revidentus un sabiedrību revīzijas komisijas, jo revīzijas funkcijas padomju laikā bija pārņēmis Valsts kontroles komisariāts, partijas, arodbiedrības un citas organizācijas.³⁹⁴

Lielākā uzmanība kara gados tika pievērsta uzskaitē, lai varētu nodrošināt kara vajadzības. Piemēram, laukos katram saimniekam, kura zemes kopplatība bija 5 un vairāk ha, pēc noteiktas instrukcijas bija jāaizpilda Mājas saimniekošanas grāmata – Hofkarte, kuru lietoja par pamatu nodokļu un nodevu – klaušu, nomaksas pārbaudei. Par šīs grāmatas kārtīgu un pareizu kārtošanu bija atbildīgs saimniecības apsaimniekotājs. Grāmatā bija jānorāda svarīgākie notikumi saimniecībā un ģimenes dzīvē, saimniecībai uzliktie nodokļi, saimniecībā strādājošie, apsaimniekotās zemes platības ar detalizētu to izmantojumu, raža, tehnika u.c. dati.³⁹⁵

Vācu okupācijas sākuma periodā nebija skaidrības, kādas normatīvās prasības regulē grāmatvedību, jo nebija rīkojumu ne par padomju varas laikā lietoto normatīvo aktu atcelšanu, ne arī par Latvijas Republikas likumu atjaunošanu. Tā kā gada vidū ir problemātiski veikt pārkārtojumus grāmatvedības likumdošanā, tad dažas pārvaldes noteica, ka to pakļautībā esošajiem uzņēmumiem grāmatvedība ir jākārtē pēc tiem pašiem principiem kā gada sākumā, respektīvi, pēc padomju grāmatvedības principiem, kaut gan citi uzņēmumi, kā, piemēram, centrālā savienība Turība, ar 1941.gada 1.jūliju pārgāja uz iepriekšējo Latvijas laika kārtību grāmatvedības uzskaitē.

³⁹³ Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 905.,911.lpp.

³⁹⁴ Švanks, J. Latvijas rūpniecības organizācijas jautājumi. *Latvju Tautsaimnieks*, 1942, Nr.1/2, 22.lpp.

³⁹⁵ *Hofkarte. Mājas saimniekošanas grāmata*. Rīga : Literatūras apgāds. 1943. 1.-20.lpp.

Zināmu skaidrību grāmatvedības uzskaitē ieviesa Latvijas ģenerālkomisāra 1942.gada 13.jūnija noteikumi par Latvijas ģenerālapgabalā spēkā esošajām tiesībām, kas noteica, ka no 1941.gada 2.jūlija Latvijas ģenerālapgabalā ir spēkā tiesību normas, kas bija spēkā Latvijas Republikā 1940.gada 17.jūnijā, ja tās pēc būtības nav pretrunā Vācijas valsts veiktajai pārvaldes pārņemšanai un, ja pēc 1941.gada 1.jūlija nav grozītas vai atceltas. Tā kā Latvijas Republikas 1939.gada “Likums par tirdzniecības grāmatvedību” pēc būtības nebija pretrunā ar Vācijas valsts pārvaldes pārņemšanu un arī nekādas citas grāmatvedības tiesību normas nebija izdotas, tas nozīmēja, ka no 1941.gada 2.jūlija Latvijā atkal bija spēkā 1939.gada likums “Par tirdzniecības grāmatvedību”.³⁹⁶

Vācijas tirdzniecības likums bija ievērojami vecāks, bet saturēja līdzīgas normas kā 1939.gada Latvijas Republikas likums “Par tirdzniecības grāmatvedību” (Vācijas tirdzniecības likumu grāmatvedības normas pieņemtas 1897.gada 10.maijā), kaut arī pastāvēja dažas sekojošas atšķirības³⁹⁷:

- Vācijas likums prasīja, lai grāmatās un bilancē uzrāda arī visu tirgotāja privāto mantu, atšķirībā no Latvijas likuma, kas prasīja uzrādīt tikai uzņēmumā ieguldīto mantu;
- Vācijas tirdzniecības likums paredzēja, ka uzņēmuma bilance un inventārs jāparaksta valdei un direktoram rīkotājam, atšķirībā no Latvijas likuma, kur bija paredzēts, ka bilanci un inventāru paraksta arī uzņēmuma grāmatvedis;
- Vācijas tirdzniecības likums noteica, ka grāmatvedības grāmatām ir jābūt iesietām, ko neparedzēja Latvijas likums un tas nozīmēja, ka Vācijā nebija atļauta vaļēju lapu un kartīšu lietošana;
- Vācijas likums, uzrādot ieguldīto mantu, neparedzēja uzrādīt šīs mantas nolietojumu;
- Vācijas tirdzniecības likums paredzēja grāmatu vešanu pēc kārtīgas grāmatvedības principiem, nenosakot vai grāmatas jākārtā pēc divkāršās vai vienkāršās grāmatvedības principiem.

Pēc 1942.gada tika pieņemti vairāki noteikumi un instrukcijas, kas saturēja vispārējas grāmatvedības tiesību normas³⁹⁸:

- a) Austrumu valstskomisāra 1942.gada 26.jūnija noteikumi par cenu veidošanu amatniecībā (Rīkojumu Vēstnesis 1942.gada 8.oktobrī, Nr.206);
- b) Austrumu valstsministra 1942.gada 29.decembra noteikumi (kopā ar instrukciju) par grāmatvedību ieņemtajos Austrumu apgabalos (Rīkojumu Vēstnesis 1943.gada

³⁹⁶ Bērziņš, K. Grāmatvedības jautājumu kārtošana Latvijā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.11/12, 162.lpp.

³⁹⁷ turpat, 161.lpp.

³⁹⁸ turpat, 162.lpp.

26.februārī, Nr.47) un austrumu valstskomisāra 1943.gada 9.februāra pārejas priekšraksti (bija iespiesti atsevišķā brošūrā);

c) Latvijas saimniecības kameras instrukcijas vienotā kontu plāna iekārtošanai, kuras sakārtojis Mag.oec. Strupe un tās izdevusi Latvijas saimniecības kamera 1943.gadā:

- instrukcija vienotā kontu plāna iekārtošanai ražošanas uzņēmumos. Kontu plāns A un B;
- instrukcija vienotā kontu plāna iekārtošanai ražošanas uzņēmumos. Kontu plāns C;
- instrukcija vienotā kontu plāna iekārtošanai. Kontu plāns D.

1942.gada 26.jūnija Austrumu virskomisāra noteikumi par cenu veidošanu amatniecībā noteica, ka katram amatniecības uzņēmumam ir jākārtō kārtīga grāmatvedība, kurai jābūt³⁹⁹:

- tekošai un pilnīgai;
- jādod precīzas ziņas par izmaksām;
- jānorobežo tīri amatnieciskās darbības izmaksas un ienesas no pārējām.

Bez tam šie noteikumi noteica, ka amatniekiem jākārtō arī kalkulācijas grāmata. Kā jau bija minēts, Vācijas tirdzniecības likumā nebija noteikts, vai grāmatvedība jākārtō pēc vienkāršās vai divkāršās grāmatvedības uzskaites principiem, līdz ar to arī šajos noteikumos tas nebija noteikts, bet prasības, kādas šie noteikumi noteica, bija iespējams izpildīt tikai kārtōjot grāmatvedību pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Šo noteikumu izpilde bija problemātiska, jo nodrošināt grāmatvedības uzskaiti visos amatniecības uzņēmumos nebija iespējams tāpēc, ka ne visi amatnieki paši prata kārtōt grāmatvedības grāmatas, bet uzņēmumu mazo apgrozījumu dēļ algot grāmatvežus tie nespēja.⁴⁰⁰ Noteikumos par cenu veidošanu amatniecībā bija noteikts, ka amatniekiem veikala grāmatas, raksti un dokumenti ir jāuzglabā vismaz 5 gadus, ja citi likumi nenosaka garāku termiņu.⁴⁰¹

1942.gada 29.decembra Austrumu valstsministra noteikumi par grāmatvedību Austrumu apgabalos noteica, ka "grāmatu vešanas" pienākums attiecas uz "rūpaliska" rakstura uzņēmumiem (1.§.). Tika noteikts, ka grāmatu kontu un aiļu apzīmējumos, gada slēgumos un visos pārskatos obligāti ir jālieto vācu valoda, bet paralēli var lietot arī zemes valodu (2.§.), kas Latvijas ģenerālapgabalā bija latviešu valoda. Ieraksti grāmatās jāveic vai nu reihsmarkās vai zemes valūtā (2.§.), bet tā kā Latvijas ģenerālapgabalā tajā laikā sevišķas savas zemes valūtas nebija, tad ieraksti bija jāveic tikai reihsmarkās. Tika noteikts, ka darbības gadam ir jāsakrīt ar kalendāro gadu, bet izņēmumi bija pieļaujami tikai ar

³⁹⁹ Bērziņš, K. Grāmatvedības jautājumu kārtōšana Latvijā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.11/12, 162.lpp.

⁴⁰⁰ turpat, 163.lpp.

⁴⁰¹ turpat, 164.lpp.

ģenerālkomisāra piekrišanu. Noteikumi paredzēja, ka grāmatvedība ir jākārtoto pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Atvieglojumi bija paredzēti sīkuzņēmumiem, nosakot, ka divkāršā ieraksta grāmatvedība tiem nav jākārtoto, bet tie varēja kārtoto grāmatvedību pēc vienkāršās grāmatvedības principiem, gada beigās aprēķināt darbības rezultātu un sastādīt ieņēmumu un izdevumu pārskatu. Par sīkuzņēmumiem tika uzskatīti uzņēmumi, kuri darbības gada beigās nodarbināja ne vairāk kā sešus darbiniekus un kuru iepriekšējā gada apgrozījums nepārsniedza 50 000 reihsmarku. Noteikumi noteica, ka kontu plāns bija jāizveido to pieskaņojot normālajam vai Vācijas atbilstošās saimniecības nozares kontu plānam. Minētajos noteikumos bija paredzēts, ka mantu nedrīkst novērtēt zemāk par to īsto vērtību, kā arī nedrīkstēja to novērtēt par augstu. Manta tika sadalīta “vecajā” un “jaunajā” mantā. Par “veco” mantu tika uzskatīta tā manta, kas tika pārņemta no pirmsokupācijas laika. “Vecā” manta bija jāatstāj nepārvērtēta un bilancē jāuzrāda kā “atmiņas postenis” ar padomju laiku pēdējās bilances vērtību, ja tāda bija, bet, ja vērtība nebija zināma, tad “veco” mantu uzrādīja kā “atmiņas posteni” vienas reihsmarkas vērtībā. Bija arī noteikts, ka “vecās” mantas atdošana ar vai bez atlīdzības vai tās zudums neskar uzņēmuma peļņu, bet attiecīgā starpība ir jāgrāmato kapitāla kontā. “Jaunā” manta bija jāuzrāda iegādes vai ražošanas pašizmaksā, atskaitot nolietojumu. Līdzīgi bija arī ar prasījumiem, saistībām un vērtspapīriem, kas bija radušies pirms vācu okupācijas - tie netika ņemti vērā un uzrādīti bilancē, bet to nominālvērtība bija jāparāda ārpus bilances. Šādi saņemtie un veiktie maksājumi neietekmēja peļņu un bija grāmatojami kapitāla kontā. Noteikumi noteica, ka veikala grāmatas un grāmatvedības dokumenti ir uzglabājami 10 gadus, kā tas bija arī noteikts 1939.gada “Likumā par tirdzniecības grāmatvedību”.⁴⁰²

Katrai saimniecības nozarei un grupai Vācijā bija izstrādāti savi kontu plāni, kas ietvēra apmēram 130 kontu plānus. Daudz atsevišķi kontu plāni bija rūpniecībā un amatniecībā.⁴⁰³

Vācijā grāmatvedībā lietojamo kontu sistematizēšana un apvienošana vienvērtīgās grupās bija jau sākusies ļoti sen pirms pirmā pasaules kara. Sākumā to veica tirdzniecības augstskolu vai tirdzniecības skolu mācību spēki, bet ar 20.gadsimta sākumu arī atsevišķu saimniecības nozaru profesionālās organizācijas. Kontu sistēmas jeb kontu nomenklatūras, kā tās toreiz sauca, vairāk atbilda tā laika tirdzniecības grāmatvedības prasībām, bet samērā maz bija noderīgas rūpniecības uzņēmumiem. Kontu saraksti tika izmantoti kā ieteikumi un līdz ar to vienvērtīgu darījumu reģistrāciju nevarēja panākt un tādēļ arī dažādu uzņēmumu sastādītās bilances un darbības pārskati bija grūti salīdzināmi.⁴⁰⁴ Vācijā, laika posmā no pirmā pasaules kara līdz 1936.gadam, tika izmantoti dažādu profesionālo organizāciju izstrādātie

⁴⁰² Bērziņš, K. Grāmatvedības jautājumu kārtošana Latvijā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.11/12, 163.lpp.

⁴⁰³ turpat, 165.lpp.

⁴⁰⁴ Bērziņš, K. Kontu ietvari un kontu plāni. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.19/20, 300.lpp.

grāmatvedības organizācijas dokumenti, tai skaitā kontu plāni. Galvenais šā posma ideju autors ir Ķelnes universitātes prof. E.Šmalenbahs, kurš radīja tā saucamo Ķelnes skolu. 1927.gadā viņš publicēja darbu par kontu ietvaram (tā tajā laikā Vācijā sauca kontu plānu), kas ieviesa jaunus principus rūpniecības grāmatvedības normalizācijā. E.Šmalenbahs visus kontus iedalīja 10 klasēs⁴⁰⁵:

- 0.klase: Pastāvīgie konti vai ieguldījumu un kapitālu konti;
- 1.klase: Finanšu konti;
- 2.klase: Neitrālās izmaksas un ienesas;
- 3.klase: Izmaksas, kas neietilpst citās klasēs;
- 4.klase: Noliktavu un algu konti;
- 5.klase: Brīva klase;
- 6.klase: Palīguzņēmumi;
- 7.klase: Galvenie uzņēmumi;
- 8.klase: Pusfabrikāti un gatavie ražojumi;
- 9.klase: Pārdošanas izmaksas, ienesas, gada nolēsums.

Ar 1931.gada 19.septembra grozījumiem Vācijas akciju tiesībās un 1937.gada 30.janvāra Likumu par akciju sabiedrībām tika noteiktas jaunas bilances un zaudējumu un peļņas konta shēmas. Ar 1937.gada 11.novembra rīkojumu Vācijas valsts un Prūsijas saimniecības ministrs un valsts cenu veidošanas komisārs valsts saimniecības kamerai un saimniecības grupām nosūtīja grāmatvedības organizācijas pamatlīnijas, kam bija ieteikuma raksturs atsevišķu saimniecības nozaru grāmatvedības organizācijas projektu izstrādāšanā.⁴⁰⁶

Vācijā kontu plānu iedalīja⁴⁰⁷:

- 1) vispārējais kontu ietvars (plāns), kas paredzēts 1937.gada 11.novembra rīkojumā un ir saistošs saimniecības grupām nozaru kontu ietvaru sastādīšanai, praksē to sauca par obligāto kontu ietvaru (plānu);
- 2) nozaru kontu ietvari, kurus sastādīja saimniecības grupas pēc 1937.gada 11.novembra grāmatvedības organizācijas pamatlīnijās noteiktiem principiem un paraugiem. Parasti katrai nozarei tika sastādīti 3 kontu ietvari (plāni):
 - a) parastais jeb normālais kontu ietvars vidēja lieluma uzņēmumiem,
 - b) minimālais jeb vienkāršotais kontu ietvars maziem uzņēmumiem,
 - c) paplašinātais kontu ietvars lieliem uzņēmumiem;
- 3) kontu plāni, kurus sastāda atsevišķi uzņēmumi pēc attiecīgo nozaru kontu ietvaram (plāniem).

⁴⁰⁵ Bērziņš, K. Kontu ietvari un kontu plāni. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.19/20, 300.lpp.

⁴⁰⁶ turpat, 301.lpp.

⁴⁰⁷ turpat, 303.lpp.

Vācijas kontu plānus lietoja daudzi Latvijas uzņēmumi jau neatkarības laikā, bet citos uzņēmumos tie tika ieviesti pēc 1941.gada.⁴⁰⁸

Latvijas saimniecības kamera 1943.gada 26.februārī izdeva instrukciju par vienotā kontu plāna iekārtošanu, kas noteica, ka jālieto šādi četri ražošanas uzņēmumu kontu plāni⁴⁰⁹:

- A - normālais kontu plāns lieliem uzņēmumiem, kurš bija sastādīts pēc Vācijas obligātā kontu plāna parauga un kā pielikums bija pievienots 1937.gada 11.novembra grāmatvedības organizācijas pamatlīnijām un, salīdzinot ar Vācijas obligāto kontu plānu, bija papildināts ar virkni jaunām kontu grupām;
- B - vienkāršotais kontu plāns lielākiem vidējiem uzņēmumiem, kurš pārsvarā saturēja tikai kontu grupas, nevis atsevišķus kontus un tikai nedaudzas kontu grupas bija sadalītas sīkāk kontos;
- C - minimālais kontu plāns mazākiem vidējiem uzņēmumiem, kur bija noteiktas tikai 25 kontu grupas, kas bija domātas kā virsgrāmatas konti un šis kontu plāns bija piemērots uzņēmumiem, kas grāmatvedību kārtoja pēc amerikāņu grāmatvedības parauga;
- D - kontu plāns vienkāršotā grāmatvedībā maziem uzņēmumiem.

Latvijas saimniecības kameras izdotajā "Instrukcijā vienotā kontu plāna iekārtošanai ražošanas uzņēmumos" bija norādīts, ka kontu iedalīšanai kontu plānā lieto skaitļu kombināciju ar cipariem no 0 – 9 un šie skaitļi apzīmē 10 kontu klases, bet atsevišķu kontu klasi iedala kontu grupās. Kontu grupu var iedalīt 10 apakšgrupās un tās, savukārt, var iedalīt 10 kontu veidos. Šo decimālo iekārtu var turpināt tik tālu, līdz sasniegts uzņēmumam nepieciešamais kontu iedalījums. Kontu grupas Instrukcijā bija detalizēti aprakstītas, kā arī bija noteikta dažādu darījumu grāmatošanas kārtība.⁴¹⁰

Latvijas saimniecības kameras ražošanas uzņēmumu normālais kontu plāns bija iedalīts sekojošās 10 klasēs⁴¹¹:

- 0.klase: Pastāvīgie konti vai ieguldījumu un kapitālu konti;
- 1.klase: Finanšu konti;
- 2.klase: Norobežotāji konti;
- 3.klase: Materiālu konti;
- 4.klase: Izmaksu veidu konti;
- 5.klase: Sadalītāji konti;
- 6.klase: Izmaksu vietu un ražošanas konti;

⁴⁰⁸ Bērziņš, K. Kontu ietvari un kontu plāni. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.19/20, 304.lpp.

⁴⁰⁹ Bērziņš, K. Grāmatvedības jautājumu kārtošana Latvijā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.11/12, 164.lpp.

⁴¹⁰ *Instrukciju vienotā kontu plāna iekārtošanai ražošanas uzņēmumos*. Rīga : Latvju grāmata, 1944. 7.-35.lpp.

⁴¹¹ Bērziņš, K. Kontu ietvari un kontu plāni. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.19/20, 304.lpp.

- 7.klase: Pusfabrikātu un gatavo ražojumu konti;
- 8.klase: Ienesu vai preču pārdošanas konti;
- 9.klase: Slēguma konti.

Daļas kopsavilkums

Otrā pasaules kara laikā no 1941.gada jūnija beigām līdz 1945.gada maijam Latvija bija pakļauta vācu okupācijai un iekļauta Ostlandes (Austrumzemes) administratīvā vienībā. Vācu okupācijas sākuma periodā nebija skaidrības, kādas normatīvās prasības regulē grāmatvedību un tāpēc uzņēmumi okupācijas sākuma periodā izmantoja gan padomju grāmatvedības, gan arī Latvijas Republikas normatīvos aktus grāmatvedības jomā. 1942.gada 13.jūnijā izdotie Latvijas ģenerālkomisāra noteikumi paredzēja, ka no 1941.gada 2.jūlija Latvijas ģenerālapgabālā ar atsevišķiem izņēmumiem ir spēkā tiesību normas, kas bija spēkā Latvijas Republikā 1940.gada 17.jūnijā - tas nozīmēja, ka no 1941.gada 2.jūlija Latvijā atkal bija spēkā 1939.gada "Likums par tirdzniecības grāmatvedību".

1942.gada 29.decembrī Austrumu valstsministrs izdeva noteikumus un instrukciju par grāmatvedību Austrumu apgabalos, kas stājās spēkā 1942.gada 30.decembrī un ietvēra šādas būtiskākās prasības: Latvijā grāmatvedība jākārto vācu valodā, reihsmarkās, darbības gadam jāsakrīt ar kalendāro gadu, grāmatvedība jākārto pēc divkāršās grāmatvedības principiem (izņemot sīkuzņēmumus), kontu plāns jāizveido to pieskaņojot normālajam kontu plānam vai Vācijas atbilstošās saimniecības nozares kontu plānam un veikala grāmatas un grāmatvedības dokumenti jāuzglabā 10 gadus.

Izvērtējot Latvijas grāmatvedības prasības vācu okupācijas periodā laikā no 1941.gada līdz 1945.gadam, autore secina, ka kara laika apstākļi un okupācijas režīms šajā laika periodā noteica grāmatvedības prasības, jo pamatā grāmatvedību regulēja okupācijas varas izdotie normatīvie akti. Kā būtiskākās atšķirības Latvijas grāmatvedības kārtošānā vācu okupācijas periodā autore norāda: ka grāmatvedība bija jākārto vācu valodā; reihsmarkās un pirmo reizi obligāti bija jāpiemēro noteikts kontu plāns.

Vācu okupācijas periodu Latvijā nomainīja padomju okupācijas periods, kas atsākās 1945.gada 8.maijā pēc vācu armijas kapitulācijas visā Latvijas teritorijā, kad Latvija atkal tika iekļauta PSRS sastāvā. Līdz ar to grāmatvedība Latvijā atkal un tagad jau ilgstoši tika pakļauta padomju grāmatvedības prasībām, kuras autore pēta darba nākošajā daļā.

4. GRĀMATVEDĪBAS ĪPATNĪBAS LATVIJAS PSR 1940., 1941.GADĀ UN NO 1945.GADA LĪDZ 1991.GADAM

Veiksmīgo Latvijas tautsaimniecības attīstību 1940.gada jūnijā pārtrauca padomju okupācija. 1940.gada 17.jūnijā Latvijā ienāca Padomju Savienības karaspēks, bet 20.jūnijā tika sastādīts Latvijas tautas valdības jaunais ministru kabinets profesora Augusta Kirhenšteina vadībā. 1940.gada 14. un 15.jūlijā jaunā valdība sarīkoja Saeimas vēlēšanas, kurās piedalījās tikai komunistu partijas kandidāti. Jaunieievēlētā Tautas saeima 1940.gada 21.jūlijā pasludināja Latviju par sociālistisku padomju republiku. 1940.gada 5.augustā Padomju Savienības Augstākā Padome Latviju iekļāva Padomju Sociālistisko Republiku Savienībā un 1940.gada 26.augustā ministru kabineta vietā stājās Latvijas PSR Tautas komisāru padome ar Vili Lāci priekšgalā.⁴¹²

Viens no padomju varas radikālākajiem pārkārtojumiem Latvijā bija privātās mantas nacionalizācija. 1940.gada 22.jūlijā Tautas saeima pieņēma dekrētu, ar kuru pasludināja visu zemi ar tās bagātībām, mežiem, ezeriem un upēm, kā arī tirdzniecības, rūpniecības un transporta uzņēmumus un bankas par visas tautas, tas ir, valsts īpašumu. Pamatojoties uz šo dekrētu 1940.gada 25.jūlijā Ministru kabinets izdeva “Likumu par banku, rūpniecības uzņēmumu, kā arī apdrošināšanas sabiedrību, kredītiestāžu, lombardu un privāto personu seifu nacionalizāciju”. Vēlāk tika izdoti arī citi dekrēti par nacionalizāciju un īsā laikā bez atlīdzības tika nacionalizēti ne tikai uzņēmumi, bet arī privātie īpašumi, tai skaitā gan nami, gan arī vērtspapīri.⁴¹³

Sociālistiskā uzskaitē un kapitālistiskā uzskaitē – kāda šeit pastāv atšķirība?

PSRS jau 1930.gadā un 1931.gadā tika izvēsta plaša diskusija, kurā piedalījās N.Laskins (Н.Н Ласкин), E.Gleihš (Е.И.Глейх), M.Gegečkori (М.Гегечкори), P.Kleimans (П.Б.Клейман) un citi grāmatvedības teorētiķi, kuras rezultātā tika noformulēta atšķirība starp sociālistisko un kapitālistisko uzskaiti. Kā svarīgākās atšķirības tika noteiktas sekojošās⁴¹⁴ :

- 1) kapitālismā grāmatvedība atspoguļo atražošanas procesu, kura pamatā ir privātīpašums, bet sociālismā šis process notiek kopēja sociālistiska īpašuma apstākļos;
- 2) kapitālismā grāmatvedība ir ierobežota viena uzņēmuma ietvaros, bet sociālismā grāmatvedība ir daļa no vienotās tautsaimniecības uzskaites sistēmas;
- 3) kapitālismā grāmatvedība ir katra uzņēmēja privāta lieta, bet sociālismā grāmatvedība tiek kārtota pēc konkrētas tautsaimniecības nozares vienota kontu plāna;

⁴¹² Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 849.-850.lpp.

⁴¹³ turpat, 851.lpp.

⁴¹⁴ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 272

- 4) kapitālisma uzskaites uzdevums ir peļņas noteikšana, bet sociālismā - uzskaites mērķis ir konkrētā uzņēmuma visa saimniekošanas plāna izpildes atspoguļojums;
- 5) kapitālismā pār grāmatvedību nedalīti valda komercnoslēpums, bet atskaitēs ir arī faktu falsifikācija, bet sociālismā ir objektīva nepieciešamība īstenību parādīt reāli un patiesīgi.

Viens no pirmajiem uzdevumiem, veidojot sociālistisko uzskaiti, bija atklātības principa nodrošināšana uzskaitē un tāpēc jau drīz pēc Lielās Oktobra sociālistiskās revolūcijas, 1917.gada 27.novembrī, Vissavienības strādnieku un zaldātu deputātu padomju Centrālā izpildkomiteja apstiprināja "Nolikumu par strādnieku kontroli", kurš atcēla buržuāzisko komercnoslēpumu un līdz ar to pat vēl nenacionalizētajos uzņēmumos tika noteikta strādnieku un kalpotāju kontrole par uzņēmuma darbību. Pirmais likumdošanas akts KPFSR grāmatvedības jomā bija "Noteikumi par tirdzniecības grāmatu vešanu privātos tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumos", kuru izdeva TKP 1918.gada 27.jūlijā un kurš noteica, ka nenacionalizētiem uzņēmumiem ir jākārto tirdzniecības grāmatas, kurās jāuzrāda visi uzņēmuma darījumi un peļņa.⁴¹⁵

Sākotnēji PSRS nacionalizētajos uzņēmumos turpināja darboties iepriekšējie noteikumi, bet drīz vien tika atklāta to neatbilstība jaunajiem apstākļiem un tika sākta cara laika instrukciju un noteikumu pārstrādāšana un piemērošana. Prof. J.Sokolovs norādīja, ka salīdzinot 1913.gada un 1919.gada Instrukciju par atskaišu sastādīšanu var novērot ievērojamu uzskaites vienkāršošanu, jo tika izslēgta vekseļu, akcīzes, ķīlu, procentu, komisijas maksājumu uzskaitē. No izdevumu kontiem tika izslēgtas tādas izmaksas kā reprezentācijas, ziedojumu, kompensācijas, līgumsodu, soda naudas u.c. Grāmatvedības kārtošanai tika paredzēta divkārtšā ieraksta sistēma.⁴¹⁶

Sociālistiskā padomju plānveida saimniekošanas sistēma radīja vienotu saimnieciskās uzskaites sistēmu. Pirmkārt, tas bija saistīts ar kopīgo valsts īpašumu, kad katra ministrija vadīja pakļautībā esošos uzņēmumus, plānoja un koriģēja to saimnieciskās darbības plānus un sastādīja apkopotas grāmatvedības atskaites.⁴¹⁷

Padomju Savienībā uzskaitē tika izveidota uz zinātnes pamatiem kā vienota tautsaimniecības uzskaites sistēma. PSRS konstitūcijas 14.pants paredzēja, ka PSRS pārziņai tās augstāko valsts varas orgānu personā piekrīt "vienotas tautsaimniecības uzskaites sistēmas organizēšana". *Saimnieciskā uzskaitē sociālismā ietvēra*⁴¹⁸:

⁴¹⁵ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 15.lpp.

⁴¹⁶ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 260-261

⁴¹⁷ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 35

⁴¹⁸ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 21.-25.lpp.

- 1) *operatīvo uzskaiti*, ar ko saprata parādību, faktu un notikumu reģistrāciju, kas nepieciešami uzņēmumu, iestāžu un organizāciju vai to apvienību darbības tekošai, operatīvai vadībai un kontrolei. Piemēram, tā sniedz informāciju par darbinieka ierašanos vai neierašanos darbā, nostrādāto darba laiku, strādnieku dīkstāvēm, darba kavējumiem, izstrādes normu izpildi, izlietotajiem materiāliem, saražoto produkciju, brāķa produkciju, līgumu izpildi, mašīnu izmantošanu, kā arī citu informāciju. Uzskaites objekts šeit ir atsevišķa parādība, operācija, detaļa un tamlīdzīgi. Operatīvā uzskaitē sastādīja 60 % no saimnieciskās uzskaites un operatīvajā uzskaitē lietoja naturālās, darba un naudas mērvienības, bet pamatā naturālās mērvienības. Operatīvā uzskaitē bija visnenākais saimnieciskās uzskaites veids. No tās laika gaitā izveidojusies t.s. vienkāršā grāmatvedība un praktiskā statistika;
- 2) *grāmatvedību*, kas bija uzņēmumu, iestāžu vai organizāciju vai to apvienību saimnieciskās darbības uzskaites sistēma, kas ar tai raksturīgajām metodēm uzskaita konkrētas saimnieciskās vienības saimniecisko līdzekļu un to avotu sastāvu, stāvokli un kustību, kā arī plāna izpildes rezultātus un darbības finansiālos rezultātus – peļņu vai zaudējumus, sastāda pārskatus par saimniecības stāvokli un darbības rezultātiem un analizē tos. Grāmatvedības uzskaitē tiek veikta naudas izteiksmē un tikai atsevišķi uzskaites priekšmeti tika uzskaitīti paralēli arī naturālā izteiksmē un darba izteiksmē. Grāmatvedība apstrādājamās informācijas lielāko daļu saņem no operatīvās uzskaites;
- 3) *statistiku*, kas ir ekonomisko, sociālo, kultūras, tehnikas, dabas un citu masveida parādību, kam sakars ar cilvēku sabiedrības pastāvēšanu un attīstību, statistiskā pētīšana, kuras mērķis ir atklāt šo parādību likumsakarības, izziņāt parādības veidojošos faktorus un noteikt to nozīmi, lai sniegtu padomju sabiedrības sociālekonomisko procesu un parādību objektīvu, zinātniski pamatotu raksturojumu, kas nepieciešams valsts vadībai, tautsaimniecības plānošanai un zinātniskiem pētījumiem. Statistika ietver informācijas savākšanu, sakopošanu, apstrādi un analīzi. Statistika par datu avotiem izmanto operatīvās uzskaites un grāmatvedības informāciju, kā arī patstāvīgās statistiskās novērošanas savāktu informāciju. Statistikas informāciju uztver naturālā, darba un naudas izteiksmē.

Sociālismā tika noteikts, ka uzskaitē ir jābūt pareizai un objektīvai; savlaicīgai un operatīvai; salīdzināmai; skaidrai, vienkāršai, saprotamai un ekonomiskai.⁴¹⁹

⁴¹⁹ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 16.-17.lpp.

Vērtējot noteiktās sociālistiskās uzskaites prasības var teikt, ka arī pašlaik Latvijas grāmatvedībā pastāv līdzīgas prasības. Kā nosaka likuma “Par grāmatvedību” 2.pants, “grāmatvedības sniegtajai informācija jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.”⁴²⁰

Izveidotā PSRS vienotā tautsaimniecības uzskaites sistēma balstījās uz vienotu metodoloģiju, visi tās uzskaites veidi bija savstarpēji saskaņoti. Vadošā loma PSRS vienotajā tautsaimniecības uzskaites sistēmā bija statistikai, tāpēc arī vienotās tautsaimniecības uzskaites sistēmas vadība bija uzticēta PSRS Centrālajai statistikas pārvaldei. Grāmatvedības metodoloģiskā vadība bija uzticēta PSRS Finanšu ministrijai, kura grāmatvedības jautājumu kārtošānā sadarbojās ar savienoto republiku Finanšu ministrijām. PSRS Finanšu ministrija, saskaņojot ar PSRS CSP apstiprināja tipveida kontu plānus, tipveida grāmatvedības veidus un tipveida veidlapas un instrukcijas to pielietošanai, noteica grāmatu kārtošānas un pārskatu sastādīšanas kārtību finanšu iestādēs, bankās, budžeta iestādēs un valsts sociālajā apdrošināšanā. Katrā republikā, tai skaitā arī Latvijā, Finanšu ministrija, sadarbojoties ar PSRS Finanšu ministriju un saskaņojot ar republikas CSP, noteica republikānisko ministriju un resoru uzņēmumu un organizāciju grāmatvedības pārskatu apjomu un veidlapas. PSRS Valsts plāna komiteja, PSRS Finanšu ministrija un PSRS Centrālā statistikas pārvalde apstiprināja instrukcijas par atsevišķu resoru produkcijas pašizmaksas plānošanu un uzskaiti, kā arī kalkulācijas veidlapas. Savukārt, ministrijas un resori veica sev pakļauto uzņēmumu, iestāžu un organizāciju uzskaites vadību, kas ietvēra uzskaites organizāciju, kontroli, revīziju, kā arī uzskaites jautājumu instrukciju izstrādāšanu, pakļauto uzņēmumu, iestāžu un organizāciju grāmatvedības pārskatu un bilanču apstiprināšanu, pamatojoties uz kurām sastādīja visu darbības veidu kopsārskatus un kopbilances un iesniedza tās attiecīgajām iestādēm.⁴²¹

Kādas bija padomju grāmatvedības uzskaites īpatnības?

Materiālo labumu kopumu sociālismā, kas atrodas sociālistiskās sabiedrības rīcībā, sauca par *nacionālajām bagātībām*, kas tika iedalītas divās grupās: *dabas bagātībās* un *nacionālajā mantā*. Sociālismā atšķirīgi uzskatīja, ka *dabas bagātības*, ar ko saprata zemi, derīgos izrakteņus, mežus un ūdeņus, nav cilvēka darba produkti un līdz ar to tiem nav vērtības, tāpēc tos uzskaitīja tikai naturālajā izteiksmē. Sociālismā visas dabas bagātības piederēja valstij un valsts tās nodeva lietošanai ražošanas vai neražošanas sfērā. *Nacionālā manta* atšķirībā no dabas bagātībām, ir cilvēku darba radīti un uzkrāti produkti un tiem ir vērtība, jo to ražošanai ir patērēts sabiedriski nepieciešamais darbs, tāpēc nacionālo mantu

⁴²⁰ Par grāmatvedību. LR likums 14.10.1992. 2.pants (ar grozījumiem, ieskaitot 06.04.2006), [atsauce 13.09.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66460>

⁴²¹ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 27.-28.lpp.

grāmatvedībā uzskaitīja gan naturālajā izteiksmē, gan arī naudas izteiksmē. Nacionālo mantu iedalīja *darba līdzekļos, darba priekšmetos un apgrozības priekšmetos*. *Darba līdzekļi* ir lietu kopums, ar kuru palīdzību cilvēki iedarbojas uz darba priekšmetiem, iegūst vai ražo noderīgus materiālos labumus. To raksturīgākā iezīme ir tā, ka tie ražošanā kalpo ilgāk par vienu gadu un to vērtība pakāpeniski pāriet ražojamo produktu vērtībā. Politiskajā ekonomijā darba līdzekļus parasti sauca par *pamatfondiem*, bet grāmatvedībā - par *pamatlīdzekļiem*. *Darba priekšmeti* bija lietas vai lietu kompleksi, ko cilvēki ražošanas procesā apstrādā ar darba rīkiem, lai izgatavotu vēlamos produktus – ražošanas līdzekļus vai patēriņa priekšmetus. Darba priekšmetus patērēja vienā darba procesā, jo to vērtība pilnībā pārgāja ražojamo produktu vērtībā. Darba priekšmeti ražošanas uzņēmumos tika saukti par ražošanas krājumiem un tajos ietilpa izejvielas, pamatmateriāli, pirktie pusfabrikāti, palīgmateriāli, kurināmais, tara, rezerves daļas remontam, mazvērtīgie un ātri nolietojamie priekšmeti. Politekonomijā darba priekšmetus sauca par *apgrozāmajiem fondiem*. *Apgrozības priekšmeti* ir uzņēmuma realizējamās gatavās produkcijas krājumi, līdzekļi norēķinos un naudas līdzekļi. Politiskajā ekonomijā apgrozības priekšmetus sauca par *apgrozības fondiem*, bet apgrozāmo fondu un apgrozības fondu kopumu sauca par *apgrozāmajiem līdzekļiem*.

Nacionālās mantas sastāvdaļas, kas atrodas uzņēmumu, iestāžu vai organizāciju rīcībā, sauca par *saimnieciskiem līdzekļiem*. Avotus, no kuriem uzņēmumi ir saņēmuši saimnieciskos līdzekļus sauca par *saimniecisko līdzekļu avotiem*.⁴²² Pirmo reizi terminu *līdzekļu avoti* ieviesa N.Lunskis (Лунский Н.С.).⁴²³

Pētot grāmatvedības metodes elementus sociālismā, autore secina, ka tika piemēroti tie paši grāmatvedības metodes elementi, kā pašlaik, tomēr to izpausmē, formā vai saturā bija vērojamas atšķirības.

“Grāmatvedības metode ir paņēmieni kopums, ar kuriem nepārtraukti atspoguļo un apkopo grāmatvedības objektus, grupējot tos, lai iegūtu plāna izpildes rādītājus”⁴²⁴. Grāmatvedības metodes elementi bija šādi: novērtējums naudas izteiksmē, dokumentācija, divkāršais ieraksts, grāmatvedības konti, inventarizācija, grāmatvedības bilance un grāmatvedības pārskati. V.Palijs (Палий В.Ф) kā grāmatvedības metodes elementu norāda arī kalkulāciju, kā arī atšķirībā no sociālisma grāmatvedības uzsver, ka ekonomikas attīstībā pēdējās desmitgadēs ir notikušas principiālas izmaiņas. Pirmkārt, tā ir informātikas ekonomikas attīstība un globalizācija uz transnacionālo korporāciju bāzes. Līdz ar to arī ir

⁴²² Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 45.-46.lpp.

⁴²³ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 268

⁴²⁴ Andžāns, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Latvijas Valsts izdevniecība, 1963. 23.lpp.

radušies principiāli jauni grāmatvedības metodes elementi: - intelektuālās zināšanas, informācija, intelektuālais īpašums u.tml.⁴²⁵

Visatšķirīgākie grāmatvedības metodes elementi sociālismā bija padomju grāmatvedības bilance un grāmatvedības konti.

Padomju grāmatvedības bilances sastādīšanas un tās atsevišķu posteņu novērtēšanas noteikumi bija ietverti Nolikumā par grāmatvedības bilanci un pārskatiem, bet sīkāki norādījumi par katru bilances posteni bija atrodamī PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Centrālās statistikas pārvaldes norādījumos par grāmatvedības kontu plāna izmantošanu, kā arī norādījumos par gada pārskata sastādīšanu.⁴²⁶ Valsts, kooperatīvo (izņemot kolhozu) un sabiedrisko uzņēmumu un organizāciju grāmatvedības bilanču sastādīšanu noteica PSRS Finanšu ministrijas 1951.gada 12.septembra nolikums (ar vēlākiem grozījumiem). Valsts budžeta iestāžu un organizāciju grāmatvedības pārskatu un bilanču sastādīšanas kārtību regulēja PSRS Finanšu ministrijas 1961.gada 25.aprīļa nolikums un attiecīgās instrukcijas.

Grāmatvedības bilances uzbūve atšķīrās atsevišķās saimniecības nozarēs, piemēram, budžeta iestādēs neapreķināja un grāmatvedības kontos neuzskaitīja pamatlīdzekļu amortizācijas atskaitījumus un to bilanču pasīvā nebija postenis *pamatlīdzekļu nolietojums*. Banku bilanču aktīvā bija posteņi *ilgtermiņa* un *īstermiņa aizdevumi*, bet pasīvā – norēķinu konti, tekošie rēķini, noguldījumi u.c.⁴²⁷ Neņemot vērā, ka vairākiem grāmatvedības teorētiķiem bija vēlme mainīt bilances shēmu, padomju grāmatvedības bilances shēma pastāvēja vairāk kā pusgadsimtu un ietekmēja arī citu sociālistisko valstu grāmatvedības bilanču izveidošanu, piemēram, Bulgārija, Polija un Rumānija savu grāmatvedības bilanču pamatā izmantoja padomju grāmatvedības bilances shēmas principus.⁴²⁸

Sociālismā plānveida saimniecība un tautas kopējais īpašums ietekmēja grāmatvedības atšķīrības. Viss kopējais sociālistiskais īpašums piederēja tautai. Atsevišķu uzņēmumu, iestāžu un organizāciju rīcībā, to darbības nodrošināšanai tika nodota kopējā tautas īpašuma daļa. Viena no būtiskākajām sociālisma atšķīrībām bija īpašie fondi, kas bija uzņēmumu īpašuma avots. Sociālismā uzņēmumu darbība tika balstīta, pirmkārt, uz augstākstāvošo organizāciju direktīvajiem norādījumiem, kurus ņemot vērā tika sastādīti uzņēmuma plāni un viens no grāmatvedības uzdevumiem bija kontrolēt šo plānu izpildi.

Padomju bilances shēma, salīdzinot ar pašlaik piemērojamo un arī ar 1929.gada bilances shēmu, bija ievērojami atšķīrīga. Padomju grāmatvedības bilances shēmā (skat.16.pielikumu) bilances posteņi bija sagrupēti tā, lai noteiktam mērķim paredzētos līdzekļus varētu pretstatīt

⁴²⁵ Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. с. 19

⁴²⁶ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 6.lpp.

⁴²⁷ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 79.lpp.

⁴²⁸ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 302

to veidošanas avotiem. Atšķirībā no pašlaik piemērojamās bilances shēmas, padomju grāmatvedības bilances atsevišķās iedaļās bija arī ievietoti plāna dati – aktīva II iedaļā bija jāuzrāda normējamo apgrozāmo līdzekļu normatīvā (plānotā) summa, bet pasīva I iedaļā – stabilo pasīvu normatīva summa.⁴²⁹

Padomju grāmatvedības bilancē bija tādi atšķirīgi posteņi, kā *atdalītie līdzekļi, resora iekšējie norēķini par apgrozāmo līdzekļu un peļņas pārdali, normējamie un nenormējamie apgrozāmie līdzekļi, statūtu fonds, stabilie pasīvi, speciālie fondi u.c.*

Atdalītie līdzekļi bija no uzņēmuma apgrozības izņemtie līdzekļi - tā saucamie regulējušie posteņi, piemēram, peļņas avansveida iemaksas budžetā vai ieskaitījumi speciālfondos, maksājumi par pamatfondiem un apgrozāmiem līdzekļiem, fiksētie maksājumi, procentu maksājumi par banku kredītu, peļņas brīva atlikuma maksājumi, peļņas atskaitījumu maksājumi.⁴³⁰

Apgrozāmie līdzekļi sastāvēja no *normējamiem* un *nenormējamiem apgrozāmiem līdzekļiem*. Par *normējamiem* sauca *apgrozāmos līdzekļus*, kuru atlikumus normēja, t.i. plānoja, bet *nenormējamiem apgrozāmajiem līdzekļiem* finanšu plānā neplānoja seguma avotus.⁴³¹

Statūtu fonds bija valsts uzņēmumu normālai darbībai no valsts resursiem saņemto pamata un apgrozāmo līdzekļu avots. Statūtu fonds parasti bija uzņēmuma pamatlīdzekļu un normējamo apgrozāmo līdzekļu minimālo krājumu avots.⁴³²

Posteņu grupā *stabilie pasīvi* bija sakopoti tādi līdzekļu avoti, kuri nepiederēja uzņēmumam, bet atradās uzņēmuma rīcībā. *Stabilo pasīvu* posteņi bija prasījumi par darba algu un atskaitījumiem sociālajai apdrošināšanai. Savukārt, *speciālie fondi* bija materiālās stimulēšanas fonds, sociālais, kultūras, dzīvokļu celtniecības pasākumu fonds u.c.⁴³³

Līdzīgi kā 1929.gada bilances shēmā, atspoguļojot saimnieciskās darbības finansiālos rezultātus, padomju grāmatvedības bilancē peļņa tika uzrādīta bilances pasīva pusē, bet zaudējumi - bilances aktīvā.

Sociālistiskie uzņēmumi pēc īpašuma formas varēja būt vai nu valsts vai kooperatīvie uzņēmumi. Valsts uzņēmumos saimniecisko līdzekļu avotu sauca par *statūtu fondu*. Valsts uzņēmumu statūtu fondam atbilstošo līdzekļu pašu avotu kolhozos sauca par *nedalāmo fondu*, bet patērētāju kooperatīvos par *pamatfondu*. Bez tam kolhozos un patērētāju kooperatīvos

⁴²⁹ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 8.-16.lpp.

⁴³⁰ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 46.lpp.

⁴³¹ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 70.lpp.

⁴³² Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 48.lpp.

⁴³³ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 20.-22.lpp.

līdzekļu pašu avots bija arī paju fondi, kas veidojās no kolhoza biedru kolhozam nodotajiem ražošanas līdzekļiem vai patērētāju biedrību biedru paju iemaksām.⁴³⁴

Padomju grāmatvedībā netika lietoti atsevišķi bilances posteņi, kas bija zināmi Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, piemēram, nemateriālās vērtības. I.Būmane savā monogrāfijā “Nemateriālie aktīvi un to uzskaites problēmu risinājumi”, norāda, ka: “Nemateriālo aktīvu neatzīšanu uzņēmumu īpašuma sastāvā pamatoja ar to būtības fiktīvo raksturu. Tā pazīstamais padomju zinātnieks profesors N.Veicmans (Вейцман Н.Р.) rakstīja, ka jau pats šīs grupas nosaukums... liecina par to, ka tajā ietilpst lielumi, kuri paši pēc savas dabas ir fiktīvi. Tādi ir firmas cena (uzņēmuma nemateriālā vērtība), monopoltiesības un privilēģijas, preču zīmes un firmas zīmes, patenti, izdevēju tiesības, ražošanas noslēpumi (tehnoloģisko procesu noslēpumi). Tā kā 20.gadsimta 60.-70.gados nemateriālie aktīvi kapitālisma valstīs kļuva īpaši aktuāli, tad sākot ar 80.gadu beigām arī padomju ekonomisti sāka pastiprināti pētīt nemateriālo aktīvu būtību un uzskaites kārtību. 1988.gada 3.maijā ar PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Valsts statistikas komitejas vēstuli Nr.80/8-09 jēdzienu *nemateriālie aktīvi* iekļāva Grāmatvedības kontu plānā ar šifru 04. (..) Tāpēc Latvijas grāmatvedībā nemateriālie aktīvi kā uzskaites objekts un bilances postenis atkārtoti parādījās salīdzinoši nesen – 80-to gadu beigās.⁴³⁵

Padomju grāmatvedības bilances posteņu skaits bija ievērojami lielāks, kā tagad Latvijas grāmatvedībā “Gada pārskatu likumā” noteiktajā bilances shēmā vai arī 1929.gada bilances shēmā. Piemēram, rūpniecības uzņēmumu pamatdarbības 1969.gada bilances shēmā bija 55 aktīva un 67 pasīva posteņi un vairāk nekā 25 dažādas ārpusbilances izziņas.⁴³⁶ Salīdzinoši pašreizējā “Gada pārskatu likuma” 10.pantā noteiktā bilances shēma ietver 50 aktīva posteņus un 46 pasīva posteņus, ieskaitot sadaļu kopsummas.

Padomju grāmatvedības bilance bija jā sastāda stingri ievērojot vienotos bilances posteņu novērtēšanas noteikumus.

Viena no būtiskākajām atšķirībām bija tā, ka padomju grāmatvedībā saimniecisko līdzekļu novērtēšanas pamatā bija to faktiskā pašizmaksa, kas tika uzskatīta par padomju grāmatvedības lielu sasniegumu un spilgtu pierādījumu sociālistiskās iekārtas pārākumam pār kapitālistisko uzņēmumu grāmatvedību, jo, kā tika uzskatīts, nodrošināja pareizu bilanču un pārskatu sastādīšanu. Bez faktiskās pašizmaksas tika lietotas arī citas novērtēšanas metodes, piemēram, pamatlīdzekļus līdz 1951.gada beigām uzrādīja bilances aktīvā atlikušajā vērtībā, bet no 1952.gada 1.janvāra pamatlīdzekļus bilances aktīvā uzrādīja sākotnējā vērtībā, bet

⁴³⁴ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 48.-49.,79.lpp.

⁴³⁵ Būmane, I. *Nemateriālie aktīvi un to uzskaites problēmu risinājumi*: Monogrāfija. Rīga : Latvijas Universitāte, 2002. 105.-106.lpp.

⁴³⁶ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 78.lpp.

bilances pasīvā, kā regulējošo posteni, uzrādīja pamatlīdzekļu nolietojumu. Līdzīgi arī bija jāuzrāda mazvērtīgie un ātri nolietojamie priekšmeti. Atšķirīga arī bija mazumtirdzniecības uzņēmumu preču uzrādīšanas kārtība – preces bilances aktīvā bija jāuzrāda mazumcenās, bet starpība starp iepirkšanas cenām un mazumcenām jāuzrāda bilances pasīvā atsevišķā postenī.⁴³⁷

Pamatlīdzekļos ieskaitīja tos darba līdzekļus, kuru kalpošanas laiks bija ilgāks par 1 gadu un objekta vienības vērtība nebija zemāka par 50 rubļiem. Bija noteikti arī izņēmumi, piemēram, lauksaimniecības mašīnas, transporta līdzekļi, bibliotēku fondi, sporta inventārs un citi, kas arī bija pieskaitāmi pamatlīdzekļiem neatkarīgi no to vērtības.⁴³⁸ Priekšmeti, kuru vērtība bija zemāka par noteikto limitu vai arī to kalpošanas laiks mazāks par vienu gadu (instrumenti, sīkais inventārs, darba tērpi, ierīces, u.c.), tika uzskaitīti pie *mazvērtīgiem un ātri nolietojamiem priekšmetiem*, kurus bilancē atspoguļoja to sākotnējā vērtībā, t.i., pēc to iegādes vai ražošanas pašizmaksas.⁴³⁹

Pamatlīdzekļiem rēķināja amortizāciju. Pamatlīdzekļu amortizācijas atskaitījumus pēc vienotām amortizācijas normām aprēķināja katru mēnesi no attiecīgo pamatlīdzekļu pilnās sākotnējās vērtības mēneša sākumā. Amortizācijas atskaitījumi sastāvēja no divām daļām⁴⁴⁰:

- 1) amortizācijas atskaitījumi pamatlīdzekļu pilnīgai atjaunošanai;
- 2) amortizācijas atskaitījumi kapitālremontam.

Atšķirībā no pašlaik lietotās prakses, sociālismā amortizācijas atskaitījumus nedrīkstēja atstāt uzņēmumā, bet tie bija jāiemaksā bankā.

Materiālus sociālismā, lai nodrošinātu plānošanas un uzskaites prasības, detalizēti klasificēja pēc to tehniskajām pazīmēm, sastādot sistematizētu materiālu sarakstu, ko sauca par *materiālu nomenklatūru*. Katram atsevišķi uzskaitītam materiālu veidam tika piešķirts nomenklatūras numurs, kuru lietoja dokumentos un uzskaitē. Latvijas PSR Tautas saimniecības padome bija izstrādājusi materiālu nomenklatūras cenrāžus, kuros, bez attiecīgo materiālu tehniskā raksturojuma, bija uzrādīta arī to pieņemtā cena. Lielāko daļu materiālus sociālistiskie uzņēmumi saņēma par maksu no valsts centralizētajiem fondiem plānveidīgas sadales kārtībā, bet nelielu daļu, piemēram, lauksaimniecības produktus, saņēma decentralizētās sagādēs no ražotājiem.⁴⁴¹

⁴³⁷ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 68.lpp.

⁴³⁸ *Rokasgrāmata lauksaimniecības grāmatvedībā*. Rīga : Liesma, 1968. 39.-40.lpp.

⁴³⁹ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 25.lpp.

⁴⁴⁰ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 118.-119.lpp

⁴⁴¹ turpat, 127.lpp.

Visus ražošanas krājumus bilancē parādīja faktiskajā iegādes pašizmaksā. Krājumu tekošo uzskaiti veica plāna cenās vai arī vairumcenās. Tekošajā uzskaitē atsevišķi uzskaitīja faktiskās pašizmaksas novirzi no plānotās.⁴⁴²

Īpaša uzmanība sociālismā bija pievērsta pašizmaksas kalkulācijai. 1925.gadā PSRS tika pieņemts pirmais normatīvais dokuments, kas attiecās uz ražošanas uzskaiti, bet 1927.–1930.gadā tika izstrādātas un ieviestas praksē 32 nozaru instrukcijas. Sākot ar 20.gadsimta 30-tajiem gadiem padomju grāmatvedībā parādījās normatīvo izmaksu uzskaitē.⁴⁴³

Lai nodrošinātu pareizu produkcijas pašizmaksas kalkulāciju, visus ražošanas izmaksu elementus un posteņus uzskaitīja to rašanās vietās (cehos vai ražošanas iecirkņos, uzņēmuma pārvaldē), sadalīja un apkopoja pa kalkulācijas objektiem un aprēķināja katra kalkulācijas objekta vienības pašizmaksu. Ražošanas izmaksas padomju grāmatvedībā, tieši tāpat kā tagad Latvijas grāmatvedībā, iedalīja tiešās un netiešās izmaksās. Tiešās izmaksās uzskaitīja *pamatražošanas kontā*, bet netiešās izmaksas uzskaitīja atsevišķos kontos: *iekārtas uzturēšanas un ekspluatācijas izmaksas, cehu vispārējās izmaksas un uzņēmuma vispārējās izmaksas*, kas tika saukti par savācēju un sadalītāju kontiem, kuros uzskaitīja izmaksas mēneša laikā, bet mēneša beigās kopsummās sadalīja pa kalkulācijas objektiem proporcionāli kādam sadales mērogam un pārskaitīja *pamatražošanas kontā*.⁴⁴⁴

Norēķinus ar debitoriem un kreditoriem bilancē uzrādīja pēc grāmatvedības datiem. Parādus, kurus uzņēmumi atzina par bezcerīgiem, varēja norakstīt zaudējumos tikai ar augstākstāvošās organizācijas piekrišanu.⁴⁴⁵ Kredītus uzņēmumiem varēja izsniegt tikai Valsts bankas vai Celtniecības bankas iestādes, padomju uzņēmumi nedrīkstēja kreditēt cits citu.⁴⁴⁶

Uzņēmuma naudas līdzekļi varēja atrasties uzņēmuma kasē, norēķinu kontā, kā arī varēja būt ieguldīti akreditīvos un citos naudas dokumentos (pastmarkās, sanatoriju un atpūtas namu ceļazīmēs u.c.). Valsts banka noteica uzņēmumiem kases limitu un skaidrās naudas atlikums, kurš pārsniedza noteikto kases limitu, bija jāiemaksā Valsts bankas norēķinu kontā.⁴⁴⁷ Praksē tika lietotas vairākas norēķinu formas, kā, piemēram, akcepta norēķini, akreditīvi, maksājuma uzdevumi, pasta un telegrāfa pārvedumi, plānveida maksājumi, čeki, kā arī cita veida norēķini. Viena no visplašāk pielietotajām norēķinu formām norēķinos par precēm bija akcepta norēķini. Norēķinos par nepreču operācijām parasti lietoja norēķinus ar maksājumu uzdevumiem vai pasta un telegrāfa pārvedumiem. Norēķinus starp uzņēmumiem

⁴⁴² Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 23.lpp.

⁴⁴³ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 287-288

⁴⁴⁴ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 144.-145.lpp.

⁴⁴⁵ *Rokasgrāmata lauksaimniecības grāmatvedībā*. Rīga : Liesma, 1968. 13.-14.lpp.

⁴⁴⁶ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 106.-107.lpp.

⁴⁴⁷ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 31.lpp.

kārtoja tikai ar pārskaitījumiem, bet skaidrā naudā izmaksāja darbiniekiem algas, kuras arī varēja pārskaitīt uz darbinieku noguldījumu kontiem krājkasē.⁴⁴⁸

Autore secina, ka padomju grāmatvedības atšķirība bija arī tā, ka par realizētu uzskatīja vienīgi apmaksātu produkciju un attiecīgi arī peļņu uzskatīja un apgrozījuma nodokli maksāja tikai pēc nosūtītās produkcijas samaksas saņemšanas.⁴⁴⁹ Pašlaik Latvijā ieņēmumi atzīstami saskaņā ar Nr.6. Latvijas grāmatvedības standartu "Ieņēmumi", kurš nosaka, ka ieņēmumus no preču pārdošanas atzīst tad, ja ir ievēroti visi šādi nosacījumi⁴⁵⁰:

- a) uzņēmums ir nodevis pircējam nozīmīgus īpašuma tiesībām uz precēm raksturīgos riskus un atlīdzības;
- b) uzņēmums nepatur turpmākās ar īpašuma tiesībām saistītās pārvaldīšanas tiesības un reālu kontroli pār pārdotajām precēm;
- c) var ticami novērtēt ieņēmumu summu;
- d) ir ticams, ka uzņēmums saņems ar darījumu saistītos saimnieciskos labumus;
- e) var ticami novērtēt izmaksas, kas radušās vai radīsies saistībā ar darījumu.

Padomju grāmatvedībā tika lietoti grāmatvedības konti un piemērots tipveida kontu plāns. Sākotnēji PSRS Finanšu ministrija kopā ar PSRS CSP izstrādāja un apstiprināja daudzu nozaru tipveida kontu plānus un nozares saviem uzņēmumiem apstiprināja nozaru kontu plānus, kas tiem bija jālieto. Tā, ka katrai nozarei bija izstrādāti savi kontu plāni, nebija nodrošināta atsevišķu nozaru datu salīdzināmība. 1959.gada 28.septembrī PSRS Finanšu ministrija kopā ar PSRS CSP apstiprināja vienoto kontu plānu, kuru bija paredzēts lietot valsts rūpniecības, lauksaimniecības, celtniecības, tirdzniecības, apgādes, realizācijas, sagādes, transporta, sakaru, projektēšanas un citiem uzņēmumiem un organizācijām. Vienotais kontu plāns neattiecās uz bankām, budžeta iestādēm, apdrošināšanas uzņēmumiem, kolhoziem un kooperatīvo tirdzniecību. Atsevišķu kontu plānu 1968.gada 14.februārī apstiprināja Tirdzniecības ministrija tirdzniecības uzņēmumiem un organizācijām.⁴⁵¹

Vēlākajos gados vienotajā kontu plānā tika veikti vairāki grozījumi. Kontu skaits kontu plānā laika gaitā ievērojami mainījās. Piemēram, 1940.gada kontu plānā bija 124 konti un 80 subkonti, bet 1954.gada kontu plānā bija 79 konti un 142 subkonti. Kontu skaita samazinājums raksturoja darbietilpības samazinājuma tendenci, bet subkontu skaita pieaugums palielināja uzskaites analītiskumu, kas bija iespējama izmantojot elektroniskās skaitļojamās mašīnas.⁴⁵²

⁴⁴⁸ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 106.-107., 111.-112.lpp.

⁴⁴⁹ turpat, 157.lpp.

⁴⁵⁰ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.6 Ieņēmumi*. 13.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs6.doc>

⁴⁵¹ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 234.-235.lpp.

⁴⁵² Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 299

Lauksaimniecības darbības uzskaitē līdz pat 1969.gadam darbojās atšķirīgi noteikumi sovhozos un kolhozos un tāpēc par vienu no būtiskākajiem jautājumiem uzskatīja prasību unifikāciju un tā 1969.gada 7.janvārī PSRS Lauksaimniecības ministrija apstiprināja vienotu lauksaimniecības uzņēmumu ražošanas un saimnieciskās darbības grāmatvedības kontu plānu, kur atšķirības starp kolhozos un sovhozos lietotajiem kontiem bija nelielas. Būtiskākā starpība bija īpašumu formas atšķirību atspoguļojums kontos, jo sovhozos, tāpat kā valsts uzņēmumos bija statūtu fonds, bet kolhozos – nedalāmais fonds.⁴⁵³ Lai unificētu lauksaimniecības uzskaiti, tad tika izstrādāti un 1969.gada 13.maijā PSRS Valsts plāna komiteja, PSRS Lauksaimniecības ministrija, PSRS Finanšu ministrija un PSRS CSP apstiprināja “Pamatnoteikumus par lauksaimniecības produkcijas pašizmaksas plānošanu, uzskaiti un kalkulēšanu”.⁴⁵⁴

Atšķirīgas bija prasības budžeta iestāžu grāmatvedības kārtošanai. Jau 1940.gadā, kad Latvija uz neilgu laiku nonāca PSRS sastāvā, Latvijā steidzīgi tika ieviesti padomju grāmatvedības principi. Piemēram, bija sagatavots 84 mācību stundu kurss “Grāmatvedība un norēķini budžeta iestādēs”. Šā kursa autori, lektori L.Navarskis un R.Slavišens to bija sagatavojuši pamatā izmantojot biedra Ivanova grāmatu “Grāmatvedības norēķins un izdevumu aprēķinu izpildījums pēc budžeta”⁴⁵⁵

Būtiski grāmatvedības metodes elementi ir arī dokumentācija un inventarizācija.

Dokumentācija bija padomju grāmatvedības uzskaites pamats. Nevienu ierakstu padomju grāmatvedībā, tāpat kā tagad, nedrīkstēja veikt bez attaisnojoša dokumenta. Padomju grāmatvedībā dokumentiem arī bija svarīga nozīme plānu izpildes kontrolē. Kā jau visas saimnieciskās darbības jomas, tā arī dokumentu sastādīšanu sociālismā regulēja vienoti noteikumi, piemēram, 1961.gada 18.oktobra PSRS Finanšu ministrijas “Nolikums par dokumentiem un ierakstiem uzņēmumu un saimniecisko organizāciju grāmatvedībā”. Minētie noteikumi noteica, ka attaisnojuma dokumentiem jāsaturs šādi obligātie rekvizīti:⁴⁵⁶

- dokumenta nosaukums;
- dokumenta sastādīšanas datums;
- saimnieciskās operācijas saturs un pamatojums;
- operāciju mērvienības;
- personu paraksti, kas atbildīgs par operācijas izpildi un tās noformēšanas pareizību.

⁴⁵³ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 234.lpp.

⁴⁵⁴ turpat, 175.lpp.

⁴⁵⁵ Navarskis, L., Slavišens, R. *Grāmatvedība un norēķini budžeta iestādēs*. Lekcijas FTK kadru kursos. 1940. 4.lpp.

⁴⁵⁶ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 243.lpp.

Salīdzinot padomju grāmatvedības attaisnojuma dokumenta obligātos rekvizītus ar pašlaik spēkā esošā likuma "Par grāmatvedību" 7.pantā noteiktajām prasībām par attaisnojuma dokumenta obligātiem rekvizītiem⁴⁵⁷, autore secina, ka tagad papildus padomju grāmatvedībā lietotajiem obligātajiem rekvizītiem vēl ir noteikti sekojoši obligātie rekvizīti: uzņēmuma nosaukums un reģistrācijas numurs, juridiskā adrese, dokumenta numurs un dalībnieki (darījumā tieši iesaistītās personas).

Lai atvieglotu saimniecisko operāciju dokumentēšanas darbietilpību, padomju grāmatvedībā lietoja tipogrāfijā iespiestas tipveida veidlapas. Dokumentu tipveida izstrādāšanu vadīja PSRS CSP, PSRS Finanšu ministrija, PSRS Valsts banka saziņā ar PSRS Valsts plāna komisiju. Uzņēmuma galvenais grāmatvedis noteica dokumentu apgrozības kārtību, kura bija obligāta visiem uzņēmuma darbiniekiem. Attaisnojuma dokumenti bija jāglabā atsevišķi no sintētiskās un analītiskās uzskaites reģistriem. Dokumenti bija jāiesien mapēs un tie tika glabāti speciālās telpās vai slēgtos skapjos galvenā grāmatveža atbildībā līdz nodošanai uzņēmuma arhīvā.⁴⁵⁸

Sociālisma periodā bija noteikta vienota inventarizācijas veikšanas kārtība un obligātas inventarizācijas sastādot gada pārskatus. Par inventarizācijas pareizu un savlaicīgu veikšanu bija atbildīgs gan uzņēmuma vadītājs, gan arī galvenais grāmatvedis. Inventarizācijas veikšanai tika nodibināta inventarizācijas komisija, kurā obligāti bija jābūt galvenajam (vecākajam) grāmatvedim. Inventarizāciju rezultātā atklātās starpības 10 dienu laikā pēc inventarizācijas pabeigšanas bija jāiegrāmato grāmatvedības reģistros. Ja inventarizācijas rezultātā tika atklāti iztrūkumi, tad atbildīgās personas rakstīja paskaidrojumu, un ja tie bija radušies ļaunprātīgas rīcības dēļ, tad piecu dienu laikā pēc to konstatēšanas bija jāziņo par iztrūkumiem tiesas un izmeklēšanas iestādēm.⁴⁵⁹

Salīdzinot inventarizācijas veikšanas prasības un kārtību padomju grāmatvedībā un pašreiz Latvijas grāmatvedībā, autore secina, ka būtisku atšķirību nav. Pašlaik Latvijas grāmatvedībā inventarizācijas veikšanu nosaka likums "Par grāmatvedību", Ministru kabineta noteikumi Nr.585 "Par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" u.c. dokumenti. Likums "Par grāmatvedību" nosaka, ka obligāti jāveic inventarizācija uzņēmumam uzsākot darbību, katra pārskata gada beigās, kā arī izbeidzot uzņēmuma darbību vai reorganizējot to vai tad, ja ir ierosināta lieta par uzņēmuma pasludināšanu par maksātnespējīgu.⁴⁶⁰

⁴⁵⁷ *Par grāmatvedību*. LR likums, 14.10.1992. 7.pants (ar grozījumiem, ieskaitot 06.04.2006), [atsauce 13.09.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66460>

⁴⁵⁸ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 245.-247.lpp
⁴⁵⁹ turpat, 249.-254.lpp.

⁴⁶⁰ *Par grāmatvedību*. LR likums 14.10.1992. 11.pants (ar grozījumiem, ieskaitot 06.04.2006), [atsauce 13.09.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66460>

Padomju grāmatvedībā tika lietota hronoloģiskā un sistemātiskā uzskaitē, pie kam sistemātiskā uzskaitē tika uzskatīta par būtiskāko. Uzskaitē izmantoja grāmatvedības reģistrus.

Grāmatvedības reģistri padomju grāmatvedībā arī tika unificēti. Sākotnēji PSRS bija jālieto uzskaites grāmatas, kas ievērojami ierobežoja darba dalīšanu grāmatvedībā. KPFSR TKP 1926.gada 19.septembra lēmums “Par tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu obligātu grāmatvedību”, uz kura pamata 1926.gada 27.decembrī tika izdoti “Noteikumi par grāmatvedības ierakstiem”, atļāva grāmatvedībā arī lietot vaļējas lapas, kartītes, kā arī caurraksta grāmatojumus.⁴⁶¹ Sākot ar šo periodu tika izmantots *orderkartīšu grāmatvedības veids*. Par orderkartīšu grāmatvedību to sauca tādēļ, ka katru operāciju reģistrēja grāmatošanas rīkojuma – ordera veidā sevišķās kartītēs, trijos eksemplāros, no kuriem vienu ievietoja hronoloģiskajā reģistrā, bet otro un trešo eksemplāru analītiskās uzskaites reģistru debitējamo un kreditējamo kontu kartotēkās. Grāmatojumus no orderkartīšu pirmajiem eksemplāriem veica vienīgi sintētiskās uzskaites reģistra – virsgrāmatas sintētiskajos kontos. Neskatoties uz grāmatojumu skaita samazināšanos, orderkartīšu grāmatvedības veida trūkums bija orderkartīšu lielais skaits atsevišķos reģistros.⁴⁶²

1920-tajos gados jau tika izdotas grāmatas par uzskaites tehniku uz kartītēm, bet tikai 1930-tajos gados šis reģistrācijas veids tika izmantots masveidā. Lai cik plaši arī nebūtu izplatīts orderkartīšu grāmatvedības veids, tomēr tas ilgi nevarēja no uzskaites izkonkurēt grāmatvedības grāmatas un nekad nevarēja izkonkurēt atsevišķas lapas.⁴⁶³

Padomju grāmatvedībā lietoja arī *caurraksta grāmatvedības veidu*, kuru 1927.gadā sāka lietot padomju tirdzniecībā. Caurraksta grāmatvedības pamatprincips: vienā darba paņēmienā izdarīt grāmatojumus analītiskās uzskaites kontu kartītēs un sintētiskās uzskaites hronoloģiskajos reģistros (žurnālos). Orģinālieraksts bija analītisko kontu kartītē, bet žurnālā bija caurraksts. Virsgrāmatas vietā lietoja katru dienu kārtojamus šahveida kontrolpārskatus, kurus katru dienu salīdzināja ar žurnāla ierakstiem. Caurraksta grāmatvedības veidu lietoja galvenokārt tirdzniecībā un sabiedriskajās organizācijās un iestādēs. Caurraksta grāmatvedība no orderkartīšu grāmatvedības atšķīrās ar to, ka grāmatojumus neizdarīja atsevišķās kartītēs, bet grāmatvedības reģistros: hronoloģiskos grāmatojumus vaļējās žurnāla lapās, bet sistemātiskos grāmatojumus analītisko kontu kartītēs.⁴⁶⁴

⁴⁶¹ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 271.lpp.

⁴⁶² turpat, 274.lpp.

⁴⁶³ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 285

⁴⁶⁴ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 274.lpp.

Tika lietots arī amerikāņu grāmatvedības veids – *žurnāls-virsgrāmata*, ko kontu ierobežotā skaita dēļ plaši izmantoja kolhozos, padomju saimniecībās, sabiedriskajās organizācijās, budžeta iestādēs un nelielos uzņēmumos.⁴⁶⁵

Līdz XX gadsimta 30-tajiem gadiem bija izplatīti trīs grāmatvedības veidi: vācu, franču un amerikāņu, bet 30-tajos gados sāka piemērot kontroles – šahveida grāmatvedības veidu. No 1946.gada tas ar nosaukumu - *memoriālorderu veids* kļuva par obligāti piemērojamo.⁴⁶⁶ Šo grāmatvedības veidu sauca par *memoriālorderu grāmatvedību*, jo par visām saimnieciskajām operācijām tika sastādīti memoriālorderi, norādot datumu, dokumenta numuru, īsu operācijas saturu, summu un kuru kontu debitā un kredītā tā ir uzskaitāma. Tālāk memoriālorderus ieģrāmatoja hronoloģiskajā reģistrā un tad sintētiskajā reģistrā – virsgrāmatas kontos. Mēneša beigās no virsgrāmatas kontu datiem sastādīja apgrozījuma pārskatu.⁴⁶⁷

Padomju grāmatvedībā tika ieviests jauns divkāršās grāmatvedības veids – *žurnālorderu grāmatvedība*, ko uzskatīja par lielu padomju grāmatvedības sasniegumu. Šo grāmatvedības veidu jau 1939.gadā ieviesa vairākās elektrostacijās un elektrotehniskās rūpniecības uzņēmumos. 1960.gada 8.martā PSRS Finanšu ministrija apstiprināja vienotās žurnālorderu grāmatvedības reģistru paraugus un instrukciju to lietošanai visās tautsaimniecības nozarēs. Nelieliem uzņēmumiem gan vēlāk tika izstrādāts vienkāršots žurnālorderu grāmatvedības variants. Žurnālorderi bija specializēti reģistri, kuros aprēķināja mēneša sintētisko kontu kredīta apgrozījumu kopsummas un to sadalījumu pa korespondējošo kontu debeti, lai tās ar vienu ierakstu (vienā rindā) pārnestu virsgrāmatas kontos. Virsgrāmatā bija jāatver visi uzņēmuma kontu plānā paredzētie sintētiskie konti. Vienotajā žurnālorderu grāmatvedībā bija paredzēti 17 žurnālorderi un 18 pārskati. Bez tam vēl bija ieteikts lietot 13 darba tabulas. No virsgrāmatas kontu saldo, kas tika aprēķināti no žurnālorderiem pārnesto sintētisko kontu kredīta apgrozījumiem, bez īpašiem papildus aprēķiniem varēja sastādīt bilanci katra pārskata perioda beigās.⁴⁶⁸

Pamatā PSRS tika lietota divkāršā ieraksta grāmatvedība. Vienkāršā ieraksta grāmatvedību lietoja mazākie kolhozi un mazākās valsts budžeta iestādes. Grāmatvedības pārveidi pēc vienkāršās sistēmas valsts budžeta iestādēs paredzēja PSRS Finanšu ministrijas 1961.gada 7.decembra instrukcija Nr.385 “Par grāmatvedību (pēc vienkāršās sistēmas) PSRS valsts budžeta iestādēs” Vienkāršajā grāmatvedībā sociālisma periodā tika kārtotas divas sistemātiskās uzskaites grāmatas – kases grāmata un prasījumu un parādu (debitoru un

⁴⁶⁵ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 276.lpp.

⁴⁶⁶ Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. с. 285

⁴⁶⁷ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 276.–279.lpp.

⁴⁶⁸ turpat, 276.-287.lpp.

kreditoru) grāmata, bet hronoloģiskās uzskaites žurnālā – memoriālā parasti reģistrēja vienīgi operācijas ar debitoriem un kreditoriem.⁴⁶⁹

Grāmatvedības darba organizācijas uzlabošanu un darbietilpības samazināšanu nodrošināja grāmatvedības uzskaites darbu mehanizācija un automatizācija.

Jau senajā Grieķijā un Ēģiptē, kā arī Romas impērijā tika lietots instruments, kas bija ļoti līdzīgs skaitāmajiem kauliņiem, kuru sauca par “abaku”. Bija arī zināms, ka skaitāmie kauliņi ļoti sen tika izmantoti arī Ķīnā (tā saucamie “suan – pan”) Ķīnas skaitāmie kauliņi bija līdzīgi citur izmantojamiem skaitāmajiem kauliņiem, tikai ķīnieši rēķiniem lietoja piecu ciparu sistēmu. Pirmo reizi ideja uzskaitē roku darbu nomainīt ar mašīnu darbu radās XVII gadsimtā (1642.gadā Paskāls izgudroja un uzbūvēja pirmo skaitļojamo mašīnu, kas bija paredzēta summēšanai⁴⁷⁰). Skaitļojamās mašīnas tika atzītas tikai vēl pēc 250 gadiem. 19.gadsimta beigās, kad radās rūpniecības giganti ar desmitiem tūkstošu strādājošo un ievērojami pieauga dzelzceļa pārvadājumi un preču apgrozījums, skaitļojamo mašīnu masveida ražošana un plaša to piemērošana kļuva iespējama un nepieciešama.⁴⁷¹

20.gadsimta 30-tajos gados attīstījās divi jauni saimnieciskās dzīves faktu reģistrācijas principi⁴⁷²:

- saimnieciskās dzīves faktu reģistrāciju uz kartītēm;
- skaitļošanas tehnikas piemērošana.

Attīstoties uzskaites un skaitļošanas tehnikai un it sevišķi grāmatvedības uzskaitē pielietojot elektroniskās skaitļojamās mašīnas, ievērojami samazinājās roku darbs grāmatvedībā. No 1930-to gadu sākuma PSRS tika izveidota skaitļošanas mašīnu būve, kas atļāva ievērojami plašos apmēros piemērot skaitļošanas tehniku uzskaitē.⁴⁷³

PSRS grāmatvedības datu apstrādei tika izmantotas taustiņu skaitļojamās mašīnas, perforācijas skaitļojamās mašīnas un arī elektroniskās skaitļojamās mašīnas. Sākoties elektronisko skaitļojamo mašīnu (ESM) ērai, centralizāciju pielietoja arī grāmatvedības datu apstrādē. Tika izveidoti skaitļošanas biroji, skaitļošanas stacijas un skaitļošanas centri, kuros tika uzstādītas dārgas ESM un uz kuriem uzņēmumi veda savus datus apstrādei. Arī Latvijas PSR tika lietota grāmatvedības datu mehanizēta apstrāde. Piemēram, 1969.gada 1.aprīlī Latvijas PSR darbojās 40 skaitļošanas biroji, 31 skaitļošanas stacijas un 15 skaitļošanas centri, kuros tika izmantotas ESM grāmatvedības datu apstrādei.⁴⁷⁴

⁴⁶⁹ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 264.lpp.

⁴⁷⁰ Гинодман, В.А. *Машинизация учета*. Москва : Государственное научно-техническое издательство химической литературы, 1940. с. 13

⁴⁷¹ turpat, с. 8

⁴⁷² Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. 284. с.

⁴⁷³ turpat, с. 285

⁴⁷⁴ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 292.-298.lpp.

Viens no grāmatvedības metodes elementiem ir pārskati, kuriem sociālisma plānveida saimniecībā bija īpaša nozīme plānu izpildes kontrolē. Sociālismā bija jālieto tipveida pārskati. Pārskatu veidlapas un to sastādīšanas instrukcijas apstiprināja PSRS CSP un PSRS Finanšu ministrija. Tika pieņemti arī atsevišķi vietējie lēmumi, piemēram, 1979.gada 19.novembrī tika pieņemts Latvijas PSR Ministru Padomes lēmums Nr.599 “Par grāmatvedības pārskatu un bilanču jautājumiem”, bet tie bija izstrādāti saskaņā ar PSRS normatīvajām prasībām.

Tā kā uzskaites sistēma sociālismā tika dalīta trīs daļās: operatīvajā uzskaitē, grāmatvedībā un statistiskajā uzskaitē, tad arī tika sastādīti šādi trīs veidu pārskati. Operatīvie pārskati bija iekšējie pārskati, kas tika sastādīti uzņēmuma iekšējām vajadzībām. Statistiskie pārskati bija, piemēram, diennakts, piecdienu, mēneša, ceturkšņa, kā arī citi un tie bija jāiesniedz CSP. Grāmatvedības pārskati tika sastādīti pamatojoties uz sintētiskās un analītiskās uzskaites datiem un tie bija⁴⁷⁵:

- mēneša pārskati, kas sastāvēja no mēneša bilances un pielikuma mēneša bilancei, kur uzrādīja dažu bilances posteņu atšifrējumu;
- ceturkšņa pārskati, kas sastāvēja no ceturkšņa bilances un pielikuma ceturkšņa bilancei, kas saturēja datus par preču produkcijas realizāciju, peļņu un zaudējumiem, atdalītajiem līdzekļiem, amortizācijas fonda un finansējumu līdzekļu kustību, administratīvajiem un saimniecības izdevumiem u.c.;
- gada pārskati, kas ietvēra veselu rindu pārskatus:
 - pamatdarbības slēguma bilanci;
 - pielikumu slēguma bilancei;
 - statūtu fonda kustības pārskatu;
 - pārskatu par bērnu nama uzturēšanu;
 - pārskatu par bērnudārza uzturēšanu;
 - pārskatu par kadru sagatavošanu;
 - pārskatu par materiālo vērtību iztrūkumiem, zādzībām un bojāšanu;
 - ražošanas izmaksu pārskatu;
 - preču produkcijas pašizmaksas pārskatu un izziņu par svarīgāko ražojumu rentabilitāti;
 - ražošanas apkalpošanas un vadības izmaksu pārskatu;
 - pārskatu par darbaspēka plāna izpildi;
 - finansējumu un speciālo fondu līdzekļu kustības pārskatu;
 - pārskatu par pamatfondu un amortizācijas fonda sastāvu un kustību;

⁴⁷⁵ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 304.-306.lpp.

- produkcijas realizācijas pārskatu;
- dzīvokļu un komunālās saimniecības galveno rādītāju pārskatu;
- zaudējumu un peļņas pārskatu;
- svarīgāko ražojumu pārskata kalkulācijas;
- pārskatu par produkcijas plāna izpildi.

Bez šiem minētajiem pārskatiem nozaru augstākstāvošās organizācijas varēja noteikt vēl arī citus papildus pārskatus.

Grāmatvedības ceturkšņa un gada pārskati un bilances bija jāiesniedz iestādēm, kuru pārziņā bija šie uzņēmumi vai apvienības, trestī u.c. saimnieciskās vadības orgāni, vietējām finansu iestādēm, valsts statistikas iestādēm, PSRS Valsts bankas un PSRS Celtniecības bankas iestādēm, kā arī citām iestādēm. Piemēram, ministrijām un resoriem kopsavilkuma pārskati bija jāiesniedz arī Latvijas PSR Valsts plāna komitejai u.c. pārvaldēm. Pārskatu iesniegšanas termiņi bija noteikti diferencēti, piemēram, vietējās pakļautības uzņēmumiem grāmatvedības ceturkšņa pārskati un bilances bija jāiesniedz ne vēlāk par pārskata periodam sekojošā mēneša 12.datumu, bet gada pārskati un bilances – ne vēlāk par pārskata gadam sekojošā gada 20.janvāri, savukārt, vietējās pakļautības apvienībām ceturkšņa pārskati – ne vēlāk par pārskata periodam sekojošā mēneša 15.datumu, bet gada pārskati – ne vēlāk par pārskata gadam sekojošā gada 25.janvāri. Saimnieciskās vadības orgāniem bija jāiesniedz grāmatvedības ceturkšņa kopsavilkuma pārskati ne vēlāk kā 25 dienas pēc pārskata perioda beigšanās, bet gada pārskatus un bilances – ne vēlāk par pārskata gadam sekojošā gada 10.februāri. Latvijas PSR ministrijām un resoriem grāmatvedības ceturkšņa kopsavilkumus un bilances bija jāiesniedz ne vēlāk kā 40 dienas pēc pārskata perioda beigām, bet gada kopsavilkuma pārskatus un bilances - ne vēlāk par pārskata gadam sekojošā gada 1.aprīli.⁴⁷⁶

Sociālismā grāmatvedība bija patstāvīga strukturāla vienība, kas nevarēja ietilpt kādu citu daļu vai dienestu sastāvā. Tās vadītāji – galvenie vai arī vecākie grāmatveži bija administratīvi tieši pakļauti attiecīgo uzņēmumu vadītājiem, bet metodoloģijas un pārskatu sastādīšanas jautājumos bija pakļauti augstākstāvošo organizāciju galvenajiem grāmatvežiem. Galvenā grāmatveža pienākumus un tiesības autore pēta darba 6.daļā.

Daļas kopsavilkums

1940.gada 5.augustā Padomju Savienības Augstākā Padome Latviju iekļāva Padomju Sociālistisko Republiku Savienībā. PSRS vienotā tautsaimniecības uzskaites sistēma balstījās uz vienotu metodoloģiju.

⁴⁷⁶ *Par grāmatvedības pārskatu un bilanču jautājumiem.* Latvijas PSR Ministru Padomes lēmums Nr.599, 19.11.1979. Latvijas PSR Likumu kopojums. 5.sēj. Rīga : 1986. 4-14 – 4-18 lpp.

Grāmatvedība sociālismā bija viena no *saimnieciskās uzskaites* sastāvdaļām, kas ietvēra *operatīvo uzskaiti, grāmatvedību un statistiku*. Sociālistiskā uzskaitē nozīmēja atklātības principa nodrošināšana uzskaitē, kurš atcēla buržuāzisko komercnoslēpumu. Tika izslēgta vekseļu, akcīzes, ķīlu, procentu, komisijas uzskaitē. No izdevumu kontiem tika izslēgtas tādas izmaksas kā reprezentācijas, ziedojumu, kompensācijas, līgumsodu, soda naudas u.c.

Kā padomju grāmatvedības īpatnības autore norāda:

- *dabas bagātības*, ar ko saprata zemi, derīgos izrakteņus, mežus un ūdeņus, uzskaitīja tikai naturālajā izteiksmē un sociālismā visas dabas bagātības piederēja valstij, bet valsts tās nodeva lietošanai ražošanas vai neražošanas sfērā;
- īpašā *fondu sistēma*, jo atsevišķu uzņēmumu, iestāžu un organizāciju rīcībā, to darbības nodrošināšanai tika nodota kopējā tautas īpašuma daļa un to avots bija fondi;
- atšķirīga padomju grāmatvedības bilances shēma, jo atsevišķās bilances iedaļās bija arī ievietoti plāna dati; bilancē bija tādi atšķirīgi posteņi, kā *atdalītie līdzekļi, normējamie un nenormējamie apgrozāmie līdzekļi, statūtu fonds, stabilie pasīvi, speciālie fondi u.c.* Zaudējumi padomju bilancē tika uzrādīti aktīva pusē, bet pamatlīdzekļu amortizācija no 1952.gada 1.janvāra, līdzīgi kā 1929.gada bilances shēmā – pasīvā;
- padomju grāmatvedībā saimniecisko līdzekļu novērtēšanas pamatā bija to faktiskā pašizmaksa, kas tika uzskaitīta par padomju grāmatvedības lielu sasniegumu;
- par realizētu uzskatīja vienīgi apmaksātu produkciju. Tas ir pretrunā pašlaik Latvijā piemērojamām prasībām par ieņēmumu atzīšanu saskaņā ar Latvijas grāmatvedības standartu Nr.6 “Ieņēmumi”.

Padomju grāmatvedībā tika lietota hronoloģiskā un sistemātiskā uzskaitē, pie kam sistemātiskā uzskaitē tika uzskatīta par būtiskāko. Uzskaitē izmantoja orderkartīšu, cauraksta, *žurnāla-virsgrāmatas, memoriālorderu* grāmatvedības veidus un padomju grāmatvedībā tika ieviests jauns divkāršās grāmatvedības veids – *žurnālorderu grāmatvedība*.

Pamatā piemēroja divkāršā ieraksta grāmatvedību. Vienkāršā ieraksta grāmatvedību izmantoja mazākie kolhozi un mazākās valsts budžeta iestādes.

Rezumējot grāmatvedības uzskaites prasības Latvijas PSR sociālisma periodā, kas bija noteiktas vienotas visā PSRS, autore secina, ka uzskaitē bija unificēta, stingri pakļauta noteikumiem un instrukcijām, pielietojot vienotus uzskaites reģistrus, vienotu kontu plānu un tipveida pārskata formas, obligāti salīdzinot datus ne tikai ar iepriekšējiem pārskata periodiem, bet arī ar noteikto plānu.

5. GRĀMATVEDĪBAS ATTĪSTĪBA LATVIJĀ PĒC NEATKARĪBAS ATJAUNOŠANAS

1990.gada 4.maijā tika pieņemta Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Augstākās Padomes deklarācija “Par Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanu”, kura noteica PSRS un Vācijas 1939.gada 23.augusta vienošanos un no tās izrietošo 1940.gada 17.jūnija Latvijas Republikas suverēnas valsts varas likvidēšanu uzskatīt par prettiesisku.⁴⁷⁷ 1991.gada 21.augusta LR konstitucionālais likums “Par Latvijas Republikas valstisko statusu” noteica, ka Latvija ir neatkarīga, demokrātiska republika⁴⁷⁸ un līdz ar šī likuma spēkā stāšanos 1991.gada 21.augustā Latvijā bija atjaunota neatkarība. Latvijas PSR likumi un normatīvie akti turpināja darboties neatkarīgajā Latvijas Republikā līdz Saeima 1998.gada 15.oktobrī pieņēma likumu “Par Latvijas PSR normatīvo aktu piemērošanas izbeigšanu”, kurš stājās spēkā ar 1999.gada 1.janvāri.⁴⁷⁹

Ievērojamas izmaiņas Latvijas grāmatvedībā kārtējo reizi bija iespējamās pēc 1991.gada 21.augusta Latvijas Republikas konstitucionālā likuma “Par Latvijas Republikas valstisko statusu” pieņemšanas, kad no plānveida saimniecības Latvijas ekonomika atkal sāka virzību uz tirgus ekonomiku.⁴⁸⁰ Pēc neatkarības atgūšanas tika mainīta ne tikai Latvijas politiskā, bet arī ekonomiskā sistēma, attīstījās privātīpašums, kas ievērojami ietekmēja arī Latvijas grāmatvedības sistēmu.

Pēc deklarācijas “Par Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanu” pieņemšanas grāmatvedībā joprojām tika piemēroti Latvijas PSR lietotie normatīvie akti. Kā pirmo jauno dokumentu, kas attiecās uz grāmatvedības kārtošānu, var minēt Finanšu ministrijas vēstuli Nr.03- 3/2, kura tika izdota 1991.gada 22.februārī un noteica izmaiņu ieviešanu grāmatvedības kontu plānā. Šis dokuments bija nepieciešams, jo sakarā ar Latvijas neatkarības pasludināšanu tika arī mainīta valsts iekārta, radās privātsektors, attīstījās kooperatīvi, radās nepieciešamība pēc papildus kontu noteikšanas vienotajā kontu plānā. Iepriekš minētajā Finanšu ministrijas vēstulē bija noteikts, ka tiek izslēgti *kapitālā remonta, amortizācijas fonda, speciālo aizdevumu fondu un kredītu fondu* konti, bet tika ieviesti jauni konti, kā, piemēram, *nemateriālo aktīvu, valūtas, finanšu ieguldījumu, norēķinu ar dalībniekiem* konti. Tā vēl nebija grāmatvedības sistēmas reforma, bet tā bija gatavošanās reformai.⁴⁸¹

⁴⁷⁷ Par Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanu. Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Augstākās Padomes deklarācija. 04.05.1990. Ziņotājs, Nr.20, 17.05.1990.

⁴⁷⁸ Par Latvijas Republikas valstisko statusu. LR konstitucionālais likums. 21.08.1991. Ziņotājs, Nr.42, 24.10.1991.

⁴⁷⁹ Par Latvijas PSR normatīvo aktu piemērošanas izbeigšanu. LR likums. 15.10.1998. Latvijas Vēstnesis, Nr.317/320 (1378/1381), 28.10.1998.

⁴⁸⁰ Millere, I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, IV, 689.sējums. Rīga: Latvijas Universitāte, 2005. 206.lpp.

⁴⁸¹ Rebets, Dž. Grāmatvedības uzskaites likumdošanas bāze Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 1996, Nr.1, 4.lpp.

Plānojot grāmatvedības reformu Latvijā pastāvēja dilemma – kā pamatu Latvijas grāmatvedības sistēmai izmantot padomju grāmatvedību, to papildinot un mainot atbilstoši jaunajiem saimniekošanas apstākļiem, vai arī izvēlēties citu ceļu un grāmatvedības sistēmu veidot līdzīgu Eiropas kopienas un citu ekonomiski attīstīto valstu grāmatvedības uzskaitēi. Autorei nav saprotams, kāpēc par pamatu atjaunotajai neatkarīgās Latvijas grāmatvedības sistēmai netika piemērota Latvijas Republikas (no 1918.gada līdz 1940.gadam) grāmatvedības sistēma un normatīvie akti, jo to izpēte un analīze pamatoja secinājumu, ka grāmatvedība Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija iekārtota atbilstoši tirgus ekonomikas būtībai. Protams, ņemot vērā ekonomisko attīstību šajā laika posmā, tā būtu attiecīgi jāpapildina.

Jauno normatīvo dokumentu bāzi grāmatvedības reformas veikšanai sagatavoja Latvijas Republikas Augstākās Padomes Grāmatvedības likumdošanas aktu izstrādāšanas darba grupa Raita Černaja vadībā un šajā darba grupā darbojās arī ekonomisko zinātņu doktors Jānis Benze. Darba grupai daudz palīdzēja Dānijas zvērinātu revidentu firma Schobel & Marholt un īpaši šīs firmas zvērinātais revidents Nils Vendelbo Jensens. Šī firma piedalījās arī Latvijas likumu “Par grāmatvedību” un “Par uzņēmumu gada pārskatiem” izstrādāšanā, kuru tekstus pārtulkoja un saskaņoja ar Latvijas likumiem un apstākļiem.⁴⁸² Jānorāda, ka ekonomisko zinātņu doktors Jānis Benze vēlākos gados ir sarakstījis vairākas grāmatvedības grāmatas, kā, piemēram, “Finanšu grāmatvedība”, kuru vēl joprojām, ja neņem vērā laika gaitā ieviestās atsevišķās izmaiņas uzskaites prasībās, var atzīt par vienu no labākajām grāmatvedības grāmatām latviešu valodā. Šī grāmata arī ilgu laiku tika izmantota kā pamata mācību grāmata, piemēram, kursa “Finanšu grāmatvedība” apguvei Latvijas augstskolās.

Grāmatvedības sistēmas reforma Latvijā tika uzsākta 1993.gada 1.janvārī, kad stājās spēkā Latvijas Republikas likums “Par grāmatvedību” un Latvijas Republikas likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”.

Autore 5.1.tabulā salīdzina pēc būtības (jo atsevišķi formulējumi ir atšķirīgi) 1939.gada “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību”⁴⁸³ un 1992.gada likuma “Par grāmatvedību”⁴⁸⁴ prasības. Autore secina, ka 1992.gada likums ietver šādas līdzīgas grāmatvedības prasības 1939.gada likumam: jākārtoto divkāršā ieraksta grāmatvedība (ar atsevišķiem izņēmumiem); ieraksti reģistros jāveic uz attaisnojuma dokumenta pamata, valsts naudas vienībās; uzņēmumam uzsākot darbību un pārskata gada beigās ir jāveic inventarizācija; pārskata gadam ir jāaptver 12 mēneši u.c. prasības.

⁴⁸² *Grāmatvedība*. Likumu par grāmatvedību un par uzņēmumu gada pārskatiem lietotāja rokasgrāmata. Rīga : Mācību metodiskais centrs Grāmatvedis SIA, 1993. V.lpp.

⁴⁸³ *Likums par tirdzniecības grāmatvedību*. 18.01.1939. Likumu un Ministru Kabineta noteikumu krājums, 4.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas departaments, 1939. 124.lpp.

⁴⁸⁴ *Par grāmatvedību*. LR likums, 14.10.1992. Ziņotājs, Nr.44, 12.11.1992.

1939.gada “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību” un 1992.gada likuma “Par grāmatvedību” prasību salīdzinājums

Likumu prasības	1939.gada “Likumā par tirdzniecības grāmatvedību”	1992.gada likumā “Par grāmatvedību”
Uzskaitē jākārtē pēc divkāršās grāmatvedības principiem (pieļaujot atsevišķus izņēmumus)	+	+
Par grāmatvedības kārtošānu uzņēmumā ir atbildīgs tā vadītājs	-	+
Uzņēmuma vadītājs grāmatvedību var organizēt: 1) izveidojot grāmatvedību kā patstāvīgu uzņēmuma dienestu, 2) izmantojot grāmatvedības uzņēmumu vai citu uzņēmumu pakalpojumus; 3) individuālā uzņēmuma īpašnieks var kārtot grāmatvedību pats	- - -	+ + +
Ieraksti reģistros (vai grāmatās, kā tas bija noteikts 1939.gada likumā) jāveic uz attaisnojuma dokumenta pamata	+	+
Attaisnojuma dokumenta rekvizīti	-	+
Ieraksti reģistros (vai grāmatās, kā tas bija noteikts 1939.gada likumā) jāveic valsts naudas vienībās	+	+
Grāmatvedības reģistri ir jākārtē latviešu valodā	-	+
Kases operāciju uzskaites prasības	-	+
Uzņēmumam uzsākot darbību un pārskata gada beigās ir jāveic inventarizācija	+	+
Par katru darbības gadu jā sastāda: - bilance, - inventārs, - peļņas un zaudējuma aprēķins, - pielikums, - ziņojums	+ + - - -	+ - + + +
Nekustamas mantas, mašīnu, darba rīku, transporta līdzekļu, izejvielu, pusfabrikātu, preču, vērtspapīru, ārzemju valūtas u.c. vērtību uzrādīšanas prasības bilancē	+	-
Pārskata gadam ir jāaptver 12 mēneši (jaunizveidotiem uzņēmumiem atļauts arī garāks pirmais pārskata gads, bet tas nedrīkstēja aptvert vairāk kā 18 mēnešus)	+	+
Pārskati ir jāparaksta: - direktoram (īpašniekam vai valdei), - grāmatvedim	+ +	- -
Prasības labojumu veikšanai: - jābūt redzamam laboto ierakstu sākotnējam saturam; - ir jāatrunā labojumi - vietas grāmatās, kurām parasti jābūt aprakstītām, nedrīkst atstāt neaprakstītas	+ + +	+ + -
Grāmatvedības grāmatas un attaisnojuma dokumenti ir jāglabā 10 gadus	+	+ (ar atsevišķiem izņēmumiem)
Grāmatvedības grāmatām ir pierādījuma spēks	+	-

Šajos likumos bija noteikti obligāti iesniedzamie pārskati, kas 1939.gadā bija *inventārs* un *bilance*, bet 1992.gada likumā bija noteikts, ka jā sastāda gada pārskats, kas sastāv no *bilances*, *peļņas un zaudējuma aprēķina*, *pielikuma* un *ziņojuma*.

Autore konstatē arī atšķirības 1939.gada un 1992.gada grāmatvedības likumos. 1939.gada likumā nebija iekļautas šādas prasības: uzņēmuma vadītāja atbildība par

grāmatvedības kārtošanu; prasība to obligāti kārtot latviešu valodā; kā arī uzņēmuma grāmatvedības organizēšanas veids. Tā kā Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam netika regulētas kases operāciju uzskaites prasības, tad arī šādas prasības netika iekļautas 1939.gada likumā. Savukārt, 1939.gada likumā, atšķirībā no 1992.gada likuma, bija noteikts, ka tirdzniecības grāmatām, kas vestas pareizi un saskaņā ar šā likuma noteikumiem, neatkarīgi no tā, vai tirgotājam grāmatvedība obligāta vai ne, ir pierādījuma spēks. 1939.gada likumā bija norādīts, kam ir jāparaksta pārskati (tagad tas ir ietverts “Gada pārskatu likumā”) un atšķirīgi, ka *inventārs* un *balance* bija jāparaksta arī uzņēmuma grāmatvedim. Šāda prasība pašlaik nav ietverta nevienā Latvijas Republikas normatīvajā aktā.

1939.gada likumā bija noteiktas arī prasības attiecībā uz atsevišķu aktīva vai pasīva posteņu bilances vērtības noteikšanu. Pašreiz šādas prasības nav iekļautas likumā “Par grāmatvedību”, bet “Gada pārskatu likumā”, kas ir likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, kas stājās spēkā ar 1993.gada 1.janvāri, pašreizējais nosaukums.

Likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem” noteica grāmatvedības prasības sastādot gada pārskatus. Likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem” tika noteiktas *Bilances un Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmas, atsevišķu *Bilances un Peļņas vai zaudējuma aprēķina* posteņu uzskaites prasības, pārējās gada pārskata sastāvdaļās ietveramā informācija, gada pārskata noformēšanas un parakstīšanas kārtība, gada pārskata pārbaudes un publicēšanas kārtība. Atšķirībā no likuma “Par grāmatvedību”, likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem” neattiecas uz kredītiestādēm, apdrošināšanas sabiedrībām un tām personām, kas grāmatvedību drīkst kārtot pēc vienkāršās uzskaites sistēmas.

Jaunie Latvijas grāmatvedības normatīvie akti neprasīja uzņēmumiem lietot vienotu kontu plānu, bet tā kā pēdējo 40 gadu laikā grāmatveži, finanšu un nodokļu iestāžu darbinieki bija pieraduši to izmantot un pastāvīga kontu plāna sastādīšana sagādā grūtības, tad, lai atvieglotu jaunās grāmatvedības sistēmas ieviešanu, Grāmatvedības metodiskā padome apstiprināja ekonomikas zinātņu doktora Jāņa Benzes vadībā izstrādāto vienoto kontu plānu, kas bija saskaņots ar grāmatvedības likumu prasībām.⁴⁸⁵ 1993.gada 13.maijā Latvijas Republikas Finanšu ministrija izdeva pavēli Nr.63 “Par uzņēmumu, uzņēmēj sabiedrību un organizāciju vienoto grāmatvedības kontu plānu”, ar kuru tika noteikts, ka ar 1994.gada 1.janvāri visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas LR likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, savs kontu plāns ir jāveido atbilstoši minētās pavēles pielikumā dotajam kontu plānam. Vienotais grāmatvedības kontu plāns bija izveidots atbilstoši bilances, peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmām, kā tas bija noteikts likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem”.

⁴⁸⁵ *Grāmatvedība*. Likumu par grāmatvedību un par uzņēmumu gada pārskatiem lietotāja rokasgrāmata. Rīga : Mācību metodiskais centrs Grāmatvedis SIA, 1993. V.lpp.

Kontu plānā bija iekļauti tikai sintētiskie konti. Kontu kodi bija veidoti decimālajā kodēšanas sistēmā. Kodā bija dotas četras zīmes. Pirmās divas zīmes bija obligātas visos gadījumos. Trešajā zīmē bija atstāti arī neaizņemti rezerves kodi, kurus tāpat kā ceturto zīmi, uzņēmums varēja lietot brīvi pēc saviem uzskatiem. Vienotā kontu plāna struktūra kopumā atbilda Eiropas Kopienas valstīm izvirzītajām grāmatvedības unificēšanas prasībām. Vienotais kontu plāns attiecās tikai uz finanšu grāmatvedību.⁴⁸⁶ Vienotais kontu plāns kā obligāts bija jāpiemēro nepilnus septiņus gadus, jo ar Finanšu ministrijas 2000.gada 21.septembra rīkojumu Nr.985 tas tika atcelts. Tomēr praksē daudzi uzņēmumi vēl joprojām par pamatu savu kontu plānu izstrādei lieto vienoto kontu plānu, kaut gan tagad pēc normatīvo aktu prasībām Latvijā katram uzņēmumam ir jāizstrādā un jāapstiprina savs kontu plāns un tas var būt arī ievērojami atšķirīgs no vienotā kontu plāna. Neskatoties uz to, ka ne starptautiskie grāmatvedības standarti, ne arī ES regulējums neparedz vienota kontu plāna piemērošanu, tomēr daudzās valstīs ir noteikta kopēja kontu kodu struktūra, piemēram, Beļģijā, Francijā, Portugālē, Spānijā un daudzās Āfrikas valstīs.⁴⁸⁷

Pašlaik pasaules grāmatvedībā ir divas nozīmīgas tradīcijas – anglo-sakšu un kontinentālās Eiropas, kas atšķiras ne tikai ar grāmatvedības regulējumu, bet arī ar tās kārtošānu un piemērošanu. Anglo-sakšu tradīciju valstīs (ASV, Apvienotā Karaliste, Austrālija, Kanāda, Jaunzēlande u.c.) nav atsevišķi noteikts grāmatvedības regulējums, kas veicina spēcīgu grāmatvežu profesiju attīstību. Tiek regulētas noteiktas darbības sfēras, piemēram, tām kompānijām, kuras kotējas fondu biržās, ir jāievēro stingri noteiktas grāmatvedības prasības, bet citām darbības sfērām nav noteiktas likumdošanas prasības to grāmatvedībai. Kontinentālās Eiropas grāmatvedības tradīcijas, (tiek piemērotas Francijā, Beļģijā, Spānijā, Vācijā u.c.) nozīmē, ka visas darbības sfēras ir grāmatvedības normatīvo aktu subjekti.⁴⁸⁸ Tieši valstīs, kur tiek piemērotas kontinentālās Eiropas grāmatvedības tradīcijas, tiek piemērots vienots kontu plāns.

Vērtējot kontu plāna piemērošanu, autore viedoklis, ka Latvija pārāk ātri atteicās no vienotā kontu plāna piemērošanas, jo pēc neatkarības atjaunošanas, ņemot vērā jaunās grāmatvedības sistēmas ievērojamās atšķirības no padomju grāmatvedības, kā arī labi sagatavotu un zinošu grāmatvežu nepietiekamību, vienotā kontu plāna piemērošana varēja nodrošināt kvalitatīvāku grāmatvedības kārtošānu. Pašreizējā laika momentā, tā kā jau ir pagājuši vairāk kā 7 gadi, kopš ir atcelts vienotais kontu plāns, to atkal ieviest būtu neracionāli un tas nav nepieciešams, bet autore uzskata, ka Grāmatvedības padomei

⁴⁸⁶ Benze, J. *Grāmatvedības kontu korespondence*. Rīga : Mācību metodiskais centrs Grāmatvedis SIA, 1993. 5.lpp.

⁴⁸⁷ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 150

⁴⁸⁸ Walton, P., Aerts, W. *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. London : Thompson Learning, 2006. p. 7-10

jāizstrādā kontu plāna paraugs un skaidrojumi saimniecisko darījumu grāmatošanai kontos, ko varētu izmantot gan sabiedrību darbībā, kā arī mācību procesā un, kas samazinātu kļūdīšanās risku un nodrošinātu kvalitatīvāku grāmatvedības kārtošānu un pārskatu sastādīšanu.

Eiropas Savienība uzskaites vienotībai pievērš īpašu uzmanību, jo, lai sasniegtu Eiropas Ekonomikas un monetārajai savienībai nospraustos mērķus, dalībvalstīm un to institūcijām ir nepieciešams saņemt augstas kvalitātes un ticamus statistikas datus un tāpēc ir izstrādāta un pieņemta Eiropas kontu sistēma 95. EKS ir definēti termini un jēdzieni, norādītas klasifikācijas un konti, kā arī uzskaites noteikumi.⁴⁸⁹ Ar Komisijas 2002.gada 23.janvāra Regulu (EK) Nr.113/2002, ir grozīta Padomes Regula (EK) Nr.2223/96 attiecībā uz pārskatītājam izdevumu veidu klasifikācijām (dokuments attiecas uz EEZ)⁴⁹⁰ un minētā kontu sistēma līdz ar to arī ir attiecīgi grozīta, bet, kā nosaka 2.janvāra 2007.gada Ministru kabineta noteikumi Nr. 21 “Kārtība, kādā izstrādājama (adaptējama), ieviešama un lietojama vienotā ekonomiskās informācijas klasifikācijas sistēma”, vienotajā ekonomiskās informācijas klasifikācijas sistēmā iekļauj klasifikācijas un klasifikatorus, kuru lietošana nodrošina ekonomiskās informācijas klasificēšanu, salīdzināmību un apriti noteiktā ekonomikas telpā⁴⁹¹:

1. Latvijas teritorijā – nacionālās klasifikācijas un klasifikatori, kurus izstrādā valsts vajadzībām. Nacionālajā līmenī lieto Eiropas Savienības un starptautiskās klasifikācijas un klasifikatorus, ja neeksistē šo klasifikāciju vai klasifikatoru nacionālās versijas;
2. Eiropas Ekonomikas zonā – Eiropas Savienības klasifikācijas un klasifikatori, kurus izstrādā Eiropas Savienības iestādes;
3. pasaules mērogā – starptautiskās klasifikācijas un klasifikatori, kurus izstrādā starptautiskās organizācijas.

Kā nosaka iepriekš minētie Ministru kabineta noteikumi Nr. 21, tad vienoto ekonomiskās informācijas klasifikācijas sistēmu lieto iesniedzot informāciju valsts statistikas apkopošanai, veidojot valsts statistiku vai apmainoties ar to, veidojot valsts informācijas sistēmas un veicot ārējo ekonomisko darbību.

Iepriekš minētā kontu sistēma gan ir paredzēta statistikas datu uzskaitīšanai un apkopošanai, lai dalībvalstis varētu iegūt precīzākas un vispusīgākas zināšanas par dalībvalstu kopējo ekonomisko un finansiālo uzbūvi. Lai salīdzinātu datus, ir ļoti svarīgi lietot vienotus uzskaites principus un to arī vajadzētu ņemt vērā uzlabojot un turpinot attīstīt Latvijas

⁴⁸⁹ *Eiropas kontu sistēma (EKS 1995)*. Rīga : LR CSP, 2002. 736 lpp.

⁴⁹⁰ *Klasifikācijas*. [tiešsaiste] – [atsauce 16.07.2007.]. Pieejams: <http://www.csb.gov.lv/csp/content/?cat=260>

⁴⁹¹ *Kārtība, kādā izstrādājama (adaptējama), ieviešama un lietojama vienotā ekonomiskās informācijas klasifikācijas sistēma*. MK noteikumi Nr. 21, 02.01.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr.5 (3581), 09.01.2007.

grāmatvedības sistēmu. Protams, grāmatvedības konti ir atšķirīgi no kontiem, kas tiek lietoti EKS, lai novērtētu valstu kopējo ekonomiku, bet grāmatvedības dati kalpo par bāzes informāciju kopējās statistiskās informācijas apkopšanā un, ja šie dati būs uzskaitīti un apkopoti pēc atšķirīgiem principiem, kā tas arī tagad ne reti notiek, tad arī kopējā statistikas informācija var būt ievērojami neprecīza.

1993.gadā izdotā pavēle par vienotā kontu plāna piemērošanu nebūt nebija vienīgais Finanšu ministrijas sagatavotais dokuments, kas attiecās uz grāmatvedības darba organizāciju. Grāmatveži sociālisma periodā bija pieraduši savā darbā izmantot instrukcijas. 1993.gada 19.jūlijā Finanšu ministrija bija apstiprinājusi “Nolikumu par grāmatvedības dokumentiem un to apgrozījumu”.⁴⁹² 1993.gada 6.septembrī tika izdota LR Finanšu ministrijas instrukcija Nr.832 “Par inventarizācijām”, kas ietvēra sīki izstrādātas prasības uzņēmumu inventarizāciju veikšanai, norādot, kādas inventarizācijas ir jāveic, kāda ir to veikšanas kārtība un kādas procedūras ir jāveic pēc inventarizācijas pabeigšanas.⁴⁹³ Neviens cits līdzīgs tik detalizēts dokuments, kas attiektos uz inventarizāciju veikšanu, turpmākajos gados netika izdots. Vēl joprojām atsevišķi uzņēmumi par pamatu savu inventarizācijas nolikumu izstrādāšanai izmanto šo Instrukciju, kaut arī Ministru kabineta noteikumu Nr.585 “Par grāmatvedības kārtību un organizāciju” IV daļa ietver prasības inventarizācijas norises kārtībai. Instrukcijā ir iekļautas arī likumam “Par grāmatvedību” neatbilstošas prasības – proti, ka inventarizācijas rezultāti ir jāatspoguļo grāmatvedībā ne vēlāk kā 20 dienu laikā, nevis ne vēlāk kā 15 dienu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā dokuments saņemts, kā to nosaka likuma “Par grāmatvedību” 8.pants.

Mainījās pamatlīdzekļu uzskaites prasības un kārtība. 1994.gada 30.maijā LR Finanšu ministrija izstrādāja un apstiprināja norādījumus Nr.02-5/357 “Par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti”, kuri atradās vienā dokumentu paketē ar LR Ministru kabineta 1994.gada 19.aprīļa noteikumiem Nr.93 “Par pamatlīdzekļu nolietojuma (amortizācijas) normām”, kas stājās spēkā ar 1994.gada 1.maiju. Līdz šo noteikumu spēkā stāšanās datumam, pie pamatlīdzekļiem tika pieskaitīti darba priekšmeti, kuru vienas vienības vērtība pārsniedza 25 latus, bet šie noteikumi noteica, ka pie pamatlīdzekļiem ir jāpieskaita darba līdzekļi, kuru vienas vienības vērtība pārsniedz 50 latus.⁴⁹⁴ Raksturojot 1994.gada 30.maija LR Finanšu ministrijas norādījumus “Par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti”⁴⁹⁵, autore atzīmē, ka šis bija vienīgais dokuments, kurā bija izklāstītas un ar piemēriem parādītas pamatlīdzekļu pārvērtēšanas metodes un arī

⁴⁹² Rebets, Dž. Grāmatvedības uzskaites likumdošanas bāze Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 1996, Nr.1, 4.lpp.

⁴⁹³ LR Finanšu ministrijas instrukcija Nr.832 Par inventarizācijām. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.11, 32.–39.lpp.

⁴⁹⁴ Krutikova, L. Pamatlīdzekļu uzskaites galvenie principi. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.2, 14. lpp.

⁴⁹⁵ LR Finanšu ministrijas norādījumi Nr.02-5/357 Par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.2, 19.–29.lpp.

pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas metodes – lineārā, ģeometriski regresīvā un aritmētiski regresīvā, kas turpmākajos gados tika izmantotas uzņēmumu finanšu grāmatvedībā un arī finanšu grāmatvedības mācību grāmatās.

1995.gadā tika pieņemti Ministru kabineta noteikumi Nr.330 “Kases operāciju uzskaites noteikumi”⁴⁹⁶, Ministru kabineta noteikumi Nr.268 “Noteikumi par preču pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību”⁴⁹⁷, kā arī Ministru kabineta noteikumi Nr.368 “Noteikumi par stingrās uzskaites preču pavadzīmes – rēķina ieviešanu”⁴⁹⁸.

Ministru kabineta noteikumos Nr.330 “Kases operāciju uzskaites noteikumi” bija ietvertas prasības kases operācijām, noteikta skaidras naudas pieņemšanas un izsniegšanas kārtība un kases dokumentu noformēšana, kases grāmatas kārtošana un naudas līdzekļu glabāšana. Šo noteikumu pielikumos bija kases orderu, kases grāmatas, un ārvalstu valūtas apgrozījuma pārskatu paraugi.⁴⁹⁹ Turpmākajos gados “Kases operāciju uzskaites noteikumi” tika vairākkārt izdoti no jauna (Ministru kabineta noteikumi Nr. 244 “Kases operāciju uzskaites noteikumi” 2000.gada 25.jūlijā⁵⁰⁰ un Ministru kabineta noteikumi Nr.584 “Kases operāciju uzskaites noteikumi” 2003.gada 21.oktobrī⁵⁰¹, kuri ar turpmākajiem grozījumiem arī pašlaik ir spēkā).

Viens no būtiskākajiem Ministru kabineta noteikumiem, kas attiecas uz grāmatvedības kārtošanu ir Ministru kabineta noteikumi “Par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju”. 1995.gada 7.novembrī tika pieņemti Ministru kabineta noteikumi Nr.339 “Par uzņēmumu grāmatvedības kārtošanu un organizāciju” (turpmāk – Noteikumi), kas stājās spēkā ar 1995.gada 1.decembri. Noteikumos tika definēti tādi grāmatvedības termini, kā bilance, inventarizācija, saimnieciskais darījums, peļņas un zaudējums aprēķins, sarkanais storno u.c. Pirmoreiz šajos Noteikumos tika definēti *uzkrājumi*. Noteikumos tika noteikti uzņēmumu finanšu pārskatu sagatavošanas principi, atbilstoši starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un tas nozīmēja, ka Latvijas grāmatvedības uzskaites sistēma no padomju grāmatvedības uzskaites sistēmas virzās uz rietumu grāmatvedības uzskaites sistēmu. Tika noteikts, ka grāmatvedības uzskaitē var lietot žurnāla – virsgrāmatas formu, memoriālorderu formu, žurnālorderu formu, kā arī grāmatvedības datorprogrammas un uzņēmumiem ir jā sastāda apgrozījuma pārskats, kas ir pamats uzņēmuma bilances sastādīšanai. Noteikumos atsevišķa sadaļa tika veltīta grāmatvedības organizācijas prasībām un noteikts, ka katra

⁴⁹⁶ *Kases operāciju uzskaites noteikumi*. MK noteikumi Nr.330, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 178 (461), 16.11.1995.

⁴⁹⁷ *Noteikumi par preču pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību*. MK noteikumi Nr.268, 05.09.1995. Latvijas Vēstnesis, Nr.138 (421), 12.09.1995.

⁴⁹⁸ *Noteikumi par stingrās uzskaites preču pavadzīmes – rēķina ieviešanu*. MK noteikumi Nr.368, 28.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 188 (471), 05.12.1995.

⁴⁹⁹ *Kases operāciju uzskaites noteikumi*. MK noteikumi Nr.330, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 178 (461), 16.11.1995.

⁵⁰⁰ *Kases operāciju uzskaites noteikumi*. MK noteikumi Nr. 244, 25.07.2000. Latvijas Vēstnesis, 272/274 (2183/2185), 28.07.2000.

⁵⁰¹ *Kases operāciju uzskaites noteikumi*. MK noteikumi Nr. 584, 21.10.2003. Latvijas Vēstnesis, 150 (2915), 28.10.2003.

uzņēmuma vadītājam ir jāapstiprina nolikums par uzņēmuma grāmatvedības uzskaiti un grāmatvedības dokumentu apgrozījuma apraksts vai shēma un uzņēmuma grāmatvedības uzskaites kontu plāns. Noteikumos tika arī noteikti grāmatvedības dokumentu apgrozījuma pamatcikli un pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas, krājumu uzskaites, naudas līdzekļu uzskaites un inventarizācijas norises kārtība. Pirmo reizi šajos Noteikumos tika noteiktas uzņēmuma krājumu uzskaitē lietojamās divas metodes: krājumu nepārtrauktās uzskaites metode un krājumu uzskaites periodiskā metode. Noteikumos atsevišķa sadaļa tika veltīta uzņēmuma iekšējai kontrolei. Noteikumi arī ietvēra gada pārskatu sagatavošanas prasības un arī koncerna gada pārskata sastādīšanas kārtību.⁵⁰²

Sarežģītākais uzdevums uzņēmumu vadībai un konkrēti grāmatvežiem, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumiem Nr.339, bija tas, ka uzņēmumos bija jāizstrādā grāmatvedības organizācijas dokumenti un jāizvēlas uzskaites metodes, jo Noteikumu 69.punkts paredzēja “Uzņēmumā jābūt uzņēmuma vadītāja apstiprinātiem grāmatvedības organizācijas dokumentiem, kuros noteikta kārtība, kādā tiek dokumentēti uzņēmuma saimnieciskie darījumi, izdarīta ilgtermiņa ieguldījumu un krājumu uzskaitē un inventarizācijas, organizēta dokumentu apgrozība, kārtoti grāmatvedības reģistri. Grāmatvedības organizācijas dokumentos ietilpst arī uzņēmuma grāmatvedības kontu plāns, šī plāna, kā arī kodu un simbolu lietošanas noteikumi, ilgtermiņa ieguldījumu un apgrozāmo līdzekļu klasifikācijas kritēriji, grāmatvedības ierakstu, dokumentu un reģistru glabāšanas noteikumi un gada pārskata un citu finanšu pārskatu sastādīšanas noteikumi”⁵⁰³. Tas nozīmēja, ka grāmatvežiem (jo lielākoties ar grāmatvedības politikas izstrādi nodarbojās tieši grāmatveži), kas bija pieraduši pie instrukcijām un norādījumiem, nācās, izmantojot normatīvo aktu prasības, pašiem izstrādāt uzņēmuma grāmatvedības politiku. Kaut gan, ja salīdzina Ministru kabineta noteikumus Nr.339 ar turpmākajām šo Noteikumu versijām, tad jāatzīmē, ka Ministru kabineta noteikumos Nr.339 bija iekļautas atsevišķas sadaļas vispārējās grāmatvedības kārtības prasībām, ko likumdevēji vairs turpmākajās Noteikumu versijās neparedzēja, piemēram, tādas sadaļas kā divkāršais ieraksts, grāmatvedības konti un to korespondence, lietvedības vispārējie principi grāmatvedībā, grāmatvedības kontu plāns, kodi un saīsinājumi, pamatlīdzekļu nolietojuma (amortizācijas) plāns un uzskaites kārtība, krājumu uzskaites kārtība, naudas līdzekļu uzskaites kārtība un citas sadaļas.

⁵⁰² *Noteikumi par uzņēmumu grāmatvedības kārtību un organizāciju*. MK noteikumi Nr.339, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 179 (462), 17.11.1995.

⁵⁰³ *Noteikumi par uzņēmumu grāmatvedības kārtību un organizāciju*. MK noteikumi Nr.339, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 179 (462), 17.11.1995.

2000.gada 1.oktobrī Ministru kabineta Noteikumi Nr.339 tika atcelti un stājās spēkā jauni Ministru kabineta noteikumi Nr.243 "Par grāmatvedības organizēšanu un kārtošanu"⁵⁰⁴, kuri tika pieņemti 2000.gada 25.jūlijā. Ministru kabineta noteikumos Nr.243 apskatīto jautājumu būtība kopumā bija atbilstoša Ministru kabineta noteikumu Nr.339 saturam, bet Ministru kabineta Noteikumi Nr.339 bija vienkāršāki, mazāk apjomīgi, tie neskaidroja uzņēmuma līdzekļu klasifikācijas kritērijus, nereglamentēja līdzekļu uzskaites un gada pārskata sagatavošanas kārtību. 2000.gada Ministru kabineta noteikumos Nr.243 "Par grāmatvedības organizēšanu un kārtošanu" salīdzinot ar 1995.gada Ministru kabineta noteikumiem Nr.339, nebija aprakstītas izmantošanai atļaujamās uzskaites metodes un procedūras.

Pašlaik spēkā ir jau trešā grāmatvedības kārtošanas un organizācijas versija – Ministru kabineta noteikumi Nr.585 "Noteikumu par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju"⁵⁰⁵, kuri tika pieņemti 2003.gada 21.oktobrī.

Viens no būtiskiem jautājumiem grāmatvedības kārtošanā visā tās vēsturiskajā attīstībā ir jautājums, kurām personām un kādas grāmatvedības kārtošanas prasības ir jāievēro. Likumā "Par grāmatvedību" vairākkārt ir mainīts 9.pants, kas nosaka personas, kurām ir jāpiemēro vienkāršā, bet kurām divkāršā ieraksta grāmatvedība. Likuma sākotnējā versijā 1992.gadā bija noteikts, ka "uzņēmumos, kuros gada ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem pārsniedz 2000 minimālās mēnešalgas, grāmatvedība jākārto divkāršā ieraksta sistēmā"⁵⁰⁶, bet ar 1994.gada 15.decembra likuma "Par grāmatvedību" grozījumiem «2000 minimālās mēnešalgas» aizstāja ar «45000 latu»⁵⁰⁷, ar 1996.gada 6.novembra likuma grozījumiem redakcija tika būtiski mainīta, nosakot, ka "grāmatvedības reģistri jākārto divkāršā ieraksta sistēmā" un pieļaujot šādus izņēmumus⁵⁰⁸:

- 1) individuālajiem (ģimenes) uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem pārskata gadā nepārsniedz 45 000 latu. Šie uzņēmumi grāmatvedības reģistru kārtošanai var brīvi izvēlēties kādu no vispāratzītajām grāmatvedības formām, ievērojot nodokļu likumu vai saskaņā ar tiem pieņemto normatīvo aktu prasības un šā likuma noteikumus;
- 2) iestādēm un organizācijām, kuras tiek finansētas no valsts budžeta vai pašvaldību budžetiem un kuru grāmatvedības kārtošanas formu atbilstoši likumos "Par

⁵⁰⁴ Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju. MK noteikumi Nr.243, 25.07.2000. Latvijas Vēstnesis, 272/274 (2183/2185), 28.07.2000.

⁵⁰⁵ Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju. MK noteikumi Nr.585, 21.10.2003. Latvijas Vēstnesis, Nr.151 (2916), 29.10.2003.

⁵⁰⁶ Par grāmatvedību. LR likums, 14.10.1992. Ziņotājs, Nr.44, 12.11.1992.

⁵⁰⁷ Grozījumi likumā "Par grāmatvedību". 15.12.1994. Latvijas Vēstnesis, 149 (280), 22.12.1994.

⁵⁰⁸ Grozījumi likumā "Par grāmatvedību". 06.11.1996. Latvijas Vēstnesis, 201/202 (686/687), 26.11.1996.

budžetu un finansu vadību" un "Par pašvaldību budžetiem" noteiktajai kārtībai nosaka Finanšu ministrija.

Ar 2000.gada 6.aprīļa likuma "Par grāmatvedību" grozījumiem 9.pants tika papildināts ar šādu daļu "sabiedriskajām organizācijām, to apvienībām, reliģiskajām organizācijām un arodbiedrībām, kuru ieņēmumi no saimnieciskajiem darījumiem pārskata gadā nepārsniedz 25 000 latu. Tās var kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā"⁵⁰⁹, bet ar pēdējiem likuma grozījumiem 2006.gada 6.aprīlī tika noteikts, ka 9.panta noteikumi neattiecas uz⁵¹⁰:

- 1) individuālajiem komersantiem, individuālajiem uzņēmumiem, zemnieku un zvejnieku saimniecībām, kuru apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata gadā nepārsniedz 200 000 latu, citām fiziskajām personām, kas veic saimniecisko darbību. Minētās personas var kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā Ministru kabineta noteiktajā kārtībā,
- 2) reliģiskajām organizācijām, kuru apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem pārskata gadā nepārsniedz 25 000 latu. Tās var kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā.

Autore secina, ka ar pēdējiem grozījumiem likumdevējs ir ievērojami paplašinājis to subjektu loku, kuri drīkst kārtot vienkāršā ieraksta grāmatvedību un tāpēc vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošana prasībām arī būtu jāpievērš īpaša uzmanība. Autore secina, ka par vienkāršās grāmatvedības kārtošana jautājumiem ir ļoti maz skaidrojošu materiālu, grāmatu. Ir sastopami tikai atsevišķi raksti periodikā un I.Leibus grāmatas.

Atsevišķas vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošana prasības ir ietvertas normatīvajos aktos. Ministru kabineta noteikumos Nr.243 "Par grāmatvedības organizēšanu un kārtošana", kas stājās spēkā ar 2000.gada 1.oktobri, vienkāršā ieraksta grāmatvedībai bija veltītas divas rindkopas un noteikts, ka kārtojot uzņēmuma grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā jāiekārto naudas plūsmas uzskaites žurnāls, vai arī divi atsevišķi žurnāli – kases grāmata un kredītiestāžu kontu grāmata un papildus jāiekārto analītiskās uzskaites reģistri.⁵¹¹

Ministru kabineta noteikumu Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošana un organizāciju" 22.punkts noteica, ka kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, uzņēmuma grāmatvedības reģistros atspoguļo naudas plūsmu, tās veidošanās avotus un izlietojumu, kā arī jebkuras uzņēmuma mantas stāvokļa izmaiņas, kas radušās naudas

⁵⁰⁹ *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību"*. 06.04.2000. Latvijas Vēstnesis, 142/144 (2053/2055), 20.04.2000.

⁵¹⁰ *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību"*. 06.04.2006. Latvijas Vēstnesis, 65 (3433), 25.04.2006.

⁵¹¹ *Noteikumi par grāmatvedības kārtošana un organizāciju*. MK noteikumi Nr.243, 25.07.2000. Latvijas Vēstnesis, 272/274 (2183/2185), 28.07.2000.

ieņēmumu vai izdevumu rezultātā,⁵¹² bet ar šo noteikumu grozījumiem 2006.gada 5.decembrī šis punkts tika svītrots.

Kopš 2007.gada 24.marta ir spēkā Ministru kabineta noteikumi Nr.188 “Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā”, kas nosaka kārtību, kādā individuālais komersants, individuālais uzņēmums, zemnieku un zvejnieku saimniecība, kuras apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata (taksācijas) gadā nepārsniedz 200 000 latu, un cita fiziskā persona, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību, ja tā izvēlas vienkāršā ieraksta sistēmu.

Kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību personām, kas veic saimniecisko darbību, ir obligāts saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls, kura kārtošanu no 2001.gada noteica Ministru kabineta noteikumi “Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaitē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām”⁵¹³. Pēc Ministru kabineta noteikumu Nr.188 spēkā stāšanās minētā žurnāla kārtošanas prasības ir norādītas Ministru kabineta noteikumos Nr.188, kas ietver gan *Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla* formu, gan arī detalizētu tā aizpildīšanas kārtību. Aizpildot *Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnālu* pats galvenais ir atdalīt ar saimniecisko darbību saistītos ieņēmumus un izdevumus no pārējiem, lai gada beigās pareizi aprēķinātu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu. Ministru kabineta noteikumu Nr.188 36.punkts nosaka, ka bez saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla persona “var iekārtot arī citus grāmatvedības reģistrus, brīvi izvēloties reģistru veidu (piemēram, žurnāls, kartīte) un to kārtošanas veidu (izdarot ierakstus papīra reģistrā vai kārtojot elektroniski). Piemēram, analītiskās uzskaites reģistru debitoru parādu (ja tādi ir) uzskaitē, kreditoru parādu (ja tādi ir) uzskaitē, darbinieku, samaksāto nodokļu vai līgumu uzskaitē”⁵¹⁴.

Ministru kabineta noteikumi Nr.188 nosaka, ka personai, kas kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, ir jāņem vērā arī Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585 “Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju” un Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.584 “Kases operāciju uzskaites noteikumi”. Minētie Noteikumi paredz atvieglojumus vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem,

⁵¹² *Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju*. MK noteikumi Nr.585, 21.10.2003. 22.pants. Latvijas Vēstnesis, Nr.151 (2916), 29.10.2003.

⁵¹³ *Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaitē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām*. MK noteikumi Nr. 338, 31.07.2001. Latvijas Vēstnesis, Nr. 115 (2502), 03.08.2001.

⁵¹⁴ *Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā*. MK noteikumi Nr. 188, 20.03.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr. 50 (3626), 23.03.2007.

piemēram, saskaņā ar Ministru kabineta noteikumu Nr.584 “Kases operāciju uzskaites noteikumu” 2.punkta grozījumiem 2006.gada 14.novembrī ⁵¹⁵, personas, kas grāmatvedību kārtu vienkāršā ieraksta sistēmā, nekārto kases grāmatu. Atvieglotas prasības kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību arī ir noteiktas 2006.gada 5.decembra Ministru kabineta noteikumu Nr.585 “Noteikumu par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju” grozījumos - persona, kas kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, ir atbrīvota no grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādāšanas un apstiprināšanas.⁵¹⁶ Tomēr jāatzīmē, lai grāmatvedības sniegtā informācija būtu patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga, kā to nosaka likuma “Par grāmatvedību” 2.pants, kas arī attiecas uz vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtotājiem, neizstrādājot savu grāmatvedības politiku ir grūti nodrošināt šīs likuma prasības.

Vienkāršajai grāmatvedībai ir divas būtiskas atšķirības salīdzinājumā ar divkāršā ieraksta grāmatvedību ⁵¹⁷:

- saimnieciskās darbības uzskaitē, neizmantojot grāmatvedības kontus un divkāršo ierakstu;
- ieņēmumu un izdevumu uzskaitē atbilstoši kases principam jeb naudas plūsmām.

Kases princips paredz uzskaitīt ieņēmumus tad, kad saņemta samaksa par veiktajiem darījumiem, bet izdevumus – tad, kad tie ir apmaksāti.⁵¹⁸ Turpretī saskaņā ar uzkrāšanas principu, darījumus un notikumus atzīst periodā, kad tie notiek, neatkarīgi no tā, kad tiek veikti norēķini.⁵¹⁹ Uzkrāšanas princips vienkāršā ieraksta grāmatvedībā ir jāpiemēro aprēķinot budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli.

Kārtojot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā, obligāti nav jā sastāda bilance, bet, lai iegūtu patiesu bilanci, pirms tās sastādīšanas veic saimnieciskās darbības līdzekļu inventarizāciju, kā arī norēķinu ar debitoriem un kreditoriem salīdzināšanu. Vienkāršā ieraksta grāmatvedībā pašu kapitāla apjomu neuzskaita, to aprēķina no saimnieciskās darbības līdzekļiem atņemot saistības jeb kreditoru parādu summas.⁵²⁰

⁵¹⁵ *Grozījumi Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumos Nr.584 “Kases operāciju uzskaites noteikumi”*. MK noteikumi Nr.927, 14.11.2006. 2.pants. Latvijas Vēstnesis, Nr.185 (3553), 17.11.2006.

⁵¹⁶ *Grozījumi Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumos Nr.585 “Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju”*. MK noteikumi Nr.985, 05.12.2006. 42.².punkts. Latvijas Vēstnesis, Nr.195 (3563), 07.12.2006.

⁵¹⁷ Leibus, I. *Vienkāršā ieraksta grāmatvedība iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem*. Rīga : Izglītības solī, 2005. 7.-8., 93.-94.lpp.

⁵¹⁸ Leibus, I. *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Rīga : Lietišķās informācijas dienests, 2006. 22.lpp.

⁵¹⁹ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes* . 21.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

⁵²⁰ Leibus, I. *Vienkāršā ieraksta grāmatvedība iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem*. Rīga : Izglītības solī, 2005. 93.lpp.

Salīdzinot vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedību kā pozitīvus momentus vienkāršā ieraksta grāmatvedības pielietošanā var minēt ⁵²¹:

- uzskaitē ir vienkāršāka,
- vienkāršā ieraksta grāmatvedību var kārtot pats uzņēmuma īpašnieks vai fiziskā persona un līdz ar to nav nepieciešams algot grāmatvedi vai maksāt par grāmatvedības kārtošanu.

Divkāršajam ierakstam grāmatvedībā ir vairākas priekšrocības, jo tā lietošana nodrošina ⁵²²:

- informāciju par uzņēmuma līdzekļiem un visiem to finansēšanas avotiem, to skaitā arī par pašu kapitāla jeb paša īpašnieka saimnieciskajā darbībā ieguldītajiem līdzekļiem;
- detalizētākas grāmatvedības informācijas sagatavošanu;
- datus preču, darba un pakalpojumu pašizmaksas aprēķināšanai un saimnieciskās darbības analīzei;
- informācijas uzkrāšanu finanšu pārskatu sagatavošanai u.c.

Autore 5.2.tabulā parāda vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedības salīdzinājumu.

5.2.tabula

Vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedības salīdzinājums Latvijā 2008.gadā

Rādītāji	Vienkāršā ieraksta grāmatvedība	Divkāršā ieraksta grāmatvedība
Inventarizācija	Ir jāveic	Ir jāveic
Pārskati	Nodokļu pārskati	Gada pārskats, kas ietver: Balanci, PZA, Naudas plūsmas pārskatu Pašu kapitāla izmaiņu pārskatu Pielikumu Vadības ziņojumu Nodokļu pārskati
Grāmatvedības kārtošanas princips	Kases princips (uzkrāšanas princips tikai aprēķinot budžetā maksājamo PVN)	Uzkrāšanas princips
Divkāršais ieraksts	Nav jāpiemēro	Ir jāpiemēro
Grāmatvedības kārtošanas veids	Papīra reģistra veidā vai elektroniski	Papīra reģistra veidā vai elektroniski
Reģistra veids	Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāls, citi brīvi izvēlēti reģistru veidi (žurnāls, kartīte)	Hronoloģiskie un sistematiskie reģistri (galvenā grāmata un analītiskie uzskaites reģistri) vai žurnāls – virsgrāmata un citi hronoloģiskās un analītiskās uzskaites reģistri
Kases grāmata	Var nekārtot	Obligāta
Grāmatvedības organizācijas dokumenti	Atbrīvota no grāmatvedības organizācijas dokumentu izstrādāšanas un apstiprināšanas	Obligāti jāizstrādā

⁵²¹ Millere, I. Vienkāršās un divkāršās ieraksta sistēmas lietošana Latvijas grāmatvedībā. *Latvijas Universitātes raksti, Ekonomika*, V, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 318.lpp.

⁵²² Leibus, I. *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Rīga : Lietišķās informācijas dienests, 2006. 23.lpp.

5.2.tabulā redzams, ka vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedībai ir šādas kopējas prasības: veikt inventarizāciju, kārtot reģistrus papīra reģistra veidā vai elektroniski u.c., bet pastāv arī būtiskas atšķirības, piemēram, kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību pamatprincips ieņēmumu un izdevumu uzskaitē ir kases princips, atšķirībā no divkāršā ieraksta sistēmā piemērotā uzkrāšanas principa, kā arī vienkāršā ieraksta grāmatvedībā nav jāpiemēro divkāršais ieraksts. Kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, normatīvie akti nosaka obligātu Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla kārtošanu, bet kārtojot divkāršā ieraksta grāmatvedību ir jākārt hronoloģiskie un sistemātiskie reģistri.

Izvērtējot normatīvo aktu prasības, pašlaik Latvijas grāmatvedības sistēmu var iedalīt sekojošās apakšsistēmās:

- divkāršā ieraksta grāmatvedība,
- vienkāršā ieraksta grāmatvedība.

Valsts un pašvaldības iestādēm ir noteikti vienoti uzskaites pamatprincipi un obligāta grāmatvedības kontu plāna lietošana. Valsts un pašvaldības iestāžu grāmatvedības kārtošanas prasības ir noteiktas 1994.gadā pieņemtajā “Likumā par budžetu un finanšu vadību” un Ministru kabineta noteikumos Nr.867 “Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtu grāmatvedības uzskaiti”.

ES neregulē publiskā sektora grāmatvedību un finanšu pārskatu sastādīšanu - šis jautājums ir atstāts katras dalībvalsts kompetencē. Dažāda ir ES valstu pieeja publiskā sektora grāmatvedības regulēšanai. Tādas ES valstis, kā Dānija, Zviedrija, Itālija, Holande, Anglija, Somija, Īrija un Francija ir pierādījušas, ka pāreja no modificētā kases principa uz uzkrāšanas principu ir daudz novatoriskāka. Grāmatvedības un finanšu pārskatu reforma ES valstīs tika sākta apmēram 1990.gadā. Itālijā dažas pašvaldības to ieviesa 1990.gadā, Zviedrija kopš 1993.gada lieto uzkrāšanas principu. Vācijā lēmums par publiskā sektora grāmatvedības sistēmas reformu tika pieņemts 1998.gadā, bet 2006.gada vidū reforma bija sākta tikai 5 no 13 zemēm (lands). Lietuvā publiskā sektora grāmatvedības reforma tika sākta 2005.gadā un tās mērķis ir sagatavot konsolidētos publiskā sektora subjektu grupas finanšu pārskatus sākot no 2010.gada un valsts pārskatus (national statements) sākot no 2012.gada.⁵²³

Latvijas publiskā sektora grāmatvedība arī pakāpeniski pāriet uz uzkrāšanas principa piemērošanu un tā ar 2000.gada 12.decembra grozījumiem “Likumā par budžetu un finanšu vadību”, kurš stājās spēkā ar 2001.gada 1.janvāri, tika noteikts, ka budžeta izpildītāji, ievērojot Ministru kabineta apstiprinātās pamatlīdzekļu nolietojuma normas un pielietojuma nosacījumus, kā arī Valsts kases noteikumus, reģistrē norēķinus grāmatvedības reģistros. Līdz

⁵²³ Klimavičiene, I., Mykolaitiene, V. Changes in the Accounting System of the Public Sector in Lithuania. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : 2007. p. 69

tam budžeta iestādēs netika rēķināts nolietojums pamatlīdzekļiem. Pašlaik spēkā esošie 2007.gada 13.novembra Ministru kabineta noteikumi Nr.749 “Noteikumi par valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtību” paredz, ka budžeta iestādes un pašvaldības 2007.gada pārskatu sagatavo saskaņā ar uzkrāšanas principu.⁵²⁴

Pašlaik daudzi LR normatīvie akti ietver grāmatvedības kārtības prasības. Būtiskākie no tiem ir redzami 5.3.tabulā.

5.3.tabula

Būtiskākie LR normatīvie akti, kas ietver grāmatvedības kārtības prasības un subjekti, kam to piemērošana ir obligāta *

Normatīvie akti	Uzņēmējdarbības formas															
	Likums “Par grāmatvedību”	MK noteikumi Nr.585 “Par grāmatvedības kārtību un organizāciju”	Gada pārskatu likums	Kredītiestāžu likums	Finanšu instrumentu tirgus likums	Ieguldījumu pārvaldes sabiedrību likums	Likums par budžetu un finanšu vadību	Krājaizdevumu sabiedrību likums	Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums	Likums par privātajiem pensiju fondiem	MK noteikumi Nr.808 “Noteikumi par biedrību, nodibinājumu un arodbiedrību gada pārskatiem”	MK noteikumi Nr.928 “Noteikumi par reliģisko organizāciju gada pārskatiem”	MK noteikumi Nr.591 “Noteikumi par politisko organizāciju (partiju) un to apvienību gada pārskatiem”	MK noteikumi Nr.301 “Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem”	Finanšu un kapitāla tirgus komisijas noteikumi un lēmumi	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Individuālie komersanti	X	X												X ¹		
Sabiedrības ar ierobežotu atbildību	X	X	X													
Akciju sabiedrības	X	X	X													
Kredītiestādes, ieguldījumu brokeru sabiedrības un ieguldījumu pārvaldes sabiedrības	X	X		X	X	X									X	
Krājaizdevumu sabiedrības	X	X						X							X	
Apdrošināšanas akciju sabiedrības, savstarpējās apdrošināšanas kooperatīvās biedrības, nedalībvalstu apdrošināšanas filiāles	X	X							X						X	

⁵²⁴ Noteikumi par valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtību. MK noteikumi Nr.749, 13.11.2007. Latvijas Vēstnesis, 185 (3761), 16.11.2007.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Privātie pensiju fondi	X	X								X					X
Kooperatīvās sabiedrības	X	X	X												
Biedrības, nodibinājumi un arodbiedrības	X	X									X				
Politiskās organizācijas	X	X											X		
Reliģiskās organizācijas un to apvienības	X	X										X			
Iestādes, kuras tiek finansētas no valsts budžeta vai pašvaldību budžetiem	X	X					X								
Valsts vai pašvaldību aģentūras	X	X					X								
Citas juridiskās un fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību	X	X													

* autores sagatavota tabula, izmantojot literatūras avotu ⁵²⁵ un LR normatīvo aktu prasības

¹ - kuru apgrozījums (ieņēmumi) no saimnieciskajiem darījumiem iepriekšējā pārskata (taksācijas) gadā pārsniedz 200 000 latu

No 5.3.tabulas var secināt, ka grāmatvedības normatīvo aktu piemērošana ir atkarīga no uzņēmējdarbības formas, bet viennozīmīgi - visām uzņēmējdarbības formām ir jāievēro likums “Par grāmatvedību” un Ministru kabineta noteikumi Nr.585 “Par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju”. Tas nozīmē, ka Latvijā visu sfēru grāmatvedības kārtošāna tiek reglamentēta.

Salīdzinot ar citām Baltijas valstīm, grāmatvedības regulējums katrā no tām tomēr ir atšķirīgs. Neilgi pirms neatkarības atgūšanas Baltijas valstu vadošo grāmatvedības teorētiķu un praktiķu sanāsmē 1990.gada 15.–20.novembrī, kas notika Lietuvas pilsētā Druskininkai, tika debatēts par grāmatvedības sistēmas turpmāko attīstību un reformu scenāriju. Lai gan daudzi speciālisti atbalstīja Igaunijas, Latvijas un Lietuvas vienotas pieejas piemērošanu, dažādu iemeslu dēļ šis ierosinājums netika pieņemts. Līdz ar to Baltijas valstīs grāmatvedības reforma notika atšķirīgā veidā. ⁵²⁶

Salīdzinājumam autore ļoti īsi, ierobežotā darba apjoma dēļ, raksturo Lietuvas un Igaunijas grāmatvedības regulējumu.

⁵²⁵ Informācija par VID Iesniedzamajiem gada pārskatiem, dokumentiem un to iesniegšanas termiņiem par 2006.gada pārskatu. Pielikums VID 7.03.2007. vēstulei Nr.15.5.1/11705. *Bilance*, Nr.7 (163) 4.2007, 6.-9.lpp.

⁵²⁶ Prauliņš, A. *Suprema Lex of Accounting in Latvia – an Insight into Historical Transformation. Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : Kaunas University of Technology, 2007. p. 99-100

Lietuvas Republikas grāmatvedības regulējums

Pēc neatkarības atjaunošanas Lietuvas Republikas grāmatvedības pārkārtošanai 1991.gada 17.decembrī tika pieņemts lēmums “Par grāmatvedības organizāciju un pārskatiem”, bet 1992.gada 18.jūnijā valdība apstiprināja Lietuvas Republikas likumu “Par grāmatvedības pamatiem”, kas arī tāpat kā Latvijā stājās spēkā ar 1993.gada 1.janvāri. 1993.gada 27.oktobrī Lietuvas Republikas valdība pieņēma lēmumu “Par uzņēmumu, kam ir juridiskās personas tiesības, gada finanšu pārskatiem”. 2001.gada 6.novembrī Lietuvas seima pieņēma likumus “Par grāmatvedību”, “Par finanšu pārskatiem”, “Par konsolidētajiem uzņēmumu finanšu pārskatiem”, kuri nomainīja iepriekšējos normatīvos aktus. Lietuvas Republikas likums “Par grāmatvedību” arī sniedz nosacījumus kontu plānam. Ir noteikts, ka Lietuvas Republikas Uzskaites institūts sagatavo un publicē kontu plāna paraugu. Bez minētajiem pamatlikumiem Lietuvas Republikā grāmatvedības prasības ir noteiktas arī grāmatvedības standartos. Lietuvas Republikā ir:

- budžeta uzņēmumu standarti, kurus apstiprina Finanšu ministrija;
- uzskaites standarti uzņēmējdarbībai, kas ir obligāti juridiskām personām ar ierobežotu atbildību, bet juridiskās personas ar neierobežotu atbildību izmanto uzņēmējdarbības standartus tad, ja pēc saviem ieskatiem vēlas sagatavot finanšu pārskatus.

Uzskaites standartus uzņēmējdarbībai sagatavo, apstiprina un publicē Lietuvas Republikas Uzskaites institūts. Pirmie standarti tika apstiprināti 2003.gada 18.decembrī. 2006.gadā Lietuvas Republikā darbojas 25 uzņēmējdarbības standarti. Bez tam Lietuvā ir arī izstrādātas Metodiskās rekomendācijas, kas detalizē standartu prasības un norāda iespējamās kontu korespondences.⁵²⁷

Igaunijas Republikas grāmatvedības regulējums

1990.gadā 6.jūlijā Igaunijas valdība pieņēma “Grāmatvedības nolikumu” (Regulation of Accounting), kas stājās spēkā ar 1991.gada 1.janvāri. Minētā Nolikuma izmaiņas no 1993.gada noteica, ka kontu plāns Igaunijā vairs nav obligāts. Tika arī ieviests termins komercnoslēpums, kā arī tādi jauni termini kā likviditāte, likvīdi aktīvi, parastā akcija, priekšrocību akcija, dividendes, nemateriālie aktīvi, auditors, uzkrāšanas princips grāmatvedībā, pretēji padomju sistēmā lietotajam kases principam, šaubīgie debitoru parādi, kas jau bija zināmi vecajā sistēmā u.c. Pirmais Igaunijas “Grāmatvedības likums” tika pieņemts 1994.gada 8.jūnijā un stājās spēkā ar 1995.gada 1.janvāri. No 1995.gada līdz 2000.gadam “Grāmatvedības likums” tika papildināts ar 16 nacionāliem standartiem.

⁵²⁷ Kanapickiene, R., Gipiene, G., Rudzioniene, K. Регламентирование бухгалтерского учета в Литве. *Latvijas Universitātes raksti, Ekonomika, V*, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 172.-179.lpp.

Grāmatvedības likums ietvēra starptautiskās grāmatvedības prasības, galvenokārt ES 4.direktīvas prasības. Šis likums darbojās astoņus gadus (no 1995.gada līdz 2002.gadam). Ar 2003.gada 1.janvāri stājās spēkā jauns “Grāmatvedības likums”. Tajā pat laikā Nacionālā grāmatvedības padome izdeva jaunus 11 standartus, kas nomainīja iepriekšējos. Nacionālie standarti bija Starptautisko finanšu pārskatu standartu (SFPS) “mini versija”. Igaunijas jaunais “Grāmatvedības likums” atļāva visām kompānijām piemērot SFPS, bet mazie un vidējie uzņēmumi Igaunijā dod priekšroku Igaunijas nacionālajiem standartiem. 2005.gadā bija pieņemti un darbojas 15 Igaunijas grāmatvedības standarti.⁵²⁸

Grāmatvedības standartu piemērošana LR

Grāmatvedību regulējošie normatīvie akti ietver tikai būtiskākās uzskaites prasības, nevis detalizētu grāmatvedības kārtošanas metodiku. Tāpēc jau uzreiz pēc grāmatvedības reformas uzsākšanas, radās jautājums par Starptautisko grāmatvedības standartu (SGS) pielietošanu vai atsevišķu Latvijas grāmatvedības standartu (LGS) izstrādāšanu un to subjektu loku noteikšanu, kuriem to piemērošana ir obligāta. 1996.gada 6.novembra Grozījumi likumā “Par grāmatvedību” noteica, ka “Latvijas Republikas grāmatvedības standartu projektus, saskaņojot tos ar Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un Eiropas Savienības direktīvām, kas reglamentē grāmatvedību, izstrādā Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija”⁵²⁹, bet 1999.gada 8.jūlija grozījumi likumā “Par grāmatvedību” paredzēja: “Latvijas Republikas grāmatvedības standartu izstrādāšanu, pieņemšanu un Starptautisko grāmatvedības standartu adaptēšanu un reģistrēšanu reglamentē Standartizācijas likums”⁵³⁰. Šajā kontekstā Latvijas Finanšu grāmatvedības standartizācijas tehniskā komiteja izstrādāja četrus Latvijas finanšu grāmatvedības standartus (LFGS). Interesenti tos par samaksu varēja iegādāties SIA “Latvijas standarts”, bet tā kā likums “Par grāmatvedību” paredzēja, ka Ministru kabinets izdod noteikumus par obligāti piemērojamiem standartiem un šādi noteikumi netika izdoti, tad LFGS piemērošana bija brīvprātīga un tie netika plaši pielietoti.⁵³¹ Ar 2003.gada 15.maija likuma “Par grāmatvedību” grozījumiem tika noteikts, ka “Ministru kabinets izveido Grāmatvedības padomi, kuras darbības mērķis ir veicināt finanšu pārskatu kvalitātes paaugstināšanu un finanšu pārskatu sagatavošanu reglamentējošo standartu un noteikumu saskaņošanu ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem”⁵³².

Pašlaik Grāmatvedības padome ir izstrādājusi un pieņēmusi 9 Latvijas grāmatvedības standartus (LGS), kuru obligāta piemērošana ir noteikta ar Ministru kabineta noteikumiem

⁵²⁸ Alver, L. The Development of Accounting Legislation in Estonia. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, IV, 689.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2005. 19.-25.lpp.

⁵²⁹ *Grozījumi likumā “Par grāmatvedību”*. 06.11.1996. Latvijas Vēstnesis, 201/202 (686/687), 26.11.1996.

⁵³⁰ *Grozījumi likumā “Par grāmatvedību”*. 08.07.1999. Latvijas Vēstnesis, 234/235 (1694/1695), 20.07.1999.

⁵³¹ Millere, I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, IV, 689.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2005. 207.-208.lpp.

⁵³² *Grozījumi likumā “Par grāmatvedību”*. 15.05.2003. Latvijas Vēstnesis, 77 (2842), 23.05.2003.

“Noteikumi par obligāti piemērojamiem Latvijas grāmatvedības standartiem”. Izvērtējot Latvijas grāmatvedības standartus, autore secina, ka neskatoties uz to, ka tika pieņemts lēmums izstrādāt nacionālos grāmatvedības standartus, nevis adaptēt Starptautiskos grāmatvedības standartus, tomēr pēc būtības pieņemtie LGS neatšķiras no atbilstošajiem Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem (SFPS), kas ietver Starptautiskos grāmatvedības standartus (SGS) un SFPS, jo tie ir tulkoti SGS, bet atšķirīga ir tikai numerācija.. Pieņemtos LGS un atbilstošos SGS var redzēt 5.4.tabulā.

5.4.tabula

Piemērojamie Latvijas grāmatvedības standarti un atbilstošie Starptautiskie grāmatvedības standarti 2008.gada februārī

LGS Nr.	LGS nosaukums	SGS Nr.	SGS nosaukums
1.	Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes	1.	Presentation of Financial Statements
2.	Naudas plūsmas pārskats	7.	Cash Flow Statements
3.	Notikumi pēc bilances datuma	10.	Events After the Balance Sheet Date
4.	Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas	8.	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
5.	Ilgtermiņa līgumi	11.	Construction Contracts
6.	Ieņēmumi	18.	Revenue
7.	Pamatlīdzekļi	16.	Property, Plant and Equipment
8.	Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi	37.	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
9.	Ieguldījumu īpašumi	40.	Investment property

Kopumā vērtējot pēc neatkarības atgūšanas pieņemtos Latvijas grāmatvedību regulējošos normatīvos aktus un to ietekmi uz Latvijas grāmatvedības attīstību, var teikt, ka Latvijas grāmatvedības sistēma no vienas puses ir pietiekami stingri reglamentēta, jo grāmatvedības kārtošānu nosaka daudzi un dažādi normatīvie akti. (..) No otras puses tomēr nav pietiekoši apskatīti daudzi uzskaites jautājumi, jo pašlaik ieviestie nacionālie standarti neaptver visas grāmatvedības jomas, bet SGS piemērošana ir problemātiska un nav obligāta visiem subjektiem.⁵³³ Tāpēc autore uzskata, ka nepieciešams Grāmatvedības padomei izstrādāt un pieņemt grāmatvedības standartus, kas nosaka nemateriālo aktīvu, krājumu, nomas, bioloģisko aktīvu, kā arī citu posteņu un objektu novērtēšanas, klasifikācijas, uzskaites un informācijas sniegšanas prasības.

Pieņemtajos Latvijas grāmatvedības standartos ir ļoti maz piemēru un konkrēti tādu piemēru, kas būtu atbilstoši Latvijas sabiedrību darbībai, tāpēc Grāmatvedības padomei arī ir jāizstrādā un jāpublicē piemēri un LGS skaidrojumi.

⁵³³ Brūna, I., Millere, I. The Development of Accounting System in Latvia Since the Regaining of Independence and the Impact of Globalization on it. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : 2007. p. 23

Izvērtējot grāmatvedību regulējošos normatīvos aktus, autore secina, ka nopietna problēma ir bieži normatīvo aktu grozījumi un vienotas terminoloģijas trūkums. Tā kā Latvijas Republika bija izteikusi vēlmi iestāties ES un 1995.gada 12.jūnijā Luksemburgā bija parakstīts Eiropas līgums ar Eiropas Savienības dalībvalstīm, tad, jau integrējoties ES, Latvijai bija jānodrošina tās esošo un turpmāko likumdošanas aktu harmonizācija ar Eiropas Savienības normatīvajiem aktiem. ES grāmatvedību, kā tas bija norādīts darba 1.1.daļā, regulē 1978.gada 25.jūlija ceturtnā Padomes direktīva par atsevišķu veidu uzņēmumu gada pārskatiem un ar šo direktīvu bija saskaņots likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem” (pašreiz šā likuma nosaukums ir “Gada pārskatu likums” – aut.). Grāmatvedību ES reglamentē arī septītnā direktīva par konsolidētajiem gada pārskatiem un saskaņā ar to bija izdots Latvijas Republikas likums “Par konsolidētajiem gada pārskatiem” (pašreiz šā likuma nosaukums ir “Konsolidēto gada pārskatu likums” – aut.). Astotā ES direktīva ir par personām, kuras ir atbildīgas par grāmatvedības dokumentu ar likumu noteiktajām pārbaudēm un pamatojoties uz šo direktīvu Latvijā bija izdots likums “Par zvērinātiem revidentiem”.

Lai harmonizētu un saskaņotu grāmatvedības prasības Latvijā ar ES pamatnostādņēm, grāmatvedības pamatlikumi kopš to izstrādes 1992.gadā ir bieži grozīti, kas ļoti ietekmē un kavē gan komercdarbības attīstību, gan arī grāmatvežu darbu. Tā kopš Latvijas likuma “Par grāmatvedību” spēkā stāšanās (01.01.1993.) ir pieņemti 8 šī likuma grozījumi. Savukārt, likumam “Par uzņēmumu gada pārskatiem” - 9 grozījumi, ar pēdējiem 2006.gada 19.oktobrī arī mainot likuma nosaukumu, kas pašreizējā redakcijā ir “Gada pārskatu likums”. Likumiem ir nepieciešami vēl turpmākie grozījumi, piemēram, asoc. prof. L.Kaire un I.Kālis, analizējot likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” izmaiņas secināja, ka likuma normas arvien vairāk tiek pietuvinātas SGS prasībām, tomēr joprojām ir dažas neatbilstības, it īpaši ņemot vērā to, ka SGS tiek nepārtraukti pārstrādāti. Autori norādīja uz vēl neatrisinātām tādām atšķirībām starp SGS un Latvijas likuma prasībām, kā pašražotās produkcijas novērtējums bilancē un ārkārtas posteņu atzīšana peļņas vai zaudējumu aprēķinā.⁵³⁴ Darba 7.daļā autore vērtē “Gada pārskatu likuma” prasības un nosaka nepieciešamos grozījumus.

Līdzīga situācija ir ar Ministru kabineta noteikumiem, kuri nosaka grāmatvedības kārtošanas prasības, jo arī tie ir vairākkārt grozīti. Šāda situācija ne tikai neveicina kvalitatīvu finanšu pārskatu sagatavošanu, bet nereti ir par iemeslu nesalīdzināmu datu iekļaušanai pārskatu posteņos.⁵³⁵ Autore uzskata, lai tiktu piemērota vienota ilgtermiņa nostādne LR grāmatvedības regulējumā, Finanšu ministrijai, kura saskaņā ar likuma “Par grāmatvedību”

⁵³⁴ Kaire, L., Kālis, I. Grāmatvedība Latvijā: grāmatvedības normatīvie akti un to atbilstība starptautiskiem grāmatvedības standartiem. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, V, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 155.-157.lpp.

⁵³⁵ Brūna, I., Millere, I. The Development of Accounting System in Latvia Since the Regaining of Independence and the Impact of Globalization on it. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : 2007. p. 23

15.¹ pantu izstrādā un īsteno valsts politiku grāmatvedības jautājumos, ir jāizstrādā LR grāmatvedības ilgtermiņa koncepcija.

Dalas kopsavilkums

Ar likuma “Par Latvijas Republikas valstisko statusu” pieņemšanu 1991.gada 21.augustā bija atjaunota neatkarība. Latvijā no plānveida saimniecības notika virzība uz tirgus ekonomiku, kas arī ietekmēja un noteica grāmatvedības attīstību. Grāmatvedības sistēmas reforma tika uzsākta 1993.gada 1.janvārī, kad stājās spēkā Latvijas Republikas likums “Par grāmatvedību” un Latvijas Republikas likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”. Līdz tam arī tika izdoti atsevišķi dokumenti, kas noteica būtiskus grozījumus iepriekš piemērotajā padomju grāmatvedības sistēmā, piemēram, kā pirmo jauno dokumentu grāmatvedības uzskaites jautājumus var minēt Finanšu ministrijas 1991.gada 22.februāra vēstuli Nr.03- 3/2, kas noteica izmaiņu ieviešanu grāmatvedības uzskaites kontu plānā.

Salīdzinot 1992.gada likuma “Par grāmatvedību” un 1939.gada “Likuma par tirdzniecības grāmatvedību” prasības, var secināt, ka 1992.gada likums ietver daudz līdzīgas grāmatvedības prasības 1939.gada likumam.

Pēc neatkarības atjaunošanas bez grāmatvedības pamatlikumiem tika izdota arī virkne citu normatīvo aktu un pašlaik daudzi LR normatīvie akti ietver grāmatvedības kārtšanas prasības. Grāmatvedības normatīvo aktu piemērošana ir atkarīga no uzņēmējdarbības formas, bet visām uzņēmējdarbības formām ir jāievēro likums “Par grāmatvedību” un Ministru kabineta noteikumi Nr.585 “Par grāmatvedības kārtšanu un organizāciju”. Pašlaik Latvijā visu sfēru grāmatvedības kārtšana tiek reglamentēta un Latvijas grāmatvedības sistēmu var iedalīt sekojošās apakšsistēmās:

- divkāršā ieraksta grāmatvedība,
- vienkāršā ieraksta grāmatvedība.

Vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedībai ir kopējas prasības, piemēram, veikt inventarizāciju, kārtot reģistrus papīra reģistra veidā vai elektroniski, bet pastāv arī būtiskas atšķirības, piemēram, kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību pamatprincips ieņēmumu un izdevumu uzskaitē ir kases princips, atšķirībā no divkāršā ieraksta sistēmā piemērotā uzkrāšanas principa. Kārtojot vienkāršā ieraksta grāmatvedību, normatīvie akti nosaka obligātu *Saimnieciskās darbības ieņēmumu un izdevumu uzskaites žurnāla* kārtšanu, bet kārtojot divkāršā ieraksta grāmatvedību ir jākārt hronoloģiskie un sistemātiskie reģistri.

Valsts un pašvaldības iestādēm ir noteikti vienoti uzskaites pamatprincipi un obligāta vienota grāmatvedības kontu plāna lietošana. Latvijas publiskā sektora grāmatvedība pāriet uz uzkrāšanas principa piemērošanu.

Latvijā tika pieņemts lēmums izdot nacionālos grāmatvedības standartus, nevis adaptēt pieņemtos starptautiskos grāmatvedības standartus. LR Grāmatvedības padome pašlaik ir izstrādājusi un pieņēmusi 9 Latvijas grāmatvedības standartus (LGS), kuru obligāta piemērošana ir noteikta ar Ministru kabineta noteikumiem. Pašlaik ieviestie nacionālie standarti neaptver visu posteņu uzskaites prasības un ar tiem saistītās informācijas uzrādīšanu finanšu pārskatos, tāpēc nepieciešams Grāmatvedības padomei izstrādāt un pieņemt grāmatvedības standartus, kas nosaka nemateriālo aktīvu, krājumu, nomas, bioloģisko aktīvu, kā arī citu posteņu un objektu novērtēšanas, klasifikācijas, uzskaites un informācijas sniegšanas prasības. Autore uzskata, ka Grāmatvedības padomei ir jāizstrādā un jāpublicē piemēri, kas būtu atbilstoši Latvijas sabiedrību darbībai, kā arī standartu skaidrojumi.

Grāmatvedības attīstības kavējošs apstāklis ir bieži grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu grozījumi. Lai tiktu piemērota vienota ilgtermiņa nostādne LR grāmatvedības regulējumā, Finanšu ministrijai ir jāizstrādā LR grāmatvedības ilgtermiņa koncepcija.

6. GRĀMATVEŽA PROFESIJAS ATTĪSTĪBA UN TĀS REGULĒJUMS LATVIJĀ

Veiksmīga saimnieciskā darbība nav iespējama bez grāmatvedības, bet, savukārt, kvalitatīvu grāmatvedības kārtošanu spēj nodrošināt tikai profesionāls grāmatvedis. Grāmatveža profesija ir sena un cienījama. Līdz ar cilvēces, valstu, ekonomikas un uzņēmumu attīstību paralēli arī turpina attīstīties grāmatveža profesija.⁵³⁶

Angļu grāmatvedības teorētiķis A.Litltons (A.C.Littleton), rakstot par publiskās prakses grāmatvežiem ir norādījis trīs publiskās grāmatvedības aspektus, kas raksturo grāmatvežus kā profesionāļus. Tie ir⁵³⁷:

- 1) profesionāliem grāmatvežiem ir adekvātas tehniskās zināšanas un atbilstošas prasmes;
- 2) viņi sniedz savus pakalpojumus ētiskā un ekonomiski neatkarīgā gaisotnē;
- 3) sabiedrība ir ieinteresēta grāmatvežu darba rezultātā.

Grāmatveža profesijas attīstības pirmsākumi jau meklējami senajās civilizācijās. Uzskaites darbinieki senatnē bija augsti godāti. Uzskaiti dēvēja par dievu noslēpumu. Senajā Ēģiptē faraona harēma “galvenais grāmatvedis” bija Neferhoteps, kuru visi ļoti cienīja. Vēl augstāk tika vērtēti tikai slepenpadomnieki un priesteri.⁵³⁸

Uzskaites darbinieku profesija bija radusies jau pirms mūsu ēras un tika izmantota Senajā Grieķijā, Babilonijā, Senajā Romā un citur. Piemēram, par to liecina fakts, ka Grieķijā (Atēnās) apmēram 500 g.p.m.ē. bija obligāta prasība veikt amatpersonu, kas vadīja sabiedriskos fondus, darbības kontroli un revīziju viņu pilnvaru termiņa beigās. Amatpersonas “auditoru” palātai, kura pilnvaras noteica Atēnu konstitūcija, iesniedza pārbaudei savas atskaites. Konstitūcija noteica arī stingru grāmatvedības prasību ievērošanu. Kamēr nebija pabeigta amatpersonu atskaišu pārbaude, amatpersonas nedrīkstēja atstāt valsti, kā arī nedrīkstēja rīkoties ar savu īpašumu.⁵³⁹

Attīstoties rūpniecībai un tirdzniecībai, pieauga grāmatveža profesijas nozīme. Sākumā grāmatvedības uzskaiti veica pats ražotājs vai tirgotājs, bet darbības apjomiem paplašinoties, radās nepieciešamība pēc darba dalīšanas.

Grāmatvedības vēstures pētnieki atzīmē, ka pirmais grāmatvedis, kuru 1498.gadā oficiāli iecēla šajā amatā Svētās Romas imperators Maksimilians I, bija Hristafors Štefers.⁵⁴⁰

⁵³⁶ Millere, I. Grāmatveža profesijas attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*. Ekonomika, VI, 718.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2007. 275.lpp.

⁵³⁷ *An Accounting Thesaurus 500 Years of Accounting*. ed.by R.J. Chambers. Oxford : Pergamon, 1995. p. 937

⁵³⁸ Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. с. 7

⁵³⁹ turpat, с. 19

⁵⁴⁰ Danilans, A. *Ekonomists grāmatvedis*. Rīga : Zvaigzne, 1984. 10.lpp.

Pirmo reizi vēsturē grāmatvežu biedrība tika izveidota 1581.gadā Venēcijā⁵⁴¹ un šajā pašā gadā Venēcijā nodibināja arī grāmatvežu augstskolu. No 1650.gada Skotijā virsgrāmatvedis tika uzskatīts par līdzīgu zvērinātam advokātam. Cik zināms, visvecākā zvērināta virsgrāmatveža apliecība izdota 1720.gadā Kārlim Suellam Londonā.⁵⁴² 1773.gadā Edinburgas rokasgrāmatā bija minēti 7 grāmatveži. Sākoties rūpniecības revolūcijai radās arī profesionāli grāmatveži. 19.gadsimta sākumā katrā lielākajā Anglijas un Skotijas pilsētā bija ne vairāk kā piecdesmit grāmatveži.⁵⁴³ Tika izveidotas vairākas grāmatvedības komitejas, biedrības un asociācijas. 1854.gadā Anglijas karalis apstiprināja statūtus virsgrāmatvežu biedrībai Edinburgā. 1880.gadā tika izveidots Anglijas un Velsas zvērinātu virsgrāmatvežu institūts. Sekojot Anglijas piemēram, 1880.gadā Kanādā, Monreālā arī tika apstiprināti statūti Virsgrāmatvežu savienībai.⁵⁴⁴

Pirmsrevolūcijas Krievijā grāmatvedības darbiniekus gatavoja tirdzniecības skolas, komercskolas, dažas augstskolas (komercinstitūti un politehniskie institūti, tai skaitā Rīgas politehniskais institūts) un privāti grāmatvedības kursi, tomēr lielākoties grāmatvedības darbiniekiem nebija speciālas profesionālas izglītības.⁵⁴⁵ Latvijā tautsaimniecības speciālistus, t.sk. arī grāmatvežus augstākajā līmenī sagatavoja augstskola.

Svarīga loma grāmatveža profesijai bija arī Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam. Latviešu konversācijas vārdnīcā norādīts, ka “grāmatvedis – uzņēmuma vai iestādes kalpotājs, kam uzticēta grāmatvedība, un kas to veic patstāvīgi. Par grāmatvedi nesauc palīgus, kas nodarbināti grāmatvedībā blakusdarbos. (..) Latvijā izšķir grāmatvežus un rēķinvežus. Lielos uzņēmumos ar plašiem apgrozījumiem parasti strādā daudz grāmatvežu un uzraudzība par grāmatojumiem, grāmatu noslēgšanu un bilances uzstādīšanu piekrīt vecākam grāmatvedim, t.s. virsgrāmatvedim, kas nes atbildību. Arī pats uzņēmējs ir līdzatbildīgs.”⁵⁴⁶

Izvērtējot Konversācijas vārdnīcā ietverto skaidrojumu virsgrāmatveža atbildībai par grāmatvedības kārtošānu, jāsecina, ka šāda prasība normatīvajos aktos nebija ietverta. To 1934.gadā norādīja arī Ž.Sproģeris, rakstot, ka valsts pienākums ir piegriezt nopietnāku vērību saimniecisko pasākumu grāmatvedības jautājumiem un uzlikt grāmatvežiem noteiktu publiski tiesisku atbildību. Līdz šim grāmatvežiem nav piešķirtas nekādas tiesības, nedz atbildības. Pirmais nepieciešamais jautājums, kas būtu nokārtojams likumdošanas ceļā – noteikumi par obligatorisku grāmatvedību privātos uzņēmumos (tas tika noteikts ar 1939.gada “Likumu par tirdzniecības grāmatvedību” – aut.) (..) Tad būtu uzliedama grāmatvežiem publiski tiesiska

⁵⁴¹ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 35

⁵⁴² Kēdens, R. Zvērinātu virsgrāmatvežu kvalifikāciju vēsture. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 49.lpp.

⁵⁴³ Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. с. 35

⁵⁴⁴ Kēdens, R. Zvērinātu virsgrāmatvežu kvalifikāciju vēsture. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 49.lpp.

⁵⁴⁵ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 269.lpp.

⁵⁴⁶ *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10485., 10489.lpp.

atbildība par grāmatu un pārskatu pareizību.⁵⁴⁷ 1939.gada “Likumā par tirdzniecības grāmatvedību” tika ietverta prasība, ka inventārs un bilance, kas bija obligāti iesniedzamie pārskati, jāparaksta arī uzņēmuma grāmatvedim. 1992.gada likumā “Par grāmatvedību” 2.pantā ir noteikts, ka par grāmatvedības kārtošānu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs, bet “Gada pārskatu likumā” nav ietverta prasība, ka gada pārskats būtu jāparaksta arī grāmatvedim. Arī Latvijas PSR laikā uzņēmumu, iestāžu un organizāciju pārskatu parakstīšana bija obligāts galvenā (vecākā) grāmatveža pienākums. Salīdzinot grāmatveža atbildību Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam un sociālisma periodā ar pašreizējām prasībām, autore secina, ka pašlaik no grāmatveža netiek prasīta nekāda atbildība par grāmatvedības kārtošānu un pārskatu sastādīšanu. Tā kā uzņēmumu grāmatvežiem un arī grāmatvedības pakalpojumu sniedzējiem ir jābūt atbildīgiem par savu darbību, jo tās rezultāti bieži vien attiecas arī uz sabiedrības interesēm, autore uzskata, ka normatīvajos aktos ir jānosaka gan grāmatvežu, gan grāmatvedības pakalpojumu sniedzēju uzņēmumu atbildība par grāmatvedības kārtošānu un pārskatu sastādīšanu.

Turpinot pētīt grāmatveža profesijas attīstību Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, jāatzīmē, ka gadu pēc Latvijas valsts proklamēšanas, kara apstākļos, 1919.gada 16.decembrī notika Latvijas Grāmatvežu savienības organizēšanas sapulce.⁵⁴⁸ 1920.gada 7.janvārī tika pieņemti statūti un 1920.gada 21.janvārī Latvijas Grāmatvežu savienību (turpmāk - Savienība) reģistrēja Apgabaltiesa. Pirmā biedru pilnsapulce notika 1920.gada 22.februārī, un tajā laikā Savienībā bija iestājušies 165 biedri. Pirmā valde, kurā bija deviņi locekļi, par valdes priekšsēdētāju ievēlēja Žani Sproģeri.⁵⁴⁹

Par Latvijas Grāmatvežu savienības valdes priekšsēdētājiem tās darbības gados ir bijuši gan tās pirmais valdes priekšsēdētājs Žanis Sproģeris, gan arī Pēteris Mežulis, Pēteris Graudiņš, Aleksandrs Kallas, bet ilgstoši – Paulis Ērglis.⁵⁵⁰ Pauls Ērglis bija Latvijas Grāmatvežu savienības valdes priekšsēdētājs no 1925.gada līdz 1937.gada maijam un arī vēlāk turpināja darboties kā valdes loceklis. Viņš darbojās arī kā grāmatvedis – eksperts un žurnāla “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts” atbildīgais redaktors. Par nopelniem sabiedriskajā darbā apbalvots ar 5.šķiras Triju zvaigžņu ordeni un citiem ordeņiem un goda zīmēm.⁵⁵¹

1934.gadā P.Ērglis rakstīja: “Latvijas grāmatvežu savienības biedru skaits, kurš komplektējas pa lielākai daļai no bezpartejiskiem pilsoņiem (..) nekad nav pārsniedzis skaitli

⁵⁴⁷ Sproģeris, Ž. Grāmatvedības nozīme. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 48.lpp.

⁵⁴⁸ Kēdens, R. Zvērinātu virsgrāmatvežu kvalifikāciju vēsture. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 51.lpp.

⁵⁴⁹ Latvijas grāmatvežu savienība. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.1, 23.lpp.

⁵⁵⁰ Grāmatvežu savienības 15 gadu jubileja. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1935, Nr.5/6, 94.lpp.

⁵⁵¹ Paulis Ērglis Latvijas Grāmatvežu savienības goda biedrs. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1937, Nr.10/11, 231.lpp.

300, kaut gan Latvijā strādā vairāk tūkstošu grāmatvežu”.⁵⁵² 1939.gada 1.decembrī Latvijas grāmatvežu biedrībā pavisam bija 350 biedri un noteikta biedru maksa Ls 7 gadā.⁵⁵³

Pie Latvijas Grāmatvežu savienības 1930.gada 11.martā bija izveidota grāmatvežu ekspertu sekcija, par kuras biedriem varēja kļūt tikai Latvijas Grāmatvežu savienības biedri ar augstskolas Tautsaimniecības fakultātes izglītību un piecu gadu grāmatveža praksi vai arī ar speciālu vidējo izglītību un 15 gadu grāmatveža praksi, pie tam praksē ieskaitīja tikai patstāvīgā un atbildīgā grāmatveža darbā nokalpoto laiku.⁵⁵⁴

1940.gadā Latvijas Grāmatvežu savienība tika nosaukta par Latvijas Grāmatvežu biedrību un tās izdotajā “Grāmatvežu kalendārā 1940.gadam”, kas bija rokasgrāmata grāmatvežiem, bija norādīts, ka savā 20 gadu darbības laikā Latvijas grāmatvežu biedrība ir organizējusi kursus, uzturējusi bibliotēku un lasītavu, sarīkojusi lekcijas un referātus, uzturējusi biedru klubu, noorganizējusi un uzturējusi grāmatvedības biroju, biedru darba apgādi, sasaukusi grāmatvežu konferences un apspriedes, izdevusi žurnālu “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts” un “Grāmatvežu kalendāru”, sarīkojusi koncertus, ekskursijas, biedru vakarus un citus sarīkojumus, nodibinājusi palīdzības fondu, noorganizējusi padomu sniegšanu grāmatvedības jautājumos biedriem un interesentiem, piedalījies dažādās komisijās un likumprojektu izstrādāšanā, grāmatvežu algu tarifu izstrādāšanā.⁵⁵⁵

Grāmatvežu algas bija atšķirīgas valsts iestādēs un privātajos uzņēmumos. Piemēram, valsts iestādēs grāmatvežu atalgojums gan 1936.gadā, gan 1938.gadā svārstījās no Ls 144 līdz Ls 494 - atkarībā no valsts iestādes lieluma un grāmatveža šķiras. Valsts iestādēs bija nodarbināti I, II un III šķiras grāmatveži, kā arī vecākie grāmatveži un virsgrāmatveži. Pilsētu pašvaldības grāmatvežu algas bija atkarīgas no iedzīvotāju skaita un svārstījās no Ls 97 līdz Ls 416. Privātajos uzņēmumos bija nodarbināti grāmatveži un virsgrāmatveži, kā arī rēķinveži. Rūpniecības uzņēmumu grāmatvežu maksimālais algas apmērs bija ievērojami lielāks kā valsts iestādēs un pašvaldībās. Grāmatvežu algas uzņēmumos bija atkarīgas no uzņēmuma lieluma, un tās 1936.gadā bija robežās no Ls 80 līdz Ls 850, bet 1938.gadā – no Ls 100 līdz Ls 980, pie tam vīriešu grāmatvežu darbs tika labāk atalgots nekā sieviešu, jo vīriešiem atalgojums 1936.gadā bija no Ls 80 līdz Ls 850, 1938.gadā - no Ls 100 līdz Ls 980, bet sievietēm 1936.gadā - no Ls 80 līdz Ls 500, bet 1938.gadā - no Ls 90 līdz Ls 550. Virsgrāmatvežiem bija ievērojami lielāks atalgojums – robežās no Ls 300 līdz Ls 1575, bet rēķinvežiem - no Ls 75 līdz Ls 500.^{556 557}

⁵⁵² Ērglis, P. Grāmatvežu pienākumi atjaunotā Latvijā. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 33.lpp.

⁵⁵³ *Grāmatvežu kalendārs 1940.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1939. 144.-145.lpp.

⁵⁵⁴ Gulbis, V. Latvijas Grāmatvežu savienības ekspertu sekcija. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.1, 28.-29.lpp.

⁵⁵⁵ *Grāmatvežu kalendārs 1940.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1939. 142.lpp.

⁵⁵⁶ *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 116.-117.lpp.

⁵⁵⁷ *Grāmatvežu kalendārs 1940.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1939. 154.lpp.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, tika pievērsta uzmanība arī tādām jautājumam kā grāmatveža profesionālā ētika, kura, kā to var spriest no valdes priekšsēdētāja Žaņa Sproģera rakstītā “augsti vērtē nevis grāmatvedi ar augstām aroda zināšanām, augstu sava aroda morāli un ētiku, bet gan grāmatvedi, kas veikli prot kombinēt un vest grāmatas pēc uzņēmuma vadītāju norādījumiem un izvest rezultātus pēc viņu vēlēšanās”⁵⁵⁸, ne vienmēr tika ievērota. Diemžēl nereti līdzīgs grāmatveža darba vērtējums privātajā sektorā tiek piemērots arī pašlaik.

Izvērtējot grāmatveža profesiju Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, var secināt, ka tā ir bijusi prestiža un labi atalgota. Tās pārstāvji bija izveidojuši savu profesionālo organizāciju - Latvijas Grāmatvežu savienību (vēlāk – biedrību), kas aktīvi darbojās grāmatvedības popularizēšanas jomā un izdeva arī savu žurnālu - “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts”.⁵⁵⁹

Padomju Savienībā kā lielu padomju grāmatvedības sasniegumu uzskatīja galveno (vecāko) grāmatvežu tiesību un pienākumu noteikšanu. Pirmo reizi tos formulēja Augstākā Tautas Saimniecības Padome 1924.gada 13.decembra rīkojumā. Vēlāk tie tika vairākkārt grozīti un papildināti.⁵⁶⁰

1964.gada 6.novembrī PSRS bija pieņemts PSRS Ministru Padomes “Nolikums par valsts, kooperatīvo (izņemot kolhozu) un sabiedrisko uzņēmumu, organizāciju un iestāžu galvenajiem (vecākajiem) grāmatvežiem”, kas regulēja viņu tiesisko stāvokli, pienākumus, tiesības un noteica atbildību. Galvenā grāmatveža amats uzņēmumā tika noteikts, ja uzņēmumā bija ne mazāk kā 300 strādājošo, bet, ja strādājošo skaits bija mazāks, tad noteica vecākā grāmatveža amatu. Sociālisma periodā galvenajam (vecākajam) grāmatvedim bija ļoti plašs pienākumu klāsts, kas ietvēra gan grāmatvedības darba organizāciju, gan savlaicīgu un pareizu nodokļu nomaksu, gan arī finansiālās un saimnieciskās darbības analīzi. Ievērojami plašākas sociālismā bija arī galvenā (vecākā) grāmatveža tiesības. Galvenā grāmatveža rīkojumi par operāciju pareizu un savlaicīgu noformēšanu un dokumentu iesniegšanu grāmatvedībai bija obligāti visiem uzņēmuma darbiniekiem. Galvenajam (vecākajam) grāmatvedim bija jāvīzē visi līgumi un vienošanās, ko iestādes, organizācijas vai uzņēmumi slēdza par preču vai materiālu izsniegšanu vai darbu un pakalpojumu izpildīšanu, kā arī pavēles par darbinieku algu noteikšanu un citi dokumenti. Uzņēmuma vadītāji gandrīz visos uzņēmuma darbības jautājumos konsultējās ar uzņēmumu grāmatvežiem.⁵⁶¹ Autore secina, ka

⁵⁵⁸ Sproģeris, Ž. Grāmatvedības nozīme. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 48.lpp.

⁵⁵⁹ Millere, I. Grāmatveža profesijas attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*. Ekonomika, VI, 718.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2007. 278.lpp.

⁵⁶⁰ Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 273.lpp.

⁵⁶¹ turpat, 328.-330.lpp.

atšķirībā no pašreizējām prasībām, sociālisma periodā galvenajiem (vecākajiem) grāmatvežiem obligāti bija jāparaksta uzņēmuma pārskati.

Analizējot grāmatveža profesiju Latvijā pašlaik, autore pēta grāmatvežu profesijas, ar to saprotot profesijas, kas ietver grāmatvedības pienākumus - grāmatveža, uzskaitveža, rēķinveža un kasiera profesijas, to kvalifikācijas prasības un nosaukumus.

Profesiju, to vidū arī grāmatvežu profesiju, regulējumu pašlaik nosaka Ministru kabineta noteikumi Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību" (turpmāk Noteikumi)⁵⁶², kas tika pieņemti 2007.gada 13.februārī, ar tiem sekojošiem grozījumiem. Minētie Noteikumi nosaka, ka "profesijas ir sagrupētas deviņās pamatgrupās profesiju profesionālās kvalifikācijas līmeņa (teorētiskā un praktiskā sagatavotība, kas dod iespēju veikt noteiktai sarežģītības un atbildības pakāpei atbilstošu darbu) dilstošā secībā"⁵⁶³.

Izpētot Profesiju klasifikatoru, var secināt, ka grāmatvežu profesijas ir iekļautas gan 2., gan 3., gan 4.pamatgrupā. Tas nozīmē, ka to potenciālajiem izpildītājiem ir nepieciešams augsts sagatavotības līmenis, lai varētu veikt sarežģītu un atbildīgu darbu.⁵⁶⁴

2.pamatgrupas (*vecākie speciālisti*) atsevišķā grupā - 2411 ir iekļauti *grāmatveži*. Atbilstoši Noteikumu 1.pielikumam, "šīs atsevišķās grupas vecākie speciālisti sniedz grāmatvedības pakalpojumus, konsultē grāmatvedības jautājumos, veic grāmatvedības grāmatu, dokumentu un pārskatu revīziju; izdara par tiem atzinumus un izstrādā metodiskus dokumentus" un grāmatvežiem ir noteikti šādi profesionālās darbības pamatuzdevumi^{565 566}

⁵⁶⁷.

- plānot un noteikt budžeta un grāmatvedības kontroli un citus grāmatvedības darbības aspektus un sistēmas, kā arī konsultēt šajos jautājumos;
- gatavot finanšu dokumentus apstiprināšanai pirms iesniegšanas vadībai, akcionāriem, juridiskām un citām ar likumu noteiktām personām;

⁵⁶² Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. 5.1.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007.

⁵⁶³ turpat

⁵⁶⁴ Millere, I. Grāmatveža profesijas attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*. Ekonomika, VI, 718.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2007. 278.lpp.

⁵⁶⁵ Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. 1.pielikums. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007.

⁵⁶⁶ Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.683, 09.10.2007. 2.69.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.165 (3741), 12.10.2007.

⁵⁶⁷ Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.47, 29.01.2008. 3.19.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.18 (3802), 01.02.2008.

- gatavot maksājumu deklarācijas, konsultēt par nodokļu un maksājumu problēmām, apstrīdēt strīdīgas prasības nodokļu komisijā;
- gatavot budžeta ieņēmumu prognožu pārskatus;
- veikt finanšu pētījumus dokumentu viltošanas un bankrota jautājumos;
- kontrolēt pārskatus un grāmatvedības grāmatas;
- veikt kredītiestāžu auditu, grāmatvedības un statistikas pārskatu analīzi, izdarīt atzinumus, gatavot normatīvos un metodiskos dokumentus, veikt analītisko darbu;
- identificēt iestādes iekšējā audita apjomā esošo auditējamo sistēmu kopumu; sagatavot iestādes iekšējā audita ilgtermiņa attīstības plānu, stratēģisko plānu, gada plānu un iekšējo auditora mācību plānu;
- nodrošināt finanšu, vadības, izpildes novērtējuma, kvalitātes un citu veidu iekšējo auditu veikšanu;
- organizēt iekšējos auditus atbilstoši iekšējā audita standartiem un ētikas principiem;
- analizēt un izvērtēt kapitāla izlietojumu;
- plānot kapitāla palielināšanu un finansēšanas avotus;
- veikt finanšu plānošanu un prognozēšanu;
- sagatavot investīciju projektus;
- plānot un veikt zinātniskās pētniecības darbu finanšu ekonomikā;
- sniegt metodisko palīdzību grāmatvedības jautājumos budžeta izpildītājiem un grāmatvežiem;
- nodrošināt budžeta grāmatvedības reģistru kārtošanu, grāmatvedības dokumentu vai datu attēlu uzglabāšanu;
- veikt līdzīga satura uzdevumus;
- vadīt citus darbiniekus.

Izpētot *grāmatvežu* pamatuzdevumus, var secināt, ka tie ietver ne tikai grāmatvežu, bet arī auditoru un citu profesiju pamatuzdevumus.

Saskaņā ar Profesiju klasifikatoru, 2411 grupas profesijas ir ^{568 569 570}:

2411	01	Galvenais GRĀMATVEDIS
2411	02	Vecākais GRĀMATVEDIS
2411	03	REVIDENTS
2411	04	AUDITORS

⁵⁶⁸ Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. 1.pielikums. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007.

⁵⁶⁹ Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.47, 29.01.2008. Latvijas Vēstnesis, Nr.18 (3802), 01.02.2008.

⁵⁷⁰ turpat, 3.20.p.

2411	05	Informācijas sistēmu AUDITORS
2411	06	Kredītiestāžu uzraudzības EKSPERTS
2411	07	Uzraudzības AUDITORS
2411	08	Grāmatvedības EKSPERTS
2411	09	Kredītiestāžu uzraudzības ANALĪTIĶIS
2411	10	Metodikas EKSPERTS
2411	11	Aizdevumu REVIDENTS
2411	12	Vecākais FINANSISTS
2411	13	Zvērināts REVIDENTS
2411	14	Iekšējās kontroles galvenais SPECIĀLISTS
2411	15	Iekšējās kontroles galvenais INSPEKTORS
2411	16	Struktūrvienību koordinācijas, profilakses un informācijas uzskaites galvenais SPECIĀLISTS
2411	17	Iekšējais AUDITORS
2411	18	Galvenā GRĀMATVEŽA VIETNIEKS

3.pamatgrupā iekļauti *speciālisti*, no kuriem uz grāmatvežu profesijām var attiecināt 3433 grupu – *uzskaites speciālisti*. 3433 grupas profesionālās darbības pamatuzdevumi ir “veikt pilnu komersanta, personālsabiedrības, iestādes, biedrības un nodibinājuma, organizācijas finansiālo operāciju uzskaiti grāmatvedības ekspertu vadībā, pamatojoties uz vispārējiem grāmatvedības uzskaites principiem; nodrošināt finanšu informācijas apkopošanu un apstrādi, finanšu rādītāju aprēķināšanu un analīzi; izstrādāt priekšlikumus komersanta, personālsabiedrības, iestādes, biedrības un nodibinājuma, organizācijas finansiālās darbības pilnveidošanai; kontrolēt valūtas darījumu grāmatvedības darbību, veikt dokumentāros norēķinus starptautiskajā tirdzniecībā; pārbaudīt naudas maksājumus, ienākumus un citu finanšu operāciju dokumentu pareizību, uzskaitīt ilgtermiņa ieguldījumus un krājumus, pārceņot un norakstīt tos; uzskaitīt pilnvaras un kreditorus; kontrolēt un aprēķināt darba samaksu; gatavot finanšu pārskatus; lietot teorētiskās un praktiskās grāmatvedības zināšanas, risinot problēmas, kas radušās darba procesā; konsultēt grāmatvežus grāmatvedības programmas lietošanā; sniegt vispārēju informāciju esošajiem un potenciālajiem klientiem; apkalpot noguldījumu un norēķinu kontus; izpildīt kases operācijas un vienkāršākās valūtas operācijas; nodrošināt finanšu operāciju uzskaiti; veikt līdzīga satura uzdevumus; vadīt citus darbiniekus”⁵⁷¹.

3433 grupas - *uzskaites speciālisti* - profesijas ir šādas⁵⁷²:

3433	01	GRĀMATVEDIS
3433	03	Valūtas darījumu GRĀMATVEDIS
3433	04	Vērtspapīru GRĀMATVEDIS
3433	05	Valūtas operāciju GRĀMATVEDIS
3433	06	Kontu OPERATORS

⁵⁷¹ Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. 1.pielikums. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007. (ar sekojošiem grozījumiem) [atsauce 13.02.2008.], Pieejams: <http://www.likumi.lv>

⁵⁷² turpat

3433	07	Kontu ADMINISTRATORS
3433	08	Finanšu SPECIĀLISTS
3433	09	GRĀMATVEDIS (KONSULTANTS)
3433	10	Finanšu DARBINIEKS
3433	11	Materiālu uzskaites GRĀMATVEDIS
3433	12	Algu GRĀMATVEDIS

4.pamatgrupa ir *kalpotāji*, kurā ir 4121 grupa - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki*, kuru pamatuzdevumi ir “izdarīt ierakstus uzskaites un grāmatvedības dokumentos; veikt nepieciešamos aprēķinus; veikt citas, mazāk atbildīgas, uzskaites un grāmatvedības funkcijas; atbilstoši spēkā esošajām instrukcijām rēķināt produkcijas pašizmaksu; veikt darba algas aprēķina un izmaksas palīgdarbus; saņemt naudu no abonentiem; aprēķināt pašvaldības nodokļus un nodevas; pieņemt un reģistrēt ziņojumus par visu veidu bojājumiem; veikt izpildīto remontdarbu uzskaiti; sagatavot aprēķinus objekta remonta, renovācijas vai rekonstrukcijas darbu tāmēm; aprēķināt objekta telpu remonta, renovācijas vai rekonstrukcijas darbu apjomus; pārbaudīt iestāžu vai būvkomersantu sagatavotās objekta remonta, renovācijas un rekonstrukcijas darbu tāmes un sniegt atzinumu par tām; piedalīties objektu apsekošanā un to tehniskā stāvokļa novērtēšanā; veikt līdzīga satura uzdevumus”⁵⁷³.

4121 grupa - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* - ietver šādas profesijas ⁵⁷⁴:

4121	01	Jaunākais GRĀMATVEDIS
4121	02	KASIERIS
4121	03	Grāmatvedības UZSKAITVEDIS
4121	04	Pašizmaksas RĒĶINĀTĀJS
4121	05	Algu RĒĶINĀTĀJS
4121	06	Remontdarbu DISPEČERS
4121	07	Nodokļu (nodevu) ADMINISTRATORS
4121	08	RĒĶINVEDIS
4121	09	TĀMĒTĀJS

Izvērtējot iepriekšminētās 2411 grupas - *grāmatveži*, 3433 grupas – *uzskaites speciālisti* un 4121 grupas - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* profesijas, autore secina, ka šajās grupās bez grāmatvežiem ir iekļauti arī revidenti, auditori, iekšējās kontroles speciālisti, kā arī eksperti, finansisti, operatori, administratori, dispečeri u.c. profesiju pārstāvji.

Ar 2008.gada 29.janvāra grozījumiem Ministru kabineta noteikumos Nr.125, Profesiju klasifikators ir papildināts ar profesiju standartiem, kas sagrupēti pa klasifikatora pamatgrupām.⁵⁷⁵ Pašlaik gan Profesiju klasifikatora pielikumā ir pievienoti tikai trīs profesiju

⁵⁷³ Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. 1.pielikums. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007. (ar sekojošiem grozījumiem) [atsauce 13.02.2008.], Pieejams: <http://www.likumi.lv>.

⁵⁷⁴ turpat

⁵⁷⁵ Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 “Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību. MK noteikumi Nr.47, 29.01.2008. 3.49.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.18 (3802), 01.02.2008

standarti, no kuriem neviens neattiecas uz grāmatveža profesiju. Profesiju standarti ir jāizstrādā atbilstoši 2007.gada Ministru kabineta noteikumiem Nr.149 “Profesiju standartu izstrādes kārtība”.⁵⁷⁶ Profesiju standartos ir jānorāda profesijas nosaukums un profesijas kods atbilstoši Profesiju klasifikatoram, kā arī profesionālās kvalifikācijas līmenis, kas tiek noteikts atbilstoši “Profesionālās izglītības likuma” 5.pantam, kur ir paredzēti pieci kvalifikācijas līmeņi. Pirmajam kvalifikācijas līmenim ir tāda teorētiskā un praktiskā sagatavotība, kas dod iespēju veikt vienkāršus uzdevumus noteiktā praktiskās darbības sfērā, bet savukārt piektais līmenis paredz noteiktas nozares speciālista augstāko kvalifikāciju⁵⁷⁷. Autore secina, ka “Profesionālās izglītības likumā” profesionālās kvalifikācijas līmeņi ir izkārtoti pretēji Profesiju klasifikatorā noteiktajai secībai, kur profesijas ir sagrupētas deviņās pamatgrupās profesiju profesionālās kvalifikācijas līmeņa dilstošā secībā, kā arī kvalifikācijas līmeņi ir pieci, bet profesiju pamatgrupas ir deviņas, kas liecina par savstarpēju neatbilstību.

Grāmatvežu profesijai ir pieņemti un apstiprināti 3.un 4.kvalifikācijas līmeņa profesijas standarti. Latvijas Republikas Izglītības un zinātnes ministrija ar 2001.gada 19.oktobra rīkojumu Nr.587 ir apstiprinājusi 3.kvalifikācijas līmeņa “Grāmatveža” profesijas standartu⁵⁷⁸ un ar 2002.gada 6.jūnija rīkojumu Nr.351 ir apstiprinājusi “Grāmatveža” profesijas standartu (reģistrācijas Nr. PS 0071), kas reglamentē pamatprasības un nosaka nepieciešamo zināšanu līmeni, kā arī prasmju kopumu, kas nepieciešamas 4.kvalifikācijas grāmatvedim⁵⁷⁹. Izvērtējot šos profesiju standartus, autore secina, ka tie ir neatbilstoši Ministru kabineta noteikumiem Nr.149 “Profesiju standartu izstrādes kārtība”, jo abi standarti attiecas uz profesiju *grāmatvedis*, daudzi pienākumi sakrīt, nav sasaistes ar Profesiju klasifikatoru, norādot, profesijas kodu atbilstoši Profesiju klasifikatorā noteiktajai profesiju klasifikācijai.

Autore uzskata, ka ir jāsaista profesiju standarti ar Profesiju klasifikatoru un jāprecizē grāmatvežu grupu un profesiju nosaukumi. Profesiju klasifikatorā ir jāveic šādi grozījumi: no iepriekš analizētajām Profesiju klasifikatora grupām 2411, 3433 un 4121 ir jāizslēdz citu profesiju pārstāvji vai nu tos iekļaujot atbilstošās citās grupās, vai arī veidojot jaunas grupas, piemēram, revidenti un auditori, šajā grupā iekļaujot revidentus, auditorus, kā arī iekšējos auditorus un iekšējās kontroles speciālistus. Grupai 2411 *grāmatveži* ir jāmaina nosaukums uz *grāmatvedības galvenie speciālisti* un jāatstāj sekojošas profesijas:

2411	(01)	Galvenais GRĀMATVEDIS
2411	(08)	Grāmatvedības EKSPERTS
2411	(18)	Galvenā GRĀMATVEŽA VIETNIEKS

⁵⁷⁶ *Profesiju standartu izstrādes kārtība*. MK noteikumi Nr. 149, 27.02.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr. 37 (3613), 02.03.2007.

⁵⁷⁷ *Profesionālās izglītības likums*. LR likums, 10.06.1999. (ar ar grozījumiem, ieskaitot 07.06.2007.), 5.pants. [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=20244>

⁵⁷⁸ Grāmatveža profesijas standarts. 3 kvalifikācijas līmenis. Reģistrācijas Nr.PS 0022. [tiešsaiste] – [atsauce 10.02.2008.]. Pieejams: http://www.izmpic.gov.lv/Standartu_reg/gramatvedis.pdf

⁵⁷⁹ Grāmatveža profesijas standarts. 4 kvalifikācijas līmenis. Reģistrācijas Nr.PS 0071 [tiešsaiste] – [atsauce 10.02.2008.]. Pieejams: <http://www.gramatvezusc.lv/?p=1706&lang=374>

No šīs grupas jāizslēdz arī profesija 2411 02 *vecākais grāmatvedis*.

3433 grupas nosaukums *uzskaites speciālisti* ir jāmaina uz nosaukumu *grāmatvedis* un šajā grupā ir jāatstāj tikai profesija:

3433 01 GRĀMATVEDIS

izslēdzot profesijas 3433 03 - *valūtas darījumu grāmatvedis*, 3433 04 - *vērtspapīru grāmatvedis*, 3433 05 - *valūtas operāciju grāmatvedis*, 3433 09 - *grāmatvedis – konsultants*, 3433 11 - *materiālu uzskaites grāmatvedis*, 3433 12 - *algu grāmatvedis*, jo atsevišķu grāmatvedības pienākumu veikšana nav jāiekļauj profesijas nosaukumā, bet to var ietvert amata aprakstā un darbinieka pienākumos.

4121 grupas *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* nosaukums ir jāmaina uz nosaukumu *grāmatvedības darbinieki* un šajā grupā ir jāiekļauj sekojošas profesijas:

4121 (02) KASIERIS
4121 (03) UZSKAITVEDIS
4121 (08) RĒĶINVEDIS
(3434 02) GRĀMATVEŽA PALĪGS

izslēdzot profesijas: 4121 01 - *jaunākais grāmatvedis*, 4121 04 - *pašizmaksas rēķinātājs* un 4121 05 - *algu rēķinātājs*. Profesijas *grāmatvedības uzskaitvedis* nosaukums ir jāmaina uz nosaukumu - *uzskaitvedis*. 3.pamatgrupā pie 3434 apakšgrupas ir profesija 3434 02 – *grāmatveža palīgs*, bet tā kā grupa saucas *statistiķi, matemātiķi un tiem radniecīgu profesiju speciālisti* un šīs grupas speciālisti saskaņā ar Noteikumiem sniedz palīdzību, plānojot un veicot matemātisko, statistisko un apdrošināšanas datu vākšanu, apstrādi un iesniegšanu, kas neatbilst grāmatvežu pienākumiem, tad autore uzskata, ka profesija *grāmatveža palīgs* no šīs grupas ir jāizslēdz un jāiekļauj 4121 grupā, attiecīgi mainot profesijas kodu.

Autore secina, ka tikai 8 profesijas no Profesiju klasifikatora attiecīgajām iepriekš apskatītajām grupām, kurās bija norādītas 39 profesijas, ir uzskatāmas par grāmatvežu profesijām.

Atbilstoši autores precizētajām grāmatvežu profesijām ir jāizstrādā un Izglītības un Zinātnes ministrijai jāpieņem sekojoši jauni šo profesiju standarti: 5.kvalifikācijas līmeņa standarti, kas atbilstu 2.grupas profesijām Galvenais GRĀMATVEDIS, Grāmatvedības EKSPERTS un Galvenā GRĀMATVEŽA VIETNIEKS; 4.kvalifikācijas līmeņa standarts, kas atbilstu 3.grupas profesijai GRĀMATVEDIS; kā arī 3.kvalifikācijas līmeņa standarti, kas atbilstu 4.grupas profesijām KASIERIS, UZSKAITVEDIS, RĒĶINVEDIS, GRĀMATVEŽA PALĪGS, attiecīgi vienādi formulējot profesijas pamatuzdevumus un pienākumus Profesiju klasifikatorā un standartos.

Ir jāsakārto arī jautājums par profesionālās kvalifikācijas piešķiršanu. “Augstskolu likuma” 59.pantā ir teikts, ka profesionālo kvalifikāciju, kādu var iegūt pabeidzot vismaz četrgadīgu augstākās izglītības valsts akreditēto studiju programmu, nosaka Ministru kabineta noteikumi⁵⁸⁰, bet Ministru kabineta 1997.gada 18.februāra “Noteikumi par augstāko profesionālo kvalifikāciju” Nr.74 nosaka, ka “vienīgi augstāko izglītību apliecināšos dokumentos apliecināma šāda augstākā profesionālā kvalifikācija”, norādot 17 paredzētās augstākās profesionālās kvalifikācijas starp kurām *grāmatveža* kvalifikācijas nav⁵⁸¹ un tāpēc attiecīgi ir jāpiemēro *ekonomista* kvalifikācija. Līdz ar to pabeidzot atbilstošu augstākās izglītības valsts akreditēto studiju programmu nav iespējams diplomā norādīt augstāko profesionālo kvalifikāciju *grāmatvedis*. Tas nozīmē, ka ir jāveic grozījumi Ministru kabineta noteikumos Nr.74, tos papildinot ar profesiju *grāmatvedis*.

Lai gūtu priekšstatu par grāmatvežu skaitu Latvijā, to atalgojumu, kā arī sadalījumu pa dzimumiem un pēc nodarbinātības valsts un privātajā sektorā, ir nepieciešams iepriekšminētās informācijas apkopojums. Latvijas Republikas Centrālajā statistikas pārvaldē par katra gada oktobra mēneša rezultātiem uzņēmumi iesniedz pārskatu “6-darbs”, kurā apkopota informācija par uzņēmuma darbiniekiem, viņu skaitu un atalgojumu pa profesijām. Diemžēl minētā atskaite nav jāiesniedz pilnīgi visiem uzņēmumiem. Neapsekotajiem uzņēmumiem tiek aprēķināti rezultāti pēc statistikas metodēm. Vispār netiek apsekoti un iekļauti kopējā skaitā arī pašnodarbinātie grāmatveži u.c. Sakarā ar EK pamatregulas 1530/1999 (09.03.) “Par strukturālo statistiku attiecībā uz izpeļņu un darbaspēka izmaksām” prasībām, dalībvalstīm ik pa četriem gadiem ir jāveic pētījums par darbaspēka izmaksām. Latvijā šāds pētījums tika veikts par 2006.gada oktobri un 2006.gadu kopumā un tā rezultāti būs zināmi 2008.gadā. Ņemot vērā, ka par 2006.gadu tika apsekoti uzņēmumi, lai varētu veikt pētījumu saskaņā ar EK regulas prasībām, par 2006.gadu un 2007.gadu pārskats “6-darbs” no uzņēmumiem netika pieprasīts un līdz ar to pēdējie dati pa profesijām un to darba samaksu LR Centrālajā statistikas pārvaldē ir apkopoti par 2005.gada oktobri. Iepriekšminētā informācija netiek publicēta statistikas biļetenos, tāpēc, pēc autores pasūtījuma, LR Centrālā statistikas pārvalde, izmantojot pārskatu “6–darbs”, ir apkopojusi un sagatavojusi iespējamo informāciju par vidējo darbinieku skaitu un bruto darba samaksu pa grāmatvežu profesijām laika periodā no 1997.gada līdz 2005.gadam,⁵⁸² kuru autore izmanto šo datu analīzei. Statistikas atskaitē “6-darbs” tiek sniegta informācija par uzņēmuma darbiniekiem, tos sadalot pa konkrētām

⁵⁸⁰ *Augstskolu likums*. LR likums, 02.11.1995. (ar ar grozījumiem, ieskaitot 19.04.2007.), 59.pants. [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=37967>

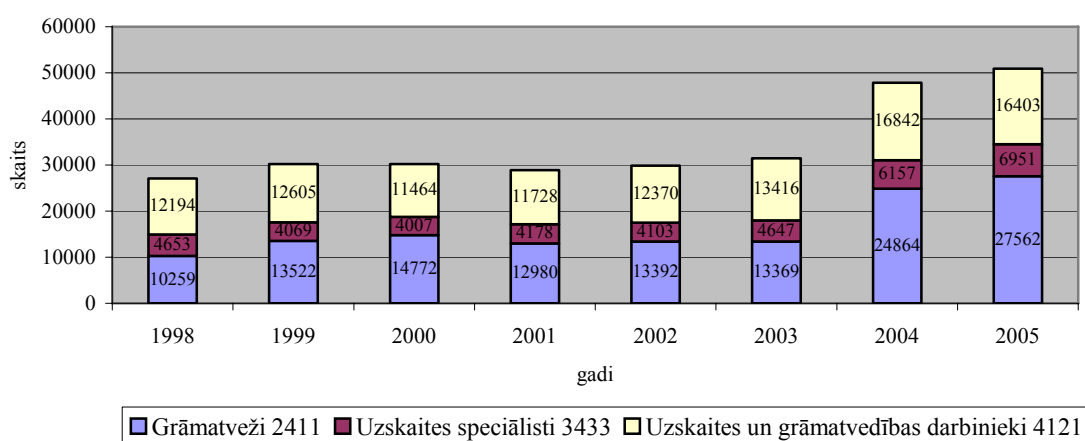
⁵⁸¹ *Noteikumi par augstāko profesionālo kvalifikāciju*. MK noteikumi Nr.74, 18.02.1997. Latvijas Vēstnesis, 54/55 (769/770), 21.02.1997.

⁵⁸² *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271

profesiju grupām, piemēram, 2411 *grāmatveži*, nevis atsevišķi pa katras profesijas darbiniekiem. Kā tas iepriekš tika iztirzāts, piemēram, grupā 2411 *grāmatveži*, kā arī citās grupās ir iekļautas ne tikai grāmatvežu profesijas. No tā var secināt, ka LR Centrālās statistikas pārvaldes apkopotie rezultāti ir tikai aptuveni, bet tomēr visprecīzākie, jo šāda veida informāciju par grāmatvežu skaitu, viņu darba samaksu ar sadalījumu pa dzimumiem, kā arī atsevišķi izvērtējot sabiedriskajā sektorā strādājošos un privātajā sektorā nodarbinātos, neviena cita institūcija neapkopo. LR Centrālā statistikas pārvaldes sagatavotajā informācijā par 1997.gadu nav atsevišķi izdalītas grāmatvežu profesijas, tāpēc autore turpmākajā analizē neiekļauj 1997.gadu.

Autore analīzei izmanto LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavotos datus par trīs profesiju grupām: 2411 – *grāmatveži*; 3433 – *uzskaites speciālisti*; 4121 - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* un to skaits 1998.gada – 2005.gada oktobrī ir redzams 6.1.attēlā.

Jāņem arī vērā, ka analizētajā periodā no 1998.gada līdz 2005.gadam ir bijušas izmaiņas šajās trīs grupās iekļautajās profesijās, piemēram, līdz 2006.gada oktobra grozījumiem Profesiju klasifikatorā pie 3.pamatgrupas bija arī profesija 3433 02 *rēķinvedis*, kas tika svītrotā no 3.pamatgrupas un iekļauta 4.pamatgrupā, piešķirot tai koda numuru - 4121 08 *rēķinvedis*.

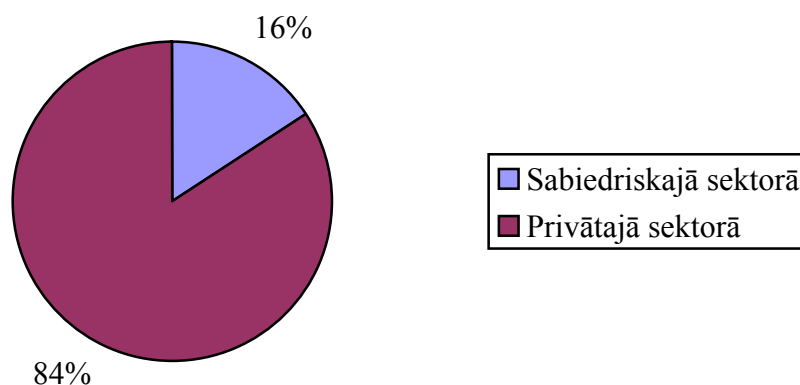


6.1.att. Grāmatvežu, uzskaites speciālistu, uzskaites un grāmatvedības darbinieku skaits, 1998. - 2005.oktobrī, cilv. *

* autores sagatavots, izmantojot *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271.

Analizējot LR Centrālās statistikas pārvaldes apkopotos datus par iepriekš minētajām profesiju grupām (skat.6.1.attēlu), var secināt, ka grāmatvedības speciālistu skaits ar katru gadu pieaug un no 1998.gada līdz 2005.gadam tas bija gandrīz dubultojies. 1998.gada oktobrī bija 27106 grāmatvežu profesijās nodarbinātie, 2005.gada oktobrī jau - 50916, no kuriem grāmatveži ar profesijas klasifikācijas kodu 2411 bija 27562, tas ir 54 % no grāmatvežu profesijām. Visstraujāk grāmatvežu skaits bija palielinājies 2.grupā.

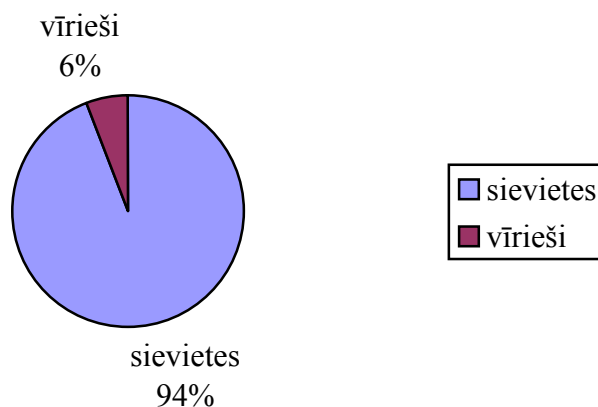
No apkopotajiem LR Centrālās statistikas pārvaldes datiem var secināt, ka nodarbināto grāmatvežu skaits sabiedriskajā sektorā samazinās, bet privātajā sektorā ievērojami pieaug, jo 1998.gadā privātajā sektorā bija nodarbināti tikai 67%, bet kā redzams 6.2.attēlā, 2005.gada oktobrī jau 84 % grāmatvežu profesiju darbinieki strādāja privātajā sektorā.



6.2.att. Grāmatvežu profesiju darbinieku īpatsvars sabiedriskajā sektorā un privātajā sektorā 2005.gada oktobrī, % *

* autores sagatavots, izmantojot *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271.

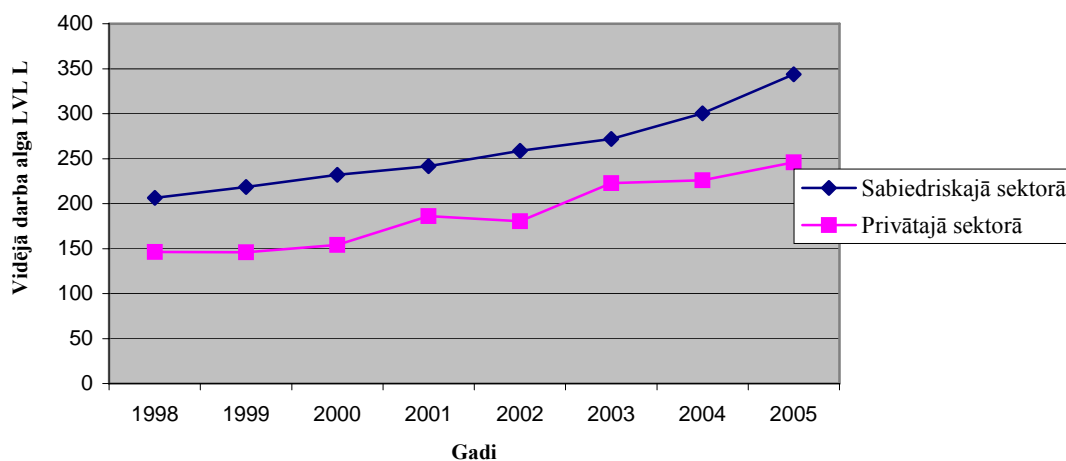
Salīdzinot vīriešu un sieviešu īpatsvaru grāmatvežu profesijās, var secināt, ka sieviešu skaits ir ievērojami lielāks – 94% no kopējā skaita (skat.6.3.attēlu). Kā pozitīvu tendenci var atzīmēt to, ka proporcionāli kopējam grāmatvežu profesiju skaita pieaugumam, absolūtos skaitļos pieaug arī grāmatvežu vīriešu skaits, un 2005.gada oktobrī tas bija gandrīz trīs tūkstoši.



6.3.att. Sieviešu un vīriešu īpatsvars grāmatvežu profesijās 2005.gada oktobrī, % *

* autores sagatavots, izmantojot *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271.

Analizējot grāmatvežu vidējo darba samaksu, pozitīvi ir vērtējams fakts (tas redzams 6.4.attēlā), ka vidējā bruto darba alga grāmatvežiem gan sabiedriskajā, gan privātajā sektorā no 1998.gada līdz 2005.gadam ir palielinājusies.



6.4.att. Vidējā grāmatvežu darba samaksa 1998. - 2005.gada oktobrī, LVL *

* autores sagatavots, izmantojot *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271.

Lai gan kopējais grāmatvežu skaits ir ievērojami palielinājies, vēl joprojām ir liels pieprasījums pēc grāmatvežiem, par ko liecina daudzie sludinājumi presē un citos masu informācijas līdzekļos. Fundamentālās izmaiņas grāmatvedības regulējošos normatīvajos aktos prasa arvien profesionālākus darbiniekus ar atbilstošām zināšanām savā darbības sfērā.

Grāmatvedības kārtošānu detalizēti vairs nenosaka konkrēti likumi, instrukcijas un norādījumi - kā sociālismā. Ņemot vērā grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu prasības, katrā uzņēmumā ir jāveido sava grāmatvedības politika un daudzviet tas ir grāmatveža pienākums. Līdz ar to arvien pieaug prasības pēc kvalificētiem grāmatvedības speciālistiem.

Grāmatvežu kvalifikācijas paaugstināšanu un profesionālu grāmatvežu sertifikāciju Latvijā veic vairākas biedrības un komercsabiedrības. Viena no tām ir Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija (LRGA), kura ir dibināta 1994.gadā.

LRGA grāmatvežu sertifikācijas programmas ir izstrādātas saskaņā ar ANO konferencē pieņemtajiem, kā arī ar ES direktīvu ieteiktajiem profesionāla grāmatveža kvalifikācijas kritērijiem. Ar grāmatvežu atestācijas jautājumiem LRGA nodarbojas speciāli izveidota Atestācijas komisija. Ir ļoti augstas prasības, lai kļūtu par sertificētu profesionālu grāmatvedi. Uz augstākās pakāpes profesionāla grāmatveža sertifikātu var pretendēt persona, kura ir ieguvusi augstākās izglītības diplomu un kurai ir 3 gadu darba pieredze galvenā grāmatveža amatā vai 5 gadi - grāmatveža, vai arī 5 gadi vadošā amatā ekonomikas nozares specialitātēs, kur nepieciešamas grāmatvedības zināšanas. Lai saņemtu profesionāla grāmatveža sertifikātu, jānokārto kvalifikācijas pārbaudījumi - finanšu grāmatvedībā, vadības grāmatvedībā, LR nodokļu sistēmā un komerciesībās. Kā noteikts "Profesionālo grāmatvežu atestācijas nolikuma augstākās pakāpes sertifikāta iegūšanai" 4.6.punktā, tad profesionāla grāmatveža sertifikāts tiek izsniegts uz pieciem gadiem un, lai sertifikātu varētu saņemt atkārtoti, nepieciešams veikt resertifikāciju.⁵⁸³ Pašlaik augstākās pakāpes profesionālu grāmatvežu sertifikātu ir jau saņēmuši 324 grāmatveži.

Latvijā ar grāmatvežu sertifikācijas jautājumiem nodarbojas arī citas organizācijas, piemēram, Grāmatvežu sertifikācijas centrs, kas piešķir grāmatvežu profesionālās kompetences sertifikātus. Lai iegūtu profesionālās kompetences sertifikātu, pretendentiem ir jābūt vispārējai vidējai, vidējai profesionālai vai augstākai izglītībai, darba pieredzei grāmatvedības uzskaites darbā ne mazākai par trim gadiem un prasmei strādāt ar datoru. Lai iegūtu grāmatveža kompetences sertifikātu pretendētājam jānokārto divi kvalifikācijas pārbaudes eksāmeni: pirmais - finanšu grāmatvedībā un LR nodokļu sistēmā un otrs - kompleksais eksāmens vadības grāmatvedībā, darba un saimnieciskajās tiesībās un lietvedībā. Kompetences sertifikāta derīguma termiņš ir trīs gadi un pēc termiņa beigām pretendents var veikt pārsertifikāciju. Kompetences sertifikātu pašlaik jau ir saņēmuši 404 grāmatveži.⁵⁸⁴ Salīdzinot prasības pretendentiem, kas vēlas iegūt grāmatveža sertifikātu LRGA vai

⁵⁸³ *Profesionālo grāmatvežu atestācijas nolikuma augstākās pakāpes sertifikāta iegūšanai.* [tiešsaiste] – [atsauce 12.12.2007.]. Pieejams: <http://www.lrga.lv/?id=11>

⁵⁸⁴ *Sertificēto grāmatvežu saraksts.* [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: <http://www.gramatvezusc.lv/?p=1706&lang=374>

Grāmatvežu sertifikācijas centrā, var secināt, ka kārtojamo kvalifikācijas eksāmenu ziņā prasības ir līdzīgas, bet LRGA prasības profesionāla grāmatveža sertifikāta pretendentiem izglītības un darba pieredzes ziņā ir augstākas.

Latvijā nav izstrādāti vienoti kritēriji grāmatvežu sertifikācijai un ar to var nodarboties jebkura komercsabiedrība vai biedrība, kas to vēlas, izvirzot savas prasības un kritērijus grāmatvežiem un to zināšanām. Autore uzskata, ka būtu nepieciešams pievērst uzmanību grāmatvežu sertifikācijas un kvalifikācijas paaugstināšanas jautājumu sakārtošanai, jo gan Latvijas, gan citu valstu darba devējiem, darbojoties vienotā tirgū un globalizācijas apstākļos, ir jābūt pārliecinātiem par grāmatvežu kompetenci un sniegto pakalpojumu kvalitāti, tāpēc arī liela nozīme ir sāktajai grāmatvežu sertifikācijai, bet šī jautājuma sakārtošanai jānosaka vienota politika un vienoti sertifikācijas kritēriji, kas atbilstu starptautiski atzītiem kritērijiem. Finanšu ministrijai jāizstrādā un jāpieņem grāmatvežu sertifikācijas un kvalifikācijas paaugstināšanas kārtība.

Problemātiskāka ir situācija, ka komercsabiedrībām, kas sniedz grāmatvedības pakalpojumus, nav nepieciešamība apliecināt savu kompetenci šajā jomā, jo ar šo biznesu – grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu, var nodarboties jebkura komercsabiedrība. Nav noteikta arī atbildība par grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu. Šo prasību trūkums nenodrošina grāmatvedības pakalpojumu kvalitāti un mazina grāmatvežu profesijas prestižu, tāpēc jānosaka obligātas sertificēšanas prasības vismaz komercsabiedrībām, kas sniedz grāmatvedības pakalpojumus, kā arī to atbildība par grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu.

2003.gadā LLU asociētās profesores, dr.oec., zvērinātas revidentes Gaidas Kalniņas vadībā tika realizēts projekts “Grāmatvedības jomā nodarbināto personu profesionālās kvalifikācijas analīze un grāmatvedības jomas varbūtējās reglamentācijas iespējamās sekas”, kurā ir apkopota informācija par Latvijas grāmatvedības jomā nodarbināto personu izglītības iespējām un sertifikāciju, kā arī ārzemju prakse šajā jomā. Grāmatveža profesijai nepieciešamās zināšanas Latvijas izglītības sistēmas ietvaros var iegūt profesionālās vidējās, augstākas un akadēmiskās izglītības programmās. Pētījumā ir secināts, ka grāmatveža profesija atšķirīgi tiek regulēta atsevišķās valstīs un pat vienas valsts robežās. Regulatori var būt gan publiskas, gan privātās institūcijas, kā arī var būt noteikts funkciju sadalījums starp publiskām un privātām institūcijām. Atšķirīgi arī ir profesiju nosaukumi un prasības. Kā zelta vidusceļš atsevišķās valstīs tiek prasīta augstākā izglītība bakalaura pakāpē ar specializāciju grāmatvedībā.⁵⁸⁵

⁵⁸⁵ *Grāmatvedības jomā nodarbināto personu profesionālās kvalifikācijas analīze un grāmatvedības jomas varbūtējās reglamentācijas iespējamās sekas.* Valsts pārvaldes institūcijas pasūtītais pētījums, SIA Grāmatvežu sertifikācijas centrs, 2003. 7.-33.lpp. [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: <http://www.google.lv/search?hl=lv&q=Gaida+Kalni%C5%86a&btnG=Google+mekl%C4%93%C5%A1ana&meta=>

Grāmatvežu profesiju reglamentācijai un izglītībai it sevišķi pēdējā laikā tiek pievērsta arvien lielāka uzmanība. 2007.gada decembrī Starptautiskā grāmatvežu federācija (International Federation of Accountants - IFAC) izdeva paziņojumu par grāmatvežu profesijas regulējumu, norādot, ka, tā kā profesionāli grāmatveži praktiski darbojas visās ekonomikas nozarēs, tad viņu darbība ietekmē sabiedrības intereses. Profesijas regulējumu var veikt dažādos veidos. Viens no tiem ir pašregulējums, ko nodrošina valsts atzītas profesionālas organizācijas, bet var arī veikt ārējo regulējumu, ko nodrošina valsts. Regulēšana ietver licenzēšanas prasības, ieskaitot izglītības prasības, standartus, ieskaitot ētikas standartus u.c. jautājumus.⁵⁸⁶

Ar grāmatvežu izglītošanu nodarbojas ne tikai mācību iestādes, bet arī komercsabiedrības un profesionālas organizācijas. Piemēram, Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija (LZRA) ir nodibinājusi savu Izglītības centru, kurš nodarbojas ar izdevējdarbību un apmācību grāmatvedības un revīziju jomā. Šī apmācība un arī izdevējdarbība ir vērsta, pirmkārt, gan uz pašu revidentu izglītošanu, gan arī uz grāmatvežu izglītošanu starptautisko revīzijas standartu, starptautisko grāmatvedības standartu un iekšējā audita jomā.⁵⁸⁷ LZRA izdeva žurnālu "Grāmatvedība un revīzija", bet 2007.gada 05/06 žurnāla numurs bija pēdējais, līdz ar to tika pārtraukta izdevējdarbība, lai vairāk uzmanības veltītu izglītības darbam.

Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas valde 2007.gada 17.septembrī ir apstiprinājusi Starptautiskos Grāmatvežu profesionālās izglītības standartus (SIS) obligātai lietošanai revidentu profesionālajā darbībā sākot ar 2008.gada 1.septembri. SIS ievadā ir norādīts: "globalizācija, nepārtraukta vides mainība, sarežģītie darījumi un darbība, strauja informācijas tehnoloģijas attīstība (..) Tas viss prasa no profesionāliem grāmatvežiem iegūt plašu visaptverošu redzesloku. Paaugstināt atbildības izjūtu, tehniskās zināšanas un izcilas saskarsmes spējas, jo grāmatveža profesijai ir nozīmīga loma jebkurā sabiedrībā"⁵⁸⁸.

Ar grāmatvežu izglītošanu nodarbojas arī Latvijas Republikas Grāmatvežu asociācija (LRGA), regulāri organizējot kursus par aktuāliem grāmatvedības jautājumiem.

LRGA Ētikas komisija ir izstrādājusi un apstiprinājusi, kā arī izdevusi profesionālo grāmatvežu Ētikas kodeksu, kas ir izstrādāts, pamatojoties uz Starptautiskās grāmatvežu asociācijas Ētikas kodeksu, ņemot vērā Latvijas Republikas likumdošanas prasības. Ētikas kodekss nosaka, ka grāmatvežu profesijas mērķis ir strādāt atbilstīgi profesijas standartiem un kopumā apmierināt sabiedrības intereses, lai to sasniegtu, jāievēro četras pamatprasības: ticamība, profesionālisms, pakalpojumu kvalitāte un pārliecība, bet, lai sasniegtu grāmatvežu

⁵⁸⁶ *Regulation of the Accountancy Profession*. IFAC, 12.2007. p. 10, [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: www.ifac.org.

⁵⁸⁷ Daņēviča, D., Rozentāle, S. Revīzijas pakalpojumu tirgus attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, III, 671.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2004. 50.lpp.

⁵⁸⁸ Saksaganska, I. Grāmatvežu un revidentu izglītība nākotnē. *Grāmatvedība un Revīzija*, 2007, Nr.05/06, 31.lpp.

profesijas mērķus, grāmatvedim jāievēro tādi pamatprincipi kā godprātība, objektivitāte, profesionālā kompetence un piesardzība, konfidencialitāte un profesionāla rīcība un, protams, profesijas standarti.⁵⁸⁹

Tomēr līdz šim Latvijā pārāk maz uzmanības ir pievērsts grāmatvežu ētikas jautājumiem. LR Grāmatvežu asociācijas izstrādātais Ētikas kodekss nav pieejams visiem grāmatvežiem. LR Grāmatvežu asociācijai ir jāpopularizē izstrādātais Ētikas kodekss ievieojot to LR Grāmatvežu asociācijas mājas lapā un organizējot seminārus to skaidrošanai.

Grāmatvežu profesijas prestižs un turpmākā attīstība būs atkarīga no sabiedrības viedokļa. Tāpēc turpmāk vajadzētu rūpēties par kvalificētu grāmatvežu sagatavošanu, ētikas normu ievērošanu, atbilstošu atalgojumu, atbildību par veikto darbu un lepnumu par piederību pie šīs profesijas.⁵⁹⁰

Autore uzskata, ka Latvijā, līdzīgi kā Lietuvā ir jānosaka grāmatvežu diena. Lietuvā maija sākumā ir grāmatvežu diena, kad uzņēmumu vadītāji apsveic savus grāmatvežus sakarā ar nozīmīgu notikumu – gada pārskata pabeigšanu un iesniegšanu Grāmatvežu dienu varētu noteikt profesionālās organizācijas, līdz ar to paaugstinot grāmatvežu pašapziņu un lepnumu, par piederību grāmatvežu profesijai..

Vēl viens priekšlikums - Latvijā vajag izveidot grāmatvedības muzeju. Šis jautājums jau tika izvirzīts 1937.gadā, kad ar šādu ideju ierosināja ilggadējais (no 1925.gada līdz 1937.gadam) Latvijas Grāmatvežu savienības valdes priekšsēdētājs Pauls Ērglis. Grāmatvedības muzejā varētu izvietot dažādus materiālus par grāmatvedības jautājumiem gan Latvijā, gan arī citās valstīs jau sākot no grāmatvedības uzskaites pirmsākumiem, tai skaitā mācību un zinātniskās grāmatas, citus zinātniskos darbus un rakstus periodikā par grāmatvedību, grāmatvedības dokumentu un reģistru paraugus, grāmatvedības uzskaitēi izmantojamos palīglīdzekļus, kā, piemēram, skaitļojamos kauliņus, dažādas skaitāmās mašīnas, kā arī citas mehāniskās palīgierīces, fotogrāfijas, fotohronikas, filmu materiālus, video un audio ierakstus, kā arī izcilāko grāmatvedības darbinieku biogrāfijas un viņu darba sasniegumu aprakstus un citus materiālus.

Daļas kopsavilkums

Grāmatvežu profesija ir sena un cienījama. Uzskaites darbinieki kā profesija bija radusies jau pirms mūsu ēras un tika izmantota Senajā Grieķijā, Babilonijā, Senajā Romā un citur. Pirmo reizi vēsturē grāmatvežu biedrība tika izveidota 1581.gadā Venēcijā.

Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, grāmatvežu profesija ir bijusi prestiža un labi atalgota. Tās pārstāvji bija izveidojuši savu profesionālo organizāciju -

⁵⁸⁹ *Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss*. Rīga : SIA Tipogrāfija Ogre, LRGA, 2002. 6.lpp.

⁵⁹⁰ Millere, I. Grāmatveža profesijas attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*. Ekonomika, VI, 718.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2007. 286.lpp.

Latvijas grāmatvežu savienību (vēlāk – biedrību), kas aktīvi darbojās grāmatvedības popularizēšanas jomā un kura arī izdeva savu žurnālu - “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts”.

Sociālisma periodā normatīvie akti noteica grāmatveža tiesisko stāvokli, pienākumus, tiesības un atbildību. Pašlaik Latvijā, salīdzinot ar laiku no 1918.gada līdz 1940.gadam un sociālisma periodu, no grāmatveža netiek prasīta atbildība par grāmatvedības kārtošanu un pārskatu sastādīšanu.

Pašlaik Profesiju klasifikatorā grāmatvežu profesijas ir iekļautas 2411 grupā - *grāmatveži*, 3433 grupā - *uzskaites speciālisti*, 4121 grupā - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* un 3434 grupā - *statistiķi, matemātiķi un tiem radniecīgu profesiju speciālisti*. Šajās grupās bez grāmatvežiem ir iekļauti arī revidenti, auditori, iekšējās kontroles speciālisti, kā arī eksperti, finansisti, operatori, administratori, dispečeri u.c. profesiju pārstāvji. Tikai 8 profesijas no Profesiju klasifikatora attiecīgajām iepriekš apskatītajām grupām, kurās ir minētas 39 profesijas, ir uzskatāmas par grāmatvežu profesijām.

“Profesionālās izglītības likumā” ir noteikti pieci profesionālās kvalifikācijas līmeņi, bet tie ir izkārtoti pretēji Profesiju klasifikatorā noteiktajai secībai, kur profesijas ir sagrupētas profesionālās kvalifikācijas līmeņa dilstošā secībā, kas liecina par savstarpēju neatbilstību.

Grāmatvežu profesijai ir pieņemti un apstiprināti 3.un 4.kvalifikācijas līmeņa profesijas standarti, bet tie ir neatbilstoši Ministru kabineta noteikumiem Nr.149 “Profesiju standartu izstrādes kārtība”. Pašlaik normatīvie akti augstāko izglītību apliecinošos dokumentos neparedz augstāko profesionālo kvalifikāciju *grāmatvedis*.

Grāmatvedības speciālistu skaits ar katru gadu pieaug un laikā no 1998.gada līdz 2005.gadam tas bija gandrīz dubultojies, 2005.gada oktobrī sasniedzot 50906 darbiniekus. Šajā laika periodā nodarbināto grāmatvežu skaits sabiedriskajā sektorā samazinājās, bet privātajā sektorā ievērojami pieauga. Sieviešu skaits grāmatvežu profesijās ir ievērojami lielāks kā vīriešu skaits.

Grāmatvežu kvalifikācijas paaugstināšanu un profesionālu grāmatvežu sertifikāciju veic vairākas biedrības, bet Latvijā nav izstrādāti vienoti kritēriji grāmatvežu sertifikācijai un ar to var nodarboties jebkura komercsabiedrība vai biedrība.

Komercsabiedrībām, kas sniedz grāmatvedības pakalpojumus, nav nepieciešamība apliecināt savu kompetenci šajā jomā un arī nav noteikta atbildība par grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu.

Grāmatvežu profesiju reglamentācijai un izglītībai it sevišķi pēdējā laikā tiek pievērsta arvien lielāka uzmanība. Bez mācību iestādēm ar grāmatvežu izglītošanu nodarbojas arī komercsabiedrības un profesionālas organizācijas, piemēram, LZRA, LRGA.

7. LATVIJAS GRĀMATVEDĪBAS SALĪDZINĀJUMS DAŽĀDOS TĀS VĒSTURISKĀS ATTĪSTĪBAS POSMOS

Latvijas grāmatvedības attīstības pētījums no Latvijas valsts dibināšanas 1918.gadā līdz mūsdienām parāda, ka pēc neatkarības iegūšanas 1918.gadā Latvijas grāmatvedības sistēmas izveidē par pamatu tiku izmantota cariskās Krievijas grāmatvedības sistēma, kas Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam tika papildināta ar jaunpieņemtiem normatīvajiem aktiem, līdz 1939.gadā tika pieņemts pirmais Latvijas grāmatvedības likums – “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”. Otrā pasaules kara laikā Latvijā grāmatvedību noteica kara apstākļi un pamatā grāmatvedību regulēja okupācijas varas izdotie normatīvie akti. Sociālisma periodā tika piemērota PSRS grāmatvedības metodoloģija, bet pēc neatkarības atjaunošanas, veidojot Latvijas grāmatvedības sistēmu, tika izmantota Dānijas pieredze. Pašreizējā laika posmā Latvijas grāmatvedības pamatprasības ir saskaņotas ar ES grāmatvedības prasībām.

Darbā veiktā pētījuma rezultātus autore parāda 7.1. un 7.2.tabulās, kur salīdzinātas grāmatvedības kārtošana un atsevišķu elementu uzskaites un novērtēšanas prasības dažādos Latvijas vēsturiskās attīstības posmos: Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam; sociālisma periodā; laika posmā pēc Latvijas neatkarības atjaunošanas 1991.gadā. Salīdzinājumā nav iekļauts vācu okupācijas periods laikā no 1941.gada līdz 1945.gadam, jo kara laika grāmatvedības principi ir īpaši un ārkārtas.

7.1.tabula

Grāmatvedības kārtošana prasību salīdzinājums Latvijā no 1918.gada līdz 2008.gadam

Rādītāji	Latvijas Republikā (1918.g. - 1940.g.)	Latvijas PSR (1940.g.-1941.g. un 1945.g. - 1991.g.)	Latvijas Republikā (1991.g. – 2008.g.)
Grāmatvedības kārtošana prasības	nosaka cariskās Krievijas likumi, LR likumi u.c. noteikumi, no 1939.gada “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”	nosaka PSRS Finanšu ministrijas nolikumi, noteikumi un instrukcijas	LR likums “Par grāmatvedību” un citi normatīvie akti
Grāmatvedību var kārtot	- uzņēmuma vadītājs vai īpašnieks; - uzņēmuma grāmatvedis; - grāmatvedības biroji	- grāmatvedība obligāti jāveido kā atsevišķa uzņēmuma struktūrvienība	- izveidojot grāmatvedību kā patstāvīgu uzņēmuma dienestu; - viens vai vairāki uzņēmuma darbinieki; - izmantojot cita uzņēmuma pakalpojumus; - uzņēmuma vadītājs (ar noteiktiem ierobežojumiem)
Grāmatvedības reģistri	- atsevišķas grāmatas; - kartītes (cauraksta grāmatvedībā); - žurnāls-virsgrāmata	noteikumi paredzēja lietot: - orderkartītes; - kartītes (cauraksta grāmatvedībā); - memoriālorderus; - žurnālorderus; - žurnālu-virsgrāmatu	- memoriālorderi; - žurnālorderi; - žurnāls-virsgrāmata; - datorgrāmatvedība

Rādītāji	Latvijas Republikā (1918.g. - 1940.g.)	Latvijas PSR (1940.g.-1941.g. un 1945.g. - 1991.g.)	Latvijas Republikā (1991.g. – 2008.g.)
Divkāršā ieraksta grāmatvedība	tika kārtota	tika kārtota	tiek kārtota
Vienkāršā ieraksta grāmatvedība	tika kārtota	tika kārtota tikai nelielos kolhozos un budžeta iestādēs	tiek kārtota
Vienotais kontu plāns	nebija noteikts	bija noteikts	- bija noteikts komercsabiedrībām no 1994.gada līdz 2000.gadam - ir noteikts valsts un pašvaldības iestādēm
Gada pārskata sastāvs	- visi virsgrāmatas konti un apgrozījuma kopsumma; - pamata, rezerves un citi kapitāli; - dividende uz katru akciju vai paju; - valdes, priekšstāvju un uzņēmumu atrašanās vieta; - par kādu laiku pārskats sastādīts; - slēguma bilance uz noslēguma dienu, - peļņas un zaudējumu konts (no 1929.gada) - valdes locekļu vārdi, uzvārdi un adreses (no 1933.gada) - valdes rakstisks ziņojumu par pagājušo darbības gadu un par pašreizējo sabiedrības stāvokli (ar 1938.gadu)	-pamatdarbības slēguma bilance; -pielikums slēguma bilancei; -statūtu fonda kustības pārskats; -pārskats par bērnu nama uzturēšanu; -pārskats par bērnudārza uzturēšanu; -pārskats par kadru sagatavošanu; -pārskats par materiālo vērtību iztrūkumiem, zādzībām un bojāšanu; -ražošanas izmaksu pārskats; -preču produkcijas pašizmaksas pārskats un izziņa par svarīgāko ražojumu rentabilitāti; -ražošanas apkalpošanas un vadības izmaksu pārskats; -pārskats par darbaspēka plāna izpildi; -finansējumu un speciālo fondu līdzekļu kustības pārskats; -pārskats par pamatfondu un amortizācijas fonda sastāvu un kustību; -produkcijas realizācijas pārskats; -dzīvokļu un komunālās saimniecības galveno rādītāju pārskats; -zaudējumu un peļņas pārskats; -svarīgāko ražojumu pārskata kalkulācijas; -pārskats par produkcijas plāna izpildi	vadības ziņojums un finanšu pārskats, kas ietver: - bilanci, - peļņas vai zaudējumu aprēķinu, - pielikumu, - naudas plūsmas pārskatu (stājās spēkā ar 1996.gada 7.augustu), - pašu kapitāla izmaiņu pārskatu (stājās spēkā ar 2000.gada 19.janvāri)
Oficiāls periodisks izdevums, kur personām, kam to paredz normatīvie akti, jāpublicē gada pārskats	žurnāls “Economists”	nebija noteikts	laikraksts “Latvijas Vēstnesis”

Autore secina (skat.7.1.tabulu), ka grāmatvedības kārtošanas prasības visos salīdzinātajos periodos ir noteikuši normatīvie akti, kā arī visos salīdzinātajos periodos tika kārtota vienkāršā ieraksta un divkāršā ieraksta grāmatvedība.

Analizējot piemērojamās grāmatvedības reģistrus, autore secina, ka pēc Latvijas Republikas nodibināšanas 1918.gadā grāmatvedībā izmantoja atsevišķas grāmatvedības grāmatas, bet turpmākajos gados tika ieviesti un izmantoti cauraksta grāmatvedības reģistri (kartītes), kas tika piemērotas arī sociālisma periodā. Amerikāņu žurnāla – virsgrāmatas grāmatvedības veids bija zināms un tika lietots visos pētītajos periodos un arī pašlaik. Sociālismā tika ieviesti jauni reģistri: memoriālorderi un žurnālorderi, kuru piemērošana bija

noteikta arī pēc neatkarības atjaunošanas. Pašlaik uzņēmuma vadītājs var patstāvīgi izvēlēties grāmatvedības reģistrus.

7.2.tabula

Atsevišķu grāmatvedības elementu piemērošana un to uzskaites prasības Latvijā no 1918.gada līdz 2008.gadam

Grāmatvedības elementi	Latvijas Republikā (1918.g. - 1940.g.)	Latvijas PSR (1940.g.-1941.g. un 1945.g. - 1991.g.)	Latvijas Republikā (1991.g. – 2008.g.)
Nemateriālie aktīvi	sauca par nemateriālajām vērtībām un tās varēja uzskaitīt	līdz 80-to gadu beigām netiek piemēroti	tiek piemēroti
Pamatlīdzekļi	uzrāda bilances aktīvā sākotnējā vērtībā, bet bilances pasīvā – to amortizāciju	līdz 1951.gadam uzrāda bilances aktīvā atlikušajā vērtībā, bet pēc tam bilances aktīvā uzrāda sākotnējā vērtībā, bet bilances pasīvā – amortizāciju	uzrāda bilances aktīvā bilances vērtībā
Zeme kā pamatlīdzekļu objekts	ir	nav	Ir
Pamatlīdzekļu nolietojums (amortizācija) finanšu grāmatvedības vajadzībām	uzņēmuma vadība nosaka pamatlīdzekļu amortizācijas aprēķināšanas kārtību	noteikta vienota pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšana, diferencējot pa tautsaimniecības nozarēm	uzņēmuma vadība nosaka pamatlīdzekļu nolietojuma aprēķināšanas kārtību
Vekseļi	tika piemēroti	netika piemēroti	var piemērot
Čeki	tika piemēroti	netika piemēroti	var piemērot
Hipotekārais kredīts	tika piemērots	netika piemērots	tiek piemērots
Ķīlu zīmes	tika piemērotas	netika piemērotas	tiek piemērotas
Cesija	tika piemērota	netika piemērota	tiek piemērota
Krājumi	novērtēja zemākajā no vērtībām – tirgus vai iepirkuma vai izgatavošanas	novērtēja faktiskajā pašizmaksā	jānovērtē atbilstoši iegādes vai ražošanas pašizmaksai vai zemākajām tirgus cenām bilances datumā atkarībā no tā, kurš no šiem rādītājiem ir zemāks. Īpašos gadījumos krājumus novērtē atbilstoši neto pārdošanas vērtībai.
Dividendes	tika piemērotas	netika piemērotas	tiek piemērotas

Kā redzams 7.1.tabulā un 7.2.tabulā, visatšķirīgākais periods no trim salīdzinātajiem periodiem bija sociālisma periods, jo tad grāmatvedību regulēja detalizētas instrukcijas un norādījumi, grāmatvedība bija jāveido kā atsevišķa uzņēmuma struktūrvienība, bija noteikts obligāti piemērojamais vienotais kontu plāns, zeme nebija pamatlīdzekļu objekts un netika lietoti vekseļi, čeki, hipotekārais kredīts, ķīlu zīmes, cesija, dividendes, kā arī līdz 1980. – to gadu beigām netika piemēroti nemateriālie aktīvi u.c. prasības. Salīdzinot grāmatvedības prasības Latvijā pēc neatkarības atjaunošanas un Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, autore secina, ka tiek piemērotas daudz līdzīgas prasības grāmatvedības

kārtošanā, kā arī daudzi tādi paši grāmatvedības elementi un to uzskaitē, par ko liecina autores normatīvo aktu un grāmatvedības prasību izpēti un salīdzinājums. Daži būtiskākie no tiem:

- grāmatvedības kārtošanas veidu un reģistrus nosaka uzņēmuma vadība (ar atsevišķiem izņēmumiem),
- pamatlīdzekļu nolietojuma (amortizācijas) aprēķināšanas kārtību, tai skaitā metodes un derīgās lietošanas laiku nosaka uzņēmuma vadība,
- krājumi bilancē jāuzrāda zemākajā vērtībā - tirgus vērtībā vai iegādes vai ražošanas pašizmaksā,
- tiek lietoti daudzi tie paši grāmatvedības termini.

Vērtējot grāmatvedības terminus, kas tiek piemēroti Latvijas grāmatvedībā pēc neatkarības atjaunošanas, un salīdzinot tos ar sociālisma periodu un laika posmu no 1918.gada līdz 1940.gadam, autore uzskata, ka tos var grupēt piecās daļās:

1. termini, kas plaši tika piemēroti Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam un vairs netiek izmantoti pēc Latvijas neatkarības atgūšanas vai arī tiek izmantoti ļoti maz;
2. termini, kas tika lietoti padomju grāmatvedībā un mainoties valsts ekonomiskajai attīstībai no plānveida saimniecības uz tirgus ekonomiku, vairs nav aktuāli;
3. atjaunoti termini, kas bija pazīstami Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam;
4. termini, kas pastāvējuši visos iepriekš minētajos periodos;
5. jauni termini.

Pamatojot savu viedokli par grāmatvedības terminu iedalījumu iepriekš minētajās piecās daļās, autore vērtē katras daļas būtiskākos terminus.

1) Pie termiņiem, kas plaši tika piemēroti Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam un vairs netiek izmantoti pēc Latvijas neatkarības atgūšanas vai arī tie tiek izmantoti ļoti maz, var attiecināt, piemēram, *čekus*, izmaksām no norēķinu konta, *vekseļus*, *tirdzniecības vēstules*, kas arī tika uzskatītas par attaisnojuma dokumentu grāmatvedības ierakstiem, *reskontro*. *Vekseļu* un *čeku* piemērošanu Latvijā autore pētīja darba 2.2.daļā.

Tirdzniecības vēstules tika rakstītas jau trīs gadsimtus pirms mūsu ēras. To loma bija arī ievērojami liela Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam. Veikala vēstulēm bija lietojams A4 un A5 formāts. Var secināt, ka tirdzniecības vēstulēs norādāmie rekvizīti pamatā atbilst rekvizītiem, kādi pašlaik ir jānorāda dokumentos. Tirdzniecības vēstulēs bija jānorāda⁵⁹¹:

- rakstītāja uzņēmuma nosaukums,
- izrakstīšanas vieta un datums,

⁵⁹¹ Millers, A. *Veikalvedība un kalkūlācija*. Rīga : Latvijas saimniecības kameras izdevums, 1940. 38.–47.lpp.

- saņēmēja adrese,
- teksts,
- paraksts,
- pielikumi.

Pašlaik spēkā esošajos 1996.gada 23.aprīļa Ministru kabineta noteikumu Nr.154 “Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi” 18.punktā ir noteikti līdzīgi rekvizīti, kas nepieciešami, lai dokumentam būtu juridisks spēks ⁵⁹²:

- 1) dokumenta autora nosaukums,
- 2) dokumenta datums,
- 3) dokumenta izstrādāšanas, izdošanas, pieņemšanas vai parakstīšanas vietas nosaukums;
- 4) paraksts.

Reskontrs ir palīggrāmata, kurā tiek ierakstīti dažādu personu konti.⁵⁹³ Plaši šis termins tika piemērots Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bet pašlaik Latvijas grāmatvedībā šādu terminu nelieto.

2) Pie terminiem, kas tika lietoti padomju grāmatvedībā un kuri vairs nav aktuāli, var attiecināt fondus, piemēram, *statūtu fondu, amortizācijas fondu* un citus fondus, kas tika uzrādīti padomju grāmatvedības bilances pasīva pusē. Pēc neatkarības atjaunošanas tika izslēgti *amortizācijas fonda, speciālo aizdevumu fondu un kredītu fondu* konti.

3) Pie atjaunotiem terminiem, kas bija pazīstami Latvijā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bet sociālisma periodā netika lietoti, var attiecināt tādus terminus, kā *hipotekārais kredīts, ķīlu zīmes, cesija, dividendes*. Plašāku pielietojumu atkal atguva *nemateriālie aktīvi* (Latvijas Republikā laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam tos sauca par *nemateriālām vērtībām* – aut.).

Hipotekārais kredīts uz lauku nekustamo mantu Latvijas teritorijā pastāvēja jau vairāk nekā 200 gadus. Līdz I pasaules karam šajā nozarē darbojās galvenokārt divas organizācijas - no 1802.gada – Vidzemes muižnieku kredīt biedrība un no 1830.gada - Kurzemes muižnieku kredīt biedrība. Ap 19-tā un 20-tā gadsimta miju Latvijā uzsāka darboties Donas, Viļņas, Maskavas, Pēterpils-Tulas zemes bankas.⁵⁹⁴ 1922.gada 30.novembrī Vidzemes muižnieku kredītsabiedrība savu darbību beidza un nenokārtotās lietas nodeva Valsts zemes bankai⁵⁹⁵, kura 1922.gada decembrī izlaida pirmās 6 % *ķīlu zīmes*.⁵⁹⁶

⁵⁹² *Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi*. MK noteikumi Nr.154, 23.04.1996. Latvijas Vēstnesis, 74/75 (559/560), 30.04.1996.

⁵⁹³ *Svešvārdu vārdnīca*. Rīga : Liesma, 1978. 623.lpp.

⁵⁹⁴ *Valsts zemes banka 1922.-1937.gadā*. Rīga : Valsts papīra spiestuve, 1937. 13.lpp.

⁵⁹⁵ turpat, 16.lpp.

⁵⁹⁶ turpat, 28.lpp.

Valsts zemes bankas statūti noteica, ka ķīlu zīmju nominālvērtību, formu, izlaišanas noteikumus apstiprina Finanšu Ministrs, bet procentu lielumu noteic likumdošanas kārtībā.⁵⁹⁷ Ar hipotekāro kredītēšanu Latvijā nodarbojās ne tikai Valsts zemes banka, bet arī citas bankas un privātās iestādes. No 1924.gada 22.septembra oficiāli darbību sāka Latvijas Hipotēku Banka.⁵⁹⁸ Ar 1924.gada 22.februāra likumu tika noteikts, ka var izlaist arī 4 % un 5 % ķīlu zīmes.⁵⁹⁹

Pēc neatkarības atjaunošanas hipotekārās kredītēšanas attīstībai būtisku impulsu deva 1998.gada 10.septembrī Saeimā pieņemtais “Hipotekāro ķīlu zīmju likums”, kuru piemērojot 1999.gada 15.februārī Latvijas Hipotēku un zemes banka laida apgrozībā ķīlu zīmes par kopējo summu 430 000 latu ar 8,5% augļu likmi gadā.⁶⁰⁰

Cesija tika lietota Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam un līdz ar 1937.gada Civillikuma atjaunošanu atkal ir atgriezies šis tiesisko darījumu veids. *Cesija* – prasījumu tiesību nodošana no viena kreditora citai personai, kura pēc šo tiesību pārņemšanas pati kļūst par kreditoru. *Cesijas* tiesisko pamatu nosaka Civillikuma 1793.–1797.panti.⁶⁰¹

4) Termini, kas pastāvējuši visos iepriekš minētajos periodos, ir, piemēram, *vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedība, konti, bilance, inventarizācija*, kā arī daudzi citi grāmatvedības termini, kuru piemērošanu autore ir pētījusi darbā.

5) Pie jauniem terminiem varētu attiecināt tādus terminus, kā *uzkrājumi, uzkrātie ieņēmumi, uzkrātās saistības, atliktais nodoklis, finanšu instrumenti, atvasinātie finanšu instrumenti, līzings, faktoring*s un citi.

“Gada pārskatu likuma” 19.pantā ir teikts, ka “*uzkrājumi* ir paredzēti, lai segtu noteikta veida saistības, kuras attiecas uz pārskata gadu vai iepriekšējiem gadiem un gada pārskata sastādīšanas laikā ir paredzamas vai zināmas, bet kuru apjoms vai konkrētu saistību rašanās vai segšanas datums nav skaidri zināms”⁶⁰².

2001.gadā pieņemtajos grozījumus likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem” bija papildināta bilances shēma un bilances aktīvā ieviests jauns postenis *uzkrātie ieņēmumi*, bet bilances pasīvā – *uzkrātās saistības*.

Līdzīgi, kā tas ir paredzēts 12.SGS “Ienākuma nodokļi” arī Latvijas grāmatvedībā ir parādījies termins *atliktais nodoklis*. “Gada pārskatu likumā” ar 2005.gada 10.jūnija grozījumiem tika iekļauts definējums “*atliktā nodokļa aktīvi*, kas ir uzņēmumu ienākuma

⁵⁹⁷ Valsts zemes bankas statūti, instrukcijas, noteikumi. Rīga : Rota, 1936. 15.lpp.

⁵⁹⁸ Latvijas hipotēku bankas hipotekāriskie aizdevumi. Rokas grāmata. Rīga : Hipotekāriskie aizdevumi, 1931. 9.lpp.

⁵⁹⁹ Valsts zemes banka 1922.-1937.gadā. Rīga : Valsts papīra spiestuve, 1937. 42.lpp.

⁶⁰⁰ Liepiņa, R. Hipotekārās kredītēšanas attīstības iespējas Latvijā. Baltijas reģiona valstu integrācijas problēmas ceļā uz Eiropas Savienību. Starptautiskās zinātniskās konferences materiāli 2000.gada 2.-3.martā. Rēzekne : 2000. 92.-93.lpp.

⁶⁰¹ Cesija kā darījuma veids. Latvijas Ekonomists, 1996, Nr.3, 76.lpp.

⁶⁰² Gada pārskatu likums. LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>

nodokļa summas, kuras atgūstamas nākamajos pārskata gados un attiecas uz atskaitāmām pagaidu starpībām, bet *atliktā nodokļa saistības* ir uzņēmumu ienākuma nodokļa summas, kuras maksājamas nākamajos pārskata gados un attiecas uz tām pagaidu starpībām, kuras apliekamas ar šo nodokli”⁶⁰³.

Pie jauniem terminiem var attiecināt *finanšu instrumentus* - vienošanās, kas vienlaikus vienai personai rada finanšu aktīvus, bet citai personai — finanšu saistības vai kapitāla vērtspapīrus.⁶⁰⁴ *Finanšu instrumenti* ir, piemēram, pārvedami vērtspapīri, bet atvasinātie finanšu instrumenti ir, piemēram, iespējas līgumi, nākotnes līgumi, mijmaiņas līgumi, procentu likmes nākotnes līgumi un jebkādi citi atvasinātie līgumi.

Vērtējot iesniedzamos pārskatus autore secina, ka visos 7.1.tabulā salīdzinātajos periodos kā obligāts pārskats bija jāiesniedz *Bilance*. Salīdzinot *Bilances* formu - horizontāli, tas ir izvietojot aktīva un pasīva posteņus blakus vienas lapas divās pusēs, vai vertikāli, izvietojot aktīva un pasīva posteņus vienu zem otra, autore secina, ka 1929.gada *Bilances* shēma bija horizontālā formā un arī sociālisma periodā pamatā tika lietota *Bilances* horizontālā forma, bet pašlaik nav noteikta obligāti piemērojama viena vai otra *Bilances* forma un tāpēc sabiedrības var izvēlēties vai nu piemērot horizontālo vai vertikālo *Bilances* formu. Salīdzinot bilances būtiski ir - kā bilancē ir izvietoti bilances posteņi – likviditātes secībā, vai pretēji. Vērtējot 1929.gada *Bilances* shēmu autore secina, ka posteņi gan aktīva, gan pasīva pusē, ja neņem vērā atsevišķus regulējošos posteņus (piemēram, zaudējumus – aktīva pusē, amortizāciju – pasīva pusē), bija jānorāda likviditātes secībā. Arī pašlaik “Gada pārskatu likuma” 10.pantā ietvertajā bilances shēmā, bilances posteņi ir norādīti likviditātes secībā. Ir arī valstis, piemēram, ASV, Kanāda, kur bilances posteņi ir izvietoti tieši pretējā secībā – aktīvā vispirms uzrādot apgrozāmos līdzekļus, tad ilgtermiņa ieguldījumus, bet pasīvā vispirms uzrādot īstermiņa saistības, tad ilgtermiņa saistības un pašu kapitālu, kā pēdējo.⁶⁰⁵

Kārlis Bērziņš bilanci definēja sekojoši: “Balance ir uzņēmuma mantas stāvokļa attēlojums, kurā uzņēmuma rīcībā esošās mantas nostādītas pretim šo mantu avotiem.”⁶⁰⁶ Jānis Benze bilanci definē: “Grāmatvedības bilance ir divdaļīga tabula, kur vienā daļā, ko sauc par aktīvu, ir parādīti visi uzņēmuma īpašumā esošie līdzekļi, bet otrā daļā, ko sauc par pasīvu – šo līdzekļu izveidošanās avoti”.⁶⁰⁷ Latvijas Universitātes 2000.gadā izdotajā “Grāmatvedības terminu vārdnīcā” varam lasīt, ka “Balance (grāmatvedības) – norēķinu

⁶⁰³ *Gada pārskatu likums*. LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>

⁶⁰⁴ *Finanšu instrumentu tirgus likums*. LR likums, 20.11.2003. 1.pants, (ar grozījumiem, ieskaitot 04.10.2007.), [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=81995>

⁶⁰⁵ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting: a Global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 43

⁶⁰⁶ Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 19.lpp.

⁶⁰⁷ Benze, J. *Finansu grāmatvedība*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1998. 10.lpp.

perioda beigās kontu formā sastādīts uzņēmuma valdījumā esošā īpašuma (aktīvi) un kapitāla (pasīvi) pretstatījums. Tā ir ikviena uzņēmuma gada pārskata sastāvdaļa. Bilances posteņu sastāvs un grupējums ir noteikts likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem”. Balance raksturo uzņēmuma mantas un finansiālo stāvokli un savstarpējos norēķinus, finansiālo rezultātu”⁶⁰⁸. Starptautiskā Grāmatvedības standartu padome (International Accounting Standards Board - IASB) definē sekojoši: balance parāda darbības finansiālo stāvokli noteiktā datumā, precizējot, ka aktīvu, saistību un kapitāla (equity) elementi ir tieši saistīti ar finansiālā stāvokļa novērtējumu⁶⁰⁹ (autora tulk. – I.M.). Autore uzskata, ka neviena no pētītajām grāmatvedības bilances definīcijām nav precīza, piemēram, “Grāmatvedības terminu vārdnīcā” sniegtajam definējumam ir ļoti daudz neskaidrību: ko nozīmē “norēķinu perioda beigas” un kā var saprast “kontu formā”, ja bilanci var sastādīt gan horizontāli, gan arī vertikāli? Pētot grāmatvedību regulējošos normatīvos aktus, autore secina, ka bilances definējums ir ietverts 2007.gada 8.maija Ministru kabineta noteikumu Nr.301 "Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem” 6.punktā - “Bilancē norāda saimnieciskajā darbībā izmantoto līdzekļu un to avotu atlikumus pārskata (taksācijas) gada pēdējā dienā (turpmāk – bilances datums). Līdzekļus norāda bilances aktīvā, bet to avotus – bilances pasīvā. Bilances aktīva kopsummai jābūt vienādai ar bilances pasīva kopsummu”⁶¹⁰. 2006.gada 3.oktobra Ministru kabineta noteikumu Nr.808 "Noteikumi par biedrību, nodibinājumu un arodbiedrību gada pārskatiem” 7.punktā ir teikts: “Balance ir gada pārskata sastāvdaļa, kurā norāda biedrības, nodibinājuma vai arodbiedrības līdzekļu un to avotu (aktīvu un pasīvu) atlikumus bilances datumā. Līdzekļus norāda bilances aktīvā, bet to avotus – bilances pasīvā. Bilances aktīva kopsummai jābūt vienādai ar bilances pasīva kopsummu”⁶¹¹. Līdzīgs bilances definējums tikai *biedrības, nodibinājuma vai arodbiedrības* vietā norādot *religiskās organizācijas* ir iekļauts 2006.gada 14.novembra Ministru kabineta noteikumos Nr.928 "Noteikumi par reliģisko organizāciju gada pārskatiem”⁶¹². Citētās definīcijas ir ietvertas konkrētos normatīvajos aktos, kas nosaka atsevišķu subjektu pārskatu sastādīšanas prasības. Autore uzskata, ka termins *grāmatvedības balance* ir plašāks, jo *grāmatvedības balance* var būt sastādīta arī citiem mērķiem, piemēram, uzņēmumu iekšējām vajadzībām - ikmēneša vai ceturkšņa, kā arī plānotā balance utt. Autore iesaka *grāmatvedības bilanci*

⁶⁰⁸ *Grāmatvedības terminu vārdnīca*. Rīga : LU, 2000. 18. lpp.

⁶⁰⁹ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a Global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 88

⁶¹⁰ *Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem*. MK noteikumi Nr.301, 08.05.2007. 6.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.76 (3652), 11.05.2007.

⁶¹¹ *Noteikumi par biedrību, nodibinājumu un arodbiedrību gada pārskatiem*. MK noteikumi Nr.808, 03.10.2006. 7.p. Latvijas Vēstnesis, Nr.160 (3528), 06.10.2006.

⁶¹² *Noteikumi par reliģisko organizāciju gada pārskatiem*. MK noteikumi Nr.928, 14.11.2006., 7.p. Latvijas Vēstnesis, Nr. 185 (3553), 17.11.2006.

definēt sekojoši: *grāmatvedības bilance* ir noteiktā secībā sakārtoti, savstarpēji līdzsvaroti aktīva un pasīva posteņu atlikumi bilances datumā.

1929.gada shēmā *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* bija nosaukts par *Peļņas un zaudējumu kontu*, bet sociālisma periodā – *Zaudējumu un peļņas pārskatu*. Arī pašlaik visās pasaules valstīs netiek lietots vienots tā nosaukums, piemēram, ASV tas tiek saukts par *Ienākumu pārskatu* (Income Statement), bet Lielbritānijā - *Peļņas un zaudējumu pārskatu* (Profit and Loss Account) ⁶¹³. *Peļņas vai zaudējuma aprēķins*, līdzīgi kā *Bilance*, arī var būt sastādīts gan horizontālā, gan vertikālā veidā. Horizontālā veidā sastādītais *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* tagad reti tiek praktizēts. Bez tam vēl *Peļņas vai zaudējuma aprēķinu* var sastādīt vienkāršotā veidā - uzrādot visus ieņēmumus un visas izmaksas, un saliktā veidā – ieņēmumu un izmaksu veidus sakārtojot pa pāriem, piemēram, saimnieciskās darbības ieņēmumi, saimnieciskās darbības izmaksas un saimnieciskās darbības peļņa, kā starpība; tad finanšu ieņēmumi, finanšu izmaksas un finanšu peļņa un beidzot - aprēķināta neto peļņu.⁶¹⁴ Pašlaik Latvijas sabiedrības var izvēlēties vienu no četrām *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmām, bet šo shēmu nedrīkst mainīt, ja pēc vienas un tās pašas shēmas *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* nav sastādīts vismaz divus gadus pēc kārtas. “Gada pārskatu likums” nosaka sekojošas *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmas: vertikālā formā klasificētu pēc perioda izmaksu (izmaksu būtības) metodes (11.pants) un pēc apgrozījuma izmaksu (izmaksu funkcijas) metodes (12.pants); kontu formā klasificētu pēc periodu izmaksu (izmaksu būtības) metodes (13.pants) un pēc apgrozījuma izmaksu (izmaksu funkcijas) metodes (14.pants). Arī LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” paredz, ka *Peļņas vai zaudējumu aprēķina* izdevumu posteņus var klasificēt pēc periodu izmaksu (izmaksu būtības) metodes un pēc apgrozījuma izmaksu (izmaksu funkcijas) metodes.⁶¹⁵ Izmaksu klasifikācijai pēc to veida (būtības) priekšroka tiek dota kontinentālās un Austrumeiropas valstīs, bet pēc funkcijām izmaksas tiek klasificētas Ziemeļamerikas sabiedrībās, kā arī Ņujorkas fondu biržā kotētajās sabiedrībās un tieši šādā veidā sastādīts *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* ir vieglāk saprotams un lietojams.⁶¹⁶ Arī SGS Nr.1 “Finanšu pārskatu sniegšana” norāda, ka klasifikācijas veids pēc izdevumu funkcijām sniedz atbilstīgāku informāciju lietotājiem, nekā izdevumu klasifikācija pēc veida (92.p.), tomēr klasificējot izdevumus pēc funkcijām, SGS Nr.1 93.punkts nosaka, ka jāatklāj papildus informācija par izdevumu veidu⁶¹⁷ un arī LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas

⁶¹³ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a Global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 100

⁶¹⁴ turpat, p. 94

⁶¹⁵ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes*. 61.pants, [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

⁶¹⁶ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a Global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 96

⁶¹⁷ *Starptautiskais grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskatu sniegšana*. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/sgs/1.doc>

pamatnostādnes” 64.punkts šajā gadījumā papildus paredz norādīt informāciju par izdevumu būtību.⁶¹⁸

Autore uzskata, ka ir jāprecizē *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* sastādīšanas shēmu nosaukumi. Ir jānosaka, ka *Peļņas vai zaudējuma aprēķinu* var sastādīt vertikālā vai horizontālā formā (ar to aizstājot kontu formā). Savukārt, perioda izmaksu metodi aizstājot ar klasifikāciju pēc izmaksu veidiem, bet apgrozījuma izmaksu metodi - ar klasifikāciju pēc izmaksu funkcijām, jo visas *Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas* tiek sastādītas par konkrētu periodu un šo metožu nosaukumi nedod skaidru izpratni par *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmu atšķirībām. Līdz ar to “Gada pārskatu likuma” 11.-14.pantā *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmu nosaukumi jāprecizē sekojoši:

11.pantā - vertikālā formā klasificētu pēc izmaksu veidiem;

12.pantā – vertikālā formā klasificētu pēc izmaksu funkcijām;

13.pantā – horizontālā formā klasificētu pēc izmaksu veidiem;

14.pantā - horizontālā formā klasificētu pēc izmaksu funkcijām.

Līdzīgas izmaiņas attiecīgi jāveic arī Latvijas grāmatvedības standartos.

Pētot “Gada pārskatu likuma “ definīcijas, var secināt, ka šajā likumā nav norādītas *Bilances* un *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* kā finanšu pārskata sastāvdaļu definīcijas. Tā kā “Gada pārskatu likuma” 1.pants nosaka, ka šis likums attiecas uz sabiedrībām, tad autore iesaka “Gada pārskatu likumā” iekļaut sekojošu *Bilances* definīciju “*Bilance* ir finanšu pārskata kopuma neatņemama sastāvdaļa, kurā norādīti sabiedrību, noteiktā secībā sakārtoti, savstarpēji līdzsvaroti, aktīva un pasīva posteņu atlikumi bilances datumā”.

Latvijas Universitātes 2000.gadā izdotajā “Grāmatvedības terminu vārdnīcā” ir norādīts “*Peļņas un zaudējumu aprēķins*” – uzņēmumu (koncernu) gada pārskata sastāvdaļa: tā forma noteikta likumā un ir obligāta visiem uzņēmumiem. Salīdzinot kāda perioda ieņēmumus ar izmaksām noteic periodā iegūto peļņu (zaudējumus). Šo aprēķinu var sastādīt lietojot izmaksu apgrozījuma vai periodu izmaksu metodi”.⁶¹⁹ Vērtējot definīciju, autore secina, ka, pirmkārt, jau ir neprecīzi minēts *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* nosaukums, jo lietots saiklis *un*, nevis *vai*, kā arī nav precīzi izprotams, kas ir jāietver *Peļņas vai zaudējuma aprēķinā*. Autore, ņemot vērā iepriekš precizēto terminoloģiju attiecībā uz *Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmu* nosaukumiem, definē sekojoši “*Peļņas vai zaudējuma aprēķins* ir finanšu pārskata kopuma neatņemama sastāvdaļa, kurā norādīti pārskata perioda ieņēmumi un izmaksas pa to veidiem vai funkcijām un pārskata perioda peļņa vai zaudējumi”.

⁶¹⁸ Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes. 64.pants, [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

⁶¹⁹ Grāmatvedības terminu vārdnīca. Rīga : LU, 2000. 39.lpp.

Pētot citas gada pārskata sastāvdaļas, autore norāda, ka *Vadības ziņojums* kā obligāts pārskats pirmo reizi jau tika noteikts ar 1938.gadu un tas saucās *Valdes rakstisks ziņojums par pagājušo darbības gadu un par pašreizējo sabiedrības stāvokli*.

Naudas plūsmas pārskats kā obligāta gada pārskata sastāvdaļa pirmo reizi Latvijā tika noteikts ar 1996.gada 30.jūlija Ministru kabineta noteikumiem Nr.292 "Grozījumi likumā "Par uzņēmumu gada pārskatiem", kuri stājas spēkā ar 1996.gada 7.augustu. Jānorāda, ka *Naudas plūsmas pārskats* arī citās valstīs tikai neilgi pirms tam bija noteikts kā obligāts pārskats. Tā pirmā 1985.gadā Kanāda pieprasīja naudas plūsmas pārskata lietošanu, tad ASV - 1987.gadā, Francija - 1988.gadā, bet Anglija tikai 1991.gadā⁶²⁰ un 1992.gadā tika pieņemts SGS Nr.7 "Naudas plūsmas pārskati".

Pašu kapitāla izmaiņu pārskats kā finanšu pārskata un līdz ar to arī gada pārskata obligāta sastāvdaļa tika noteikta ar 1999.gada 16.decembra likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" grozījumiem, kuri stājas spēkā ar 2000.gada 19.janvāri, bet līdzīga informācija jau bija arī jāiesniedz Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam - *pamata, rezerves un citi kapitāli*.

Vērtējot gada pārskata obligātās sastāvdaļas autore uzskata, ka būtu jāpievērš īpaša uzmanība mazo un vidējo uzņēmumu un Latvijas apstākļos, pat mikro uzņēmumu, grāmatvedības kārtīšanai, kā arī gada pārskata sastāvdaļām un to sastādīšanas prasībām. Šī problēma pašlaik arī ir aktuāla ES, kur tiek izskatīts jautājums par mazo un vidējo uzņēmumu darbības regulējumu un iesniedzamajiem pārskatiem. Starptautiskā grāmatvedības standartu padome (International Accounting Standard Board - IASB) plāno 2008.gada ceturtajā ceturksnī izdot SFPS mazajiem un vidējiem uzņēmumiem.⁶²¹

Izpētot pašlaik piemērojamos grāmatvedību regulējošos normatīvos aktus, autore secina, ka ne vienmēr tajos tiek lietota vienota terminoloģija, kā arī paralēli netiek veikti atbilstoši grozījumi visos normatīvajos aktos. Piemēram, 2006.gada 19.oktobra grozījumi likumā "Par uzņēmumu gada pārskatiem" mainīja terminu *uzņēmums* uz terminu *sabiedrība*, bet analogiskas izmaiņas nav veiktas citos normatīvajos aktos, piemēram, likumā "Par grāmatvedību". Līdzīgi ar 2006.gada 19.oktobra grozījumiem tika mainīts likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" nosaukums uz "Gada pārskatu likumu", bet LGS šīs izmaiņas nav ietvertas.

Pēc 2006.gada likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" grozījumiem (nomainot arī likuma nosaukumu uz "Gada pārskatu likums"), no tā izslēgta virkne definīciju, piemēram,

⁶²⁰ Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a Global*. London : Thompson Learning, 2006. p. 100

⁶²¹ *Small and Medium - Sized Entities*. [tiešsaiste] - [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams:

<http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>

saistītās puses, finanšu aktīvs, finanšu saistības, līdz termiņa beigām turēti ieguldījumi, aizdevumi un debitoru parādi, pārdošanai pieejami finanšu aktīvi, norādot, ka tās atbilst SGS lietotajiem terminiem, bet nenorādot konkrētu SGS un, tā kā SGS arī bieži tiek veikti grozījumi, tad ir apgrūtināta šo definīciju precizēšana.

Izvērtējot "Gada pārskatu likumu", autore secina, ka šajā likumā ir neprecizitātes un daži grāmatvedības termini atšķirīgi tiek traktēti likumā un LGS, tāpēc ir nepieciešams veikt sekojošas izmaiņas:

- likuma 10.pantā norādītajā bilances shēmā:
 - Aktīvā, Apgrozāmo līdzekļu I.daļā "Krājumi" posteņa nosaukums *Avansa maksājumi par precēm* jāmaina uz posteņa nosaukumu *Avansa maksājumi par krājumiem*, jo avansa maksājumus var veikt arī par izejvielām un citiem krājumu veidiem;
 - Pasīvā, Pašu kapitāla 5.daļā "Rezerves" ir jāizslēdz postenis *likumā noteiktās rezerves*, jo neviens normatīvais akts neparedz obligātu rezervju veidošanu. Likums "Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību", kura 46.panta 1.daļa paredzēja šādu prasību, ir zaudējis spēku ar 2006.gada 19.maiju un "Komerclikuma" grozījumi 2002.gada 14.februārī izslēdza 180.panta 3.daļas otro punktu, kas paredzēja obligātās rezerves;
- likuma 15.pantā ilgtermiņa ieguldījumi jādefinē sekojoši: "Aktīvus, kas nav apgrozāmie līdzekļi, uzrāda kā ilgtermiņa ieguldījumus. Aktīvu klasificē kā apgrozāmo līdzekli šādos gadījumos:
 - to paredz realizēt vai patērēt pamatdarbības cikla ietvaros,
 - to tur galvenokārt tirdzniecības nolūkiem vai īslaicīgi un ja to paredz realizēt 12 mēnešos pēc bilances datuma,
 - tā ir nauda vai tās ekvivalents, kam ir neierobežotas lietošanas iespējas", jo pašlaik "Gada pārskatu likuma" 15.pantā ir teikts, ka "līdzekļi, kas paredzēti ilgai lietošanai vai ieguldīti ilglietojamā īpašumā, ir ilgtermiņa ieguldījumi. Citi līdzekļi ir apgrozāmie līdzekļi"⁶²², kas ir pretēji LGS Nr.1 "Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes" 45. punktā norādītajam "aktīvus, kas saskaņā ar šī standarta 44.punkta nosacījumiem nav apgrozāmie līdzekļi, uzrāda kā ilgtermiņa ieguldījumus"⁶²³, kā arī SGS Nr.1 "Finanšu pārskatu sniegšana" 57.punkta prasībām;

⁶²² *Gada pārskatu likums*. LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), 15.pants, [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>

⁶²³ *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes*. 45.pants, [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

- likuma 31.pantā norādītās krājumu iegādes vai ražošanas pašizmaksas noteikšanas metodes – vidēji svērto cenu vai “Pirmais iekasā – pirmais ārā (FIFO), jāpapildina ar SGS Nr.2 “Krājumi” (jo nav atsevišķs LGS par krājumiem) atļauto izmaksu konkrēto identifikācijas metodi, jo pēc autores uzskata tā ir visprecīzākā metode tādu preču vai pakalpojumu izmaksu novērtēšanai, kuras saražo un novirza konkrētiem projektiem.

Nav precizēti termini *ieņēmumi*, *ienākumi* un tāpat arī *izdevumi*, *izmaksas* un *zaudējumi*. LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” 4.2.punktā ir teikts: “Ienākumi var būt šādi: 1) ieņēmumi, 2) ieguvumi, kas ir ienākumi no darījumiem un notikumiem, kuru mērķis nav darīt ieņēmumus, bet kuri rada ekonomiskā izdevīguma resursu pieaugumu, tajā skaitā ienākumi no ilgtermiņa ieguldījumu pārdošanas un nerealizētie ienākumi no aktīvu posteņu pārvērtēšanas”⁶²⁴, bet LGS Nr.7 “Pamatlīdzekļi” paredz, ka “neto peļņu vai zaudējumus, kas radušies no pamatlīdzekļa atzīšanas pārtraukšanas, nosaka kā starpību starp neto atsavināšanas ieņēmumiem, ja tādi ir, un pamatlīdzekļa bilances vērtību”⁶²⁵. Tātad LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” izpratnē – ienākumi, bet LGS Nr.7 izpratnē – ieņēmumi. Pie kam neto peļņu vai zaudējumus no pamatlīdzekļu atsavināšanas ir jāatzīst Peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī “Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi” vai “Pārējās uzņēmuma saimnieciskās darbības izmaksas”. Līdzīga situācija ir ar *izdevumiem*, kuru uzrādīšanai ir paredzēti Peļņas vai zaudējuma aprēķina posteņi – (...) izmaksas. LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” 4.3.2. punkts nosaka, ka “zaudējumi ir izdevumi, kas uzrāda ekonomiskā izdevīguma resursu samazinājumu (...)”⁶²⁶ No iepriekš apskatītā var secināt, kaut arī LGS Nr.1 “Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” definē, kas ir *ieņēmumi*, *ienākumi*, *izdevumi*, *izmaksas* un *zaudējumi*, tomēr to definīcijas nesniedz skaidru izpratni par šiem terminiem. Līdzīgi neskaidri termini vai neatbilstoši to definējumi normatīvajos aktos ir vēl daudzi citi. Autore uzskata, ka precizētu grāmatvedības terminu izstrāde un adekvātu definējumu iekļaušana normatīvajos aktos ir sarežģīts, darbietilpīgs process, kuru jākoordinē Finanšu ministrijai, jo likums “Par grāmatvedību” paredz, ka “valsts politiku grāmatvedības jautājumos izstrādā un īsteno Finanšu ministrija”⁶²⁷. Likumdevējam ir jāveic vienlaicīgi nepieciešamie grozījumi visos grāmatvedību regulējošos normatīvajos aktos, kuros attiecīgie termini ir ietverti.

⁶²⁴ Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes. 4.2.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

⁶²⁵ Latvijas grāmatvedības standarts Nr.7 Pamatlīdzekļi. 68.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs7.doc>

⁶²⁶ Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes. 4.3.2.p. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>

⁶²⁷ Par grāmatvedību. LR likums 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 06.04.2006), 15.¹ pants, [atsauce 13.09.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66460>

Pētot Latvijas grāmatvedības attīstību, autore secina, ka ļoti liela loma grāmatvedības skaidrošanā un popularizēšanā ir bijusi Kārlim Bērziņam. Autore uzskata, ka vispilnīgākā grāmatvedības grāmata (no autores pēfītajām grāmatvedības grāmatām) Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, kura veltīta divkāršā ieraksta grāmatvedības sistēmas piemērošanai, ir 1938.gadā Latvijas amatniecības kameras izdotā K.Bērziņa grāmata "Amatnieku grāmatvedība". 1938.gada žurnālā "Ekonomists" bija norādīts "Amatnieku grāmatvedība" nebūt nav tikai speciāla grāmatvedība zināmam šaurākam arodam. Apskatīti arī vispārējie grāmatvedības jautājumi, jo bez to zināšanas nav praktiski iespējams pietiekoši izprast speciālos jautājumus. Bez tam to spiež darīt arī noderīgu mācības grāmatu trūkums vispārējā grāmatvedībā. Izdodot minēto grāmatu amatniecības kamera grib pēc iespējas novērst savā arodā grāmatvedības nezināšanas lāstu."⁶²⁸ Arī vācu okupācijas laikā ir atrodami daudzi Kārļa Bērziņa raksti žurnālā "Latvju Tautsaimnieks" un citur, kā arī sociālisma periodā viņa grāmata "Grāmatvedības pamati" tika izmantota kā grāmatvedības mācību grāmata augstskolu studentiem. Autore uzskata, ka līdz šim nepelnīti maz uzmanības ir veltīts Kārļa Bērziņa ieguldījumam Latvijas grāmatvedības attīstībā. Piemēram, Igaunijā, profesoram Erikam Linnakam (Erik Linnaks), kurš tiek uzskatīts par Igaunijas grāmatvedības tēvu, 2006.gadā Tallinā tika veltīta zinātniska konference. Autore uzskata, ka Latvijā jāpēta Kārļa Bērziņa un arī citu grāmatvedības autoru ieguldījums Latvijas grāmatvedības attīstībā, jāapkopo materiāli un atbilstoši jānovērtē viņu ieguldījums.

Pētot Latvijas grāmatvedības jautājumiem veltītās grāmatas pēc Latvijas neatkarības atgūšanas, autore secina, ka pašlaik Latvijas grāmatvedībā ļoti trūkst vispusīgas finanšu grāmatvedības grāmatas. Tā kā normatīvie akti neiekļauj detalizētas prasības grāmatvedības kārtīšanai, izstrādātie un pieņemtie LGS neaptver visus grāmatvedības jautājumus un arī to valoda, bez papildus zināšanām ir ne vienmēr viegli uztverama un saprotama un LGS trūkst praktisku piemēru un piemēru, kas būtu piemēroti Latvijas grāmatvedībai, tad autore uzskata, ka ir nepieciešams atsevišķiem autoriem vai to grupai sagatavot un izdot finanšu grāmatvedības grāmatas.

Veiktā pētījuma rezultātā autore nosaka šādus *svarīgākos faktus Latvijas grāmatvedības attīstībā*:

- 1919. gada 8. decembrī pieņemts "Likums par agrāko Krievijas likumu spēkā atstāšanu Latvijā", kurš bija tiesisks pamats cariskās Krievijas Tirdzniecības nolikuma prasību piemērošanai grāmatvedībā;
- 1923.gadā 9.novembra "Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām," noteica, ka atklāti norēķini par savu darbību

⁶²⁸ Bibliogrāfija. *Ekonomists*, 1938, Nr.3, 149.lpp.

ir jāsniedz kredītsabiedrībām, precīzi nosakot to veidus, tirdzniecības un rūpniecības akciju un paju sabiedrībām un visāda veida kooperatīviem;

➤ 1929. gada 23. augusta finanšu ministra rīkojums noteica, ka visām tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības sabiedrībām *Bilance* un *Peļņas un zaudējumu konts* jā sastāda pēc noteikta parauga;

➤ 1937.gada 28.decembrī pieņemts “Likums par akciju un paju sabiedrībām”, kurā pirmo reizi noteikts, ka gada pārskata pārbaude jāveic zvērinātiem revidentiem;

➤ 1939.gada 18.janvārī pieņemts “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”, kurā pirmo reizi noteiktas obligātas divkāršā ieraksta grāmatvedības kārtības prasības;

➤ 1940.gada 5.augustā Padomju Savienības Augstākā Padome Latviju iekļāva Padomju Sociālistisko Republiku Savienībā, līdz ar to Latvijas PSR jāpiemēro PSRS normatīvie akti;

➤ 1942.gada 29.decembra noteikumi (kopā ar instrukciju) par grāmatvedību ieņemtajos Austrumu apgabalos, kas pirmo reizi Latvijā noteica obligāta vienota kontu plāna piemērošanu;

➤ 1992.gada 14.oktobrī pieņemti likumi “Par grāmatvedību” un “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, ar kuru spēkā stāšanos 1993.gada 1.janvārī tika sākta grāmatvedības sistēmas reforma Latvijā pēc neatkarības atgūšanas;

➤ 1993.gada 13.maijā Latvijas Republikas Finanšu ministrija izdeva pavēli Nr.63 “Par uzņēmumu, uzņēmējsabiedrību un organizāciju vienoto grāmatvedības kontu plānu”, ar kuru tika noteikts, ka ar 1994.gada 1.janvāri visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas LR likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, savs kontu plāns ir jāveido atbilstoši minētās pavēles pielikumā dotajam kontu plānam;

➤ 2000.gada 21.septembra Finanšu ministrijas rīkojums Nr.985 atcēla vienotā kontu plāna piemērošana;

➤ 2004.gada 1.maijā pēc Latvijas iestāšanās ES, obligāta Eiropas Parlamenta un padomes (EK) regulu piemērošana;

➤ 2004.gada 24.augusta Ministru kabineta noteikumi Nr.728 “Noteikumi par obligāti piemērojamiem Latvijas grāmatvedības standartiem un kārtību, kādā sagatavojami naudas plūsmas pārskati un pašu kapitāla izmaiņu pārskati”, pirmo reizi noteica obligāti piemērojamos LGS;

➤ no 2005.gada 1.janvāra saskaņā ar Eiropas Parlamenta un padomes (EK) regulu Nr.1606/2002 “Par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu” konsolidētie pārskati sabiedrībām, kuru kapitāla daļās ir publiskās apgrozības objekts, jā sagatavo atbilstoši starptautiskajiem grāmatvedības standartiem;

➤ 2007.gada 20.marta Ministru kabineta noteikumi Nr. 188 “Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtu grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā” pirmo reizi kā atsevišķi noteikumi nosaka vienkāršā ieraksta grāmatvedības kārtošanas prasības.

Pētījuma rezultātā autore var apgalvot, ka promocijas darba hipotēze - būtiski vēsturiski notikumi no Latvijas Republikas dibināšanas brīža līdz mūsdienām Latvijas grāmatvedības attīstību iedala atsevišķos posmos, kas raksturojas ar noteiktām grāmatvedības prasībām - ir pierādīta, jo autores veiktas pētījums apstiprina, ka katrā vēsturiskās attīstības posmā, ko ir noteikuši būtiski vēsturiski notikumi, ir jāpiemēro konkrētas grāmatvedības kārtošanas prasības un tāpēc Latvijas grāmatvedības attīstību, pēc autores viedokļa, turpmākajos pētījumos ir jāiedala šādos sekojošos posmos, kuru grāmatvedības prasības un to salīdzinājumu autore ir pētījusi darbā:

1. grāmatvedība Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam,
2. grāmatvedība vācu okupācijas periodā no 1941.gada līdz 1945.gadam,
3. grāmatvedība sociālisma periodā no 1940.gada līdz 1941.gadam un no 1945.gada līdz Latvijas neatkarības atgūšanai,
4. grāmatvedība pēc Latvijas neatkarības atgūšanas.

SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI

No veiktā pētījuma izriet sekojoši būtiskākie **secinājumi**:

1. Grāmatvedības definīciju pētījums liecina, ka Latvijā nav akceptēta vienota grāmatvedības definīcija.
2. Autores veiktie grāmatvedības vēstures pētījumi pierāda, ka uzskaitē pastāvēja jau vairākus gadu tūkstošus pirms mūsu ēras senajās Babilonijas, Grieķijas, Ēģiptes, Romas, Ķīnas un citās zemēs. Ap 15.gadsimtu arvien plašāk tika piemērota divkāršā ieraksta grāmatvedība, kuras kārtošanas pamatprasības bija aprakstītas 1494.gada Luka Pačoli "Traktātā par rēķiniem un ierakstiem". Autore secina, ka Luka Pačoli nav divkāršā ieraksta grāmatvedības sistēmas atklājējs, jo savā traktātā ir aprakstījis daudz agrāk pirms viņa radīto divkāršā ieraksta sistēmu.
3. Iepriekšējos gadsimtos līdz Latvijas Republikas dibināšanai grāmatvedības kārtošanas prasības bija iekļautas civilprocesa likumos, cariskās Krievijas Tirdzniecības nolikumā un tirdzniecības procesa likumos, nodokļu likumos, Vekseļlikumā, Kredītnolikumā, Muitas nolikumā, Tirdzniecības – rūpniecības nolikumā un citos normatīvajos aktos, kā arī Rīgas tirdzniecības ieradumos. Pētījuma rezultātā autore secina, ka viens no būtiskākajiem normatīvajiem aktiem bija cariskās Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikums, kurš paredzēja vairumtirgotājiem kā obligātu kārtot virsgrāmatu vai galveno grāmatu, kas nebija iespējams, ja grāmatvedību nekārtoja pēc divkāršā ieraksta principiem, no kā var secināt, ka vairumtirgotājiem bija jākārtro divkāršā ieraksta grāmatvedība, bet vienkāršā ieraksta grāmatvedību drīkstēja piemērot mazumtirgotāji un sīktirgotāji.
4. Analizējot S.Baraca, S.Pauflera, Fr.Paula, J.Kalniņa, J.Klepera un citu grāmatvedības speciālistu darbus, autore secina, ka grāmatvedība Latvijā 19.gadsimta beigās un 20.gadsimta sākumā, pirms Latvijas Republikas dibināšanas, tika kārtota, veicot hronoloģiskos ierakstus *memoriālā vai kases žurnālā* un sistemātiskos ierakstus, izmantojot *galveno grāmatu (virsgrāmatu)*, kā arī lietojot citas nepieciešamās grāmatvedības palīggrāmatas. Grāmatvedības konti tika iedalīti *lietišķos kontos*, kurus lietoja mantu uzskaitē un *personiskos kontos*, kuri bija paredzēti norēķiniem ar personām, bet obligāti lietojams kontu plāns nebija noteikts. Ierakstus grāmatvedības grāmatās varēja veikt tikai pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, kas varēja būt *vēstules, pavadzīmes, kvītis, faktūras, vekseļi, orderi, čeki* un tiem bija jābūt rakstiskā veidā.
5. Izpētot Latvijas Republikas normatīvos aktus laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, autore secina, ka daudzos no tiem bija iekļautas grāmatvedības kārtošanas prasības. Normatīvo aktu detalizētas analīzes rezultātā autore uzskata, ka svarīgākie no tiem, kas noteica grāmatvedības kārtošanu Latvijā, bija "Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem valsts

- iestādēs”, “Rokasgrāmata lauku pašvaldību grāmatvežiem”, ”Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām”, “Likums par akciju un paju sabiedrībām”, “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”, kā arī Nodokļu likumi, kas arī noteica atsevišķas grāmatvedības kārtošanas prasības.
6. Būtiskākais grāmatvedību regulējošais normatīvais akts Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija 1939.gada “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”, kurš noteica, ka ikvienam tirgotājam jākārto tirdzniecības grāmatas pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Autore atklāj, ka tas bija pirmais normatīvais akts, kurš plašam subjektu lokam noteica obligātu prasību kārtot divkāršā ieraksta grāmatvedību. Veicot salīdzinošu analīzi autore konstatē, ka līdzīgas prasības pašlaik ir iekļautas likumā “Par grāmatvedību”. Analizējot gada pārskata sastāvu, tā iesniegšanas prasības, posteņu novērtēšanas un informācijas atklāšanas prasības, autore secina, ka šādas prasības, kas tagad ir ietvertas “Gada pārskatu likumā” un “Komerclikumā”, Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, vispilnīgāk paredzēja 1937.gada “Likums par akciju un paju sabiedrībām”.
 7. Analizējot Latvijas Republikas, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, normatīvo aktu prasības, K.Bērziņa, P.Bērziņa, P.Lapiņa, P.Dindona, F.Kreņģeļa, Ž.Sproģera, P.Skrīveļa, J.Zemberga, H.Pavasara, V.Gailīša, A.Celmiņa un citu autoru monogrāfijas un publikācijas žurnālos “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts”, “Ekonomists” u.c., autore secina, ka šajā laika posmā Latvijā tika lietota vienkāršā ieraksta un divkāršā ieraksta grāmatvedība. Nebija noteikts vienots, obligāti lietojamais kontu plāns un katram uzņēmumam bija jāizstrādā savs kontu plāns. Nekustamā īpašuma un inventāra uzskaitē, izejvielu, preču un citu posteņu uzskaitē bija līdzīga pašlaik noteiktajām prasībām. Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, grāmatvedību varēja kārtot pats uzņēmējs, darbā pieņemts grāmatvedis vai *grāmatvedības birojs*. Būtiska atšķirība - Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, bija noteikts tirdzniecības, rūpniecības, kredītiestāžu un apdrošināšanas uzņēmumu iedalījums kategorijās, kas pamatā noteica to izpērkamās tirdzniecības zīmes apmēru, kā arī sīkuzņēmuma statusu (sīkuzņēmumiem nebija jākārto divkāršā ieraksta grāmatvedība).
 8. Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, plaši tika lietoti vekseļi un čeki. Pētot un analizējot pašlaik spēkā esošos 1938.gada “Vekseļu likumu” un “Čeku likumu”, kā arī citus pēc neatkarības atjaunošanas pieņemtos normatīvos aktus, kuri nosaka to lietošanas prasības, autore konstatē, ka pašlaik vekseļu un čeku piemērošana būtu apgrūtināta, jo minētajos normatīvajos aktos netiek izmantota aktualizēta, gramatiski pareiza latviešu

valoda un ir ietverti neskaidroti termini, piemēram, *Norēķināšanās birojs, Vidusjūras piekrastes valstis, zīmogmarkas, paša orderis un svešs orderis.*

9. Vācu okupācijas periodā no 1941.gada līdz 1945.gadam Latvija bija iekļauta Ostlandes (Austrumzemes) administratīvā vienībā. Kara laika apstākļi un okupācijas režīms šajā laika periodā noteica grāmatvedības prasības. Būtiskākie normatīvie akti, kas regulēja grāmatvedības kārtošānu, bija 1939.gada “Likums par tirdzniecības grāmatvedību” un 1942.gada 29.decembra Austrumu valstsministra izdotie noteikumi par grāmatvedību Austrumu apgabalos, kas paredzēja, ka grāmatvedība ir jākārtō pēc divkārsšas grāmatvedības principiem (izņemot sīkuzņēmumus), vācu valodā, reihsmarkās un darbības gadam ir jāsakrīt ar kalendāro gadu. Autore atklāj, ka vācu okupācijas periodā Latvijā pirmo reizi tika noteikta obligāta kontu plāna piemērošana.
10. Grāmatvedības pētījums Latvijas PSR laikā pamato secinājumu, ka šajā periodā bija jāievēro PSRS grāmatvedības kārtōšanas prasības, kas bija noteiktas vienotas visā PSRS. Grāmatvedība bija viena no *saimnieciskās uzskaites* sastāvdaļām, kas ietvēra *operatīvo uzskaiti, grāmatvedību un statistiku*. Grāmatvedība balstījās uz vienotu metodoloģiju, kas bija centralizēta. Uzskaitē bija unificēta, stingri pakļauta noteikumiem un instrukcijām, pielietojot vienotus uzskaites reģistrus, vienotu kontu plānu un tipveida pārskatu formas. Padomju grāmatvedībā tika lietota hronoloģiskā un sistemātiskā uzskaitē, pie kam sistemātiskā uzskaitē tika uzskatīta par būtiskāko. Uzskaitēi izmantoja orderkartītes, caurraksta grāmatvedību, *žurnālu-virsgrāmatu, memoriālorderus* un arī *žurnālorderus*. Pamatā tika lietota divkārsšā ieraksta grāmatvedība. Vienkārsšā ieraksta grāmatvedību piemēroja nelieli kolhozi un mazākās valsts budžeta iestādes.
11. Pētōt padomju grāmatvedību, autore norāda tās īpatnības:
 - *dabas bagātības*, ar ko saprata zemi, derīgos izrakteņus, mežus un ūdeņus, uzskaitīja tikai naturālajā izteiksmē;
 - tika piemēroti īpaši fondi (*statūtu fonds, amortizācijas fonds* u.c.);
 - padomju grāmatvedības bilances atsevišķās iedaļās bija ievietoti arī plāna dati;
 - bilancē tika uzrādīti tādi atšķirīgi posteņi, kā *atdalītie līdzekļi, normējamie un nenormējamie apgrozāmie līdzekļi, statūtu fonds, stabilie pasīvi, speciālie fondi* u.c.;
 - padomju grāmatvedībā saimniecisko līdzekļu novērtēšanas pamatā bija to faktiskā pašizmaksa;
 - par realizētu uzskatīja vienīgi apmaksātu produkciju.
12. Analizējōt grāmatvedību Latvijā pēc neatkarības atjaunošanas 1991.gadā, kā būtiskākos momentus autore norāda:

- grāmatvedības sistēmas reforma tika uzsākta 1993.gada 1.janvārī ar LR likuma “Par grāmatvedību” un “Par uzņēmumu gada pārskatiem” spēkā stāšanos;
 - no 1994.gada 1.janvāra līdz 2000.gada 21.septembrim bija spēkā prasība visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecās LR likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, piemērot vienoto kontu plānu;
 - valsts un pašvaldības iestādēm ir noteikti vienoti uzskaites pamatprincipi un obligāta vienota grāmatvedības kontu plāna lietošana. Latvijas publiskā sektora grāmatvedība pakāpeniski pāriet uz uzkrāšanas principa piemērošanu;
 - no 2005.gada 1.janvāra saskaņā ar Eiropas Parlamenta un padomes (EK) regulu Nr.1606/2002 “Par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu” konsolidētie pārskati sabiedrībām, kuru kapitāla daļas ir publiskās apgrozības objekts, jā sagatavo atbilstoši starptautiskajiem grāmatvedības standartiem;
 - pašlaik ir pieņemti 9 Latvijas grāmatvedības standarti (LGS), kuru obligāta piemērošana ir noteikta ar Ministru kabineta noteikumiem. Pēc būtības pieņemtie LGS neatšķiras no atbilstošajiem Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem (SGS). Tie ir tulkoti SGS, bet atšķirīga ir tikai numerācija;
 - grāmatvedības normatīvo aktu piemērošana ir atkarīga no uzņēmējdarbības formas un Latvijā visu sfēru grāmatvedības kārtošana tiek reglamentēta.
13. Pētot grāmatvedības pārskatus, autore secina, ka visā pētītajā periodā no Latvijas Republikas dibināšanas brīža kā obligāti pārskati bija jāiesniedz *Bilance* un *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* (kura nosaukumi atšķirīgos vēsturiskos posmos bija dažādi – aut.).
14. No 1918.gada līdz 1940.gadam, kā arī sociālisma periodā Latvijā pamatā tika izmantota *Bilances* horizontālā forma. Atšķirībā no pašlaik “Gada pārskatu likumā” noteiktās *Bilances* shēmas, 1929.gada, tāpat kā padomju grāmatvedības *Bilances* shēma, paredzēja aktīvā uzrādīt *zaudējumus*, bet bilances pasīvā – *amortizāciju* (sociālisma periodā no 1952.gada 1.janvāra). 1929.gada *Bilances* shēmā posteņi gan aktīva, gan pasīva pusē, ja neņem vērā atsevišķus regulējošos posteņus (piemēram, zaudējumus – aktīva pusē, amortizāciju – pasīva pusē), bija jānorāda likviditātes secībā. Padomju grāmatvedības *Bilances* shēma, ņemot vērā padomju grāmatvedības īpatnības, bija ievērojami atšķirīga no citu salīdzināto periodu *Bilances* shēmām, jo tā ietvēra arī plāna datus un tādus atšķirīgus posteņus, kā *atdalītie līdzekļi, resora iekšējie norēķini par apgrozāmo līdzekļu un peļņas pārdali, normējamie un nenormējamie apgrozāmie līdzekļi, statūtu fonds, stabilie pasīvi, speciālie fondi u.c.*
15. Vienīgā 1929.gada *Peļņas un zaudējumu konta* shēma, salīdzinot ar pašlaik “Gada pārskatu likumā” ietvertajām četrām *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmām bija veidota

horizontālā formā, klasificējot izmaksas un ieņēmumus pēc to veidiem un ir līdzīga pašlaik “Gada pārskatu likuma” 13.pantā norādītajai *Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmai*, kas ir veidota kontu formā un klasificēta pēc perioda izmaksu metodes.

16. *Vadības ziņojums* kā obligāts pārskats tika noteikts ar 1938.gadu un tas saucās *Valdes rakstisks ziņojumu par pagājušo darbības gadu un par pašreizējo sabiedrības stāvokli. Pašu kapitāla izmaiņu pārskats* kā gada pārskata obligāta sastāvdaļa tika noteikts ar 1999.gada 16.decembra likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” grozījumiem, bet līdzīga informācija jau bija arī jāiesniedz Latvijā - laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam – *Pamata, rezerves un citi kapitāli. Naudas plūsmas pārskats*, kā obligāta gada pārskata sastāvdaļa pirmo reizi Latvijā tika noteikts ar 1996.gada 30.jūlija Ministru kabineta noteikumiem Nr.292 “Grozījumi likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem”.
17. Izvērtējot Latvijas grāmatvedību regulējošos normatīvos aktus, kas pieņemti pēc neatkarības atjaunošanas, autore atklāj sekojošas problēmas, kas darbā ir pamatotas:
 - bieži grāmatvedību regulējošo normatīvo aktu grozījumi;
 - pieņemtie Latvijas grāmatvedības standarti neaptver visu posteņu uzskaites prasības un ar tiem saistītās informācijas uzrādīšanu finanšu pārskatos, kā arī tajos ir maz piemēru, kuri būtu atbilstoši Latvijas sabiedrību darbībai;
 - nav precizēti visi piemērojamie grāmatvedības termini, ne vienmēr tiek lietota vienota terminoloģija un paralēli netiek veikti atbilstoši grozījumi visos normatīvajos aktos.
18. Grāmatveža profesijas pētījums parāda, ka Latvijā (laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam) grāmatveža profesija bija prestiža, grāmatvežiem bija nodibināta profesionāla organizācija - Latvijas Grāmatvežu savienība, kas aktīvi darbojās grāmatvedības popularizēšanas jomā un arī izdeva savu žurnālu - “Latvijas Grāmatvedis un Eksperts”. Sociālisma periodā galvenajam (vecākajam) grāmatvedim bija ļoti plašs pienākumu klāsts, kas ietvēra gan grāmatvedības darba organizāciju, gan savlaicīgu un pareizu nodokļu nomaksu, kā arī finansiālās un saimnieciskās darbības analīzi. Autore secina, ka salīdzinot grāmatveža atbildību Latvijā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, un sociālisma periodā, pašlaik no grāmatveža, netiek prasīta atbildība par grāmatvedības kārtošānu un pārskatu sastādīšanu.
19. Pētot grāmatvežu profesijas Profesiju klasifikatorā, autore konstatē, ka grāmatvežu profesijas ir iekļautas 2411 grupā - *grāmatveži*, 3433 grupā – *uzskaites speciālisti* un 4121 grupā - *uzskaites un grāmatvedības darbinieki*, kā arī 3434 grupā - *statistiķi, matemātiķi un tiem radniecīgu profesiju speciālisti*, kurās bez grāmatvežiem ir iekļauti arī revidenti, auditori, iekšējās kontroles speciālisti, kā arī eksperti, finansisti, operatori, administratori, dispečeri, u.c. profesiju pārstāvji. Analizējot grāmatvežu profesiju prasības un nosaukumus, autore uzskata, ka tikai 8 profesijas no Profesiju klasifikatora attiecīgajām

- iepriekš apskatītajām grupām, kurās ir iekļautas 39 profesijas, ir uzskatāmas par grāmatvežu profesijām - *galvenais grāmatvedis, grāmatvedības eksperts, galvenā grāmatveža vietnieks, grāmatvedis, kasieris, uzskaitvedis, rēķinvedis, grāmatveža palīgs*.
20. Pētot profesionālās kvalifikācijas līmeņus, autore atklāj, ka “Profesionālās izglītības likumā” profesionālās kvalifikācijas līmeņi ir izkārtoti pretēji Profesiju klasifikatorā noteiktajai secībai, kas liecina par savstarpēju neatbilstību. Pieņemto un apstiprināto vienāda nosaukuma 3.un 4.kvalifikācijas līmeņa profesijas standartu “Grāmatvedis” izpēte pamato secinājumu, ka šie standarti ir jāpārstrādā, jo abi standarti attiecas uz profesiju *grāmatvedis*, ietver līdzīgas prasības un nav atbilstoši Ministru kabineta noteikumu Nr.149 “Profesiju standartu izstrādes kārtība” prasībām.
 21. Analizējot speciāli pasūtītu LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavotu informāciju “Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu”, autore secina, ka grāmatvedības speciālistu skaits ar katru gadu pieaug un laikā no 1998.gada līdz 2005.gadam tas bija gandrīz dubultojies, 2005.gada oktobrī sasniedzot 50916 grāmatvežu profesijās nodarbinātos. Salīdzinot vīriešu un sieviešu skaita īpatsvaru grāmatvežu profesijās, autore secina, ka sieviešu skaits ir ievērojami lielāks – 94% no kopējā grāmatvežu skaita 2005.gada oktobrī. Ievērojami ir pieaudzis nodarbināto grāmatvežu īpatsvars privātajā sektorā (no 67 % 1998.gada oktobrī līdz 84 % 2005.gada oktobrī).
 22. Izpētot Latvijas grāmatvežu sertifikācijas kārtību, autore secina, ka Latvijā nav izstrādāti vienoti kritēriji grāmatvežu sertifikācijai.
 23. Komerksabiedrībām, kas sniedz grāmatvedības pakalpojumus, nav nepieciešamība apliecināt savu kompetenci šajā jomā un nav noteikta atbildība par grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu.
 24. Pētot un analizējot piemērojamos grāmatvedības terminus, kuri tiek lietoti Latvijas grāmatvedībā pēc neatkarības atjaunošanas, un salīdzinot tos ar Latvijas Republikas (no 1918.gada līdz 1940.gadam) un Latvijas PSR periodiem, autore uzskata, ka tos var grupēt piecās daļās:
 - termini, kuri plaši tika piemēroti Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam un vairs netiek izmantoti pēc Latvijas neatkarības atgūšanas vai arī tiek izmantoti ļoti maz, piemēram, *čeki, vekseļi, tirdzniecības vēstules, reskontro*;
 - termini, kuri tika lietoti padomju grāmatvedībā un vairs nav aktuāli, piemēram, *fondi - statūtu fondi, amortizācijas fondi, speciālo aizdevumu fondi un citi fondi*;
 - atjaunoti termini, kuri bija pazīstami Latvijas Republikā, laikā no 1918.gada līdz 1940.gadam, piemēram, *hipotekārais kredīts, ķīlu zīmes, cesija, dividendes*. Plašāku

pielietojumu atkal atguva *nemateriālie aktīvi* (Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam tos sauca par *nemateriālām vērtībām* – aut.);

➤ termini, kuri pastāvējuši visos iepriekš minētajos periodos, piemēram, *vienkāršā un divkāršā ieraksta grāmatvedība, konti, bilance, inventarizācija*;

➤ jauni termini, piemēram, *uzkrājumi, uzkrātie ieņēmumi, uzkrātās saistības, atliktais nodoklis, finanšu instrumenti, atvasinātie finanšu instrumenti, līzings, faktoring*.

25. Pētījums apstiprināja autores izvirzīto hipotēzi, ka būtiski vēsturiski notikumi no Latvijas Republikas dibināšanas brīža līdz mūsdienām Latvijas grāmatvedības attīstību iedala atsevišķos posmos, kas raksturojas ar noteiktām grāmatvedības prasībām.

Latvijas grāmatvedības turpmākai pilnveidošanai autore izvirza sekojošus **priekšlikumus**:

1. Latvijas grāmatvedības attīstību, laikā no 1918.gada līdz 2008.gadam, ir jāiedala šādos posmos, kurus ir noteikuši būtiski vēsturiski notikumi un kuros ir jāpiemēro konkrētas grāmatvedības kārtošanas prasības:

- grāmatvedība Latvijas Republikā no 1918.gada līdz 1940.gadam,
- grāmatvedība vācu okupācijas periodā no 1941.gada līdz 1945.gadam,
- grāmatvedība sociālisma periodā no 1940.gada līdz 1941.gadam un no 1945.gada līdz Latvijas neatkarības atgūšanai,
- grāmatvedība pēc Latvijas neatkarības atjaunošanas.

2. **Likumdevējam**:

2.1. jāveic sekojoši grozījumi “Gada pārskatu likumā”:

- sadaļā “Likumā lietotie termini” jāiekļauj šādas definīcijas:
 - *Bilance* ir finanšu pārskata kopuma neatņemama sastāvdaļa, kurā norādīti sabiedrību, noteiktā secībā sakārtoti, savstarpēji līdzsvaroti, aktīva un pasīva posteņu atlikumi bilances datumā,
 - *Peļņas vai zaudējuma aprēķins* ir finanšu pārskata kopuma neatņemama sastāvdaļa, kurā norādīti pārskata perioda ieņēmumi un izmaksas pa to veidiem vai funkcijām un pārskata perioda peļņa vai zaudējumi;
- likuma 10.pantā norādītajā *Bilances* shēmā:
 - Aktīvā, Apgrozāmo līdzekļu I daļā “Krājumi” posteņa nosaukums *Avansa maksājumi par precēm* jāmaina uz nosaukumu *Avansa maksājumi par krājumiem*,
 - Pasīvā, Pašu kapitāla 5.daļā “Rezerves” ir jāizslēdz postenis *Likumā noteiktās rezerves*,
- likuma 11.-14.pantā jāprecizē *Peļņas vai zaudējuma aprēķina* shēmu nosaukumi:
 - 11.pantā - vertikālā formā klasificētu pēc izmaksu veidiem,

- 12.pantā – vertikālā formā klasificētu pēc izmaksu funkcijām,
 - 13.pantā – horizontālā formā klasificētu pēc izmaksu veidiem,
 - 14.pantā - horizontālā formā klasificētu pēc izmaksu funkcijām;
- likuma 15.pantā *ilgtermiņa ieguldījumi* jādefinē sekojoši “Aktīvus, kas nav apgrozāmie līdzekļi, uzrāda kā ilgtermiņa ieguldījumus. Aktīvu klasificē kā apgrozāmo līdzekli šādos gadījumos:
- to paredz realizēt vai patērēt pamatdarbības cikla ietvaros,
 - to tur galvenokārt tirdzniecības nolūkiem vai īslaicīgi un, ja to paredz realizēt 12 mēnešos pēc bilances datuma,
 - tā ir nauda vai tās ekvivalents, kam ir neierobežotas lietošanas iespējas”;
- likuma 31.pantā norādītās krājumu iegādes vai ražošanas pašizmaksas noteikšanas metodes jāpapildina ar izmaksu konkrēto identifikācijas metodi;
- 2.2. jāprecizē termini *amortizācija* un *nolietojums*, norādot, ka termins *amortizācija* ir jālieto apskatot nemateriālo ieguldījumu vērtības samazināšanos, bet termins *nolietojums* ir jālieto attiecībā uz pamatlīdzekļu vērtības samazināšanu. Termina skaidrojumi jāiekļauj normatīvajos aktos;
- 2.3. jāsakārto spēkā esošie 1938.gada “Vekseļu likums” un “Čeku likums”, kā arī citi normatīvie akti, kas nosaka vekseļu un čeku lietošanu, atbilstoši pašlaik lietotajai terminoloģijai un aktualizētai, gramatiski pareizai latviešu valodai;
- 2.4. Ministru kabineta “Noteikumos par augstāko profesionālo kvalifikāciju” Nr.74 ir jāveic grozījumi un jāparedz augstākā profesionālā kvalifikācija *grāmatvedis*;
- 2.5. “Profesiju klasifikatorā” attiecībā uz grāmatvežu profesijām ir jāveic sekojošas izmaiņas:
- 2411 grupas *grāmatveži* nosaukums ir jāmaina uz nosaukumu *grāmatvedības galvenie speciālisti* un jāatstāj sekojošas profesijas: *galvenais grāmatvedis, grāmatvedības eksperts, galvenā grāmatveža vietnieks*,
 - 3433 grupas nosaukums *uzskaites speciālisti* ir jāmaina uz nosaukumu *grāmatvedis* un šajā grupā ir jāatstāj tikai profesija: *grāmatvedis*,
 - 4121 grupas *uzskaites un grāmatvedības darbinieki* nosaukums ir jāmaina uz nosaukumu *grāmatvedības darbinieki* un šajā grupā ir jāiekļauj šādas profesijas: *kasieris, uzskaitvedis, rēķinvedis, grāmatveža palīgs*,
 - no grupām 2411, 3433 un 4121 ir jāizslēdz citu profesiju pārstāvji;
- 2.6. normatīvajos aktos ir jānosaka gan grāmatvežu, gan grāmatvedības pakalpojumu sniedzēju uzņēmumu atbildība par grāmatvedības kārtošanu un pārskatu sastādīšanu;

- 2.7. precizēti grāmatvedības termini adekvāti jāiekļauj visos grāmatvedību regulējošos normatīvajos aktos, kuros tie ir norādīti;
- 2.8. “Komerclikumā” jāiekļauj prasība noteiktu tīrās peļņas daļu obligāti sadalīt dividendēs.

3. Finanšu ministrijai:

- 3.1. jāizstrādā vienota LR grāmatvedības ilgtermiņa koncepcija;
- 3.2. jāizstrādā precizēti grāmatvedības termini;
- 3.3. jāizstrādā un jāapstiprina grāmatvežu sertifikācijas kārtība;
- 3.4. jānosaka obligātas sertificēšanas prasības komercsabiedrībām, kas sniedz grāmatvedības pakalpojumus.

4. Izglītības un zinātnes ministrijai:

Jāpieņem jauni šādu profesiju standarti:

- 5.kvalifikācijas līmeņa standarti, kas atbilstu 2.grupas profesijām *galvenais grāmatvedis, grāmatvedības eksperts un galvenā grāmatveža vietnieks;*
- 4.kvalifikācijas līmeņa standarts, kas atbilstu 3.grupas profesijai *grāmatvedis;*
- 3.kvalifikācijas līmeņa standarti, kas atbilstu 4.grupas profesijām *kasieris, uzskaitvedis, rēķinvedis, grāmatveža palīgs.*

5. Grāmatvedības padomei:

5.1. jāizskata un jāpublicē šādus autora izstrādātus terminu definējumus:

- *grāmatvedība* ir process, kas ietver saimnieciskās darbības uzskaiti un pārskatu sastādīšanu,
- *grāmatvedības bilance* ir noteiktā secībā sakārtoti, savstarpēji līdzsvaroti aktīva un pasīva posteņu atlikumi bilances datumā;

5.2. jāizstrādā un jāizdod Latvijas grāmatvedības standarti, kuri nosaka nemateriālo aktīvu, krājumu, nomas, bioloģisko aktīvu, kā arī citu posteņu novērtēšanas, klasifikācijas, uzskaites un informācijas sniegšanas prasības, kā arī jāizstrādā un jāpublicē standartu skaidrojumus un piemērus, atbilstošus Latvijas sabiedrību darbības veidiem;

5.3. jāizstrādā kontu plāna paraugs un skaidrojumi saimniecisko darījumu grāmatošanai kontos.

6. Grāmatvedības profesionālajām biedrībām un grāmatvedības speciālistiem:

6.1. LR Grāmatvežu asociācijai jāpopularizē izstrādātais Ētikas kodekss, ievietojot to LR Grāmatvežu asociācijas mājas lapā un organizējot seminārus to skaidrošanai;

- 6.2. jānosaka grāmatvežu diena;
- 6.3. jāizveido grāmatvedības muzejs.

Izmantotās literatūras un avotu saraksts

1. *Aizsardzības ministra pavēle Nr.7.* 23.02.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.50, 1.lpp.
2. *Augstskolu likums.* LR likums, 02.11.1995. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.04.2007.), [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=37967>
3. *Ceku likums.* 27.09.1938. [atsauce 17.01.08]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=90973&mode=KDOC>
4. *Deklarācija par Latvijas valsti.* 27.05.1920. Likumu un valdības rīkojumu krājums. Rīga : Valsts kancelejas likumu kārtotāšanas nodaļas izdevums, 1920. 1.lpp.
5. *Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi.* MK noteikumi Nr.154, 23.04.1996. Latvijas Vēstnesis, 74/75 (559/560), 30.04.1996.
6. *Finanšu instrumentu tirgus likums.* LR likums, 20.11.2003. (ar grozījumiem, ieskaitot 04.10.2007.), [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=81995>
7. *Gada pārskatu likums.* LR likums, 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 19.10.2006.), [atsauce 05.12.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66461>
8. *Grāmatvedības un norēķināšanās noteikumi valsts ģimnāziju un arodu skolu internātos.* 28.09.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.246, 1.-2.lpp.
9. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 15.12.1994. Latvijas Vēstnesis, 149 (280), 22.12.1994.
10. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 06.11.1996. Latvijas Vēstnesis, 201/202 (686/687), 26.11.1996.
11. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 08.07.1999. Latvijas Vēstnesis, 234/235 (1694/1695), 20.07.1999.
12. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 06.04.2000. Latvijas Vēstnesis, 142/144 (2053/2055), 20.04.2000.
13. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 15.05.2003. Latvijas Vēstnesis, 77 (2842), 23.05.2003.
14. *Grozījumi likumā "Par grāmatvedību".* 06.04.2006. Latvijas Vēstnesis, 65 (3433), 25.04.2006.
15. *Grozījumi Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumos Nr.584 "Kases operāciju uzskaites noteikumi".* MK noteikumi Nr.927, 14.11.2006. Latvijas Vēstnesis, Nr.185 (3553), 17.11.2006.
16. *Grozījumi Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumos Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtotāšanu un organizāciju.* MK noteikumu Nr.985, 05.12.2006. Latvijas Vēstnesis, Nr.195 (3563), 07.12.2006.
17. *Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību.* MK noteikumi Nr.683, 09.10.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr.165 (3741), 12.10.2007.
18. *Grozījumi Ministru kabineta 2007.gada 13.februāra noteikumos Nr.125 "Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību.* MK noteikumi Nr.47, 29.01.2008. Latvijas Vēstnesis, Nr.18 (3802), 01.02.2008.
19. *Instrukcija ārlietu ministrijas centra grāmatvedībai.* 14.08.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.181, 1.lpp.
20. *Instrukcija par grāmatvedību lauksaimniecības pabalstu izlietošanā.* 18.06.1925. Valdības Vēstnesis, Nr.135, 2.lpp.
21. *Instrukcija par grāmatvedību miltu rūpniecības, labības un miltu tirdzniecības un maiznīcu uzņēmumiem.* 17.09.1937. Valdības Vēstnesis, Nr.210, 4.-5.lpp.
22. *Instrukcija par pagastu pašvaldību nodokļa aprēķināšanu, budžetu un gada pārskatu sastādīšanu.* 30.01.1937. Valdības Vēstnesis, Nr.29, 3.lpp.
23. *Instrukcija valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem.* 18.05.1926. Valdības Vēstnesis, 1926, Nr.123, 2.lpp.
24. *Instrukcija valstspapīru spiestuves grāmatvedībai un norēķiniem.* 17.11.1933. Valdības Vēstnesis, 1933, Nr.267, 1.lpp.
25. *Instrukcija valsts tipogrāfijas grāmatvedībai un norēķiniem.* 24.10.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.245, 1.lpp.
26. *Kases operāciju uzskaites noteikumi.* MK noteikumi Nr. 244, 25.07.2000. Latvijas Vēstnesis, 272/274 (2183/2185), 28.07.2000.
27. *Kases operāciju uzskaites noteikumi.* MK noteikumi Nr.330, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 178 (461), 16.11.1995.
28. *Kases operāciju uzskaites noteikumi.* MK noteikumi Nr. 584, 21.10.2003. Latvijas Vēstnesis, 150 (2915), 28.10.2003.
29. *Kārtība, kādā budžeta iestādes kārtot grāmatvedības uzskaiti.* MK noteikumi Nr.867, 15.11.2005. Latvijas Vēstnesis, Nr.187 (3345), 23.11.2005.
30. *Kārtība, kādā individuālie komersanti, individuālie uzņēmumi, zemnieku un zvejnieku saimniecības, citas fiziskās personas, kas veic saimniecisko darbību, kārtot grāmatvedību vienkāršā ieraksta sistēmā.* MK noteikumi Nr. 188, 20.03.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr. 50 (3626), 23.03.2007.
31. *Kārtība, kādā izstrādājama (adaptējama), ieviešama un lietojama vienotā ekonomiskās informācijas klasifikācijas sistēma.* MK noteikumi Nr. 21, 02.01.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr.5 (3581), 09.01.2007.
32. *Kārtība, kādā veicama ieņēmumu un izdevumu uzskaites iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām.* MK noteikumi Nr. 338, 31.07.2001. Latvijas Vēstnesis, Nr. 115 (2502), 03.08.2001.
33. *Komerclikums.* LR likums, 13.04.2000. (ar grozījumiem, ieskaitot 16.03.2006.), [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=5490>
34. *Kredītiestāžu likums.* LR likums, 05.10.1995. (ar grozījumiem, ieskaitot 17.05.2007.), [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=37426>
35. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes .* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs1.doc>
36. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.2 Naudas plūsmas pārskats.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams:<http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs2.doc>
37. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.3 Notikumi pēc bilances datuma.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs3.doc>
38. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.4 Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs4.doc>
39. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.5 Ilgtermiņa līgumi.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs5.doc>

40. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.6 Ieņēmumi.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs6.doc>
41. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.7 Pamatlīdzekļi.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs7.doc>
42. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.8 Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs8.doc>
43. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.9 Ieguldījuma īpašumi.* [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/lgs/lgs9.doc>
44. *Likums par agrāko Krievijas likumu spēkā atstāšanu Latvijā.* 08.12.1919. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 13.burtnīca. Rīga: Valsts kancelejas likumu kārtēšanas nodaļas izdevums, 1919. 170.lpp.
45. *Likums par akciju un paju sabiedrībām.* 28.12.1937. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 40.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 1457.-1481.lpp.
46. *Likums par budžetu un finanšu vadību.* LR likums, 24.03.1994. (ar grozījumiem, ieskaitot 08.11.2007.), [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=58057>
47. *Likums par čeku.* 18.03.1921. Valdības Vēstnesis, 1921, Nr.68, 1.lpp.
48. *Likums par kopdarbības sabiedrībām un to savienībām.* 18.06.1937. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums. 17.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 925. – 946.lpp.
49. *Likums par kredītiestāžu un tirdzniecības-rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām ziņām.* 09.11.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.249, 1.lpp.
50. *Likums par Latvijas amatniecības kameru.* 30.12.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.296, 3-5.lpp.
51. *Likums par Latvijas lauksaimniecības kameru.* 29.03.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.75, 3.-5.lpp.
52. *Likums par Latvijas lauksaimniecības kameru.* 09.01.1936. Valdības Vēstnesis, Nr.8, 1.-3.lpp..
53. *Likums par Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameru.* 30.12.1935. Valdības Vēstnesis, Nr.296, 1-3.lpp.
54. *Likums par Ministru Kabineta tiesību izdot pagaidu rīkojumus.* 16.07.1919. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Likumu kārtēšanas nodaļas izdevums, 1919. 90.lpp.
55. *Likums par rūpniecības un amatniecības uzņēmumiem.* 10.07.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.153, 1.lpp.
56. *Likums par tirdzniecības grāmatvedību.* 18.01.1939. Likumu un Ministru Kabineta noteikumu krājums, 4.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas departaments, 1939. 124.lpp.
57. *Likums par tirdzniecības – rūpniecības nodokli.* 20.12.1924. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 23.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1924. 277.–312.lpp.
58. *Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi.* MK noteikumi Nr.556, 04.07.2006. Latvijas Vēstnesis, Nr.110 (3478), 13.07.2006.
59. *Likums par zvērinātiem revidentiem.* 16.07.1938. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 30.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1938. 481.-486.lpp.
60. *Likums par zvērinātiem revidentiem.* 03.05.2001. (ar grozījumiem, ieskaitot 29.03.2007.), [atsauce 18.04.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=155883&mode=DOC>
61. *Likums par zvērinātu revidentu likuma atcelšanu.* 30.07.1940. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums. 16.burtnīca. Rīga: Tieslietu ministrijas kodifikācijas departamenta izdevums, 1940. 210.lpp.
62. *Nacionalizēto rūpniecības uzņēmumu saraksts.* 25.07.1940. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums. 15.burtnīca. Rīga: Tieslietu ministrijas kodifikācijas departamenta izdevums, 1940. 184.-202.lpp.
63. *Noteikumi Latvijas amatniecības kameras amatnieku grāmatvedības birojam.* 21.10.1937. Valdības Vēstnesis, 1937, Nr.240, 3.lpp.
64. *Noteikumi par augstāko profesionālo kvalifikāciju.* MK noteikumi Nr.74, 18.02.1997. Latvijas Vēstnesis, 54/55 (769/770), 21.02.1997.
65. *Noteikumi par autonomiem valsts uzņēmumiem.* 12.01.1922. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 1.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1922. 9.-10.lpp.
66. *Noteikumi par biedrību, nodibinājumu un arodbiedrību gada pārskatiem.* MK noteikumi Nr.808, 03.10.2006. Latvijas Vēstnesis, Nr.160 (3528), 06.10.2006.
67. *Noteikumi par firmu.* 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933, 371.–372.lpp.
68. *Noteikumi par grāmatvedības kārtēšanu un organizāciju.* MK noteikumi Nr.243, 25.07.2000. Latvijas Vēstnesis, 272/274 (2183/2185), 28.07.2000.
69. *Noteikumi par grāmatvedības kārtēšanu un organizāciju.* MK noteikumi Nr.585, 21.10.2003. Latvijas Vēstnesis, Nr.151 (2916), 29.10.2003.
70. *Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir savs budžets.* 20.03.1925. Valdības Vēstnesis, 1925, Nr.65, 1.–2.lpp.
71. *Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem ārlietu ministrijai padotās pārstāvniecībās ārzemēs, kurām ir savs budžets.* 20.05.1926. Valdības Vēstnesis, 1926, Nr.118, 1.–3.lpp.
72. *Noteikumi par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs.* 08.03.1929. Valdības Vēstnesis, 1929, Nr.29, 1.lpp.
73. *Noteikumi par individuālo komersantu finanšu pārskatiem.* MK noteikumi Nr.301, 08.05.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr.76 (3652), 11.05.2007.
74. *Noteikumi par kredītu un apdrošināšanas iestāžu, akciju un paju sabiedrību un kooperatīvu norēķiniem un iesniedzamām ziņām.* 27.01.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums. 2.burtnīca, Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933., 66. – 68.lpp.
75. *Noteikumus par liķieru fabriku ierīkošanu, liķieru izgatavošanu, uzglabāšanu un izlaišanu, kā arī par grāmatvešanu liķieru fabrikās.* 17.03.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.60, 1.-3.lpp.

76. *Noteikumi par obligāti piemērojamiem Latvijas grāmatvedības standartiem un kārtību, kādā sagatavojami naudas plūsmas pārskati un pašu kapitāla izmaiņu pārskati.* MK noteikumi Nr.728, 24.08.2004. Latvijas Vēstnesis, Nr.136(3084), 27.08.2004.
77. *Noteikumi par obligāti piemērojamiem Latvijas grāmatvedības standartiem.* MK noteikumi Nr.201, 27.03.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr. 54 (3630), 30.03.2007.
78. *Noteikumi par preču pavadzīmes – rēķina lietošanas un noformēšanas kārtību.* MK noteikumi Nr.268, 05.09.1995. Latvijas Vēstnesis, Nr.138 (421), 12.09.1995.
79. *Noteikumi par profesiju klasifikatoru, profesijai atbilstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību.* MK noteikumi Nr.125, 13.02.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr.29 (3605), 19.02.2007.
80. *Noteikumi par reliģisko organizāciju gada pārskatiem.* MK noteikumi Nr.928, 14.11.2006., 7.p. Latvijas Vēstnesis, Nr. 185 (3553), 17.11.2006.
81. *Noteikumi par sīkuzņēmumiem.* 11.09.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.209, 3.lpp.
82. *Noteikumi par stingrās uzskaites preču pavadzīmes – rēķina ieviešanu.* MK noteikumi Nr.368, 28.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 188 (471), 05.12.1995.
83. *Noteikumi par tirdzniecības reģistru.* 29.05.1934. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1934. 156.-163.lpp.
84. *Noteikumi par tirdzniecības – rūpniecības nodokli.* 28.12.1920. Likumu un valdības rīkojumu krājums, 1.burtnīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas nodaļas izdevums, 1921. 1.-32.lpp.
85. *Noteikumi par tirgotājiem.* 12.10.1933. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 7.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1933. 372.–373.lpp.
86. *Noteikumi par valsts budžeta iestāžu un pašvaldību gada pārskatu sagatavošanas kārtību.* MK noteikumi Nr.749, 13.11.2007. Latvijas Vēstnesis, 185 (3761), 16.11.2007.
87. *Noteikumi par uzņēmumu grāmatvedības kārtību un organizāciju.* MK noteikumi Nr.339, 07.11.1995. Latvijas Vēstnesis, 179 (462), 17.11.1995.
88. *Pagaidu noteikumi tirdzniecības un rūpniecības paju sabiedrības dibināšanai.* 18.01.1924. Valdības Vēstnesis, 1924, Nr.24, 1.lpp.
89. *Papildinājums likumā kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu norēķiniem un iesniedzamām zinām.* 15.04.1926. Valdības Vēstnesis, Nr.84, 3.lpp.
90. *Papildinājums noteikumos par grāmatvedību un norēķiniem valsts iestādēs.* 01.02.1936. Valdības Vēstnesis, 1936, Nr.28, 1.lpp.
91. *Par grāmatvedību.* LR likums, 14.10.1992. Ziņotājs, Nr.44, 12.11.1992.
92. *Par grāmatvedību.* LR likums 14.10.1992. (ar grozījumiem, ieskaitot 06.04.2006), [atsauce 13.09.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=66460>
93. *Par grāmatvedības pārskatu un bilanču jautājumiem.* Latvijas PSR Ministru Padomes lēmums Nr.599, 19.11.1979. Latvijas PSR Likumu kopojums. 5.sēj. Rīga : 1986. 4-14 – 4-18 lpp.
94. *Par Latvijas PSR normatīvo aktu piemērošanas izbeigšanu.* LR likums. 15.10.1998. Latvijas Vēstnesis, Nr.317/320 (1378/1381), 28.10.1998.
95. *Par Latvijas Republikas neatkarības atjaunošanu.* Latvijas Padomju Sociālistiskās Republikas Augstākās Padomes deklarācija. 04.05.1990. Ziņotājs, Nr.20, 17.05.1990.
96. *Par Latvijas Republikas valstisko statusu.* LR konstitucionālais likums. 21.08.1991. Ziņotājs, Nr.42, 24.10.1991.
97. *Par uzņēmumu ienākuma nodokli.* LR likums 09.02.1995. (ar grozījumiem, ieskaitot 01.11.2007.), [atsauce 21.11.2007.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=34094>
98. *Par valsts nodevas noteikšanu operācijām ar vekseliem.* MK noteikumi Nr.66, 22.03.1994. [atsauce 17.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=58060>
99. *Par 1938. gada 27. septembra Vekseļu likuma un Čeku likuma spēka atjaunošanu.* 26.08.1992. [atsauce 17.01.08.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=74906>
100. *Profesiju standartu izstrādes kārtība.* MK noteikumi Nr. 149, 27.02.2007. Latvijas Vēstnesis, Nr. 37 (3613), 02.03.2007.
101. *Profesionālās izglītības likums.* LR likums, 10.06.1999. (ar ar grozījumiem, ieskaitot 07.06.2007.), 5.pants. [atsauce 10.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=20244>
102. *Rīkojums.* 21.07.1934. Valdības Vēstnesis, 1934, Nr.164, 3.lpp.
103. *Rīkojums Nr.146.* 29.08.1919. Valdības Vēstnesis, Nr.26, 2.lpp.
104. *Rīkojums par grāmatvedību valsts subsidējamās ģimnāzijas un arodu skolās, kā arī privātās mācību iestādes, kas saņem valsts pabalstu.* 20.12.1933. Valdības Vēstnesis, Nr.291, 2.lpp.
105. *Rīkojums par kredītiestāžu un tirdzniecības – rūpniecības uzņēmumu gada pārskatiem un bilancēm.* 15.12.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.283, 3.lpp.
106. *Rīkojums par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanšu ministrijai iesniedzamām ziņām.* 23.08.1929. Valdības Vēstnesis, Nr.193, 1.-2.lpp.
107. *Rīkojums visām slimo kasēm.* 05.02.1923. Valdības Vēstnesis, Nr.31 1.lpp.
108. *Starptautiskais grāmatvedības standarts* Nr.1 Finanšu pārskatu sniegšana. [atsauce 15.12.2007.]. Pieejams: <http://www.fm.gov.lv/gramatvediba/sgs/1.doc>
109. *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā.* 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 513–554.lpp.
110. *Vekseļu izrakstīšanas un apgrozības noteikumi.* MK noteikumi Nr.40, 21.02.1995. Latvijas Vēstnesis, Nr.31 (314), 28.02.1995.
111. *Vekseļu likums.* 27.09.1938. (ar grozījumiem, ieskaitot 26.08.1992), [atsauce 17.01.2008.]. Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?mode=DOC&id=90972>

112. *Свод гражданских узаконений губерний Прибалтийских*. Продолжение 1912 года. Санктпетербург : Государственная типография. 1913. 92 с.
113. *Устав кредитный*. Свод законов Российской империи. Том XI, ч. II. тетр.1. Санктпетербург : Типография Второго Отделения Собственной его Императорского Величества Канцелярия, 1857. с. 1-282
114. *Устав кредитный*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. II. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 738-964
115. *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Том XI, ч. II. тетр.2. Санктпетербург : Типография Второго Отделения Собственной его Императорского Величества Канцелярия, 1857. с. 283- 613
116. *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. I–XII. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 965-1117
117. Aizsilnieks, A. *Latvijas saimniecības vēsture*. Stoholma : Daugava, 1968. 983 lpp.
118. Andžāns, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Latvijas Valsts izdevniecība, 1963. 175 lpp.
119. Apsīte, I. *Uzņēmuma gada pārskats*, Rīga : Lietišķās informācijas dienests, 2003. 367 lpp.
120. Atkārtoti aizrādījumi darbvedībā un grāmatvedībā. *Kooperatīvā apdrošināšana*, 1935, Nr.1, 3.-6.lpp.
121. Balodis, A. *Latvijas un latviešu tautas vēsture*. Rīga : Kabata, 1991. 430 lpp.
122. Benze, J. *Finansu grāmatvedība*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1998. 322 lpp.
123. Benze, J. *Grāmatvedības kontu korespondence*. Rīga : Mācību metodiskais centrs Grāmatvedis SIA, 1993. 122 lpp.
124. Benze, J. *Izmaksu uzskaitē un pašizmaksas kalkūlācija*. Rīga : Auditorfirma Grāmatvedis, 1996. 134 lpp.
125. Bērziņš, K. *Amatnieku grāmatvedība*. Rīga : Latvijas amatniecības kamera, 1938. 221 lpp.
126. Bērziņš, K. Grāmatvedības jautājumu kārtošana Latvijā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.11/12, 161.-166.lpp.
127. Bērziņš, K. *Grāmatvedības pamati*. Rīga : Zvaigzne, 1971. 355 lpp.
128. Bērziņš, K. Kontu ietvari un kontu plāni. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.19/20. 309.lpp.
129. Bērziņš, P. *Grāmatvedības grāmatu un bilanču revīzijas tehnika*. Rīga : Zemnieku Savienības spiestuve, 1932. 76 lpp.
130. Bērziņš, P. *Lauksaimniecība dubultā grāmatvešana*. Rīga : Lauksaimniecības pārvaldes izdevums, 1925. 164 lpp.
131. Bērziņš, P. *Lauksaimnieka vienkāršā un dubultā grāmatvedība*. Rīga : Zemnieka Doma, 1929. 80 lpp.
132. Bērziņš, P. *Sīkražotāju grāmatvedība kā labākais līdzeklis uzņēmumu ienesīguma pacelšanā*. Rīga : Unions, 1928. 66 lpp.
133. Bērziņš, P. *Tirdzniecības grāmatvešana*. Otrā daļa. Rīga : Leta, 1924. 286 lpp.
134. Bibliogrāfija. *Ekonomists*, 1938, Nr.3, 149.lpp.
135. Būmane, I. *Nemateriālie aktīvi un to uzskaites problēmu risinājumi*. Monogrāfija. Rīga : Latvijas Universitāte, 2002. 236 lpp.
136. Celmiņš, A. Likums par akciju un paju sabiedrībām. *Ekonomists*, 1938, Nr.2, 58.-62.lpp.
137. Celmiņš, A. Vienādaī tratu un vekseļu likums. *Ekonomists*, 1938, Nr.16, 689.-691.lpp.
138. Celmiņš, A. Zvērinātu revidentu institūts. *Ekonomists*, 1938, Nr.17, 748.-752.lpp.
139. Cesija kā darījuma veids. *Latvijas Ekonomists*, 1996, Nr.3, 76.-78.lpp.
140. Čakste, K. *Tirdzniecības tiesības*. Kserokopija. Rīga : 1939. 191 lpp.
141. Danilans, A. *Ekonomists grāmatvedis*. Rīga : Zvaigzne, 1984. 88 lpp.
142. Daņēviča, D., Rozentāle, S. Revīzijas pakalpojumu tirgus attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, III, 671.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2004. 48.-53.lpp.
143. Dindons, P. *Amerikāniska grāmatvedība pēc amerikāņu parauga un pamatnoteikumi pie ienesīgas lauksaimniecības ierīkošanas un vadīšanas*. Jelgava : 1925. 19 lpp.
144. Ducmanis, K. *Iz Baltijas provinču tiesībām*. Rīga : P.Bērziņa grāmatu pārdošanas izdevums, 1913. 367 lpp.
145. Dunsdorfs, E. *Latvijas vēsture skolām un pašmācībai*. Rokvila : Amerikas latviešu apvienība, 1980. 367 lpp.
146. Eglīte, B. *Rīga maksā*. Rīga : Nordik, 2001. 416 lpp.
147. *Eiropas kontu sistēma (EKS 1995)*. Rīga : LR CSP, 2002. 736 lpp.
148. Ērglis, P. Grāmatvežu pienākumi atjaunotā Latvijā. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 33.-36.lpp.
149. *Feodālā Rīga*. Rīga : Zinātne, 1978. 535 lpp.
150. Gailītis, V. Papildinājumi Kredītnolikumā. *Ekonomists*, 1937, Nr.2, 58.-61.lpp.
151. Gleichs, E. *Grāmatvedības uzskaites kurss*. Pamatnolikumi. Rīgā : Grāmatu apgāds, 1946. 149 lpp.
152. *Grāmatvedība*. Likumu par grāmatvedību un par uzņēmumu gada pārskatiem lietotāja rokasgrāmata. Rīga : Mācību metodiskais centrs Grāmatvedis SIA, 1993. 126 lpp.
153. *Grāmatvedības terminu vārdnīca*. Rīga : LU, 2000. 49 lpp.
154. *Grāmatvežu kalendārs 1938.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1938. 127 lpp.
155. *Grāmatvežu kalendārs 1940.gadam*. Rīga : Rota III spiestuve, 1939. 158 lpp.
156. Grāmatvežu savienības 15 gadu jubileja. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1935, Nr.5/6, 93.-95.lpp.
157. Grīnbergs, J. Noteikumu par tirgotājiem I.panta komentārs. *Ekonomists*, 1937, Nr.8, 293.-298.lpp.
158. Gulbis, V. Latvijas Grāmatvežu savienības ekspertu sekcija. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.1, 28.-29.lpp.
159. *Hofkarte*. Mājas saimniecības grāmata. Rīga : Literatūras apgāds. 1943. 20 lpp.
160. Informācija par VID Iesniegzamajiem gada pārskatiem, dokumentiem un to iesniegšanas termiņiem par 2006.gada pārskatu. Pielikums VID 7.03.2007. vēstulei Nr.15.5.1/11705. *Bilance*, Nr.7 (163) 4.2007. 6.-9.lpp.
161. *Instrukciju vienotā kontu plāna iekārtošanai ražošanas uzņēmumos*. Rīga : Latvju grāmata, 1944. 38 lpp.
162. Kaire, L., Kālis, I. Grāmatvedība Latvijā: grāmatvedības normatīvie akti un to atbilstība starptautiskiem grāmatvedības standartiem. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, V, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 152.-158.lpp.
163. Kalniņš, J. *Lauksaimniecības dubultā grāmatu vešana latviešu lauksaimniekiem priekš pašmācīšanās*. Jelgavā : 1894. 171 lpp.
164. Kēdens, R. Zvērinātu virsgrāmatvežu kvalifikāciju vēsture. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 49.-51.lpp.
165. Klepers, J. *Lauksaimnieka dubultā grāmatvešana*. Jelgava : Latvijas lauksaimniecības ekonomiskā sabiedrība, 1912. 71 lpp.
166. Kļaviņš, K. Likumdošana par saimniecības jaunuzbūvi Latvijas ģenerālapgabalā. *Latvju Tautsaimnieks*, 1943, Nr.9/10, 156.-159.lpp.

167. Krenģelis, F. *Kopmoderniecību grāmatvedība*. Rīga : Centrālā Savienība Konzums, 1923. 190 lpp.
168. Krodznieks, I. *Iz Baltijas vēstures*. Raksti III. Rīga : Rīgas latviešu biedrības derīgu grāmatu nodaļas izdevums, 1914. 248 lpp.
169. Krutikova, L. Pamatlīdzekļu uzskaites galvenie principi. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.2, 14.–18.lpp.
170. Kurlovičs, G., Tomašūns, A. *Latvijas vēsture*. Rīga : Zvaigzne ABC, 2000. 295 lpp.
171. Kušķis, G. Vācu okupācijas nauda Latvijā (1941.-1945.). *Latvijas Ekonomists*, 2001, Nr.6(78), 92.lpp.
172. Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju grāmata, 1942. 70 lpp.
173. *Latviešu konversācijas vārdnīca*. VI sējums. Rīga : A.Gulbja spiestuve, 1931. 10474.-10489.lpp.
174. *Latvija desmit gados*. Rīga : Valsts tipogrāfija, 1928. 381 lpp.
175. *Latvija 19.gadsimtā: vēstures apceres*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2000. 575 lpp.
176. Latvijas grāmatvežu savienība. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.1, 23.lpp.
177. *Latvijas hipotēku bankas hipotekāriskie aizdevumi*. Rokas grāmata. Rīga : Hipotekāriskie aizdevumi, 1931. 135 lpp.
178. *Latvijas vēsture: 20.gadsimts*. Rīga : Jumava, 2005. 488 lpp.
179. Leibus, I. *Vienkāršā ieraksta grāmatvedība iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājiem*. Rīga : Izglītības soļi, 2005. 142 lpp.
180. Leibus, I. *Individuālā uzņēmēja grāmatvedība un nodokļi*. Rīga : Lietišķās informācijas dienests, 2006. 192 lpp.
181. Leibus, I. Mainīties individuālo uzņēmēju tiesiskais regulējums. *Bilance*, Nr.20 (176), 6.-10.lpp.
182. Liepiņa, R. Hipotekārās kredītēšanas attīstības iespējas Latvijā. Baltijas reģiona valstu integrācijas problēmas ceļā uz Eiropas Savienību. *Starptautiskās zinātniskās konferences materiāli 2000.gada 2.-3.martā*. Rēzekne : 2000. 91.-95.lpp.
183. *Likumdošanas aktu terminu vārdnīca*. Rīga : Senders R, 1999. 461 lpp.
184. LR Finanšu ministrijas instrukcija Nr.832 Par inventarizācijām. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.11, 32.–39.lpp.
185. LR Finanšu ministrijas norādījumi Nr.02-5/357Par pamatlīdzekļu un to nolietojuma (amortizācijas) uzskaiti. *Latvijas Ekonomists*, 1995, Nr.2, 19.–29.lpp.
186. Ludboržs, A. *Pamatlīdzekļu uzskaitē*. Rīga : LID, 2006. 255 pp.
187. *Mazgrunnieka grāmatvedis*. Rīgā : Latvijas drukātavā, 1911. 101 lpp.
188. Millere, I. Latvijas grāmatvedības vēsturiskās attīstības tendences. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, IV, 689.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2005. 201.-212.lpp.
189. Millere, I. Grāmatveža profesijas attīstība Latvijā. *Latvijas Universitātes raksti*. Ekonomika, VI, 718.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2007. 275.-289.lpp.
190. Millere, I. Vienkāršās un divkāršās ieraksta sistēmas lietošana Latvijas grāmatvedībā. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, V, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 309.-321.lpp.
191. Millers, A. *Veikalvedība un kalkulācija*. Rīga : Latvijas saimniecības kameras izdevums, 1940. 74 lpp.
192. Navarskis, L., Slavišens, R. *Grāmatvedība un norēķini budžeta iestādēs*. Lekcijas FTK kadru kursos. 1940. 175.lpp.
193. Ozoliņš, K. *Konspektīvs vadonis praktiskā grāmatvedībā*. Rīga : E.Pīpiņa un J.Upmaņa grāmatu un nošu spiestuve, 1934. 32 lpp.
194. Pavasaris, H. Kartotēka – caurrakstīšanas sistēma. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, .Nr.1, 14.–17.lpp.
195. Pavasaris H.J. Vienkāršā namsaimnieku rēķinvedība. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1937, Nr.9, 214.–222.lpp.
196. Paulis Ērglis Latvijas Grāmatvežu savienības goda biedrs. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1937, Nr.10/11, 230.-231.lpp.
197. Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūciņu Gēderta apgādībā, 1888. 271 lpp.
198. Paupa, V., Prauliņš, A. Eiropas Savienības 4.direktīva un grāmatvedības harmonizācija. *Latvijas Universitātes raksti*. 671.sēj. Rīga : Latvijas Universitāte, 2004. 263.-277.lpp.
199. Pelšs, A. *Vadības grāmatvedība I daļa*. Rīga : KIF “Biznesa komplekss”, 2001. 199 lpp.
200. *Profesionālo grāmatvežu ētikas kodekss*. Rīga : SIA Tipogrāfija Ogre, LRGA, 2002. 23 lpp.
201. Prusis, J. Tirdznieciska uzņēmuma bilances un zaudējumu – peļņas rēķina analīzes priekšdarbi. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1934, Nr.2/3, 56.-59.lpp.
202. Rebīts, Dž. Grāmatvedības uzskaites likumdošanas bāze Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 1996, Nr.1, 4.-5.lpp.
203. *Rokas grāmata akciju un paju sabiedrību un citu tirdzniecības un rūpniecības uzņēmumu darbiniekiem*. Rīga : Autoru izdevums, 1929. 398 lpp.
204. *Rokasgrāmata lauksaimniecības grāmatvedībā*. Rīga : Liesma, 1968. 398 lpp.
205. *Rokas grāmata lauku pašvaldību grāmatvežiem*. Rīga : J.Rozes grāmatu spiestuve, 1928. 119 lpp.
206. *Rokas grāmata pilsētu pašvaldības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas pilsētu savienība, 1934. 592 lpp.
207. Saksaganska, I. Grāmatvežu un revidentu izglītība nākotnē. Grāmatvedība un Revīzija, 2007, Nr.05/06, 31.-35. lpp.
208. Skriņvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 158 lpp.
209. Skujnieks, M. *Latvija zeme un iedzīvotāji*. Rīga : Valsts Statistikas pārvalde, 1920. 392 lpp.
210. Sproģeris, Ž. Grāmatvedības nozīme. *Latvijas Grāmatvedis un Eksperts*, 1934, Nr.2/3, 46-49.lpp.
211. Sproģeris, Ž. Šaubīgie parādi. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1936, Nr.7, 146.-148.lpp.
212. Starcs, P. *Lauksaimniecības grāmatvedības rezultāti par 1924./25. – 1931./32.saimniecības gadiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības centrālbiedrības izdevums, 1934. 146 lpp.
213. *Starptautiskie finanšu pārskatu standarti* (SFPS). Rīga : Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, 2004. 1478 lpp.
214. Strīķis, E. Atjaunotās valsts tirgotāju, rūpnieku un namsaimnieku 1.kongress. *Ekonomists*, 1937, Nr.24, 1001.-1005.lpp.
215. *Svešvārdu vārdnīca*. Rīga : Liesma, 1978. 771 lpp.
216. Šreinerts, P. Mezsaimniecības likumdošana zviedru laikos Vidzemē. Atsevišķs novilkums no *Mežkopja Darbs un Zinātne*. I/II, 1939. 52 lpp.
217. Šterns, I. *Latvijas vēsture, 1180 – 1290: Krustakari*. Rīga : Latvijas vēstures institūta apgāds, 2002. 734 lpp.
218. Švanks, J. Latvijas rūpniecības organizācijas jautājumi. *Latvju Tautsaimnieks*, 1942, Nr.1/2, 18.-24.lpp.
219. *Tautsaimniecība vārdnīca*. IV daļa, Rīga : Saimniecības literatūras apgāds, 1944. 523.-550.lpp.
220. Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 107 lpp.

221. *Valsts zemes banka 1922.-1937.gadā*. Rīga : Valsts papīra spiestuve, 1937. 216 lpp.
222. *Valsts zemes bankas statūti, instrukcijas, noteikumi*. Rīga : Rota, 1936. 184 lpp.
223. Zariņa, V. *Grāmatvedības sistēma, attīstība, standartu prasības*. R : Biznesa augstskola Turība, 2004. 260 lpp.
224. Zāgars, V. Saimniecības uzņēmumu darbības kontrole un grāmatvedība. *Ekonomists*, 1936. Nr.9, 348.-351.lpp.
225. Zeids, T. *Senākie rakstītie Latvijas vēstures avoti līdz 1800.gadam*. Rīga : Zvaigzne, 1992. 215 lpp.
226. Zembergs, J. Grāmatvedības sistēmas un formas. *Latvijas grāmatvedis un eksperts*, 1935, Nr.5/6, 114.-119.lpp.
227. Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Pacter, P., Radford, J. *Applying International Accounting Standards*. John Wiley & Sons Australia, 2005. 1102 p.
228. *An Accounting Thesaurus 500 Years of Accounting*. Ed.by R.J. Chambers. Oxford : Pergamon, 1995. 1011 p.
229. Alver, J. *British and American Business Terms*. Tallin : Deebet Ltd, 1998. 105 p.
230. Alver, L. The Development of Accounting Legislation in Estonia. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, IV, 689.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2005. 19.-25.lpp.
231. Bagranoff, N.A., Simkin, M.G., Norman, C.S. *Core Concepts of Accounting Information Systems*. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons, 2005. 530 p.
232. Belkaoui, A. *Accounting Theory*. London : The Dryden, 1997. 539 p.
233. Brūna, I., Millere, I. The Development of Accounting System in Latvia Since the Regaining of Independence and the Impact of Globalization on it. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : Kaunas University of Technology, 2007. p. 19–25
234. Brūna, I., Millere, I., Šneidere, R. Accounting Policy And Development Trends In Latvia. *Rachunkowość W Zarządzaniu Jednostkami Gospodarczymi*. Szczecin : Uniwersytet Szczeciński Katedra Rachunkowości, 2006, p. 37-43
235. Chatfield, M. *A history of accounting thought*. Huntington : Krieger Publishing, 1977. 316 p.
236. Cooke, T., Nobes C. *The Development of Accounting in an International Context: a Festschrift in honour of R.H.Parker*. London : Routledge, 1997. 261 p.
237. Fleischman, R., Radcliffe V. The Roaring Nineties: Accounting History Comes of Age. *Accounting Historians Journal*. 2005, Vol 32, No.1, p. 61–109
238. Flower, J., Ebbers, G. *Global Financial Reporting*. N.Y. : Palgrave Macmillan, 2002. p. 673
239. Guvemli, O., Guvemli, B. *World Congresses of Accounting Historians, 1970-2006: an Evaluation*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/guvemli.pdf>
240. Hernandez-Esteve, E. *Five Years of Accounting History Research in Spain (2001-2005)*. EAA 29th Annual Congress, Dublin, 22-24 Martch, 2006. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.eaa-online.org/conf2006/>
241. Kam, V. *Accounting Theory*. New York : Wiley, 1990. 581 p.
242. Kim, K., Nofsinger, J. *Corporate Governance*. New Jersey : Pearson Education, 2007. 164 p.
243. Klimavičiene, I., Mykolaitiene, V. Changes in the Accounting System of the Public Sector in Lithuania. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : 2007. p. 63–72
244. Millere, I. Implementing the Legislative Requirements in Latvian Accounting. *Accounting & Audit System Integration into European Union Area, new challenges and opportunities. The Papers of International Conference (6-7th October 2005)*. Vilnius : Lithuanian Accounting Educators and Researchers Association, 2005. p. 152-158
245. Needles, Jr., Belverd, E. *Principles of accounting*. New York : Houghton Mifflin Company, 2005. 1233 p.
246. Prauliņš, A. Suprema Lex of Accounting in Latvia – an Insight into Historical Transformation. *Economics and Management – 2007, International Scientific Conference Proceedings*. Kaunas : Kaunas University of Technology, 2007. p. 93-100
247. Stolowy, H., Lebas, M. *Financial Accounting and Reporting : a Global*. London : Thompson Learning, 2006. 667 p.
248. *The history of accounting: an international encyclopedia*. Chatfield, M. ed. New York : Garland Publishing, 1996. 649 p.
249. Walton, P., Aerts, W. *Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis*. London : Thompson Learning, 2006. 493 p.
250. Бараць, С.М. *Курсь двойной бухгалтерии*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1900. 424 с.
251. Бараць, С.М. *Полный курсь коммерческой корреспонденции*. С.Петербург : Типография М.М. Стасюлевича, 1885. 872 с.
252. Гинодман, В.А. *Машинизация учета*. Москва : Государственное научно-техническое издательство химической литературы, 1940. 296 с.
253. Kanapickiene, R., Gipiene, G., Rudzioniene, K. Регламентирование бухгалтерского учета в Литве. *Latvijas Universitātes raksti*, Ekonomika, V, 702.sējums. Rīga : Latvijas Universitāte, 2006. 171.-186.lpp.
254. Кутер, М.И. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2003. 639 с.
255. Миллере, И. Развитие бухгалтерского учета в Латвии в конце 19 - того века и в первой половине 20 – того века до 1940 года. *Accounting, Taxes And Audit, Proceedings of the Conference*. Tallin : Tallin University of Technology Department of Accounting, 2006. с. 206-210
256. Малькова, Т.Н. *Исторический анализ методологии бухгалтерского учета*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 1998. 41 с.
257. Палий, В.Ф. *Современный бухгалтерский учет*. Москва : Бухгалтерский учет, 2003. 791 с.
258. Палий, В.Ф. *Теория бухгалтерского учета: современные проблемы*. Москва : Бухгалтерский учет, 2007. 88 с.
259. Паупа, В., Праулиньш, А. Финансовая отчетность в довоенной Латвии. *Accounting, Taxes and Audit. Proceedings of the Conference*. 26.-27.10.2006. Tallinn : Tallinn University of Technology. 2006. с. 215–224
260. Пауфлерь, С.Е. *Руководство по изучению двойной бухгалтерии*. Москва : Издание т-ва И.Д.Сыгина, 1906. 241 с.

261. Пачоли, Л. *Трактат о счетах и записях*. Под ред. проф. Я.В.Соколова, Москва : Финансы и статистика, 1982. 286 с.
262. Соколов, В.Я. *Теоретические начала (основы) двойной бухгалтерии*. Санкт-Петербург : Издательство Санкт-Петербургского Государственного Университета Экономики и Финансов, 2006. 188 с.
263. Соколов, Я.В. *История развития бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 1985. 365 с.
264. Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М.Ф. *Теория бухгалтерского учета*. Москва : Финансы и статистика, 2000. 574 с.
265. *Журнал совещания старших бухгалтеров Казначейств Курляндской губернии и чинов Курляндской Казенной палаты*. Митава : Типо-литография экономического товарищество, 1912. 99 с.
266. *Grāmatvedības jomā nodarbināto personu profesionālās kvalifikācijas analīze un grāmatvedības jomas varbūtējās reglamentācijas iespējamās sekas*. Valsts pārvaldes institūcijas pasūtītais pētījums, SIA Grāmatvežu sertifikācijas centrs, 2003. 7.-33.lpp. [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: <http://www.google.lv/search?hl=lv&q=Gaida+Kalni%C5%86a&btnG=Google+mekl%C4%93%C5%A1ana&meta=>
267. Grāmatveža profesijas standarts. 3 kvalifikācijas līmenis. Reģistrācijas Nr.PS 0022. [tiešsaiste] – [atsauce 10.02.2008.]. Pieejams: http://www.izmpic.gov.lv/Standartu_reg/gramatvedis.pdf
268. Grāmatveža profesijas standarts. 4 kvalifikācijas līmenis. Reģistrācijas Nr.PS 0071 [tiešsaiste] – [atsauce 10.02.2008.]. Pieejams: <http://www.gramatvezusc.lv/?p=1706&lang=374>
269. *Klasifikācijas*. [tiešsaiste] – [atsauce 16.07.2007.]. Pieejams: <http://www.csb.gov.lv/csp/content/?cat=260>
270. *Profesionālo grāmatvežu atestācijas nolikuma augstākās pakāpes sertifikāta iegūšanai*. [tiešsaiste] – [atsauce 12.12.2007.]. Pieejams: <http://www.lrga.lv/?id=11>
271. *Sertificētie profesionālie grāmatveži*. [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: <http://www.lrga.lv/?id=11>
272. *Sertificēto grāmatvežu saraksts*. [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: <http://www.gramatvezusc.lv/?p=1706&lang=374>
273. *Starptautiskie grāmatvedības standarti ES*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: www.fm.gov.lv
274. *Tulkošanas un terminoloģijas centra visu terminu datu bāze*. [tiešsaiste] – [atsauce 02.08.2007.]. Pieejams: http://completedb.ttc.lv/?a=show_results
275. *IFRS and IAS Summaries*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/IFRS+and+IAS+Summaries+-+English/IFRS+and+IAS+Summaries-+English.htm>
276. *Regulation of the Accountancy Profession*. IFAC, 12.2007. p. 10, [tiešsaiste] – [atsauce 18.01.2008.]. Pieejams: www.ifac.org
277. *Small and Medium – Sized Entities*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>
278. *12th World Congress of Accounting Historians*. [tiešsaiste] – [atsauce 15.01.2008.]. Pieejams: <http://www.12wcah2008ist.com/en/>
279. *The fifth Accounting History International Conference*. [tiešsaiste] – [atsauce 24.09.2007.]. Pieejams: <http://www.commerce.usask.ca/special/5ahic/>
280. *Par vidējo darba samaksu un darbinieku skaitu*. LR Centrālās statistikas pārvaldes sagatavota informācija 02.02.2007. Nr.1101-12/271

Pielikumi

- 1.pielikums - Būtiskākās prasības 1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā (669.līdz 691.pantā)
- 2.pielikums - Kases grāmatas paraugs
- 3.pielikums - Memoriāla paraugs
- 4.pielikums - 1937.gada 28.decembra “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” atsevišķu pantu prasības
- 5.pielikums - Tirdzniecības un rūpniecības zīmju kategorijas atkarībā no uzņēmuma apgrozījuma, latos
- 6.pielikums - Tirdzniecības zīmju kategorijas kredītiestādēm un apdrošināšanas uzņēmumiem, latos
- 7.pielikums - 1939.gada 18.janvāra “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”
- 8.pielikums - Dienas grāmatas paraugs
- 9.pielikums - Kases grāmatas paraugs
- 10.pielikums - Inventāra grāmatas paraugs
- 11.pielikums - Reskontro grāmatas paraugs
- 12.pielikums - Bilance 1929.gadā
- 13.pielikums - Peļņas un zaudējumu konts 1929.gadā
- 14.pielikums - Ikgadīgas atskaitījuma normas mantas vērtības dzēšanai 1935.gadā
- 15.pielikums - Atsevišķu valstu grāmatvedības saimniecību skaits un saimniecību caurmēra platība 1931./32.saimn.gadā
- 16.pielikums - PSRS rūpniecības uzņēmumu pamatdarbības bilance (saīsināta)

**Būtiskākās prasības 1903.gada Krievijas likumu krājuma Tirdzniecības nolikumā
(669.pants līdz 691.pants) ⁶²⁹ ***

- a. personām, kas nodarbojas ar tirdzniecību, atbilstoši to tirdzniecības veidam, kurš tika iedalīts trīs kategorijās: vairumtirdzniecība, mazumtirdzniecība un sīktirdzniecība, ir jākārto sava grāmatvedība;

Pie pirmās kategorijas ir pieskaitāmi baņķieri, vairumtirgotāji, kā arī visi citi, kas nodarbojas ar ārvalstu tirdzniecību un komisijas lietām. Pirmajai kategorijai bija jākārto sekojošas grāmatvedības grāmatas:

- 1) memoriāls vai žurnāls, kurā katru dienu bija jāieraksta visi darījumi,
- 2) kases grāmata, kurā bija jāieraksta visi skaidrās naudas darījumi. Kases grāmata katra mēneša beigās bija jāslēdz un jānosaka kases atlikums uz nākošā mēneša pirmo datumu,
- 3) virsgrāmata vai galvenā grāmata, kurā atvērti atsevišķi rēķini (konti), tādi kā kapitāla, nekustamā un kustamā īpašuma, parādnieku un aizdevēju, preču, kases, tirdzniecības izdevumu, mājas (personīgo) izdevumu, peļņas, zaudējumu u.c. rēķini (konti). Virsgrāmata bija jākārto tā, lai no tās varētu sastādīt pilnīgu un skaidru bilanci un redzēt lietu stāvokli,
- 4) kopiju grāmatu ar visām nosūtītajām tirdzniecības vēstulēm,
- 5) preču grāmatu, kurā ierakstītas visas nopirktās, saņemtās, pārdotās un nosūtītās preces, norādot to cenas,
- 6) norēķinu grāmatu (kontokorentu vai reskontro), kurā bija atvērts konts katram parādniekam vai aizdevējam,
- 7) grāmatu, kurā ir ierakstīti izejošie rēķini pārdotajām precēm,
- 8) faktūrgrāmatu, kurā ir ierakstīti nosūtīto preču rēķini.

Mazumtirgotājiem, kas bija iekļauti otrā kategorijā, bija jākārto sekojošas grāmatvedības grāmatas:

- 1) preču grāmatu, kurā ierakstītas visas saņemtās un pārdotās preces, norādot to cenas,
- 2) kases grāmatu, kurā norādīja naudas saņemšanu un izdošanu. Kopējos dienas ieņēmumus varēja ierakstīt ar vienu ierakstu, bet izdevumus – par katru darījumu

⁶²⁹ *Устав торговый*. Свод законов Российской империи. Книга четвертая, Том XI, ч. I–XII. Санктпетербург : Русское Книжное Товарищество Дятель. 1913. с. 1041–1045

atsevišķi. Kases grāmata katra mēneša beigās bija jāslēdz un jānosaka kases atlikums uz nākošā mēneša pirmo datumu,

- 3) norēķinu grāmatu, kurā bija jānorāda kad, cik, kam un par ko pats tirgotājs ir parādā un kas, kādos termiņos ir parādā tirgotājam. Šajā grāmatā bija jāatzīmē saņemtās vai veiktās samaksas,
- 4) dokumentu grāmata, kurā bija secīgi jāieraksta vekseli, aizņēmumu vēstules, akcijas, līgumi un citi dokumenti, gan saņemtie, gan pašu izdotie, pretī katram norādot, kad tie nokārtoti.

Pie trešās kategorijas piederēja sīktirgotāji, kā arī amatnieki, kas pārdeva savus izstrādājumus. Viņiem bija jākārtoto sekojošas trīs grāmatvedības grāmatas:

- 1) kases grāmata, kurā bija jāuzrāda ikdienas ieņēmumi kopējā summā, bet izdevumi, t.sk., gan maksājumi par precēm un materiāliem, gan “mājinieku” un citi izdevumi - par katru darījumu atsevišķi. Kases grāmata katra mēneša beigās bija jāslēdz un jānosaka kases atlikums uz nākošā mēneša pirmo datumu,
 - 2) preču grāmata, kurā ierakstītas visas saņemtās preces, norādot to cenas,
 - 3) norēķinu grāmata, kurā bija jāatzīmē parādnieki, kā arī kam paši ir parādā.
- b. 673.pants noteica, ka iepriekšminētās grāmatas ir jākārtoto obligāti, bet, ja nepieciešams, var iekārtoto arī jebkuras citas palīggrāmatas;
- c. katrs varēja kārtoto grāmatvedības grāmatas tādā valodā kā vēlējās, izņemot ebrejus;
- d. grāmatas bija jākārtoto rūpīgi, noteiktā kārtībā, bez labojumiem, svītrojumiem un ierakstiem starp rindām. Pirms ierakstu veikšanas katras grāmatas lapas bija jāsanumurē;
- e. kļūdas nedrīkstēja pārsvītrot, bet tās bija jāliek iekavās un zem tām jāieraksta pareizā informācija. Šādi labojumus varēja veikt tikai tad, ja kļūdu konstatēja uzreiz, bet, ja kļūdas tika atklātas vēlāk, tad tās bija labojamas ar atsevišķu ierakstu memoriālā vai žurnālā, kā arī citās nepieciešamajās grāmatās;
- f. katram tirgotājam bez izņēmuma bija jāpārbauda un jāstāda bilance katru gadu vai vismaz par katriem astoņpadsmit mēnešiem tajā gada laikā, kad viņam bija izdevīgi. Bilancē bija jānorāda savs paša kapitāls un sava kustamā un nekustamā manta, naudas līdzekļi, preces, parādi, gan kreditoru, gan debitoru, kā arī šaubīgie parādi, mājsaimniecības izmaksas un gada peļņa vai zaudējumi;
- g. bija paredzēts, ka šaubīgie parādi, kurus necerēja saņemt, netiek pavisam norakstīti, bet ierakstīti zaudējumu kontā, kā arī par kādu nelielu summu ieņēmumos, piemēram, vienu rubli, lai šī summa paliktu uzmanības lokā;

- h. bilance ir jāieraksta atbilstošā grāmatā (otrai un trešajai kategorijai – aprēķinu grāmatas pirmajās lapās) tā, ka jaunā grāmata noteikti sākas ar iepriekšējā periodā noteiktiem atlikumiem;
- i. iepriekšminētās grāmatas, ja tās ir kārtotas atbilstoši noteikumiem, var tikt izmantotas, kā pierādījumi dažādos strīdos. Tā kā grāmatvedības grāmatas ietvēra katra tirgotāja komercnoslēpumu, tad katrs tirgotājs pats varēja nolemt vai iesniegt tiesā grāmatvedības grāmatas vai nē. Tikai atsevišķos gadījumos, piemēram, maksātnespējas situācijā, varēja grāmatvedības grāmatas no uzņēmuma izņemt un rūpīgi pārbaudīt;
- j. pienākums kārtot grāmatvedības grāmatas noteiktā kārtībā bija katram, kas nodarbojās ar tirdzniecību, kā arī tiem, kam piederēja fabrikas un manufaktūras;
- k. tie tirgotājiem, kuriem likums noteica grāmatvedības grāmatu kārtošānu un kuri to nedarīja, tika sodīti saskaņā ar Sodāmības noteikumiem;
- l. tirgotāja pienākums bija saglabāt grāmatvedības grāmatas visu laiku un, nepieciešamības gadījumā tās uzrādīt par pēdējiem 10 gadiem;
- m. ja zagšanas, ugunsgrēka, plūdu vai citas nelaiemes rezultātā grāmatas bija gājušas bojā, tad tirgotājam divu nedēļu laikā par šo situāciju bija jāziņo Komerctiesai vai kur tās nav - tuvākajai vietējai tiesai, kura pārliecinājusies par liecību pareizību, izsniedza apliecību, kas turpmāk pasargāja no sodīšanas par grāmatvedības grāmatu nozaudēšanu.

* (autores tulk. – I.M.).

Kases grāmatas paraugs⁶³⁰

Debets					Kredits				
Virsrāmātas lpp.	Datums	Ieraksts	Summa		Virsrāmātas lpp.	Datums	Ieraksts	Summa	
			Rbļ.	Kap.				Rbļ.	Kap.
8.	9	Jūlijā 1886. Pie kapitāla konta Par kasē ienākušu kapitālu skaidrā naudā	6000	-	2.	4	Jūlijā 1886. Cr.graudu sāls kontu Par iepirktiem brik.graudu sāls a` 5 rbļ. k.	1000	-

Memoriāla paraugs⁶³¹

Virsrāmātas lpp.	Datums	Ieraksts	Summa	
			Rbļ.	Kap.
4.	2	Jūlijā 1886. Cr. graudu sāls konta Pie A.Bulle un biedrības Par no viņiem saņemtajiem 150 birk.graudu sāls a` 500 k.	750	-

⁶³⁰ Pauls, F. *Vadons itāliskā grāmatu vešanā*. Rīgā : Pūcišu Gēderta apgādībā, 1888. 50.lpp.

⁶³¹ turpat, 60.lpp.

1937.gada 28.decembra “Likuma par akciju un paju sabiedrībām” atsevišķu pantu prasības ⁶³²

Sestā nodaļa. Gada pārskats un peļņas sadalīšana

117. Ja statuti nenoteic citādi, par sabiedrības darbības gadu skaitāms kalendāra gads.

118. Ne vēlāk kā trīs mēnešus pēc darbības gada beigām, ja statuti nenosaka īsāku termiņu, valde ceļ priekšā zvērināto revidentu un, ja ievēlētā revīzijas komisija (143.p.), arī tās pārbaudīšanai:

- 1) sabiedrības gada pārskatu, kurā ietilpst bilance notecējušā darbības gada pēdējā dienā (bilances dienā) peļņas un zaudējumu kants, pārskats par apgrozījumiem pēc virsgrāmatas kontiem un valdes rakstisks ziņojums par pagājušo darbības gadu un par pašreizējo sabiedrības stāvokli, un
- 2) budžetu un darbības planu tekošam gadam.

119. Ja sabiedrība savu darbību iesākusi darbības gada otrā pusē, tad gada pārskatu par atlikušo darbības gada daļu var apvienot ar nākošo darbības gadu.

120. Noraksts no bilances, peļņas un zaudējumu kanta un revīzijas ziņojuma valdei jāizsniedz katram sabiedrības akcionāram pēc viņa pieprasījuma nekavējoties, pie kam pieprasījums iesniedzams ne agrāk par 7 dienām pirms pilnas sapulces sanākšanas dienas.

121. Nekustama manta, mašīnas, darba rīki, transporta līdzekļi un cita manta, kas noder ilgstošai lietošanai, norādāma bilances aktīvā ne augstāk par tās iepirkuma resp. izgatavošanas vērtību, ievērojot 122.panta noteikumus.

122. Katru gadu pirms darbības gada grāmatu noslēgšanas, izdarāma sabiedrības mantas amortizācija, pēc tāda aprēķina, kas atbilstu mantas caurmēra nolietošanas apmēriem, ņemot arī vērā mantas lietderīgās lietošanas varbūtējo ilgumu, pie kam tad bilances pasivā norādāms sevišķs amortizācijas kants.

123. Mantas vērtības pieaugums tikai tad norādāms bilancē, ja šo pieaugumu konstatējusi speciala vērtēšanas komisija un tās novērtējumam piekritusi akcionāru pilna sapulce. Instrukcijas par vērtēšanas komisiju un tās darbību izdod finanšu ministris.

Piezīme. Banku un apdrošināšanas akciju sabiedrību akcionāru pilnu sapulču lēmumus par mantas pieauguma norādīšanu bilancē apstiprina finanšu ministris.

124. Izejvielas, pusfabrikāti, fabrikāti, kā arī preces un citi apgrozības līdzekļi jānorāda bilancē par iepirkuma cenu vai pašizmaksu. Ja iepirkuma cena vai pašizmaksa bilances dienā ir augstāka par tirgus cenu, tad minētā manta norādāma bilancē ne augstāk par tirgus cenu.

⁶³² *Likums par akciju un paju sabiedrībām*. 28.12.1937. Likumu un Ministru kabineta noteikumu krājums, 40.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1937. 1471.-1473.lpp.

125. Vērtspapīri un ārzemju valuta norādāmi bilancē par iepirkuma cenu. Ja vērtspapīru un ārzemju valutas biržas kurss bilances dienā ir zemāks par iepirkuma cenu, tad tie norādāmi ne augstāk par biržas kotāciju. Prasījumi un saistības ārzemju valūtā jāaprēķina pēc šās valutas birža kursa bilances dienā.

126. Pamatkapitāls, rezerves kapitāls, amortizācijas kapitāls un dažādi speciāli kapitāli norādāmi bilances pasīvā atsevišķos posteņos.

127. Organizēšanas izdevumi resp. sabiedrības dibināšanas vai uzņēmuma paplašināšanas izdevumi, ja tos norāda bilances aktivā, norakstāmi katru gadu līdzīgās daļās, ne ilgāk kā 3 gadu laikā, neieskaitot pirmo darbības gadu. Pārvaldības izdevumi jānoraksta par katru gadu un nav norādāmi bilances aktivā kā organizēšanas vai dibināšanas izdevumi.

128. Pēc bilances un peļņas un zaudējumu konta apstiprināšanas akcionāru pilna sapulcē, no tīras peļņas ne mazāk par 5 % jāpieskaita rezerves kapitālam. Par pārpalikušās summas izlietošanu lemj akcionāru pilna sapulce, nosakot arī akcionāriem izmaksājamās dividendes lielumu. Akcionāru nevar piespiest atstāt noteiktu dividendi, kaut arī uz laiku, uzņēmuma rīcībā.

129. Gada pārskata apspriešana akcionāru pilnā sapulcē jāatliek, ja to nolemj pilna sapulce ar vienkāršu balsu vairākumu vai ja to pieprasa akcionāri, kas reprezentē vismaz 1/4 no pamatkapitāla.

Akcionāru mazākuma pieprasījums jāievēro tikai tad, ja mazākums apstrīd gada pārskata zināmu posteņu pareizību.

Ja gada pārskata apspriešana atlikta uz akcionāru mazākuma pieprasījumu, tad nākošā akcionāru pilnā sapulcē, kuras dienas kārtībā paredzēta gada pārskata apstiprināšana, akcionāru mazākums vairs nevar pieprasīt, lai gada pārskata apspriešanu vēlreiz atliek.

130. Obligātoriskie atskaitījumi rezerves kapitālam par labu turpinās tik ilgi, kamēr rezerves kapitāls nav sasniedzis trešo daļu no pamatkapitāla, ja statuti nenosaka augstāku normu. Obligātoriskie atvilkumi atjaunojas, tiklīdz rezerves kapitāls noslīdējis zemāk par 1/3 no pamatkapitāla. Rezerves kapitāls jānogulda tā, lai to katrā laikā var bez kavēkļiem realizēt. Rezerves kapitāls izlietojams vienīgi bilancē norādīto zaudējumu segšanai un tikai ar katrreizēju akcionāru pilnas sapulces atļauju.

131. Dividendes, kas nav izņemtas 10 gadu laikā, pāriet sabiedrības īpašumā, izņemot gadījumus, kad pēc likuma noilguma skaitāms par pārtrauktu vai apturētu. Par laikā neizņemtām dividendēm procenti nav maksājami.

132. Tantjemas valdes un padomes locekļiem var izmaksāt tikai tad, ja no tīras peļņas ir izdarīti vajadzīgie obligātoriskie atskaitījumi, rezerves un citiem sabiedrības statūtos

paredzētiem kapitāliem un ja sabiedrība no peļņas atlikuma atlīdzina akcionariem dividendi vismaz 4 % apmērā no pamatkapitāla.

Tīra peļņa līdz 4 % no pamatkapitāla obligatoriski izdalāma dividendēs.

133. Akcionaru pilnā sapulcē pieņemto bilanci un peļņas un zaudējumu kontu valde nodod ne vēlāk kā 2 nedēļu laikā izsludināšanai uz sabiedrības rēķina finansu ministra noteiktā periodiskā izdevumā un bez tam tanī pašā laikā gada pārskatu līdz ar akcionāru pilnas sapulces protokola norakstu un zvērināto revidentu vai revīzijas komisijas (143.p.) ziņojumu iesniedz Finanšu ministrijai un tirdzniecības reģistra tiesnesim.

134. Finanšu ministram ir tiesības noteikt izsludināmo un Finanšu ministrijai, kā arī tirdzniecības reģistra tiesnesim iesniedzamo bilanču un peļņas un zaudējuma konta veidus, kā arī izdot sīkākus noteikumus par bilanču sastādīšanu un pārskatu sniegšanu.

135. Uz akciju sabiedrību gada pārskatiem atzīmējami visu valdes locekļu, kā arī valdes un padomes priekšsēdētāju vārdi un uzvārdi.

Septītā nodaļa. Sabiedrības darbības uzraudzība un revīzija

136. Akciju sabiedrību darbību pārrauga Finanšu ministrija.

137. Finanšu ministrijas uzdevumā attiecīgām amatpersonām ir tiesība izdarīt revīzijas akciju sabiedrībās un pārbaudīt to grāmatas, dokumentus, korespondenci un mantu, kā arī sabiedrības darbību vispār.

A. Zvērināti revidenti

138. Gada pārskats (118.p.) pirms apstiprināšanas akcionaru pilnā sapulcē jānodod pārbaudīt vienam vai vairākiem zvērinātiem revidentiem.

139. Zvērinātos revidentus ieceļ Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kamera. Zvērinātie revidenti pārbauda tekošā gada darbību un darbojas līdz nākošai kārtējai akcionaru pilnai sapulcei.

140. Zvērināto revidentu pārbaudīšanu, pienākumus, tiesības un atbildību nosaka sevišķs likums par zvērinātiem revidentiem.

141. Par izdarīto revīziju zvērinātie revidenti sastāda ziņojumu, kuru valde ar savu atsauksmi un padomes (115.p.) paskaidrojumu līdz ar gada pārskatu ceļ priekšā akcionaru pilnai sapulcei. Pēc izdarītās revīzijas veida un apjoma aprakstīšanas revidenti savā ziņojumā atzīmē, vai gada pārskats ir pareizi sastādīts, vai tas saskan ar likumiem, statūtiem un sabiedrības grāmatām, vai ieraksti grāmatās saskan ar attaisnojuma dokumentiem, vai pēc zvērināto revidentu labākās apziņas bilance dod skaidru un patiesu ainu pār sabiedrības stāvokli un vai valde sniegusi zvērinātiem revidentiem visas nepieciešamās ziņas, dokumentus un paskaidrojumus, kādi viņiem bijuši vajadzīgi gada pārskata pārbaudīšanai.

142. Finanšu ministriem ir tiesība izdot noteikumus par mazāko un dažu īpatnēja tipa akciju sabiedrību atsvabināšanu no zvērināto revidentu obligatoriskās revīzijas. Noteikumi par zvērinātiem revidentiem neaizskar Finanšu ministrijas tiesības pārraudzīt un revidēt banku, apdrošināšanas un citas akciju sabiedrības.

B. Revīzijas komisija.

143. Neatkarīgi no Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kameras ieceltiem zvērinātiem revidentiem, akcionāru pilna sapulce var izvēlēties no akcionāru vidus revīzijas komisiju vismaz triju locekļu sastāvā. Revīzijas komisijas locekļi nedrīkst ietilpt valdē un padomē, nedz arī ieņemt kādus citus amatus, kurus piešķir akcionāru pilna sapulce vai sabiedrības valde.

Tām sabiedrībām, kas atsvabinātas no zvērināto revidentu revīzijas, revīzijas komisijas ievēlēšana ir obligatoriska.

144. Akcionāriem, kuru akciju kopsuma sastāda 1/3 no pilnā sapulcē reprezentētā sabiedrības pamatkapitāla, ir tiesība ievēlēties 1/3 revīzijas komisijas locekļu, pie kam šie akcionāri vairs nepiedalās pārējo revīzijas komisijas locekļu vēlēšanās.

145. Valdei ne vēlāk kā vienu mēnesi pirms kārtējās akcionāru pilnas sapulces jāpaziņo revīzijas komisijai, ka sabiedrības gada pārskats sagatavots, grāmatas noslēgtas un dokumenti pieejami revīzijas komisijas pārbaudei.

146. Revīzijas komisijai ir tiesība apskatīt un revidēt visu sabiedrības mantu uz vietām un pārbaudīt visu sabiedrības darbību. Revīzijas komisijas atsauksmei jānodod arī tekošā gada budžets un darbības plans.

147. Pēc gada pārskata pārbaudes revīzijas komisija vismaz 7 dienas pirms akcionāru pilnas sapulces nodod savu ziņojumu valdei. Ziņojums līdz ar valdes atsauksmi un padomes paskaidrojumiem nolasāms akcionāru pilnā sapulcē.

148. Ja sabiedrība atsvabināta no zvērināto revidentu revīzijas, revīzijas komisijai savs ziņojums jāstāda saskaņā ar 141.p.noteikumiem.

Revīzijas komisija ved protokolus par savām sēdēm, ierakstot tanīs uz komisijas locekļu pieprasījumu arī viņu izteiktās atsevišķās domas. Minētie protokoli iesniedzami valdei.

**Tirdzniecības un rūpniecības zīmju kategorijas atkarībā no uzņēmuma
apgrozījuma, latos ⁶³³**

Zīmju kategorija	Apgrozījums	Gada zīmju maksa		
		Valstij	pašvaldībai	kopā
	I.Tirdzniecības zīmes			
I	Pāri par 200 000	150	150	300
II	Pāri par 100 000 – 200 000	75	75	150
III	Pāri par 50 000 – 100 000	40	40	80
IV	Pāri par 10 000 – 50 000	15	15	30
V	Līdz 10 000	5	5	10
	II. Rūpniecības zīmes			
I	Pāri par 500 000	300	300	600
II	Pāri par 250 000 – 500 000	150	150	300
III	Pāri par 150 000 – 250 000	75	75	150
IV	Pāri par 80 000 – 150 000	40	40	80
V	Pāri par 30 000 – 80 000	20	20	40
VI	Pāri par 10 000 – 30 000	10	10	20
VII	Līdz 10 000	5	5	10

⁶³³ *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā. 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 549.lpp.*

**Tirdzniecības zīmju kategorijas kredītiestādēm un apdrošināšanas uzņēmumiem,
latos ⁶³⁴**

Zīmju kategorijas	Pamata vai dalības kapitāls	Likmju maksa		
		Valstij	pašvaldībai	kopā
	I.Tirdzniecības zīmes			
I	Pāri par 1 000 000	300	300	600
II	Pāri par 500 000 – 1 000 000	150	150	300
III	Pāri par 200 000 – 500 000	75	75	150
IV	Pāri par 50 000 – 200 000	40	40	80
V	Pāri par 10 000 – 50 000	15	15	30
VI	Līdz 10 000	5	5	10

⁶³⁴ *Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā.* 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 550.lpp.

1939.gada 18.janvāra “Likums par tirdzniecības grāmatvedību”⁶³⁵

Ministru Kabinets 1939.g.17.janvārī
ir pieņēmis un Valsts Prezidents izsludina
šādu likumu

“Likums par tirdzniecības grāmatvedību”

1. Ikvienam tirgotājam (Lik.kr.1933.g.237) jāved tirdzniecības grāmatas pēc divkāršās grāmatvedības principiem. Finanšu ministris var atsvabināt uzņēmumu grupas no šinī likumā minētiem pienākumiem, kā arī noteikt uzņēmumu grupas, kurām atļauts grāmatas vest pēc vienkāršās grāmatvedības principiem.
2. Tirdzniecības grāmatas jāved skaidri un patiesi, lai no tām varētu redzēt uzņēmuma mantas stāvokli, visus darījumus, peļņu un zaudējumus. Darījumi jāieraksta chronoloģiskā kārtībā un vienīgi uz attaisnojošo dokumentu pamata. Ieraksti tirdzniecības grāmatās jāizdara valsts naudas vienībā.
3. Uzsākot uzņēmuma darbību un darbības gadu noslēdzot, tirgotājam jā sastāda inventars un bilance. Inventarā un bilancē jāieraksta viss uzņēmuma aktīvs un pasīvs.
4. Nekustama manta, mašīnas, darba rīki, transporta līdzekļi un cita ilgstošai lietošanai noderīga manta jāparāda bilancē iegādes vai izmaksas vērtībā, ņemot vērā mantas nolietojumam vai vērtības zudumam atbilstošus norakstījumus un parādot bilancē arī šos norakstījumus. Izejvielas, pusfabrikāti un preces jāparāda bilancē iegādes vai izmaksas vērtībā vai arī par vietējā tirgus iepirkuma cenu uz bilances sastādīšanas dienu, ja tā ir zemāka par iegādes vai izmaksas vērtību un ja šo tirgus cenu apliecinājusi Latvijas tirdzniecības un rūpniecības kamera. Vērtspapīri jāparāda bilancē iegādes vērtībā vai par vietējās biržas kursu uz bilances sastādīšanas dienu, ja tas ir zemāks par iegādes vērtību. Ārzemju valūta un prasījumi ārzemju valūtā jāparāda bilancē pēc pircēja, bet saistības ārzemju valūtā pēc pārdevēja oficiālā biržas kursa bilances noslēgšanas dienā.
5. Uzņēmuma darbības gads nedrīkst būt ilgāks par 12 mēnešiem. Ja uzņēmums darbību uzsāk darbības gada otrā pusē, tad grāmatas var noslēgt ar otrā darbības gada pēdējo dienu.

⁶³⁵ *Likums par tirdzniecības grāmatvedību*. 18.01.1939. Likumu un Ministru Kabineta noteikumu krājums, 4.burtņīca. Rīga : Tieslietu ministrijas kodifikācijas departaments, 1939. 124.lpp.

6. Inventars un bilance jāparaksta vienpersonīgam tirgotājam, atklātās un komandītsabiedrībās – neaprobežoti atbildīgiem biedriem, bet uz statutu pamata nodibinātās sabiedrībās – valdei un direktoram – rīkotājam. Inventars un bilance jāparaksta arī uzņēmuma grāmatvedim.
7. Grāmatas jāved rūpīgi, ierakstiem jābūt bez izdzēsumiem un bez ierakstījumiem starp līnijām, ierakstu tekstu nedrīkst ar svītrojumiem vai citādā veidā padarīt nesalassmu. Par svītrojumiem un labojumiem jātaisa atzīme, kura jāparaksta; kļūdas labojamas tūlī pēc to atklāšanas. Tās vietas grāmatās, kurām parasti jābūt aprakstītām, nedrīkst atstāt neaprakstītas, bet tās jāpārsvītro grāmatvedībā pieņemtā kārtībā.
8. Grāmatvedības grāmatas vai kartotekas un attaisnojošie dokumenti jāuzglabā 10 gadus, skaitot no pēdējās bilances datuma.
9. Tirdzniecības grāmatām, kas vestas pareizi un saskaņā ar šā likuma noteikumiem, neatkarīgi no tam, vai tirgotājam grāmatvedība obligatoriska vai neobligatoriska (1.p.;noteik.par tirgotājiem 5.p.) ir pierādījuma spēks.
10. Jautājumi par to, vai tirdzniecības grāmatas ir pareizi vestas, izšķir katrā atsevišķā gadījumā attiecīga iestāde, kura uz Civilprocesa vai citu likumu pamata tās pārbauda.
11. Finanšu ministrs var izdot noteikumus par šā likuma piemērošanu.

Likums stājas spēkā 1939.gada 1.februārī.

Rīga, 1939.gada 18.janvārī.

K.Ulmanis
Valsts un Ministru Prezidents

8.pielikums

Dienas grāmatas paraugs ⁶³⁶

Nr.pēc kārtas	Datums	Apgrozījuma īss apraksts	Summa	Atzīmes par apgrozījuma vešanu grāmatās
---------------	--------	--------------------------	-------	---

9.pielikums

Kases grāmatas paraugs ⁶³⁷

Saņemti aizņēmumi	Saņemts par ražojumiem un sniegtajiem pakalpojumiem	Dažādi ienākumi	Pārejošās ieņēmumu summas	Kopsumma	Nr.pēc kārtas	Datums
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.

Apgrozījuma īss apraksts	Izdots par materiāliem	Izdota darba alga	Vispārējie izdevumi	Izdevumi privātām vajadzībām	Atmaksāti aizņēmumi	Pārejošās izdevumu summas	Kopsumma
8.	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.

10.pielikums

Inventāra grāmatas paraugs ⁶³⁸

Nr.pēc kārtas	Datums	Priekšmetu Nosaukums	Summa	Norakstāmā vērtība gadā	Atlikusī vērtība ... gadā	Izslēgšanas datums	Izslēgšanas summa
---------------	--------	----------------------	-------	------------------------------	---------------------------	--------------------	-------------------

11.pielikums

Reskontro grāmatas paraugs ⁶³⁹

Debets

Kredīts

Datums	Apgrozījuma īss apraksts	Summa	Datums	Apgrozījumu īss apraksts	Summa
--------	--------------------------	-------	--------	--------------------------	-------

⁶³⁶ Lapiņš, P. *Amatnieku vienkāršā grāmatvedība*. Rīga : Latvju Grāmata, 1942. 20.lpp.

⁶³⁷ turpat, 21.lpp

⁶³⁸ turpat, 24.lpp.

⁶³⁹ turpat, 23.lpp.

Bilance 1929.gadā ⁶⁴⁰

Aktīvs	Pasīvs
<p>1.<i>Nekustamais īpašums:</i></p> <p>a) zemes gabals un grunts, b) rūpniecības ēkas, c) dzīvojamās ēkas, d) noliktavas ēkas, e)</p> <p>2. <i>Inventārs:</i></p> <p>a) kantora inventārs, b) mašīnas un darba rīki, c) transporta līdzekļi d)</p> <p>3.<i>Nemateriālās vērtības:</i></p> <p>a) klientūra un firma, b) izgudrojumi un patenti, c) koncesijas, d)</p> <p>4.<i>Nākošā gada izdevumi:</i></p> <p>a) nodokļi, b) apdrošināšana, c) procenti, d) īres maksa, e)</p> <p>5.<i>Kase:</i></p> <p>a) skaidrā naudā, b) ārzemju valūtā c)</p> <p>6.<i>Tekoši rēķini kredītiestādēs:</i></p> <p>a) iekšzemē, b) ārzemēs</p>	<p>1.<i>Akciju kapitāls:</i></p> <p>a), b), c)</p> <p>2.<i>Rezerves kapitāls:</i></p> <p>3.<i>Speciāli kapitāli:</i></p> <p>a), b)</p> <p>4.<i>Amortizācija:</i></p> <p>a) rūpniecības ēkas, b) dzīvojamās ēkas, c) inventārs, d)</p> <p>5.<i>Obligāciju aizņēmumi:</i></p> <p>a), b)</p> <p>6.<i>Hipotekāriskie aizņēmumi:</i></p> <p>a) iekšzemes, b) ārzemes</p> <p>7.<i>Aizņēmumi pret iekļājumiem (on call):</i></p> <p>8.<i>Maksāšanas vekseli un akcepti:</i></p> <p>9.<i>Kreditori:</i></p> <p>a) iekšzemes, b) ārzemes</p> <p>10.<i>Neizmaksātā dividende:</i></p> <p>a), b)</p> <p>11. <i>Nesamaksātie pārskata gada izdevumi:</i></p> <p>a),</p>

⁶⁴⁰ Rīkojums par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanšu ministrijai iesniedzamām ziņām. 23.08.1929. Valdības Vēstnesis, Nr.193, 1.lpp.

<p>7. <i>Saņemšanas vekseļi:</i></p> <p>a) portfelī, b) protestēti, c)</p> <p>8. <i>Vērtspapīri:</i></p> <p>a) ieguldīti rezerves kapitālā, b) portfelī, c)</p> <p>9. <i>Dalību nauda citos uzņēmumos:</i></p> <p>a), b)</p> <p>10. <i>Neiemaksātais akciju kapitāls:</i></p> <p>11. <i>Debitori:</i></p> <p>a) atklāti debitori, b) šaubīgi debitori</p> <p>12. <i>Preces:</i></p> <p>a) fabrikāti, b) pusfabrikāti, c) izejvielas un materiāli, d)</p> <p>13. <i>Pārejošas summas*:</i></p> <p>14. <i>Zaudējums**:</i></p> <p>19... gada zaudējums 19... gada zaudējums 19... gada zaudējums</p>	<p>b)</p> <p>12. <i>Uz priekšu saņemtie nākošā gada ieņēmumi:</i></p> <p>a), b)</p> <p>13. <i>Pārejošas summas*:</i></p> <p>14. <i>Peļņa**:</i></p> <p>19... gada peļņa 19... gada peļņa 19... gada peļņa</p>
<i>Aktīva kopsumma.....Ls</i>	<i>Pasīva kopsumma.....Ls</i>
<p><i>Eventuālās vērtības (zināšanai):</i></p> <p>a) konsignācijā saņemtās preces, b) saņemtās drošības, c) saņemtās garantijas, d)</p>	<p><i>Eventuālās saistības (zināšanai):</i></p> <p>a) komitenti, b) drošību devēji, c) garantiju devēji, d)</p>

* kopā ar bilanci bija jāiesniedz arī šo summu specifikācija ar attiecīgiem paskaidrojumiem

** zaudējumi un peļņa bija jāuzrāda par katru gadu atsevišķi.

Peļņas un zaudējumu kots 1929.gadā ⁶⁴¹

Zaudējums	Peļņa
<p>1.<i>Algas un atalgojumi:</i></p> <p>a) administrācijas, b) darbinieku, c)</p> <p>2.<i>Tekoši izdevumi:</i></p> <p>a) administrācijas izdevumi, b) ceļojumi un braucieni, c) reklāma, d) telpu īre, e) apgaismošana un apkurināšana, f) nekustamas mantas remonts un uzturēšana, g) inventāra remonts un uzturēšana, h) kancelejas piederumi, i) pasts, telegrāfs, telefons, j) dažādi izdevumi, k)</p> <p>3.<i>Nodokļi:</i></p> <p>a), b)</p> <p>4.<i>Apdrošināšana:</i></p> <p>a) strādnieku un kalpotāju apdrošināšana; b) kustamas un nekustamas mantas apdrošināšana;</p> <p>5.<i>Procenti:</i></p> <p>a), b)</p>	<p>1.<i>Ienākums no preču pārdošanas:</i></p> <p>a) brutto ienākums, b) atlikums pēc inventūras gada sākumā, c) iepirkta prece (pēc pašcenas), d) ražotas preces, e) atlikums pēc inventūras gada beigās</p> <p>2.<i>Ienākumi no citām darba nozarēm:</i></p> <p>a) ...brutto peļņa, izdevumi, b) ...brutto peļņa, izdevumi, c) ...brutto peļņa, izdevumi</p> <p>3.<i>Ienākumi no kustamas un nekustamas mantas ekspluatācijas:</i></p> <p>a), b)</p> <p>4.<i>Procenti:</i></p> <p>a), b)</p> <p>5.<i>Kursu starpības:</i></p> <p>6.<i>Dažādi ienākumi:</i></p> <p>a), b)</p> <p>7.<i>Tīrs zaudējums*:</i></p> <p>19... gada zaudējums 19... gada zaudējums 19... gada zaudējums</p>

⁶⁴¹ Rīkojums par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanšu ministrijai iesniedzamām ziņām. 23.08.1929. Valdības Vēstnesis, Nr.193, 2.lpp.

<p>6. <i>Kursu starpības:</i></p> <p>7. <i>Amortizācija:</i></p> <p>a) rūpniecības ēkas, b) dzīvojamās ēkas, c) inventārs, d)</p> <p>8. <i>Dažādi izdevumi un zaudējumi:</i></p> <p>a), b), c), d)</p> <p>9. <i>Tīrā peļņa*:</i></p> <p>19... gada tīrā peļņa 19... gada tīrā peļņa 19... gada tīrā peļņa</p>	
---	--

* peļņa un zaudējumi bija jāuzrāda par katru gadu atsevišķi

Ikgadīgas atskaitījuma normas mantas vērtības dzēšanai 1935.gadā ¹

Manta	Norakstīšanas likmes
1. Tirdzniecības uzņēmumu ēkas un dzīvojamās ēkas:	
a) mūra, metāla un dzelzbetona,	1 % no vērtības
b) pārējās	2 % no vērtības
2. Ēkas un pārējās ietaises rūpniecības un lauksaimniecības nolūkiem:	
a) mūra, metāla un dzelzbetona,	1,5 % no vērtības
b) pārējās	2,5 % no vērtības
3. Darba rīki *	25 % no vērtības
4. a) Stikla fabriku krāsnis, mašīnas un ierīces,	15 % no vērtības
b) metālkausējamās krāsnis un ierīces,	15 % no vērtības
c) dzelzs un tērauda velmētavu mašīnas un ierīces	15% no vērtības
5. a) Akmeņu maļamās mašīnas un ierīces,	12% no vērtības
b) superfosfātu fabriku mašīnas un ierīces,	12% no vērtības
c) bagarmašīnas	12% no vērtības
6. a) Ādu apstrādāšanas fabriku mašīnas un ierīces,	10 % no vērtības
b) cementa, kaļķa, krīta, ģipša un māla izstrādājumu fabriku krāsnis, mašīnas un ierīces,	10 % no vērtības
c) porcelāna un fajansa fabriku mašīnas, krāsnis un ierīces,	10 % no vērtības
d) ķieģeļu fabriku mašīnas un ierīces,	10 % no vērtības
e) gumijas un vaska drēbju fabriku un mašīnu ierīces,	10 % no vērtības
f) finiera rūpniecības mašīnas un ierīces,	10 % no vērtības
g) kūdras fabriku mašīnas un ierīces	10 % no vērtības

¹ Tirdzniecības - rūpniecības nodoklis. Pārgrozījumi un papildinājumi nodokļu likumā. 11.12.1935. Likumu un ministru kabineta noteikumu krājums, 25.burtnīca. Rīga : Kodifikācijas nodaļas izdevums, 1935. 550.-551.lpp.

7. a) Apavu un ādu izstrādājumu fabriku mašīnas,	8 % no vērtības
b) dzirnavu mašīnas un ierīces,	8 % no vērtības
c) naftas destilāciju mašīnas un ierīces,	8 % no vērtības
d) poligrāfisko iestāžu mašīnas un ierīces,	8 % no vērtības
e) mašīnu un metālu apstrādāšanas fabriku mašīnas un ierīces,	8 % no vērtības
f) celulozes un papīra fabriku mašīnas un ierīces,	8 % no vērtības
g) kokrūpniecības mašīnas un ierīces	8 % no vērtības
8. Tekstilrūpniecības mašīnas un ierīces	7 % no vērtības
9. a) elektrības centrāles ar līnijām,	6 % no vērtības
b) pārējo uzņēmumu mašīnas un ierīces	6 % no vērtības
10. Inventārs: dzīvais un nedzīvais	10 % no vērtības
11. Meliorācijas ietaises un citas zemes būves, kā arī zemes gabali ar apakšzemes dabas bagātībām, ja pēdējās izmanto	3 % no vērtības
12. Satiksmes un transporta līdzekļi:	
a) smagie automobiļi,	20 % no vērtības
b) vieglie automobiļi,	15 % no vērtības
c) autobusi,	20 % no vērtības
d) kuģi un liellaivas, tērauda, dzelzs, atkarībā no vecuma,	no 5 % līdz 10%
e) kuģi un liellaivas, koka un jaukta materiāla	10 % no vērtības
13. Ēkas un būves un nomātas zemes, kā arī to iekšējās ietaises un nomātas mantas vai tās daļas kapitālremonts, ja šāda manta vai tās daļa pēc līguma notecējuma pāriet bez atlīdzības iznomātāja īpašumā	Tādā mērā, lai līdz līguma notecējumam to vērtība būtu pilnīgi dzēsta, pie kam katru gadu atskaitāma viena un tā pati summu
14. Izdevumi akciju, paju, obligāciju un kuponu listu izgatavošanai izdevumi, kā arī izdevumi privilēģiju, autoru tiesību un citāda veida ekspluatācijas tiesību iegūšanai	Jādzēš vai nu izdevumu gadā uzreiz vai katru gadu līdzīgās daļās 10 gadu laikā.

* darba rīkus, kuru lietošanas laiks ir 3 gadi un mazāk, var norakstīt to iegādes gadā

Atsevišķu valstu grāmatvedības saimniecību skaits un saimniecību caurmēra platība 1931./32.saimn.gadā ⁶⁴²

Valstis	Grāmatvedības saimniecību skaits, gab.	Saimniecību caurmēra platība, ha
Anglija: Skotija	176	116,98
Indija	64	10,48
Austrija	922	28,94
Čehoslovākija	268	24,75
Dānija	602	42,25
Francija	58	290,00
Holande	486	16,36
Igaunija	300	37,48
Latvija	149	38,74
Lietuva	100	21,05
Norvēģija	197	17,19
Polija	437	12,95
Rumānija	55	8,91
Somija	770	29,89
Šveice	541	14,80
Ungārija	75	26,73
Vācija	4364	102,80
Zviedrija	534	56,78

⁶⁴² Skričvelis, P. *Palīgs lauksaimniecības grāmatvedības darbiniekiem*. Rīga : Latvijas lauksaimniecības kamera, 1937. 8.lpp.

PSRS rūpniecības uzņēmumu pamatdarbības bilance (saīsināta) ⁶⁴³

AKTĪVS

PASĪVS

Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākumā	Gada beigās	Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākumā	Gada beigās
I. Pamatlīdzekļi un ārpusaprites līdzekļi				I. Pašu un tiem pielīdzināto līdzekļu avoti			
1.Pamatlīdzekļi	010			1. Statūtu fonds	710		
2.Atdalītie līdzekļi				2. Izdalītie līdzekļi	720		
Iemaksas budžetā	020			3. Pamatlīdzekļu nolietojums	730		
Pārējie atdalītie līdzekļi	030			4. Finansējumi no budžeta pašu apgrozāmo līdzekļu normatīva papildināšanai	750		
Kopā 2. grupā	040			5. Kredīts apgrozāmo līdzekļu normatīva papildināšanai	751		
3. Resoru iekšējie norēķini par apgrozāmo līdzekļu un peļņas pārdali	050			6. Finansējumi uz peļņas pārdales rēķina vietējās rūpniecības attīstībai	770		
4. Preču - materiālo vērtību nocenojums	060			7. Preču materiālo vērtību nocenošanas kompensācija	780		
5. Preču - materiālo vērtību uzcenojuma sadalāmā summa	070			8. Resoru iekšējie norēķini par apgrozāmo līdzekļu un peļņas pārdali	790		
6. Padotie uzņēmumi par piešķirtajiem līdzekļiem	080			9. Preču - materiālo vērtību uzcenojums	800		
7. Zaudējumi: iepriekšējā gada pārskata gada	090			10. Peļņa: iepriekšējā gada pārskata gada	820		
	100				830		
Pavisam I iedaļā	110			Kopā 1. – 10. grupā	840		
Pašu un tiem pielīdzinātie apgrozāmie līdzekļi	120						

⁶⁴³ Vaikulis, J. *Rūpniecības grāmatvedības bilance un tās analīze*. Rīga : Avots, 1981. 9.-15.lpp.

16.pielikuma turpinājums

Balances iedaļas, grupas un posteņi	Rin das Nr.	Norm atīvi gada		Gada sāku mā		Balances iedaļas, grupas un posteņi	Rin das Nr.	Norm atīvi gada		Gada sāku mā	
		sākumā	beigās	sākumā	beigās			sākumā	beigās	sākumā	beigās
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
II. Normējamie apgrozāmie līdzekļi						2. Stablie pasīvi					
Izejvielas,						Prasījumi par darba algu un atskaitījumiem sociālajai apdrošināšanai	850				
pamatmateriāli un pirktie pusfabrikāti	130					Nākamo izdevumu un maksājumu rezerve	860				
Palīgmateriāli	140					Atlīdzība izdienes samaksai	880				
Kurināmais	150					Kreditori par daļējas gatavības produkcijas samaksu	890				
Tara	160					Norēķini ar pircējiem par ķīlas taru	900				
Rezerves daļas remonti	170					Sakarā ar apgrozījuma kredītu izņemtie līdzekļi	910				
Mazvērtīgie un ātri nolietojamie priekšmeti	180					Amortizācijas fonda līdzekļi kapitālremontam paredzēto materiālu krājumu veidošanai	920				
Kopā	190					Speciālo fondu uz laiku brīvie līdzekļi, kas novirzīti plānoto pasākumu finansēšanai	921				
t.sk. materiālās vērtības ceļā	200					Pārējie stablie pasīvi	930				
Nepabeigtā rūpnieciskā ražošana un pašražotie pusfabrikāti	210					Kopā 2. grupā	940				
Nepabeigtā nerūpnieciskā ražošana	220										
Nepabeigtā lauksaimnieciskā ražošana	230										
Nākamo periodu izmaksas	240										
Gatavā produkcija	260										
Preces	280										
Lauksaimnieciskās ražošanas krājumi	290					Pavisam I iedaļā	950				
Kopā II iedaļā	320										

16.pielikuma turpinājums

Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākumā	Gada beigās	Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākumā	Gada beigās
III.Naudas līdzekļi, norēķini un pārējie aktīvi				II. Bankas kredīti pret normējamiem apgrozāmiem līdzekļiem			
1. Naudas līdzekļi				Apgrozījuma kredīts	960		
Kase	330			Kredīts pret izejvielu, materiālu un kurināmā krājumiem	970		
Norēķinu konts	340			Kredīts pret nepabeigtās ražošanas un pašražoto pusfabrikātu krājumiem	980		
Pārējie bankas konti un pārējie naudas līdzekļi	350			Kredīts pret gatavo izstrādājumu krājumiem	1010		
Kopā 1.grupā	360			Kredīts lieko preču - materiālo vērtību virsplāna krājumiem	1011		
Bankas ilgtermiņa kredītu izmantošana	370			Kopā II iedaļā	1050		
Nosūtītās preces un nodotie darbi par bankai iekasēšanai iesniegtiem norēķinu dokumentiem, kuru samaksas termiņš vēl nav iestājies	380			II-1 Mazvērtīgo un ātri nolietojamo priekšmetu nolietojums	1060		
Nosūtītās preces un nodotie darbi par norēķinu dokumentiem, ko pircēji un pasūtītāji nav samaksājuši	390			II-2 Nākamo izdevumu un zudumu rezerve	1070		
Preces pircēju atbildīgā glabāšanā saskaņā ar atteikšanos no akcepta	400			III. Dažādi bankas kredīti, norēķini un pārējie pasīvi			
Norēķini ar darbnīcu klientiem par materiāliem, kas pārdoti uz kredīta	410			1. Bankas īstermiņa kredīti			
2. Debitori				Kredīti pret ceļā esošiem norēķinu dokumentiem un čeku grāmatiņu pirkšanai	1080		
Lauksaimniecības produkcijas iepirkšanai izsniegtie avansi	440			Kredīti pret lauksaimniecības produkcijas iegādei izsniegtiem avansiem	1090		
Norēķini par materiālo zaudējumu segšanu	450			Kredīti apgrozāmo līdzekļu papildināšanai	1100		
Kapitālās celtniecības daļas parādi, kas radušies finansu un tāmes disciplīnas pārkāpumu dēļ	460			Kredīti savstarpējo norēķinu ieskaīšu dalībniekiem	1120		
Pircēji un pasūtītāji	470			Kredīti norēķiniem ar produkcijas piegādātājiem	1130		
Pārējie debitori	480			Pārējie kredīti	1140		
Kopā 2.grupā	490			Termiņā neatmaksātie kredīti	1150		
				Kopā 1.grupā	1160		

16.pielikuma turpinājums

Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākuma	Gada beigās	Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rindas Nr.	Gada sākuma	Gada beigās
Īpašais konts Valsts bankā sagādātās lauksaimniecības produkcijas cenu starpību regulēšanai	500			2. Bankas ilgtermiņa kredīti	1170		
Ministrija par izņemtiem apgrozāmajiem līdzekļiem	510			Kapitālieguldījumiem Jaunās tehnikas ieviešanai, ražošanas paplašināšanai un tās organizācijas pilnveidošanai	1180		
Sava resora uzņēmumi un organizācijas par finansiālās palīdzības veidā nodotiem līdzekļiem	520			Pamatganāmpulka veidošanai	1190		
Strādnieki un kalpotāji par kredītu individuālo dzīvojamo ēku celtniecībai un citām vajadzībām	540			3. Kreditori			
Strādnieki un kalpotāji par precēm, kas iegādātas uz kredīta	550			Piegādātāji par akceptētiem un pārējiem norēķinu dokumentiem, kuru samaksas termiņš vēl nav iestājies	1210		
No speciālo fondu un mērķa finansēšanas līdzekļiem nesegtās izmaksas	560			Piegādātāji par termiņā nesamaksātiem norēķinu dokumentiem	1220		
Amortizācijas atskaitījumu pārmaksas bankai	570			Piegādātāji par nenofakturētām piegādēm	1230		
No bilances nenorakstītie materiālo vērtību iztrūkumi un zudumi, kas pārsniedz dabiskā zuduma normas	580			Lauksaimniecības produkcijas piegādātāji	1240		
Bankas īpašā kontā iemaksātie speciālo fondu un mērķa finansēšanas līdzekļi	600			Finansu iestādes par apgrozījuma nodokli	1250		
Kapitālremonta līdzekļi un izmaksas				Finansu iestādes par atskaitījumiem no peļņas un pārējiem maksājumiem	1260		
Nepabeigtā kapitālremonta izmaksas	610			Pasūtītāji par avansiem	1270		
				Prasījumi par pārskata gadā konstatētiem iztrūkumiem, kas izveidojušies iepriekšējos gados	1280		
				Pārējie kreditori	1290		
				Kopā 3.grupā	1300		
				Ministrija par pagaidu lietošanā saņemtiem apgrozāmajiem līdzekļiem	1330		
				Ministrija par pagaidu finansiālās palīdzības kārtībā saņemtiem līdzekļiem	1340		
				Bankas kredīti individuālo dzīvojamo ēku celtniecībai un pārējām vajadzībām	1350		

16.pielikuma turpinājums

Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rind as Nr.	Gada sāku mā	Gada beigā s	Bilances iedaļas, grupas un posteņi	Rind as Nr.	Gada sāku mā	Gada beigā s
Īpašais konts Valsts bankā				Bankas kredīti strādniekiem un kalpotājiem uz kredīta			
amortizācijas atskaitījumiem	620			pārdoto preču samaksai	1360		
kapitālremontam				Speciālie fondi, mērķa finansējumi un iemaksas	1370		
Piegādātāji un darbuzņēmēji par tiem izsniegtiem avansiem	630			Amortizācijas fonds, kas jāiemaksā Celtniecības bankā	1400		
Kopā 3.grupa	640						
Centralizēto kapitālieguldījumu finansēšanai				4. Kapitālremonta līdzekļu avoti			
Celtniecības bankā iemaksāto līdzekļu atlikums	650			Amortizācijas fonds uzņēmuma rīcībā kapitālremontam	1410		
Pārējie aktīvi	660			Pārējie kapitālremonta finansēšanas avoti	1420		
Kopā III iedaļā	670			Valsts bankas kredīti kapitālremontam	1430		
Bilance	700			Piegādātāji un darbuzņēmēji par pakalpojumiem un veiktajiem darbiem	1440		
				Kopā 4.grupā	1450		
				Pārējie pasīvi	1470		
				Kopā III iedaļa	1480		
				Bilance	1520		