

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
Grāmatvedības un audita katedra

**IEŅĒMUMI UN IZDEVUMI, TO ATZĪŠANA UN NOVĒRTĒŠANA SIA
„MĒNESS”**

Revenue and expenses, recognition and evaluation „Mēness” Ltd

MAĢISTRA DARBS

Grāmatvedība un audits maģistra studiju programma

Autors: **Gita Supe**

Studenta apliecības Nr.: gs10026

Darba vadītājs: as. profesore Dr. ekon. Inga Būmane

RĪGA 2016

Anotācija

Darba mērķis ir izpētīt un salīdzinoši analizēt jaunākos ieņēmumu un izdevumu atzīšanas un novērtēšanas nosacījumus un izstrādāt priekšlikumus to sekmīgai ieviešanai SIA „Mēness” grāmatvedības politikā.

Lai sasniegtu izvirzīto mērķi, darba gaitā tika veikti šādi uzdevumi:

- pētīt starptautiskajos grāmatvedības standartos un Latvijas likumdošanā iekļauto informāciju ieņēmumu un izdevumu atzīšanu un novērtēšanu;
- apkopot informāciju par peļņas vai zaudējuma aprēķinu;
- sniegts priekšlikumus par jaunā standarta ieviešanu praksē SIA „Mēness”.

Galvenie rezultāti, kas iegūti darba izstrādes laikā:

- ieņēmumu un izdevumu atzīšanas un novērtēšanas analīze saskaņā ar 11. SGS, 18. SGS un jauno 15. SFPS;
- apkopoti piemēri no uzņēmuma prakses, lai izpētītu ieņēmumu un izdevumu atzīšanu saskaņā ar 15. SFPS.

Annotation

The objective of the work is to study and analyze the latest conditions of revenue and expense recognition and measurement and to develop proposals for the successful implementation in Mēness Ltd. in accounting policies.

To accomplish the objectives the following tasks were performed:

- study information in international accounting standards and the Latvian legislation about revenue and expense recognition and measurement;
- summarize information about profit – loss statement;
- make proposals for the implementation of new standards into practice in Mēness Ltd.

Main results obtained in work process:

- revenue and expense recognition and measurement analysis in accordance with IAS 11, IAS 18 and 15 of the new IFRS;
- collected examples of the company's practice to explore the income and expenses in accordance with IFRS 15.

SATURS

Ievads	5
1. Ienākumu atzīšana un novērtēšana.....	7
1.1. Termina „ienākumi” skaidrojums	7
1.2. Ieņēmumu atzīšana un novērtēšana	15
1.3. Guvumu raksturojums	48
1.4. Izdevumu atzīšana un novērtēšana	51
2. Peļņas vai zaudējuma aprēķinā iekļauto ieņēmumu un izmaksu posteņu raksturojums...	63
2.1. Peļņas vai zaudējuma aprēķina raksturojums.....	63
2.2. Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas	65
3. Ieņēmumu un izdevumu atzīšana SIA „Mēness” pēc 15. SFPS prasībām.....	76
3.1. SIA „Mēness” darbības raksturojums	76
3.2. Ieņēmumu atzīšana un novērtēšana	78
3.3. Izdevumu atzīšana un novērtēšana	90
Secinājumi.....	94
Izmantotā literatūra un avoti	98
Pielikums.....	101
1. pielikums. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu veidiem).....	102
2. pielikums. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu funkcijas)	104

IEVADS

Autore izvēlējusies tematu „Ieņēmumi un izdevumi, to atzīšana un novērtēšana SIA „Mēness”. Tas pamatojams ar to, ka ieņēmumu un izdevumu atzīšana un novērtēšana ir viena no svarīgākajām darbībām jebkura uzņēmuma praksē.

Temats ir **aktuāls**, jo no 2016.g. 1. janvāra Latvijā spēkā stājas jauns likums „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, kā arī MK noteikumi Nr. 775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi”, kurus būs jāpiemēro finanšu pārskatiem par 2016.gadu. Aktuālo informāciju no jaunā likuma un MK noteikumiem autore izmantos, lai raksturotu peļņas vai zaudējuma aprēķinu, kas ir svarīga uzņēmuma finanšu pārskata sastāvdaļa.

Kā arī Starptautisko grāmatvedības standartu padome ir izstrādājusi jaunu ieņēmumu standartu 15.SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, kas, sākot ar 2017.g. 1. janvāri aizstās:

- 11. SGS „Būvlīgumi”;
- 18. SGS „Ieņēmumi”;
- 13. SFPIK „Klientu lojalitātes programmas”;
- 15. SFPIK „Līgumi par nekustamā īpašuma būvniecību”;
- 18. SFPIK „Klientu aktīvu pārvedumi”;
- 31. PIK „Ieņēmumi – bartera darījumi, kuri ietver reklāmas pakalpojumus”.

Tā, kā jaunais standarts aizstās gan 18. SGS „Ieņēmumi”, gan arī 11. SGS „Būvlīgumi”, autore darbā salīdzinās standartus, kā arī pētīs, kādas izmaiņas ir sagaidāmas uzņēmumā saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem.”

Hipotēze – Starptautiskās grāmatvedības standartu padomes izdotais 15. „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, kas stāsies spēkā 2017. g. 1. janvārī, būtiski izmainīs ieņēmumu atzīšanu grāmatvedības praksē.

Maģistra darba **mērķis** ir izpētīt un salīdzinoši analizēt jaunākos ieņēmumu un izdevumu atzīšanas un novērtēšanas nosacījumus un izstrādāt priekšlikumus to sekmīgai ieviešanai SIA „Mēness” grāmatvedības politikā.

Mērķa sasniegšanai veicamie **uzdevumi**:

- pētīt starptautiskajos grāmatvedības standartos un Latvijas likumdošanā iekļauto informāciju par ienākumu būtību un ieņēmumu atzīšanu;
- analizēt izdevumu atzīšanu un novērtēšanu saskaņā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un likumdošanu Latvijā;

- izpētīt izmaiņas ieņēmumu un izdevumu atzīšanā un novērtēšanā saskaņā ar jauno 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”;
- apkopot informāciju par peļņas vai zaudējuma aprēķinu un tā shēmām;
- raksturot ieņēmumu un izmaksu posteņus peļņas vai zaudējuma aprēķinā;
- izanalizēt ieņēmumu un izdevumu atzīšanu, saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, uzņēmumā SIA „Mēness”;
- sniegts priekšlikumus par jaunā standarta ieviešanu praksē SIA „Mēness”.

Iekļautās nodaļas ar apakšnodaļām ietver maģistra darba pamatdaļu. Lai salīdzinātu jaunā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” prasības ar iepriekšējiem 11. SGS „Būvlīgumi” un 18. SGS „Ieņēmumi”, darba pirmajā nodaļā autore pēta par termina „ienākumi” skaidrojumu, un teorētiski raksturo guvumus. Kā arī analizē ieņēmumu un izdevumu atzīšanas un novērtēšanas izmaiņas saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.

Otrajā nodaļā, lai raksturotu peļņas vai zaudējuma aprēķinu, autore apkopo peļņas vai zaudējuma aprēķina posteņu raksturojumu un tā divu veidu shēmas.

Trešajā nodaļā autore norāda SIA „Mēness” finanšu rādītājus par pieciem gadiem un uzņēmuma struktūru, lai raksturotu uzņēmumu, kā arī apkopo piemērus no uzņēmuma prakses, lai izpētītu ieņēmumu un izdevumu atzīšanu saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.

Autore darbā izmantos salīdzināšanas metodi un analītisko metodi.

Autore, pēc uzņēmuma vadības norādījuma, neizmanto uzņēmuma oriģinālo nosaukumu. Autore uzņēmuma oriģinālo nosaukumu nomaina pret SIA „Mēness”.

Strādājot pie darba, tika izmantoti starptautiskie grāmatvedības standarti, LR likumi un normatīvie dokumenti, mācību grāmatas, publikācijas, kā arī interneta resursi.

1. IENĀKUMU ATZĪŠANA UN NOVĒRTĒŠANA

1.1. Termina „ienākumi” skaidrojums

Lai gan darba temats ir „Ieņēmumi un izdevumi, to atzīšana un novērtēšana SIA „Mēness”, taču tā kā šo jēdzienu nevar atrauti pētīt bez jēdziena „ienākumi” skaidrojuma, līdz ar to šajā nodaļā autore pētīs, kas ir ienākumi, un kā termins „ienākumi” tiek definēts.

Autores izpētītajā speciālajā ārzemju literatūrā, kā arī starptautiskajos grāmatvedības standartos ir ietverti šādi termina „ienākumi” skaidrojumi, ko autore apkopojusi 1.1. tabulā.

1. SGS ir arī noteikts, ka kopējie ienākumi, sastāv no šādām sastāvdaļām:

1. visām “peļņas vai zaudējumu” sastāvdaļām;
2. un “citu ienākumu, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā” sastāvdaļām.

Lai gan 11. SGS tiek lietoti šādi termini, kā “citi ienākumi, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā”, “kopējie ienākumi”, standarts nosaka, ka uzņēmumam ir atļauts lietot citus terminus, lai apzīmētu kopsummu, ja to nozīme ir saprotama un skaidra.

Savukārt citi vispārējie ienākumi, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ietver ienākumu un izdevumu posteņus (iekļaujot pārklasifikācijas korekcijas), kas netiek iekļauti peļņā vai zaudējumos, kā pieprasa vai pieļauj citi SFPS. [16]

Autore, salīdzinot ienākumu definīciju 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” ar definīciju, kas iekļauta „Finanšu pārskatu sagatavošanas un sniegšanas pamatnostādnes” secina, ka 15. SFPS standartā „ienākumi” uzrādītā definīcija atbilst tai, kura iekļauta pamatnostādnes par finanšu pārskatu sagatavošanu un sniegšanu.

Autore vēlas pievērst uzmanību tam, ka jaunajā 15. SFPS, kurš būs spēkā no 2017. gada 1. janvāra, un kurš aizstās arī 18. SGS, iekļauta tāda pati ienākumu definīcija kā ir 18. SGS, tomēr atšķirībā no 18. SGS jaunajā, 15., SFPS vairs nav iekļauta informācija par to, ka ienākumi ietver gan ieņēmumus, gan guvumus.

Darba turpinājumā autore norādīs žurnālā „Accounting in Europe, Volume 9: Number 1” profesora Kristofera Nobsa (Christopher Nobes) sniegto publikāciju saistībā ar ienākumu definīciju, kas tika publicēta, paplašinot debates par ienākumiem, lai aptvertu ieņēmumus, par kuriem nopietnākās problēmas, pēc profesora domām, nav atrisinātas. Tiek doti risinājumi, kā arī izklāstītas problēmas. Profesora publikācija ir izdota 2012. gadā, autore šīs piezīmes darba turpinājumā apskatīs un izvērtēs, vai šobrīd ir situācija uzlabojusies profesora norādītajās problēmās. Profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā norāda arī profesora

Ričarda Barkera (Richard Barker) 2010.g. norādītās problēmas par ienākumu definīciju finanšu pārskatu standartos.

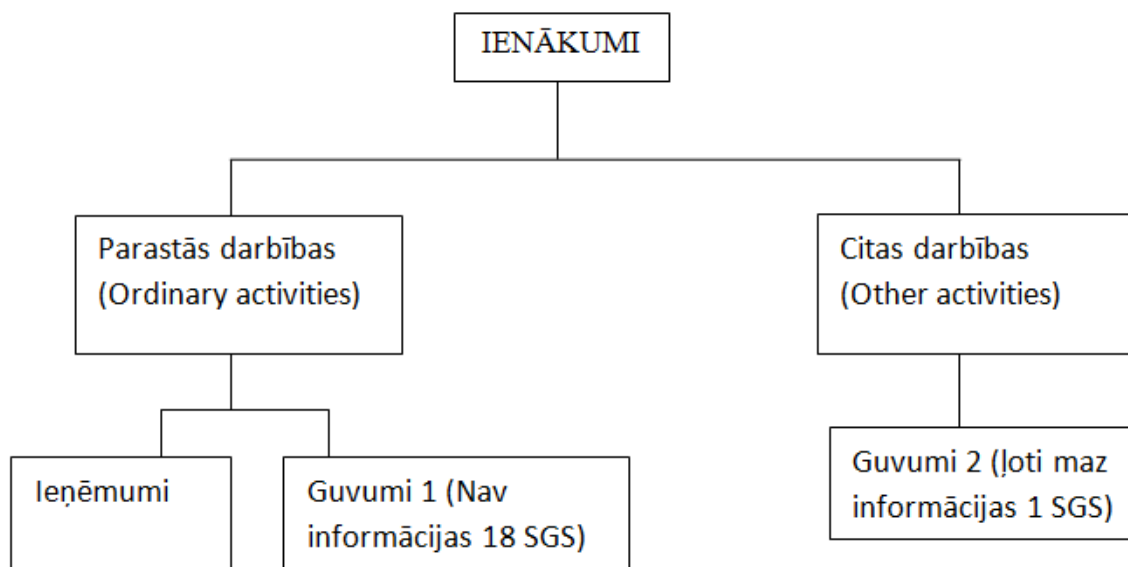
1.1.tab.

Termina „ienākumi” skaidrojums starptautiskajos grāmatvedības standartos un ārzemju speciālajā literatūrā*

Avots	Termina „Ienākumi” skaidrojums
Finanšu pārskatu sagatavošanas un sniegšanas pamatnostādnes [16]	Ienākumi ir saimniecisko labumu pieaugums pārskata periodā, kas nozīmē aktīvu ieplūdi vai to vērtības palielināšanos, vai saistību samazināšanos, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, taču tas nenotiek saistībā ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem.
18 SGS "Ieņēmumi" [20]	Ienākumi ir ekonomisko labumu pieaugums pārskata periodā, aktīvu ieplūdes veidā vai aktīvu vērtības palielināšanās veidā, vai arī saistību samazināšanos, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, taču tas nenotiek saistībā ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem.
15 SFPS "Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem" [23]	Ienākumi ir saimniecisko guvumu palielinājums pārskata periodā aktīvu vērtības palielināšanās vai ieplūdes veidā vai saistību samazinājumu, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, kas nav saistīts ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem.
1 SGS "Finanšu pārskatu sniegšana"[16]	Kopējie ienākumi ir izmaiņas pašu kapitālā viena perioda ietvaros, kas rodas no darījumiem un citiem notikumiem, izņemot izmaiņas, kas radušās no darījumiem ar īpašniekiem, kas darbojas saskaņā ar īpašnieku tiesībām. Citi vispārējie ienākumi , kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ietver ienākumu un izdevumu posteņus (iekļaujot pārklasifikācijas korekcijas), kas netiek iekļauti peļņā vai zaudējumos, kā pieprasa vai pieļauj citi SFPS.
Profesors Ričards Barkers (Richard Barker)	Profesors starptautisko finanšu pārskatu standartu definīcijai nepiekrīt, ka "Ienākumi" ir ieņēmumi un guvumi. [12]
Profesors Krostofers Nobs (Christopher Nobes)	18 SGS aplūko visus ienākumus no parastajām darbībām kā ieņēmumus un neparedz guvumus. [12]

*Autores veidota tabula, Avoti: [16.,20.,23.,12]

Konkrētajā publikācijā minēts, ka Ričards Barkers (Richard Barker) norādījis, ka finanšu pārskatu standarti ietver to, ka tiek izšķirti divu veidu ienākumi – ieņēmumi un guvumi. Šādam ienākumu sadalījumam profesors Ričards Barkers (Richard Barker) nepiekrīt. Ieņēmumi nav formāli definēti standartos, bet standartos ir minēts, ka ieņēmumi rodas parastās darbības gaitā (kura arī nav definēta), un esot jāiekļauj ienākumos, piemēram, pārdošana klientiem. Guvumi tiek definēti pēc atlikuma, kā ienākumi, kuri ir citādāki nekā ieņēmumi. (Līdz ar to, autore secināt, ka guvumi ir pārējie ienākumi, kuri nav ieņēmumi.) Tomēr tā kā guvumi var rasties un var nerasties veicot parastās darbības, profesors Ričards Barkers (Richard Barker) norāda, ka līdz ar to var šķist, ka daži no ienākumiem no pamatdarbības ir ieņēmumi un daži nav, līdz ar to standartos nav skaidri izskaidroti gan ieņēmumi, gan guvumi. Profesors Ričards Barkers (Richard Barker) izsaka, savas domas, ka visi piedāvā tikai piemērus, ka guvumi ir ienākumu ieplūde, kura rodas no ilgtermiņa ieguldījumu atsavināšanas, līdz ar to nav skaidrs, vai ilgtermiņa aktīvu atsavināšana izraisa guvumu Nr.1 vai guvumu Nr.2., kurus uzskatāmi ir uzrādījis profesors un iekļāvis shēmā, kuru darba autore ir iekļāvusi arī savā darbā (sk.1.1. attēlā). Finanšu pārskatu standartu pamatnostādņēs nav iekļauta informācija, vai guvumi ir bruto vai neto, bet šāda informācija ir iekļauta citos standartos. [12]



1.1.att. Profesora Ričarda Barkera (Richard Barker) izveidotā ienākumu shēma [12](autoreš tulkota)

Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā norāda, ka 18. SGS ieņēmumi tiek definēti kā saimniecisko labumu bruto ieplūde uzņēmumā attiecīgajā periodā, kuri rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, bet tas nenotiek saistībā

ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem. Tas nozīmē, ka ieņēmumi ir bruto koncepcija (jēdziens) un ieņēmumu definīcija paredz, ka netiek ietverta izdevumu atskaitīšana, vai no aktīva atsavināšanas ieņēmumiem netiek atskaitīta tā uzskaites vērtība. Turpretī, standarti, kas aplūko ieguvumus pieprasa neto vērtību. Tas ir, ieguvums tiek aprēķināts kā starpība starp divām vērtībām. [12,90] Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā norāda, ka pēc viņa domām 18. SGS ieņēmumu definīcijā ir nepilnības. Pirmkārt, profesors norāda, ka pēc viņa domām ieņēmumiem nevajadzētu būt definētiem kā labumu ieplūde, palielināšanās (kas ir debets), bet gan kā pašu kapitāla palielināšanās (kas ir kredīts), kā rezultātā notiek labumu ieplūde. Otrkārt, profesors norāda, ka nepilnība ir definīcijas daļā: kad šīs ieplūdes rezultātā notiek pašu kapitāla palielināšanās (angļu val. – **when** those inflows result in increases in equity) – runa ir par labumu ieplūdi. Publikācijā profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) norāda sekojošo piemēru.

„Ja pieņem, ka uzņēmums nopērk inventāru par 10 EUR, bet vēlāk to pārdod par 8 EUR. Ir divi veidi kā uz šo raudzīties:

1. kopumā darījums neietver pašu kapitāla palielināšanos, bet gan samazināšanos, tāpēc 8 EUR nav ieņēmumi;
2. koncentrējoties tikai uz pārdošanu, 8 EUR kļūst par pašu kapitāla pieaugumu (un 10 EUR kļūst par samazinājumu, proti, izdevumiem), līdz ar to šajā gadījumā inventāra pārdošana ietver pašu kapitāla palielināšanos un tāpēc 8 EUR konkrētajā gadījumā ir ieņēmumi.

Pirmajā gadījumā (kas nav savienojams ar grāmatvedības uzskaites praksi) notiktu pārdošana un ieņēmumu nebūtu. Otrajā gadījumā frāze „**when**” (kad) frāze ir lieka un maldinoša, jo netieši ierobežojums nepastāv.”

Profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā norāda arī uz to, ka viņš saskata nepilnības 18. SGS, kurā ir jēdziens „parastās darbības”, kas netiek definēts starptautiskajos finanšu pārskatu standartos, tāpēc secina, ka 18. SGS pieņem vienkāršāku veidu nekā 1.1. attēlā uzrādītajā shēmā. Tas ir, ka 18. SGS aplūko visus ienākumus no parastajām darbībām kā ieņēmumus un neparedz guvumus (1.1. att. norādīti kā Guvumi1). Ieņēmumu definīcijai profesors savā publikācijā iekļauj sekojošu piemēru par lielu uzņēmumu, kas pārvalda mazumtirdzniecības veikalus. Katru gadu lielais uzņēmums pārdod dažus no saviem veikaliem, lai nopirktu jaunākus un labākus. Piemērā tiek izteikts jautājums: „vai piemērā minētās ir

„parastās darbības”?” Publikācijā minēts: „Jādomā, ka ir, jo tās notiek bieži. Tāds noteikti būtu bijis secinājums saskaņā ar pēdējo pieejamo termina „parasta” definīciju.”

Darba turpinājumā autore ir norādījusi arī profesora Kristofers Nobs (Christopher Nobes) publikācijā iekļauto skaidrojumu par jēdzienu „parastās darbības”, kur viņš uzsver, ka būtisks aspekts ir tas, ka saskaņā ar 1. SGS, posteņi nav jāuzrāda kā „ārkārtas” (Tas ir minēts 1. SGS 87. punktā: „Uzņēmums nevienu no ienākumu vai izdevumu posteņiem peļņas vai zaudējumu un citu ienākumu pārskatā(-os) vai piezīmēs neklasificē kā ārkārtas posteņi.”). Autore piebilst, ka Latvijā sākot ar 2016. pārskata gadu arī neatzīst ārkārtas posteņus. Publikācijā profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) norāda, ka līdz ar to, ka nav jāuzrāda ārkārtas posteņi, saskaņā ar 1. SGS, guvumi, no iepriekšminētā piemēra par veikalu pārdošanu, jānorāda kā parasti ne jau kā citi ieņēmumi. Ar šo starptautiskā grāmatvedības standartu padome vēlējās „ārkārtas posteņus” padarīt par nenozīmīgiem, tāpēc SFPS nav nekādu definīciju „parasts” vai „ārkārtas”.

Neskatoties uz analīzi, ko profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) ir veicis savā publikācijā par 18. SGS un 1. SGS, viņš uzskata, ka 1. SGS ir atrisinājis problēmu praksē konstatējot 1. SGS 34. (a) punktā, ka guvumi par ilgtermiņa aktīvu pārdošanu nerada ieņēmumus. [12,89] 1. SGS 34. (a) punktā ir minēts: „18. SGS definē terminu “ieņēmumi” un pieprasa uzņēmumam tos novērtēt saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā, atskaitot uzņēmuma sniegtos tirdzniecības diskontus un apjoma atlaides. Uzņēmums parastās darbības gaitā veic arī citus darījumus, kuri nerada ieņēmumus, bet ir neregulāri attiecībā pret pamatdarbību. Šo darījumu rezultātus uzrāda, veicot ienākumu un saistīto izdevumu ieskaitu, kas rodas šā paša darījuma rezultātā, ja šāds darījuma atspoguļojums visprecīzāk raksturo darījuma būtību. Piemēram:(a) uzņēmums uzrāda peļņu vai zaudējumus no ilgtermiņa aktīvu atsavināšanas atskaitot no atsavināšanas ieņēmumiem aktīva uzskaites vērtību un saistītos pārdošanas izdevumus.” [16] Profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā uzsver, ka 18. SGS definīcija ir nepareiza vai maldinoša, jo definīcijā būtu jānorāda, ka ieņēmumi veido tikai daļu no pašu kapitāla pieauguma, kas izriet no parastajām darbībām. [12,89]

Profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) savā publikācijā secina, ka kopumā Finanšu pārskatu sagatavošanas un sniegšanas pamatnostādnes skaidri paredz divu veidu ienākumus. Tie ir ieņēmumi un guvumi, kā arī divus guvumu veidus – tādi, kuri radušies no parastās darbības gaitā, un tādi, kuri nav radušies parastās darbības gaitā. Savukārt saskaņā ar 1. SGS viss, vai gandrīz viss ir parastā darbība, bet 18. SGS paredz, ka visi ienākumi, kuri radušies parastās

darbības gaitā ir ieņēmumi. Profesors Kristofers Nobs (Christopher Nobes) sniedz šādu apkopojumu:

1. no ārkārtējām, neparastām darbībām ienākumi nerodas (augstāk minētie secinājumi par 1. SGS un 18. SGS).
2. tādēļ, visi ienākumi ir no parastās darbības.
3. ienākumi, kas rodas no parastās darbības ir ieņēmumi (18. SGS).
4. Tāpēc, visi ienākumi ir ieņēmumi (profesors secina no minētā 2. un 3. punktā).
5. Guvumi ir jebkādi ienākumi, kuri nav ieņēmumi (no pamatnostādņēm).
6. Tāpēc, guvumi nepastāv (profesors secina no minētā 4. un 5. punktā). [12,90]

Autore izveidojusi 1.2. tabulu, kurā norādīta dažādos Latvijas speciālajos avotos iekļautā informācija par termina „ienākumi” skaidrojumiem.

1.2.tab.

Termina „ienākumi” skaidrojums Latvijas speciālajā literatūrā*

Avots	Termina "Ienākumi" skaidrojums
Marina Januška	Ienākumi ir uzņēmuma nopelnītie līdzekļi. Ienākumi ietver ar uzņēmuma pamatdarbību saistīto preču, darbu un pakalpojumu realizācijas ieņēmumus, kā arī citus ieņēmumus, tādus kā procentus, saņemtās dividendes, pozitīvās kursu starpības, pamatlīdzekļu un citas mantas realizācijas ieņēmumus. [10,5]
Vita Zariņa	Ienākumi ir ekonomisko labumu palielinājums pārskata periodā aktīvu ieplūdes vai pastiprinājuma veidā, vai samazinoties saistībām, kuru dēļ palielinās pašu kapitāls, izņemot gadījumus, kas saistīti ar pašu kapitāla ieguldījumiem. [15,81]
Aivars Ludboržs	Ienākumi ir aktīvu ieplūdes, papildinājuma vai saistību samazinājuma veidā radies ekonomiskā izdevīguma pieaugums pārskata periodā, kā rezultātā palielinājies pašu kapitāls, izņemot pieaugumu, ko radījuši dalībnieku ieguldījumi. Jēdziens „ienākumi” attiecas gan uz ieņēmumiem, gan uz ieguvumiem. [11,204]
MK noteikumi Nr.775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” [1]	Nav tieši norādīta informācija par ienākumu skaidrojumu.

*Autores veidota tabula; Avoti: [10.;15.;11.;1.]

Darba autore pievērš uzmanību, M. Januškas iekļautajam aprakstam par ienākumiem, kurā minēts, ka ekonomisko ieguvumu pārskata periodā palielina līdzekļu ieņēmumi, kas pēc autores

domām nav pietiekoši precīzi izskaidrots, jo, piemēram, 18. SGS, ietvertā informācija nosaka to, ka ienākumi ietver gan guvumus, gan ieņēmumus.[20] Līdz ar to autore pēc 18. SGS secina, ka ieņēmumu vai guvumu pieaugums var palielināt ienākumus, bet pēc 18. SGS noteiktās informācijas precīzi nevar noteikt vai ieņēmumu palielināšanās palielina arī ekonomisko ieguvumu tādā izpratnē, kā noteikts 18. SGS. Autore norāda, ka M. Januška skaidro, ka ienākumi ietver arī citus ieņēmumus, tādus, kā pamatlīdzekļu realizācijas ieņēmumus, taču no pamatlīdzekļu pārdošanas tiek norādīta neto peļņa vai zaudējumi, nevis pamatlīdzekļu realizācijas ieņēmumi.

Ienākumu reģistrācija notiek izmantojot pieskaitījuma metodi. Tas nozīmē, ka darījumi tiek reģistrēti darījuma veikšanas brīdī, ne jau naudas saņemšanas brīdī. Ienākumus jāatzīst dienā, kad tiek izsniegti rēķini par nosūtītajām precēm, ja riskus un labumus pārņēmis pircējs. Toties ienākumus par sniegtajiem pakalpojumiem atzīst, ja pakalpojums pārskata datumā pabeigts saskaņā ar izpildes pārskatiem. Grāmatvedības uzskaites praksē šis princips ļauj atspoguļot ienākumu atzīšanu to saņemšanas brīdī. [10,7]

Autore secina, ka šajā ienākumu skaidrojošajā informācijā ir iekļauti ieņēmumu piemēri, kas atbilst saistīti ar 18. SGS – par nosūtītajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem. M. Januškas grāmatā iekļauta informācija par to, ka visus jautājumus, kas saistīti ar ienākuma atzīšanu, novērtēšanu un uzskaiti Latvijā nosaka Latvijas grāmatvedības standarts Nr.6 „Ieņēmumi”. Šim standartam ir rekomendējošs raksturs. [10,16]

Autore pievērš uzmanību tam, ka grāmatā iekļautā informācijai piemīt pretstatī, kā, piemēram, ienākumu skaidrojumā tika iekļauta informācija gan par ieņēmumiem, gan par ieguvumiem, bet tajā pašā laikā grāmatā iekļautā informācija vēsta par to, ka visi jautājumi par ienākumu uzskaiti tiek iekļauti LGS Nr.6 „Ieņēmumi”. Autore, izpētot LGS Nr.6. „Ieņēmumi” secina par to, ka šis standarts aptver ieņēmumus no preču pārdošanas, pakalpojumu sniegšanas, kā arī no procentiem, autoratlīdzībām un dividendēm. [24] Bet šajā standartā netiek iekļauta informācija par guvumiem, kurus pēc 18. SGS arī ietver ienākumi. Līdz ar to autore secina, ka skaidrojums par ienākumiem nav precīzi noformulēts, jo pietrūkst paskaidrojošo elementu, kāpēc grāmatas autore M. Januška sniedz tieši šādu informāciju par ienākumu uzskaiti, jo pēc grāmatā iekļautās informācijas autore var spriest, ka M. Januška informāciju par ienākumiem savā grāmatā sniegusi tā, ka visus ienākumus viņa uztver kā ieņēmumus, tāpēc pēc autores domām, grāmatā iekļautajā informācijā nav precīzi noteikta.

Vita Zariņa, savukārt, savā grāmatā balstās uz 18. SGS noteikto informāciju par to, ka ienākumu definīcija tāpat arī ietver nerealizētos guvumus, piemēram, guvumus, kas rodas pārvērtējot pārdodamos vērtspapīrus un palielinoties ilgtermiņa aktīvu uzskaites summai. No ienākumiem var saņemt dažāda veida aktīvus vai tos uzlabot, piemēram, naudu, debitoru parādus un saņemtās preces un pakalpojumus par piegādātajām precēm un pakalpojumiem. Ienākumi var rasties arī nokārtojot saistības, piemēram, uzņēmums kārtojot savas saistības, lai atmaksātu aizņēmumu, aizdevējam var piegādāt preces vai pakalpojumus, tādā veidā samazinot daļu vai visu sava aizņēmuma summu, tādā veidā nokārtojot savas saistības. [15,82]

Autore, apskatot Aivara Ludborža grāmatā iekļauto termina „ienākumi” definīciju, secina, ka tā ir balstīta uz informāciju, kas iekļauta starptautiskajos grāmatvedības standartos.

Autore, izpētot, Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumus Nr. 775, kas spēkā stājušies no 01.janvāra 2016.gada, secina, ka šajos MK noteikumos nav iekļauta tieša „ienākumi” definīcija, tomēr norādīta ir netieša informācija par ienākumiem. Sekojošajos MK noteikumos 53.pantā noteikta šāda informācija: „53. Ieņēmumus no preču pārdošanas uzskaita tad, kad ir ievēroti visi šie nosacījumi: 53.1. preces (attiecīgos gadījumos – īpašumtiesības uz precēm), viss risks par to bojāšanos vai bojāeju (turpmāk – īpašuma tiesībām uz precēm raksturīgie riski) un visi varbūtējie ieguvumi no šīm precēm (piemēram, ienākumi un vērtības pieaugums) ir nodoti pircējam;”. Autore pievērš uzmanību tam, ka noteikumos minēta informācija par to, ka „visi varbūtējie ieguvumi no šīm precēm (piemēram, ienākumi un vērtības pieaugums) ir nodoti pircējam”. Autore secina, ka pēc šiem noteikumiem var spriest, ka ieguvumi ir, piemēram, ienākumi un vērtības pieaugums, kas ir pretstats tam, ko paredz starptautiskie finanšu standarti, ka ienākumi ir ieņēmumi un guvumi. No MK noteikumos minētās informācijas autore var secināt, ka ieguvumi ietver sevī ienākumus, bet starptautiskie grāmatvedības standarti paredz, ka ienākumi ietver ieņēmumus un guvumus.

Apkopojot informāciju, kas iekļauta 1.2. tabulā, autore secina, ka termina „ienākumi” skaidrojums nav precīzi noteikts, tāpēc, arī nereti rodas situācija, kad ienākumi ir neprecīzi izskaidroti. Aplūkoto grāmatu autori par pamatu ņem termina „ienākumi” definīciju no starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, tomēr 18. SGS no 2017.gada nomainīs jaunais standarts 15. SFPS, un tajā nav iekļauta informācija par to, ka ienākumi ietver gan ieņēmumus, gan guvumus. Tāpat jaunajā 15. SFPS standartā tiek iekļauta termina „ieņēmumi” definīcija, bet nav iekļauta definīcija terminam „guvumi”. Tā, kā jaunajā 15. SFPS netiek iekļauta informācija par to, ka ienākumi ietver gan ieņēmumus, gan guvumus, un ieņēmumu definīcija standartā ir

atspoguļota, bet guvumu definīcija nav, autore secina, ka nākotnē ienākumi var ietvert ieņēmumus, bet ne guvumus, jo guvumi, jaunajā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” nav skaidroti, kā tas ir 18. SGS.

1.2. Ieņēmumu atzīšana un novērtēšana

Kā jau autore minēja 1.1. nodaļā, no 1. janvāra 2017. gada stāsies spēkā jaunais standarts 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, kas aizstās šobrīd spēkā esošos standartus:

1. 11. SGS „Būvlīgumi”, 18. SGS „Ieņēmumi”;
2. 13. SFPIK „Klientu lojalitātes programmas”;
3. 15. SFPIK „Līgumi par nekustamā īpašuma būvniecību”;
4. 18. SFPIK „Klientu aktīvu pārvedumi”;
5. 31. PIK „Ieņēmumi – bartera darījumi, kuri ietver reklāmas pakalpojumus”.

Latvijas Republikas Finanšu ministrijas mājas lapā ir informācija par 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” kurā vēstīts, ka 15. SFPS izveides projekta galvenie mērķi tika izvirzīti:

1. novērst neatbilstības un trūkumus pašreizējos ieņēmumu atzīšanas standartos, nosakot skaidrus ieņēmumu atzīšanas principus vienkāršā sistēmā;
2. nodrošināt vienotu ieņēmumu atzīšanas modeli, kas uzlabos salīdzināmību starp dažādām nozarēm, sabiedrībām un ģeogrāfiskām robežām;
3. vienkāršot finanšu pārskatu sagatavošanu, samazinot to prasību skaitu, uz kurām jādod atsaucis pārskatu sagatavotājiem. [26]

Autore 1.3. tabulā apkopojusi 11. SGS „Būvlīgumi”, 18. „Ieņēmumi” un 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” standartos norādītos mērķus

Autore, no 1.3. tabulā iekļautās informācijas, secina, ka visi norādītie standarti ietver informāciju par ieņēmumiem.

11. SGS „Būvlīgumi” norāda informāciju par līgumiem, tāpat kā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”. Autore piebilst, ka 11. SGS „Būvlīgumi” ir noteikta konkrēta informācija par līgumiem, kuri saistīti ar būvdarbiem. Savukārt, jaunajā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” nav noteikti konkrēti līgumi, kuriem 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” ir jāpiemēro .

**11. SGS „Būvlīgumi”, 18.SGS „Ieņēmumi”, 15 SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”
standartu mērķi***

Standarts	Mērķis
11. SGS "Būvlīgumi" [18]	Noteikt grāmatvedības metodi ieņēmumiem un izmaksām, kas saistītas ar būvlīgumiem. Galvenais jautājums būvlīgumu uzskaitē ir līguma ieņēmumu un līguma izmaksu sadale pa pārskata periodiem, kuros veic būvdarbus.
18. SGS "Ieņēmumi"[20]	Noteikt grāmatvedības metodi no atsevišķiem darījumiem un notikumiem, kā arī 18. SGS nosaka gadījumus, kad būs izpildīti kritēriji – ieņēmumus atzīst tad, kad ir ticama nākotnes saimniecisko labumu ieplūde uzņēmumā un kad šos labumus var ticami novērtēt.
15. SFPS "Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem" [23]	Noteikt principus, kuri ir jāpiemēro ziņojot noderīgu informāciju finanšu pārskatu lietotājiem – par veidu, vērtību, laiku un ieņēmumu mainīgumu, kā arī naudas plūsmu, kas izriet no līguma ar klientu. [23] Uzlabot ieņēmumu finanšu pārskatu sniegšanu, nosaka principus ieņēmumiem, kas rodas no noslēgtajiem līgumiem ar klientiem. [25]

*Autores veidota tabula; Avoti: [18.;23.;25.]

Darba turpinājumā autore uzrādīs skaidrojumus terminam „ieņēmumi”, ko apkopojusi 1.4.tabulā.

Kopumā izpētot 1.4.tabulu, autore secina, ka informācija par termina ieņēmumu skaidrojumu visvairāk ir iekļauta 18. SGS

18. SGS „Ieņēmumi” un 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” iekļautās ieņēmumu definīcijas autore secina, ka jaunajā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” ieņēmumu definīcija ir krietni īsāka, kā arī jaunajā standartā nav iekļautas nekādas termina „ieņēmumi” sīkāks skaidrojums, kā tas bija 18. SGS „Ieņēmumi” standartā.

Savukārt salīdzinot Latvijas MK noteikumus Mr.775, kuri stājās spēkā no 2016. gada 1.janvāra, autore secina, ka ieņēmumu skaidrojumā iekļauta plašāka informācija, tāpat kā 18. SGS „Ieņēmumi”.

Termina „ieņēmumi” skaidrojums*

Avots	Termina "ieņēmumi" skaidrojums
18. SGS "Ieņēmumi"[20]	Ieņēmumi ir ienākumi, kas rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā, un uz ieņēmumiem attiecas dažādi termini, tajā skaitā apgrozījums, maksa, procenti, dividendes un autoratlīdzības. Ieņēmumi ir saimniecisko labumu bruto ieplūde uzņēmumā attiecīgajā periodā, kuri rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, bet tas nenotiek saistībā ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem. Ieņēmumi ietver tikai saimniecisko labumu bruto ieplūdi, ko saņēmis vai saņems pats uzņēmums.
15. SFPS "Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem"[23]	Ieņēmumi ir ienākumi, kas rodas uzņēmuma parasto darbību gaitā.
MK Nr. 775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” [1]	Ieņēmumos iekļauj sabiedrības parastajā darbībā gūtos saimnieciskos labumus, kurus tā pati saņēmusi vai saņems un kuru rezultātā palielinās vai palielināsies tās pašu kapitāls bilancē, izņemot gadījumus, kad pašu kapitāls palielinās par akcionāru vai dalībnieku veiktajām iemaksām pamatkapitālā.

*Autores veidota tabula; Avoti:[20.;23;1]

Darba turpinājumā autore sniegs detalizētāku informāciju par standartiem 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS, ko apkopojusi 1.5.tabulā.

18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS standartu piemērošana*

Standarts	18. SGS „Ieņēmumi”	11. SGS „Būvlīgumi”	15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”
Standarts jāpiemēro:	Lai uzskaitītu ieņēmumus no: preču pārdošanas, pakalpojumu sniegšanas, procentiem, autoratlīdzībām (ir izņēmumi) [20]	Būvlīgumu uzskaitēi darbuzņēmēju finanšu pārskatos [18]	Attiecībā uz visiem līgumiem ar klientiem (ir izņēmumi) [23]

*Autores veidota tabula; Avoti:[20.;18;23]

18. SGS „Ieņēmumi” standartā iekļautās vadlīnijas jāpiemēro, lai uzskaitītu ieņēmumus no šādiem darījumiem un notikumiem:

1. preču pārdošana;
2. pakalpojumu sniegšana;
3. gadījumi, kad uzņēmuma aktīvus lieto citi, kā rezultātā uzņēmums saņem procentus, autoratlīdzības un dividendes. [20]

18 SGS neaplūko ieņēmumus no:

1. nomas līgumiem;
2. dividendēm par ieguldījumiem, kurus uzskaita saskaņā ar pašu kapitāla metodi;
3. finanšu aktīvu un finanšu saistību patiesās vērtības izmaiņām vai atsavināšanas;
4. citu apgrozāmo aktīvu vērtības izmaiņām;
5. apdrošināšanas līgumiem, kuri ietilpst 4. SFPS „Apdrošināšanas līgumi” darbības jomā;
6. ar lauksaimniecisko darbību saistītu bioloģisko aktīvu sākotnējās atzīšanas un patiesās vērtības izmaiņām
7. minerālrūdu ieguves;
8. lauksaimniecības produktu sākotnējās atzīšanas.[20]

Savukārt, 15 SFPS ir jāpiemēro attiecībā uz visiem līgumiem ar klientiem, izņemot:

1. nomas līgumiem, uz kuriem attiecas 17. SGS „Noma”;
2. apdrošināšanas līgumiem, uz kuriem attiecas 4. SFPS „Apdrošināšanas līgumi”;
3. finanšu instrumentus un citas līgumā noteiktās tiesības un pienākumus, kas ietver 9. SFPS, 10. SFPS, 11. SFPS, 27. SGS un 28. SGS.
4. nemonetāras apmaiņas starp iestādēm, kas darbojas tajā pašā uzņēmējdarbības virknē, lai veicinātu pārdošanu ar klientiem vai potenciālajiem klientiem. Piemēram, šis standarts neattiecas uz līgumu starp diviem naftas uzņēmumiem, kas piekrīt apmainīties ar naftu, lai savlaicīgi izpildītu klientu pieprasījumu pēc naftas dažādās noteiktās atrašanās vietās.[23]

Darba turpinājumā autore norādīs 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS ieņēmumu atzīšanu, ko apkopojusi 1.6.tabulā.

Saistībā ar 18. SGS „Ieņēmumi”, ieņēmumu atzīšanas procesā vispirms ir jāidentificē darījums.

18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS ieņēmumu atzīšana*

Standarts	18. SGS "Ieņēmumi"	11. SGS „Būvlīgumi”	15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”
Ieņēmumu atzīšana	<p>Ieņēmumi no preču pārdošanas jāatzīst, ja ir ievēroti visi zemāk minētie nosacījumi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. uzņēmums ir nodevis pircējam nozīmīgus, preču īpašumtiesībām raksturīgus riskus un labumus; 2. uzņēmums nesaglabā ne turpmākās pārvaldīšanas tiesības, kas parasti saistās ar īpašuma tiesībām, ne reālu kontroli pār pārdotajām precēm; 3. var ticami novērtēt ieņēmumu summu; 4. ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi; 5. var ticami novērtēt izmaksas, kas radušās vai radīsies saistībā ar darījumu. <p>Ieņēmumus par pakalpojumu sniegšanas atzīst tikai tad, kad ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi.</p> <p>Procentus, autoratlīdzības un dividendes jāatzīst, ja:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi; 2. var ticami novērtēt ieņēmumu summu. [20] 	<p>Ja būvlīguma iznākumu var ticami aplēst, ar būvlīgumu saistītie līguma ieņēmumi jāatzīst par ieņēmumiem, ņemot vērā līguma darbības izpildes stadiju pārskata perioda beigās. [18]</p>	<p>Saskaņā ar 15 SFPS pamatprincipu uzņēmumam jāatzīst ieņēmumi izpildot sekojošus soļus:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. solis – atklāt līgumu (līgumus) ar klientu jeb identificēt līgumu; 2. solis – atklāt līgumā “izpildes pienākumus” jeb identificēt saistības, kas uzņēmumam izriet no līguma 3. solis – noteikt darījuma cenu; 4. solis – attiecināt darījuma cenu uz atsevišķiem izpildes pienākumiem; 5. solis – atzīt attiecinātos ieņēmumus, kad uzņēmums ir izpildījis katru darbības rezultātu pienākumu. [23]

*Autores veidota tabula; Avoti: [20.;18.;23]

18. SGS noteiktos atzīšanas kritērijus, ieņēmumiem no preču pārdošanas, pakalpojumu sniegšanas, autoratlīdzības, procentiem un dividendēm, parasti piemēro atsevišķi katram darījumam, tomēr atsevišķos gadījumos jāpiemēro atzīšanas kritēriji viena darījuma atsevišķi identificējamām sastāvdaļām, lai atspoguļotu darījuma būtību. Kā piemērs, 18 SGS ir minēts sekojošais: „Ja preces pārdošanas cenā ir iekļauta identificējama summa par tās turpmāko apkalpošanu, šī summa tiek atlikta un to atzīst par ieņēmumiem tajā periodā, kurā sniedz pakalpojumu. Un pretēji – atzīšanas kritērijus piemēro diviem vai vairākiem darījumiem kopā, ja tie ir saistīti tā, ka to komerciālā ietekme nav saprotama, neaplūkojot darījumu virkni kopumā. Piemēram, uzņēmums var pārdot preces un tajā pašā laikā noslēgt atsevišķu līgumu par preču atpirkšanu vēlāk, tādējādi noliedzot darījuma ievērojamo ietekmi, tādā gadījumā abus darījumus aplūko kopā.”

Darba turpinājumā autore apskatīs ieņēmumus atzīšanas kritērijus preču pārdošanai, pakalpojumu sniegšanai, procentiem, autoratlīdzībām un dividendēm.

Uzņēmums parasti spēj veikt ticamas aplēses pēc tam, kad ar citām darījumā iesaistītajām personām tas ir vienojies par:

1. katras personas realizējamām tiesībām attiecībā uz pakalpojumiem, kurus personas sniedz un saņem;
2. atlīdzību, kas pienākas vai jāmaksā;
3. norēķina veidu un termiņiem. [20]

Apskatot tabulas 1.5. tab. un 1.6. tab. autore secina, ka **15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”** standarts precizē, kā uzskaitīt ieņēmumus, kas rodas no līgumiem ar klientiem, turklāt atsevišķus līgumus ar klientiem nemaz neuzskaita saskaņā ar 15. SFPS, jo tie tiek uzskaitīti pēc citiem standartiem. Kā arī procentu ienākumi un dividenžu ienākumi, kas ietverti ieņēmumu standartā 18. SGS, tagad būs finanšu instrumentu standarta sfērā un netiek apskatīti jaunajā 15.SFPS standartā. Salīdzinot 11. SGS ar 15. SFPS 1.5. tab. un 1.6.tab. norādīto informāciju, autore secina, ka jaunajā 15. SFPS standartā iekļauta informācija par līgumiem ar klientiem, kur informācija tieši par būvlīgumiem nav izdalīta, tas nozīmē, ka saskaņā ar jauno 15. SFPS būvlīgumi būs jāuzskaita kā līgumi ar klientiem, ne jau atsevišķi kā būvlīgums, un turpmāk būvlīgumiem ieņēmumi būs jāatzīst pēc 5. soļiem, kas norādīts tabulā 1.6. tab. pēc tāda paša principa, kā visiem līgumiem ar klientiem, kuri ir 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” standarta darbības sfērā.

Darba turpinājumā autore norādīs sīkāku informāciju par 1.6. tabulā iekļauto par standartu ieņēmumu atzīšanu.

Vispirms autore norādīs detalizētāku informāciju par **18. SGS „Ieņēmumi”** ieņēmumu atzīšanu, kas iekļauta 1.6.tabulā.

18.SGS noteikts, ka: „Ja uzņēmums saglabā nozīmīgus ar īpašuma tiesībām saistītus riskus, darījums nav pārdošana un ieņēmumus neatzīst.” 18. SGS norāda dažādas situācijas, kad uzņēmums var saglabāt nozīmīgu ar īpašuma tiesībām saistītu risku:

1. kad uzņēmums saglabā pienākumu par neapmierinošiem darbības rezultātiem, uz ko neattiecas parastas garantijas;
2. kad ieņēmumu saņemšana no kāda konkrēta pārdošanas darījuma ir atkarīga no tā, vai pircējs gūst ieņēmumus no preču pārdošanas;
3. kad nosūta uzstādāmas preces un uzstādīšana ir nozīmīga līguma daļa, kuru uzņēmums vēl nav izpildījis; un
4. kad pircējam ir tiesības anulēt pirkumu pārdošanas līgumā norādīta iemesla dēļ un uzņēmumam ir nenoteiktība par iespēju saņemt preces atpakaļ.

Savukārt, ja uzņēmums saglabā tikai nenozīmīgu ar īpašuma tiesībām saistītu risku, darījums ir pārdošana un ieņēmumus atzīst. [20]

Saskaņā ar 18. SGS ieņēmumus uzņēmumam jāatzīst tikai tad, kad ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis saimnieciskie labumi, kas saistīti ar darījumu. 18. SGS noteikts, ka pastāv gadījumi, ka tas var nebūt ticams, ka saimnieciskie labumi ieplūdis uzņēmumā, kamēr netiek saņemta atlīdzība vai netiek novērsta nenoteiktība.

18. SGS nosaka: „Ja var ticami aplēst tāda darījuma iznākumu, kas saistīts ar pakalpojumu sniegšanu, ar darījumu saistītie ieņēmumi jāatzīst, ņemot vērā to, kādā izpildes stadijā pārskata perioda beigās atrodas darījums.”[20]

Saskaņā ar 18. SGS, darījuma iznākumu var ticami aplēst, līdz ar to ieņēmumus no darījuma var atzīt, ja tiek ievēroti visi sekojošie nosacījumi:

1. var ticami novērtēt ieņēmumu summu;
2. ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi;
3. var ticami novērtēt, kādā izpildes stadijā pārskata perioda beigās atrodas darījums;
4. var ticami novērtēt darījuma izmaksas un izmaksas, kas nepieciešamas darījuma pabeigšanai . [20]

Ieņēmumus par pakalpojumu sniegšanu atzīst tikai tad, kad ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi, tāpat kā tas jādara darījumiem no preču pārdošanas, saskaņā ar 18. SGS.

Ja nevar ticami aplēst tāda darījuma iznākumu, kurš saistīts ar pakalpojumu sniegšanu, tad, saskaņā ar 18. SGS, ieņēmumi jāatzīst tikai tādā apmērā, kādā varēs atgūt atzītos izdevumus. Pakalpojuma darījuma sākuma stadijās bieži nevar ticami aplēst darījuma iznākumu, tomēr var būt ticams, ka uzņēmums atgūs ar pakalpojuma darījumu saistītās izmaksas, tādēļ ieņēmumus atzīst tikai tādā apmērā, kādā paredz atgūt ar pakalpojuma darījumu saistītās izmaksas. Tā kā nevar ticami aplēst darījuma iznākumu, peļņu neatzīst. [20]

Savukārt, ja nevar ticami aplēst darījuma iznākumu un nav ticams, ka tiks atgūtas ar pakalpojuma darījumu saistītās izmaksas, ieņēmumus neatzīst un radušās izmaksas atzīst par izdevumiem. Kad vairs nepastāv nenoteiktība, kas kavēja ticami aplēst līguma iznākumu, ieņēmumus atzīst saskaņā ar apakšnodaļā iepriekšminētajām četriem ieņēmumu atzīšanas kritērijiem no pakalpojuma sniegšanas, ne jau saskaņā ar 18. SGS 26. punktu, kas nosaka: „Ja nevar ticami aplēst tāda darījuma iznākumu, kurš saistīts ar pakalpojumu sniegšanu, ieņēmumi jāatzīst tikai tādā apmērā, kādā varēs atgūt atzītos izdevumus.” [20]

Ieņēmumi no procentiem, autoratlīdzībām un dividendēm jāatzīst, izmantojot šādas metodes:

1. procentu ieņēmumus atzīst, izmantojot faktiskās procentu likmes metodi;
2. autoratlīdzības atzīst pēc uzkrājuma principa saskaņā ar konkrētā līguma būtību;
3. dividenžu ieņēmumus atzīst brīdī, kad noteiktas akcionāra tiesības saņemt maksājumus.

Autoratlīdzības uzkrāj saskaņā ar attiecīgā līguma noteikumiem un parasti atzīst pēc šā principa, ja vien, ņemot vērā līguma būtību, nav pareizāk atzīt ieņēmumus, pamatojoties uz citiem sistemātiskiem un racionāliem pieņēmumiem.

Ieņēmumus atzīst tikai tad, kad ir ticams, ka uzņēmumā ieplūdis ar darījumu saistītie saimnieciskie labumi, tāpat, kā tas ir ar preču pārdošanu un pakalpojumu sniegšanu, kā tas ir paredzēts gan 18. SGS, gan arī 11. SGS. [20]

Darba autore, apskatot 18. SGS sniegto informāciju, secina, ka saskaņā ar 18. SGS, lai atzītu ieņēmumus no preču pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas, uzņēmuma grāmatvedim ir jāizvērtē, vai uzņēmums patur turpmākās ar īpašuma tiesībām saistītās pārvaldīšanas tiesības un reālu kontroli. Tas nozīmē, ka grāmatvedim ir jāanalizē līguma noteikumi, lai varētu atzīt ieņēmumus saskaņā ar 18. SGS.

Autore secina, ka lai noteiktu brīdi, kurā ir jāatzīst uzņēmuma ieņēmumi no preču pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas, saskaņā ar 18. SGS, uzņēmuma grāmatvedim ir jāanalizē līguma nosacījumi. Līguma nosacījumus ir īpaši jāizvērtē arī noslēdzot līgumu ar klientu, jo pusēm, kas slēdz līgumu, ir būtiskas iespējas ietekmēt to brīdi, kad uzņēmums atzīst ieņēmumus no preču pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas, iekļaujot līgumā noteikumus, kuros ir konkrēti noteikts pārejas brīdis, kad tiesības, riski un labumi pāriet uzņēmuma klientam.

Darba turpinājumā autore apskatīs **11. SGS „Būvlīgumi”** iekļauto informāciju par ieņēmumu atzīšanu. 11. SGS jāpiemēro būvlīgumu uzskaitē darbuzņēmēju finanšu pārskatos.

11. SGS standartā lieto atzīšanas kritērijus, kuri noteikti pamatnostādnēs par finanšu pārskatu sagatavošanu un sniegšanu, lai noteiktu, kad jāatzīst līguma ieņēmumi. [18]

11. SGS nosaka, ka 11. SGS prasības parasti piemēro katram būvlīgumam atsevišķi, tomēr noteiktos gadījumos šo standartu jāpiemēro atsevišķi identificējamām viena līguma sastāvdaļām vai līgumu grupai kopumā, lai atspoguļotu līguma vai līgumu grupas būtību.

Ja līgums aptver vairākus aktīvus, katra aktīva objekta būvniecība jāuzskata par atsevišķu būvlīgumu, ja:

1. par katru aktīvu ir iesniegti atsevišķi priekšlikumi;
2. par katru aktīvu vienošanās ir notikusi atsevišķi, un būvuzņēmējs un klients varēja pieņemt vai noraidīt to līguma daļu, kura attiecas uz katru aktīvu;
3. var identificēt katra aktīva izmaksas un ieņēmumus. [18]

Līgumā var paredzēt papildu aktīva būvniecību pēc klienta izvēles vai līgumā var izdarīt grozījumus, lai iekļautu papildu aktīva būvniecību. Papildu aktīva būvniecība jāuzskata par atsevišķu būvlīgumu, ja:

1. aktīvs pēc projekta, tehnoloģijas vai funkcijas būtiski atšķiras no aktīva vai aktīviem, par kuriem noslēgts sākotnējais līgums, vai
2. par aktīva cenu vienojas, neatsaucoties uz sākotnējo līgumcenu.[18]

Ieņēmumu un izdevumu atzīšanu, ņemot vērā līguma izpildes stadiju, bieži sauc par procentuālās izpildes metodi. Saskaņā ar procentuālās izpildes metodi līguma ieņēmumus saskaņo ar līguma izmaksām, kuras ir radušās, lai sasniegtu konkrēto izpildes stadiju, kā rezultātā uzrāda ieņēmumus, izdevumus un peļņu, kuru var attiecināt uz pabeigto darba daļu. [18]

11. SGS nosaka, ka, saskaņā ar procentuālās izpildes metodi līguma ieņēmumus atzīst par ieņēmumiem peļņā vai zaudējumos tajos pārskata periodos, kuros ir veikts darbs.

Būvlīguma iznākumu var ticami aplēst tikai tad, ja ir ticams, ka ar līgumu saistītie saimnieciskie labumi ieplūdīs uzņēmumā. Tas nozīmē, ka 11. SGS šis princips sakrīt ar 18 SGS.

Uzņēmums parasti spēj veikt ticamas aplēses pēc tāda līguma noslēgšanas, kas nosaka:

1. katras personas īstenojamās tiesības attiecībā uz būvējamo aktīvu;
2. atlīdzību, kas pienākas vai jāmaksā; un
3. norēķina veidu un termiņiem. [18]

Līguma izpildes stadiju var noteikt dažādos veidos. Uzņēmums lieto to metodi, ar kuru var ticami novērtēt veikto darbu. Atkarībā no līguma veida metodes var ietvert:

1. līdz šim veiktā darba līguma izmaksu īpatsvaru aplēstajās līguma kopējās izmaksās;
2. veiktā darba apskatus; vai
3. līgumdarba fiziskās daļas izpildi.[18]

Ja būvlīguma iznākumu nevar ticami aplēst, tad ieņēmumi jāatzīst tikai radušos līguma izmaksu apmērā, par kurām ir ticams, ka tās tiks atgūtas.

Bieži vien nevar ticami aplēst, līguma sākotnējās stadijās līguma iznākumu, tomēr var būt ticams, ka uzņēmums atgūs radušās līguma izmaksas. Tādā gadījumā, līguma ieņēmumus atzīst tikai tad, ja gaidāma radušos izmaksu atgūšana. Tā kā līguma iznākumu nevar ticami aplēst, peļņu neatzīst. [18]

Pēc autores domām, lai izprastu jauno **15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”**, vispirms ir jāapskata standarta terminu skaidrojums:

1. Līgums ir vienošanās starp divām vai vairākām pusēm, kas rada izpildāmas tiesības un pienākumus.
2. Līguma aktīvs ir uzņēmuma tiesības uz atlīdzību apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, ko uzņēmums ir nodevis klientam.
3. Līguma pasīvs ir uzņēmuma pienākums nodot preces klientam par kurām uzņēmums ir saņēmis atlīdzību no klienta (vai tikai vēl saņems), tāpat arī uzņēmuma pienākums sniegt pakalpojumus klientam par kuriem uzņēmums ir saņēmis no klienta atlīdzību (vai arī tā vēl ir jāsamaksā).
4. Klients ir puse, kura ir noslēgusi līgumu ar uzņēmumu, lai saņemtu preces vai pakalpojumus, kas rodas uzņēmuma parastās darbības rezultātā, apmaiņā pret atlīdzību.
5. Izpildes pienākums ir līgumā ar klientu iekļautais solījums, ka klientam tiks nodotas vai nu preces vai pakalpojumi, kas ir noteikti, individuāli, vai arī noteiktu preču vai

pakalpojumu sērija, kura sastāv no būtībā vienādām precēm vai pakalpojumiem, un šīs preces vai pakalpojumi klientam tiek nodoti vai sniegti pēc vienāda veida, modeļa. [23]

Autore pievērš uzmanību, tam, ka 15. SFPS princips paredz, ka uzņēmums ieņēmumus atzīst attēlojot līgumā solīto preču vai pakalpojumu nodošanu klientam. [9,73]

Darba turpinājumā autore raksturos sīkāk katru no 15. SFPS norādītajiem soļiem, kurus jāizpilda, lai uzņēmums varētu atzīt ieņēmumus saskaņā ar 15. SFPS pamatprincipu.

1. solis – atklāt līgumu (līgumus) ar klientu jeb identificēt līgumu: 15. SFPS prasības attiecas uz katru noslēgto līgumu ar klientu un atbilst noteiktajiem kritērijiem. Līgums ar klientu ir jāuzskaita pēc 15. SFPS principiem, ja izpildās visi turpmāk minētie kritēriji:

1. līguma puses ir apstiprinājušas līgumu (rakstiski, mutiski vai arī citos veidos saskaņā ar uzņēmējdarbības praksi) un ir attiecīgi apņēmušās pildīt savas saistības;
2. ir iespējams identificēt katras puses tiesības attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas ir jānodod;
3. ir iespējams noteikt, identificēt preču vai pakalpojumu apmaksas nosacījumus, kas ir jāpārskaita;
4. līgumam ir komerciāla būtība (t.i. līguma rezultātā ir paredzams, ka mainās risks, laiks vai nākotnes naudas plūsma);
5. ir ticams, ka atlīdzība tiks saņemta apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, kas būs nodotas klientam. Izvērtējot to, vai atlīdzības summas saņemšana ir ticama, kad pienāks laiks, vajag apsvērt tikai klienta spēju un nodomus samaksāt atlīdzību. Atlīdzības apjoms var būt mazāks nekā līgumā noteiktais, ja atlīdzība ir mainīgs lielums, jo klientam var būt piedāvāta cenu samazinājums. [23]

Ja uzsākot līgumu, līgums ar klientu atbilst 15. SFPS visiem minētajiem kritērijiem, standarts paredz, ka šos kritērijus pārvērtēt vairs nevajag, ja vien nav norādes par būtisku notikumu un apstākļu izmaiņām. Kā piemērs, standartā tiek minēts, ja klienta spēja samaksāt atlīdzību ievērojami pasliktinās, tad ir jānovērtē, vai ir ticami, ka atlīdzība tiks saņemta pret atlikušajām precēm vai pakalpojumiem, kas tiks nodoti vai sniegti klientam. Ja līgums ar klientu neatbilst 15. SFPS minētajiem kritērijiem noslēdzot līgumu, ir jāturpina izvērtēt līgums, lai noteiktu vai pēc tam standartā noteiktie kritēriji ir ievēroti. Ja, gadījumā, līgums ar klientu neatbilst 15. SFPS visiem minētajiem kritērijiem, un tiek saņemta atlīdzība no klienta, saņemtā atlīdzība ir jāatdzīst par ieņēmumiem tikai tad, ja kāds no minētajiem nosacījumiem izpildās:

1. nav atlikušu saistību nodot preces vai pakalpojumus klientam, un visa, vai būtībā visa, atlīdzība no klienta ir saņemta un ir neatmaksājama;
2. līgums ir izbeigts un saņemtā atlīdzība no klienta ir neatgriežama.

15. SFPS nosaka, ka ir jāapvieno (jākombinē) divi vai vairāki līgumi, kas stājušies spēkā vienā laikā vai ap to pašu laiku, un līgumi noslēgti ar to pašu klientu (vai klientu saistītajām, radniecīgajām pusēm). Līgumus uzskaita kā vienu līgumu gadījumos, ja izpildās viens vai vairāki no turpmāk minētajiem kritērijiem:

1. līgumi tiek apspriesti kā pakete ar vienu komerciālu mērķi;
2. atlīdzības summa, kas jāmaksā vienā līgumā ir atkarīga no cita līguma cenas un izpildes;
3. precēm vai pakalpojumiem, kas ir solīti līgumos (vai dažām precēm un pakalpojumiem, kas ir apsolīti katrā no šiem līgumiem) ir vienots izpildes pienākums.[23]

Kā arī 15. SFPS sniedz prasības attiecībā uz līguma grozījumiem. Līguma grozījumi ir izmaiņas līguma darbības jomā vai līguma cenā (vai abos), kuras ir apstiprinājušas līgumslēdzēju puses. Līguma grozījumi pastāv, kad līgumslēdzēja puses apstiprina grozījumus, kas tiem rada vai nu jaunas, vai arī izmaina esošās izpildāmās tiesības un pienākumus. Līguma grozījumi var tikt apstiprināti mutiski, rakstiski vai netieši pēc uzņēmējdarbības ierastās prakses. Ja līgumslēdzēju puses nav apstiprinājušas līguma izmaiņas, tad 15. SFPS tiek turpināts piemērot pēc esošā līguma, līdz līguma izmaiņas tiek apstiprinātas. Līguma izmaiņas var pastāvēt pat tad, ja līgumslēdzēju puses debatē, strīdas par līguma grozījumu darbības jomu vai cenu (vai arī abiem), vai puses ir apstiprinājušas grozījumus līguma darbības jomā, bet vēl nav noteikuši atbilstošu cenas izmaiņu. Nosakot, tiesības un pienākumus, kas veidojas vai mainās līdz ar līguma grozījumiem, ir jāņem vērā visi būtiskie fakti un apstākļi, tostarp līguma nosacījumi un citi pierādījumi. Ja līgumslēdzēju puses ir apstiprinājušas līguma grozījumus darbības jomā, bet vēl nav noteikušas atbilstošās cenu izmaiņas, tad darījuma cena ir jāaplēš. Pienākumu un tiesību izpildei līgumā ir juridiska nozīme. Līgumi var būt rakstiski, mutiski vai ietvert parastās uzņēmējdarbības praksi. Daži līgumi ar klientiem var nebūt noslēgti uz noteiktu ilgumu un tos var pārtraukt vai grozīt jebkurā laikā katra no līguma pusēm. Savukārt citi līgumi var automātiski atkārtoties, pamatojoties uz noslēgto līgumu. 15 SFPS jāpiemēro uz līguma darbības laiku (t.i. līguma termiņu), kurā līgumslēdzēju puses ir gatavas izpildīt līgumā noteiktos pienākumus, un nodrošināt līgumā noteiktās tiesības. Piemērojot 15 SFPS līgums neeksistē situācijā, ja katrai

līgumslēdzēja pusei ir tiesības vienpusēji pārtraukt pilnībā neizpildītu līgumu nekompensējot, neatlīdzinot otram pusei (vai pusēm). Standarts paredz, ka līgums ir pilnībā nepaveikts, ja izpildās abi no sekojošajiem kritērijiem:

1. ja klientam vēl nav nodotas nekādas solītās preces, vai arī nav sniegti nekādi solītie pakalpojumi;
2. preču vai pakalpojumu sniedzējs vēl nav saņēmis, un vēl nav tiesīgs saņemt nekādu atlīdzību apmaiņā pret solītajām precēm vai pakalpojumiem. [23]

Pēc autores domām, uzņēmuma tirdzniecības daļas vadītājam un galvenajai grāmatvedei, būtu jāizstrādā vienota līgumu uzskaites sistēma, katram līgumu veidam, lai atvieglotu un paātrinātu līguma uzskaiti uzņēmumā.

2. solis – atklāt līgumā “izpildes pienākumus” jeb identificēt saistības, kas uzņēmumam izriet no līguma: līgums ietver solījumus nodot preces vai pakalpojumus klientam. Ja šīs preces vai pakalpojumi ir individuāli, noteikti, tad solījumi ir izpildes pienākumi un tie tiek uzskaitīti atsevišķi. Prece var būt noteikta jeb individuāla, ja klients var gūt labumu no preces vienas pašas vai arī kopā ar citiem līdzekļiem, kas ir viegli pieejami klientam, un uzņēmuma solījumi nodot preci klientam ir atsevišķi identificējami no citiem solījumiem, kas iekļauti līgumā ar klientu. Tas pats attiecas arī uz klientam sniegto pakalpojumu – pakalpojums var būt noteikts, individuāls, ja klients var gūt labumu no pakalpojuma vienas paša vai arī izmantojot citus līdzekļus, kas klientam ir viegli pieejami, kā arī solījumi sniegt pakalpojumu klientam ir atsevišķi identificējami no citiem solījumiem.

Līgumā ar klientu parasti skaidri nosaka preces vai pakalpojumus, kuri tiek solīti nodot klientam. Tomēr izpildes pienākumi, kas ir identificēti līgumā ar klientu, var nebūt ierobežoti precēm vai pakalpojumiem, kuri ir skaidri noteikti šajā līgumā. Tas ir tāpēc, ka līgums ar klientu var ietvert arī solījumus, kuri ir netieši ietverti ar ierasto uzņēmējdarbības praksi, publicēta politika vai īpaši paziņojumi, ja līguma slēgšanas brīdī, šie solījumi rada klientam pamatotas cerības, ka preces vai pakalpojumi klientam tiks nodoti.

Izpildes pienākumi neietver darbības, kas ir jāuzņemas, lai izpildītu līgumu, ja vien šo aktivitāšu rezultātā, tiek nodota prece vai pakalpojums klientam. Piemēram, pakalpojumu sniedzējam vajadzētu veikt dažādus administrācijas uzdevumus, lai sastādītu līgumu. Šo uzdevumu izpilde nenodot pakalpojumu klientam, tāpēc konkrētajā piemērā minētās aktivitātes nevar uztvert kā līguma izpildes pienākumus.

3. solis – noteikt darījuma cenu: darījuma cena var būt klienta atlīdzības fiksēta, nemainīga vērtība, bet var ietvert mainīgu, nepatstāvīgu atlīdzību vai abas iepriekšminētās, vai arī atlīdzību citā veidā, nevis naudā. Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam jāpieņem, ka preces vai pakalpojumi būs nodoti klientam kā solīts saskaņā ar spēkā esošo līgumu, un ka līgums netiks atcelts, atjaunots vai mainīts. Ja atlīdzība, kura solīta klientam līgumā ietver mainīgu vērtību, uzņēmumam ir jānosaka atlīdzības vērtības aplēse, kuru vienība būs tiesīga saņemt apmaiņā pret, klientam solīto preču vai pakalpojumu nodošanu. [23]

Aplēses noteikšanai, uzņēmuma vajadzētu izmantot vienu no sekojošajām metodēm, ko vajadzētu pielietot konsekventi visa līguma darbības gaitā:

1. paredzamā vērtība – balstās uz vidējo svērto vērtību iespējamo atlīdzības vērtību diapazonā;
2. visticamākā vērtība – balstās uz vienu visticamāko vērtību atlīdzības vērtību diapazonā. [6,24]

Autore norāda sekojošu piemēru balstītu uz paredzamās vērtības metodi: uzņēmums, noslēdz līgumu par 500 000 EUR, lai izveidotu pielāgotu aktīvu klientam. Līgums paredz šādus potenciālos izpildes pienākumus, ja aktīva izveide atbilst noteiktajiem darbības mērķiem:

1. bonuss: 0 EUR – varbūtība 20%;
2. bonuss: 10 000 EUR – varbūtība 40%;
3. bonuss: 20 000 EUR – varbūtība 25%;
4. bonuss: 30 000 EUR – varbūtība 15%.

Ja paredzamās vērtības pieeja ir noteikta, lai prognozētu atlīdzības vērtību uz kuru uzņēmums būs tiesīgs, paredzamai bonusa apmērs tiks aprēķināts balstoties uz vidējo svērto varbūtību. Līdz ar to mainīgā atlīdzība dotajā piemērā būtu 13 500 EUR $([0.20*0]+[0.40*10000]+[0.25*20000]+[0.15*30000])$. [14,52]

Autore norāda sekojošo piemēru, kas ir balstīts uz visticamākās vērtības metodi: uzņēmums, noslēdz līgumu par 200 000 EUR, lai izveidotu pielāgotu aktīvu klientam. Līgums paredz 15 000 EUR izpildes bonusu, ja aktīvs izveide atbilst norādītajiem izpildes mērķiem. Uzņēmuma darbinieki pieļauj, ka ir tikai 10% varbūtība pretendēt uz šo bonusu. Šajā piemērā, jo ir tikai divi iespējamie iznākumi (t.i. bonuss vai nu 15 000 EUR vai arī 0 EUR), uzņēmumam jānosaka darījuma cena, izmantojot visticamākā vērtības metodi (t.i., nav bonusa). Tādējādi uzņēmums atzīst 200 000 EUR par darījuma cenu. [14,52]

Atlīdzības vērtība var mainīties dēļ atlaidēm, rabatiem (atlaide, ko piešķir pircējam noteikta procenta vai summas veidā tūlīt pie rēķina apmaksāšanas), kompensācijām, cenu samazinājumiem, prēmijām par labiem darba rezultātiem, naudas sodiem u.tml.

Darījuma cena ir arī pielāgota naudas vērtības ietekmei laikā, ja līgums ietver ievērojamu finansēšanas elementu, sastāvdaļu. [23]

4. solis – attiecināt darījuma cenu uz atsevišķiem izpildes pienākumiem, kas iekļauti līgumā: parasti tiek piešķirta darījuma cena katram izpildes pienākumam, pamatojoties uz relatīvi patstāvīgām jeb neatkarīgām (angļu val. – stand-alone) pārdošanas cenām par katru noteiktu preci vai pakalpojumu, kas solīts līgumā. Ja patstāvīgā pārdošanas cena (angļu val. – stand-alone selling price) nav novērojama, tad tā tiek aplēsta. Pastāv situācijas, kad darījuma cenā ir iekļauta atlaide vai arī atlīdzības mainīgā lieluma vērtība, kas attiecas tikai uz daļu no līguma. Prasības tiek norādītas piešķirot atlaides vai mainīgu atlīdzību vienam vai vairākiem, bet ne visiem izpildes pienākumiem, vai arī noteiktām precēm vai pakalpojumiem, kas ir iekļauti līgumā. [23]

Autore norāda sekojošu piemēru darījuma cenas piešķiršanai atsevišķiem izpildes pienākumiem: uzņēmums noslēdz līgumu ar klientu, lai pārdotu divus produktus par 400 EUR. Produkts A ir tieši novērojama (zināma) pārdošanas cenu un tā ir 275 EUR. Produktam B nav tieši novērojama (zināma) pārdošanas cena, bet patstāvīgā pārdošanas cena tiek lēsta, ka tā ir 225 EUR, izmantojot paredzamo izmaksu plus rezerves pieeju (kuru autore ir aprakstījusi darba turpinājumā). Darījuma cena tiks piešķirti sekojoši:

1. Produktam A:

1.1. $275+225=500$ EUR (produktu A novērojamās pārdošanas cenas un produkta B aplēstās pārdošanas cenas summa);

1.2. $(275 / 500) \times 400 = 220$ EUR (darījuma cena produktam A).

2. Produktam B: $(225 / 500) \times 400 = 180$ EUR (darījuma cena produktam B). [14,52]

5. solis – atzīt attiecinātos ieņēmumus, kad uzņēmums ir izpildījis katru darbības rezultātu pienākumu: ienākumi tiek atzīti, kad (vai kā) tiek apmierināti, nokārtoti izpildes pienākumi, nododot apsolīto preci vai pakalpojumu pircējam (kas ir tad, kad pircējs iegūst kontroli par šo preci vai pakalpojumu). Vērtība, kas ir jāatzīst ieņēmumos, ir summa, kas ir piešķirta uzņēmumam apmaiņā pret apmierināto izpildes pienākumu.

Uzņēmumam jāuzrāda finansēšanas ietekme (procentu ieņēmumi) atsevišķi no līguma ar klientiem apvienotā ienākumu pārskatā. Procentu ieņēmumi tiek atzīti tikai tiktāl, ciktāl līguma aktīvs tiek atzīts, uzskaitot līgumu ar klientu.

Uzņēmums atzīst ieņēmumus no uz pārdošanas vai uz izmantošanas balstītām autoratlīdzībām apmaiņā pret intelektuālajiem īpašumiem tikai tad (vai kā), kad tālāk minētie notikumi izpildās:

1. notiek sekojoša pārdošana vai izmantošana; un
2. izpildes pienākums ir piešķirts dažām vai visām no uz pārdošanas vai uz lietošanas balstītām autoratlīdzībām (vai arī izpildes pienākums ir daļēji apmierināts). [23]

Darba autore apkopojusi laiku, kad ieņēmumi ir jāatzīst saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS, ko apkopos 1.7. tabulā.

1.7.tab.

Ieņēmumu atzīšanas laiks saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS.*

Standarti:	18. SGS	11. SGS	15. SFPS
Ieņēmumu atzīšanas laiks	Ieņēmumi ir jāatzīst tad, kad izpildās visi notikumi, kas iekļauti standartā, kā kritēriji, kuriem jāizpildās, lai ieņēmumi tiktu atzīti [20]	Ieņēmumi ir jāatzīst tad, kad būvlīguma iznākumu var ticami aplēst [18]	Ieņēmumi ir jāatzīst tad, kad uzņēmums nokārto savus izpildes pienākumus - nodot apsoli to precī vai pakalpojumu (t.i. aktīvu) klientam [23]

*Autores veidota tabula; Avoti: [20.;18.;23]

Ieņēmumus saskaņā ar 18. SGS standartu jāatzīst tad, kad izpildās kritēriji, kurus jau autore ir apkopojusi darbā 1.6. tabulā. Kā arī ieņēmumu atzīšanas laiks saskaņā ar 11. SGS atbilst tam kritērijam, kas nosaka, ka ir jāatzīst ieņēmumi no būvlīguma, kuru autore arī ir norādījusi 1.6.tabulā. Savukārt jaunajā 15. SFPS standartā noteikts, ka uzņēmumam jāatzīst ieņēmumi, kad tiek nokārtoti izpildes pienākumi, kā arī standartā noteikts, ka aktīvs ir nodots klientam, kad klients iegūst kontroli par šo aktīvu. Tātad, kad uzņēmums nodot klientam aktīvu, un klients iegūst kontroli par aktīvu, tad ir jāatzīst ieņēmumi. Uzņēmumam pienākumu izpilde var būt veikta noteiktā laikā (parasti laiks, kad preces nodod pircējam) vai arī laika gaitā (parasti laika gaitā sniedzot pakalpojumus klientam). Par izpildes pienākumu veikšanu konkrētā laikā ieņēmumi tiek atzīti, savukārt, kad izpildes pienākumus veic laika gaitā, ieņēmumi tiek atzīti laika gaitā izvēloties atbilstošu metodi, lai novērtētu darbības virzienu uz pilnīgu pienākumu izpildes nokārtošanu. 15 SFPS standartā norādīts, ka ieņēmumi ir jāatzīst laika gaitā, piemēram, ja: klients vienlaikus iegūst un patērē labumus, kurus nodrošina uzņēmuma darbība, atkarībā no tā, kā

uzņēmums darbību izpilda, tas var būt kārtējais, režīma darbs vai arī regulārs pakalpojums, kurš tiek sniegts regulāri klientam. (Piemēram, uzkopšanas pakalpojumi, kas regulāri tiek sniegti, kurus klients vienlaicīgi saņem un patērē, kas ir viegli identificējami). [23]

Apkopojot 1.7.tabulas iekļauto informāciju, autore secina, ka saskaņā ar 18. SGS ieņēmumu atzīšanas laiks no preču pārdošanas atkarīgs no risku un labumu nodošanas, toties jaunais 15. SFPS standarts ņem vērā laiku, kad kontrole pār precī ir nodota klientam. Tas nozīmē, ka jaunajā 15. SFPS standartā ir iekļauta cita pieeja, kas citiem uzņēmumiem var izraisīt izmaiņas laikā, kad ir jāatzīst ieņēmumi.

Piemēram, citi uzņēmumi var piegādāt preces pamatojoties uz to, ka īpašumtiesības pāriet klientam nosūtīšanas brīdī, un ņemot vērā uzņēmējdarbības praksi, uzņēmumi var kompensēt zaudējumus un bojājumus, kas radušies sūtīšanas laikā (atmaksājot naudu vai arī nomainot precī). Saistībā ar 18. SGS ieņēmumus var atzīt tikai piegādes brīdī, pamatojoties uz to, ka daži ietekmei pakļautie riski un atlīdzības tiek saglabātas līdz tam laikam, kad prece tiek piegādāta.

Saskaņā ar jauno 15. SFPS standartu, uzņēmumam būs nepieciešams novērtēt vai kontrole pār precī tiek nodota sūtīšanas brīdī vai arī preces piegādes brīdī. Ja ieņēmumi tiek atzīti sūtīšanas brīdī, tad varētu būt nepieciešams piešķirt daļu no darījuma cenas noteiktam pakalpojumam, tas varētu būt, piemēra, sūtīšanas un risku kontrole. Tas nozīmē, ka pie noteiktā preču pārdošanas piemēra, pastāv darījuma cena un konkrēts pakalpojums – sūtīšanas un risku kontrole. Darījuma cenas daļa – sūtīšanas un riska kontrole – būs jāatzīst kā ieņēmumi, kad preces nosūtīšana būs veikta, un uzņēmumam nebūs jāsedz preces zaudējumi vai bojājumi.[23]

Izpētot 11. SGS laiku, kad jāatzīst ieņēmumi ar 15. SFPS standarta ieņēmumu atzīšanas laiku, autore secina, ka 15. SFPS standartā ir iekļauta detalizētāka informācija par ieņēmumu atzīšanas laiku, nekā 11. SGS.

Saskaņā ar 15. SFPS ieņēmumu atzīšanas laiks būs jāanalizē pēc konkrētiem līguma noteikumiem. Nosakot, vai ieņēmumi ir jāatzīst noteiktā laikā, vai arī laika gaitā, uzņēmumam jāņem vērā noteiktā likumdošana, kā arī sekojošais:

1. jāizvērtē, vai uzņēmumam varētu būt alternatīva aktīva izmantošanai tā izveides laikā;
2. jāņem vērā līguma noteikumi, kas uzņēmuma klientam ļauj atcelt vai būtiski mainīt līguma noteikumus, un vai, ja šādi apstākļi rodas, uzņēmējam būs līgumiskas tiesības uz atlīdzības saņemšanu par darbu, kas ir veikts pirms līguma atcelšanas vai būtiskām līguma izmaiņām.

Ja uzņēmums ir nonācis pie secinājuma, ka ieņēmumi ir jāatzīst laika gaitā, uzņēmumam būs nepieciešamība novērtēt progresu pret pilnīgu izpildes pienākumu nokārtošanu, lai tas varētu atzīt ieņēmumus laika gaitā. 15. SFPS paredz, ka, lai novērtētu progresu izpildes pienākumiem laika gaitā, ir jāizslēdz jebkādas preces vai pakalpojumi, pār kuriem uzņēmums nav nodevis kontroli klientam. Piemēram, izpildes pienākumu progresa novērtēšana (ieņēmumu procents) var ietekmēt to, vai uzņēmums nodot kontrolē vai arī nē, zemi, uz kuras notiek būvniecība, kas tiek nodota pircējam. [23]

Darba turpinājumā autore apkopos 18.SGS, 11. SGS un 15. SFPS standartos iekļauto informāciju par ieņēmumu novērtēšanu, ko ir apkopojusi 1.8.tabulā.

1.8.tab.

Ieņēmumu novērtēšana saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS standartiem*

Standarti	18. SGS	11. SGS	15. SFPS
Ieņēmumu novērtēšana	Ieņēmumi jānovērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā.[20]	Ieņēmumus no būvlīguma novērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā. [18]	Ieņēmumi ir jānovērtē līguma darījuma cenā, kas norāda atlīdzību, kas iekļauta līgumā ar klientu un, kuru uzņēmums saņems par nodotajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem. [23]

*Autores veidota tabula; Avoti: [20.;18.;23]

Apkopojot informāciju 1.8. tabulā, autore secina, ka ieņēmumu novērtēšana 15. SFPS ir mainījies atšķirībā no 18. SGS un 11. SGS.

Darba turpinājumā autore sniegs detalizētāku informāciju par ieņēmumu novērtēšanu saistībā ar katru no minētajiem standartiem.

18. SGS „Ieņēmumi” ir noteikts, ka ieņēmumi jānovērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā. Patiesā vērtība ir cena, kādu saņems, pārdodot aktīvu, vai maksās, nododot saistību, ierindas darījumā starp tirgus dalībniekiem novērtēšanas datumā.[20]

Ieņēmumu summu no darījuma parasti nosaka līgums, kas noslēgts starp uzņēmumu un aktīva pircēju vai lietotāju. Ieņēmumi ir jānovērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā, ņemot vērā uzņēmuma pieļautās tirdzniecības atlaides un atlaides par apjomu.

Ja preces vai pakalpojumus maina vai mijmaina pret līdzīga veida un vērtības precēm vai pakalpojumiem, maiņu neuzskata par darījumu, kas rada ieņēmumus. 18. SGS nosaka, ka preču vai pakalpojumu maiņas pret līdzīga veida un vērtības precēm vai pakalpojumiem, parasti attiecas

uz tādām precēm kā, piemēram, eļļa vai piens, kad piegādātāji maina vai mijmaina krājumus dažādās vietās, lai laikus apmierinātu pieprasījumu konkrētā vietā.

Savukārt, preču vai pakalpojumu maiņu uzskata par darījumu, kas rada ieņēmumus, ja preces pārdod vai pakalpojumus sniedz apmaiņā pret atšķirīgām precēm vai pakalpojumiem. Ieņēmumus novērtē saņemto preču vai pakalpojumu patiesajā vērtībā, kuru koriģē par pārskaitīto naudas vai tās ekvivalentu summu. Ja saņemto preču vai pakalpojumu patieso vērtību nevar ticami novērtēt, ieņēmumus novērtē atdoto preču vai pakalpojumu patiesajā vērtībā, kuru koriģē par pārskaitīto naudas vai tās ekvivalentu summu. [20]

Arī **11. SGS „Būvlīgumi”** ir noteikts, ka ieņēmumus no būvlīguma novērtē saņemtās vai saņemamās atlīdzības patiesajā vērtībā, tāpat, kā tas ir noteikts 18. SGS.

Līguma ieņēmumos jāiekļauj:

1. ieņēmumu sākotnējā summa, par kuru vienojas līgumā; un
2. līgumdarba, prasījumu un veicināšanas maksājumu izmaiņas:
 - 2.1. ja ir ticams, ka tās radīs ieņēmumus; un
 - 2.2. tās var ticami novērtēt.[18]

Līguma ieņēmumu aplēses bieži jāpārskata notikumu un nenoteiktību noskaidrošanas rezultātā, tādēļ līguma ieņēmumu summa dažādos periodos var palielināties vai samazināties. Kā piemēru situācijām, kad līguma ieņēmumu summa dažādos periodos var palielināties vai samazināties 11. SGS norāda sekojošo:

1. ieņēmumu summa, par kuru vienojas nemainīgas cenas līgumā, var palielināties izmaksu palielināšanās rezultātā;
2. darbuzņēmējs un klients var vienoties par izmaiņām vai prasījumiem, kuri palielina vai samazina līguma ieņēmumus periodā pēc sākotnējās līguma noslēgšanas;
3. līguma ieņēmumu summa var samazināties soda naudu rezultātā par darbuzņēmēja izraisītiem līguma izpildes kavējumiem, vai
4. ja nemainīgas cenas līgums ietver nemainīgu cenu par ražojuma vienību, līguma ieņēmumi palielinās, palielinoties vienību skaitam.[18]

Saskaņā ar 11. SGS, izmaiņas ir klienta rīkojums mainīt darba apjomu, ko veic saskaņā ar līgumu un šo izmaiņu rezultātā līguma ieņēmumi var palielināties vai samazināties. Izmaiņas ir, piemēram, aktīva specifikāciju vai projekta izmaiņas un līguma termiņa izmaiņas. Izmaiņas iekļauj līguma ieņēmumos, ja:

1. ir ticams, ka klients piekritīs izmaiņām un ieņēmumu summai, kas rodas šo izmaiņu rezultātā; un
2. var ticami novērtēt ieņēmumu summu. [18]

Pēc autores domām, lai izprastu ieņēmumu novērtēšanu pēc jaunā **15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”** srandarta, ir jāapskata terminoloģija, kas ir saistīta ar 15. SFPS standarta ieņēmumu novērtēšanu:

1. Neatkarīga (preces vai pakalpojuma) pārdošanas cena (angļu val. – stand-alone selling price of a good or service) ir cena par kādu uzņēmums atsevišķi varētu klientam pārdot solīto precī vai pakalpojumu.
2. Darījuma cena (kura ietilpst līgumā ar klientu) ir atlīdzības vērtība, kuru uzņēmuma plāno saņemt apmaiņā pret līgumā apsolīto preču nodošanu vai pakalpojumu sniegšanu klientam, izņemot trešo personu vārdā iekasētās summas. [23]

Darbā autore pie ieņēmumu atzīšanas 15. SFPS norādīja, ka ieņēmumi tiek atzīti pēc standartā noteiktiem soļiem. 3. solis – „noteikt darījuma cenu” norāda, ka šajā solī ir jānovērtē ieņēmumi, savukārt 4. solī – „attiecināt darījuma cenu uz atsevišķiem izpildes pienākumiem” darījuma cenai (ieņēmumiem no līgumiem ar klientiem) attiecina izpildes pienākumus. Šajos soļos nepieciešamo informāciju, lai uzņēmums varētu noteikt darījuma cenu un attiecināt to uz izpildes pienākumiem, autore apskatīs sīkāk, līdz ar to darbā iekļaus informāciju, kas norādīs 15 SFPS standartā noteiktos nosacījumus, kā ieņēmumi pēc 15. SFPS ir jānovērtē.

Lai noskaidrotu kā jānovērtē ieņēmumi pēc 15. SFPS, autore atgriežas pie šajā standartā norādītā pamatprincipa, ka uzņēmumam jāatzīst ieņēmumi attēlojot solīto preču vai pakalpojumu nodošanu klientam, tādā vērtībā, kas atspoguļo atlīdzību, kuru uzņēmums plāno saņemt apmaiņā pret nodoto precī vai sniegto pakalpojumu klientam. [23]

Lai noskaidrotu, kāda ir darījuma cena, līdz ar to, lai varētu arī noskaidrot kādā vērtībā jāatzīst ieņēmumi, uzņēmumam jāņem vērā līguma noteikumi un ierastā uzņēmējdarbības prakse. Darījuma cena var būt fiksēta, mainīga vai arī ietvert abas iepriekšminētās. Darījuma cenas aplēsi savukārt var ietekmēt atlīdzības veids, laiks un vērtība. Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam jāņem vērā ietekme no sekojošā:

1. mainīgās atlīdzības;
2. mainīgo atlīdzību ierobežotās aplēses;
3. būtisku finansējuma sastāvdaļas esamība līgumā;
4. atlīdzība, kas saņemta vai paredzēta saņemt citā formā ne naudā; un

5. klientam izmaksājamā atlīdzība.

Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam ir jāpieņem, ka preces vai pakalpojumi būs nodoti klientam kā solīts, saskaņā ar spēkā esošo līgumu, un ka līgums netiks atcelts vai mainīts.

Darba turpinājumā autore apskatīs sīkāku informāciju par to, kas uzņēmumam jāņem vērā nosakot darījuma cenu, vispirms sniedzot sīkāku informāciju par mainīgu atlīdzību.

Ja atlīdzība, kura solīta klientam līgumā, ietver mainīgu vērtību, uzņēmumam jānosaka atlīdzības vērtības aplēse, kuru vienība būs tiesīga saņemt apmaiņā pret, klientam solīto preču vai pakalpojumu nodošanu. Solītā atlīdzība var arī mainīties, ja vienības tiesības uz atlīdzību ir atkarīgas no notikumiem vai arī no nākotnes notikumu neiestāšanās. Piemēram, atlīdzības vērtība būtu mainīga, ja produkts tiktu pārdots ar atgriešanas tiesībām, vai arī, ja nemainīga vērtība tiktu solīta kā bonuss, sasniedzot noteiktu pavērsienu (pagrieziena punktu).

Atlīdzības mainīgums, ko klients ir solījis, var būt skaidro noteikts līgumā. Papildus līguma noteikumiem, solītā atlīdzība ir mainīga, ja pastāv kāds no šādiem apstākļiem:

1. klientam ir pamatotas cerības, kas izriet no uzņēmuma ierastās uzņēmējdarbības prakses, uzņēmuma izdotās politikas vai konkrēta paziņojuma, ka uzņēmums pieņems atlīdzības vērtību, kas ir mazāka nekā līgumā norādītā cena. Atkarībā no jurisdikcijas, nozares vai klienta, šis piedāvājums var būt attiecināts uz atlaidi, rabatu vai kredītu.
2. citi fakti un apstākļi norāda, ka uzņēmuma nolūks, slēdzot līgumu ar klientu, ir piedāvāt klientam cenu koncesiju.[23]

Uzņēmumam ir jāaplēš (jānovērtē) mainīgās atlīdzības vērtība, izmantojot kādu no zemāk minētajām metodēm, atkarībā no tā, ar kuru metodi uzņēmums plāno precīzāk prognozēt atlīdzības vērtību, kuru uzņēmumam ir tiesības saņemt:

1. paredzamās vērtības metode – svērtā summa iespējamo atlīdzības vērtību diapazonā. Metode var būt atbilstošs mainīgās atlīdzības aplēses vērtības noteikšanai, ja uzņēmumam ir liels skaits līgumu ar līdzīgām pazīmēm.
2. visticamākais vērtības metode – vienīgā, visticamākā vērtība iespējamās atlīdzības vērtību diapazonā (t.i. viens visticamākais līguma rezultāts). Šī metode, mainīgās aplēse vērtības noteikšanai, var būt piemērota, ja līgumam ir tikai divi iespējamie rezultāti.

Uzņēmumam ir jāpiemēro viena metode konsekventi visā līgumā aplēšot mainīgās atlīdzības vērtības ietekmi. Kā arī, uzņēmumam ir jāņem vērā visa informācija (vēsturiskā, tagadējā un prognozētā), kas ir pieejama uzņēmumam un norāda saprātīgu iespējamās atlīdzības

vērtību. Informācijai, ko izmanto uzņēmums, lai aplēstu mainīgās atlīdzības vērtību, parasti jābūt līdzīgai tai informācijai, ko uzņēmuma vadība izmanto priekšlikumu un piedāvājumu procesā, kā arī nosakot cenas solītajām precēm vai pakalpojumiem.

Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam jāņem vērā arī ietekme no mainīgās atlīdzības ierobežojošās aplēse. Ja uzņēmumā pastāv mainīgās atlīdzības ierobežojošās aplēses, tad uzņēmumam jāiekļauj darījuma cenā kāda daļa vai visa mainīgā atlīdzības vērtība saskaņā ar darbā iepriekšminētajām metodēm (paredzamā vērtība vai visticamākā vērtība) tikai tiktāl, ciktāl ir ļoti iespējams, ka ievērojamas kopējo kumulatīvu ieņēmumu atzīšanas izmaiņas vairs nenotiks, kad nenoteiktība, saistīta ar mainīgu atlīdzību, ir atrisināta. Izvērtējot, vai tas ir ļoti iespējams, ka ievērojamas kopējo kumulatīvu ieņēmumu atzīšanas izmaiņas vairs nenotiks, kad nenoteiktība, saistīta ar mainīgu atlīdzību, ir atrisināta, uzņēmumam jāņem vērā gan varbūtība, gan lielums ieņēmumu maiņai. Faktori, kas varētu palielināt varbūtību vai lielumu ieņēmumu maiņai ietver, bet neaprobežojas ar sekojošo:

1. atlīdzības vērtība ir ļoti jūtīga pret faktoriem ārpus uzņēmuma ietekmes. Šie faktori var ietvert nepatstāvību tirgū, lēmumus vai trešo personu darbības, laika apstākļus un augstu novecošanās risku solītajām precēm vai pakalpojumiem.
2. nav gaidāms, ka neskaidrība par atlīdzības vērtību tiks novērsta uz ilgu laika periodu.
3. uzņēmuma pieredze (vai citi pierādījumi) ar līdzīga veida līgumiem ir ierobežota vai arī, ka pieredzei (vai citiem pierādījumiem) ir ierobežota paredzamā vērtība.
4. uzņēmums praktizē vai nu cenu koncesijas piedāvājumus vai arī maina līdzīgos apstākļos līdzīgos līgumos termiņus un nosacījumus.
5. līgumam ir plašs diapazons ar iespējamajām atlīdzībām. [23]

Katra pārskata perioda beigās, uzņēmumam ir jāatjaunina aplēstā darījuma cena (ieskaitot arī to, ka jāatjaunina savs vērtējums par to, vai mainīgās atlīdzības aplēse ir ierobežota), lai attēlotu apstākļus, kas ir pārskata perioda beigās un apstākļu izmaiņas pārskata periodā.

Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam jāņem vērā ietekme no atlīdzības, kas ir citā formā nekā nauda, tāpēc darba turpinājumā autore norādīs informāciju par darījuma cenu – atlīdzību, kas nav saņemta naudas veidā.

Lai noteiktu darījuma cenu līgumam un novērtētu ieņēmumu vērtību no līguma ar klientu, kurā klients sola atlīdzību citādā formā kā nauda, uzņēmumam vajag novērtēt konkrētās atlīdzības, kura nav naudas formā patieso vērtību. Ja uzņēmums nevar pamatoti novērtēt atlīdzību, kura nav naudas formā, patieso vērtību, uzņēmumam jānovērtē atlīdzība netieši,

atsaucoties uz neatkarīgu pārdošanas cenu (angļu val. – stand – alone selling price) precēm vai pakalpojumiem, kuri solīti klientam (vai klientu grupai) apmaiņā pret atlīdzību. Atlīdzībai, kura nav naudas formā, patiesā vērtība var mainīties atkarībā dēļ atlīdzības formas (piemēram, izmaiņas cenas daļā, kuru uzņēmums ir tiesīgs saņemt no klienta). Ja patiesā vērtība atlīdzībai, kas nav naudas formā, ko solījis klients, atšķiras citu iemeslu dēļ, kā tikai dēļ atlīdzības formas (piemēram, patiesā vērtība varētu mainīties no uzņēmuma darbības rezultātiem), uzņēmumam patiesā vērtība jānosaka ņemot vērā informāciju, kas 15 SFPS ir iekļauta pie mainīgās atlīdzības ierobežojošajām aplēsēm. [23]

Toties, ja klients iegulda preces vai pakalpojumus (piemēram, materiālus, aprīkojumu vai darbaspēku), lai sekmētu uzņēmuma līguma izpildi, uzņēmumam jānovērtē, vai tā iegūst kontroli pār šīm ieguldītajām precēm vai pakalpojumiem. Ja kontroli iegūst, tad uzņēmumam ir jāuzskaita ieguldītās preces vai pakalpojumi kā atlīdzība, kura nav naudas formā, kas saņemta no klienta.

Turpinājumā autore norādīs sīkāku informāciju par klientam maksājamo atlīdzību, kā ietekme arī ir jāņem vērā, nosakot darījuma cenu.

Atlīdzība, kas izmaksājama klientam sevī iekļauj naudas vērtību, ko uzņēmums maksā vai sagaida, ka būs jāmaksā klientam. Šī atlīdzība var iekļaut arī kredītu vai citus veidus (piemēram, kuponus). Uzņēmumam ir jāuzskaita atlīdzība, kur ir jāizmaksā klientam, kā ieņēmumu samazinājums. Tāpēc arī atlīdzība, kas izmaksājama klientam ietekmē darījuma cenu, jo darījuma cena samazinās, ja vien maksājums ir veikts apmaiņā pret noteiktām precēm vai pakalpojumiem, ko klients nodot uzņēmumam.

Lai precīzāk atspoguļotu informāciju, kas noteikta 15 SFPS, autore turpinājumā norādīs, kādas preces vai pakalpojumi saistībā ar 15 SFPS pieder pie „noteiktām precēm vai pakalpojumiem”.

Preces vai pakalpojumi ir noteikti, ja abi no sekojošajiem nosacījumiem izpildās:

1. klients var gūt labumu no preces vai pakalpojuma vienas pašas vai arī kopā ar citiem resursiem, kuri ir viegli pieejami; un

uzņēmuma solījumi nodot precī vai pakalpojumu klientam ir atsevišķi identificējami no citiem solījumiem, kas iekļauti līgumā.

Ja atlīdzība, izmaksājama klientam, ir maksājums par noteiktām/ individuālām precēm vai pakalpojumiem no klienta, tad uzņēmumam ir jāuzskaita preces vai pakalpojuma pirkums tādā pašā veidā, kā uzņēmums uzskaita citus pirkumus no piegādātājiem.

Ja klientam izmaksājamā atlīdzības vērtība pārsniedz patieso cenu noteiktām precēm vai pakalpojumiem, ko uzņēmums saņem no klienta, tad uzņēmumam jāuzskaita visa atlīdzība, kas jāizmaksā klientam, kā darījuma cenas samazinājums, tas nozīmē, ka ieņēmumu samazinājums. Līdz ar to, ja atlīdzība, izmaksājama klientam, tiek uzskaitīta kā darījuma cenas samazinājums, uzņēmumam jāatzīst ieņēmumu samazinājums, kad izpildās abi no minētajiem gadījumiem (ja klients iegulda preces vai pakalpojumus, lai sekmētu uzņēmuma līguma izpildi):

1. uzņēmums atzīst ieņēmumus no saistīto preču vai pakalpojumu nodošanas klientam; un
2. uzņēmums maksā vai apsola maksāt atlīdzību (pat ja maksājums ir atkarīgs no nākotnes notikumiem). Solījums var būt netiešs, saistīts ar uzņēmuma ierasto uzņēmējdarbības praksi.

Savukārt, darījuma cena tiek iedalīta tā, lai katram izpildes pienākumam būtu darījuma cena tādā vērtībā, lai attēlotu atlīdzības vērtību, kuru uzņēmums sagaida apmaiņā pret klientam solītajām precēm vai pakalpojumiem. Uzņēmumam jāpiešķir darījuma cena katram atsevišķam izpildes pienākumam, kas ir identificējams līgumā, relatīvi neatkarīgā pārdošanas cenā.

Piešķirt darījuma cenu katram izpildes pienākumam balstoties uz neatkarīgu pārdošanas cenu, uzņēmumam vispirms jānosaka neatkarīgā pārdošanas cena noteiktai/ individuālai precei vai noteiktam/ individuālam pakalpojumam balstoties uz katru izpildes pienākumu, kas ir paredzēts līgumā un jāpiešķir darījuma cena proporcionāli šīm neatkarīgajām (angļu val. – stand-alone) pārdošanas cenām. [23]

Vislabākais pierādījums par neatkarīgas pārdošanas cenas esamību ir saskatāma, pamanāma cena par precī vai pakalpojumu, kad uzņēmums atsevišķi pārdot precī vai pakalpojumu līdzīgos apstākļos un līdzīgiem klientiem. Līgumiski noteikta vai cenrāža cena precei vai pakalpojumam var būt neatkarīga pārdošanas cena šai precei vai pakalpojumam. Ja gadījumā neatkarīga pārdošanas cena nav tieši novērojama, uzņēmumam jāaplēš neatkarīga pārdošanas cena tādā vērtībā, lai attēlotu atlīdzības vērtību katram izpildes pienākumam. Aplēšot šo neatkarīgo cenu, uzņēmumam jāņem vērā visa informācija (tostarp stāvoklis tirgū, uzņēmumam noteiktie specifiskie faktori, informācija par noteiktu klientu vai klientu kategoriju), kura ir pamatoti pieeja uzņēmumam. Aplēšot neatkarīgu pārdošanas cenu uzņēmumam jāpielieto novērtēšanas metode līdzīgos apstākļos konsekventi.

Piemērotas metodes, lai aplēstu preces vai pakalpojuma neatkarīgu cenu var ietvert, bet neaprobežojas tieši ar sekojošo:

1. korigēta tirgus novērtēšanas pieeja – uzņēmums var novērtēt tirgu, kurā tas pārdot preces vai pakalpojumus un aplēst cenu, kuru klients būtu gatavs maksāt par preci vai pakalpojumu konkrētā tirgū. Šāda pieeja var ietvert arī attiecinājumā uz cenu no uzņēmuma konkurentiem par līdzīgām precēm vai pakalpojumiem un pielāgot šīs cenas, lai atspoguļotu uzņēmuma izmaksas un peļņu.
2. paredzamo izmaksu plus rezerves pieeja – uzņēmums var prognozēt tā gaidāmos izdevumus nokārtojot savus izpildes pienākumus un pēc tam pievienojot atbilstošu peļņu par preci vai pakalpojumu.
3. starpības pieeja – uzņēmums var aplēst neatkarīgu pārdošanas cenu atsaucoties uz darījuma cenas kopsummu mīnus summu neatkarīgai pārdošanas cenai precēm vai pakalpojumiem, kas iekļauta līgumā. Tomēr šai pieejai ir arī ierobežojumi, uzņēmums var izmantot šo pieeju, lai aplēstu neatkarīgu pārdošanas cenu precei vai pakalpojumiem tikai tad, ja viens no sekojošajiem kritērijiem izpildās:
 - 3.1. uzņēmums pārdod vienādas preces vai pakalpojumus dažādiem klientiem (vienā laikā vai laika ziņā tuvu) par plaša diapazona vērtībām (t.i. pārdošanas cena ir ļoti mainīga, jo neatkarīga pārdošanas cena nav saskatāma no pagātnes darījumiem vai citiem pamanāmiem pierādījumiem); vai
 - 3.2. uzņēmums vēl nav noteicis preces vai pakalpojuma cenu un prece vai pakalpojums nav iepriekš pārdots uz neatkarīgas pārdošanas cenas pamata (t.i. pārdošanas cena ir neskaidra, nenoteikta). [23]

Var rasties situācijas, kad ir nepieciešams izmantot metožu kombinēšanu, lai aplēstu preču vai pakalpojumu, kas solīti līgumā, neatkarīgo pārdošanas cenu, ja divām vai vairākām precēm ir ļoti mainīgas vai diviem vai vairākiem pakalpojumiem ir ļoti mainīga vai neskaidra neatkarīga pārdošanas cena. Piemēram, uzņēmums var izmantot starpības pieeju, lai aplēstu apvienoto neatkarīgo pārdošanas cenu par apsolītajām precēm vai pakalpojumiem, ar ļoti mainīgu vai nenoteiktu neatkarīgu pārdošanas cenu un pēc tam izmantot citu metodi, lai aplēstu neatkarīgu pārdošanas cenu individuālās precēm vai pakalpojumiem, ko attiecina aplēstajai apvienotajai neatkarīgajai pārdošanas cenai, nosakot starpības pieeju.

Klients saņem atlaidi iegādājoties preču vai pakalpojumu paketi, ja neatkarīgas pārdošanas cenas summa pārsniedz līgumā solīto atlīdzību. Izņemot gadījumus par to, ka visa atlaide attiecas tikai uz vienu vai vairākām, bet ne visām izpildes saistībām, kas iekļauta līgumā, tādā gadījumā uzņēmumam ir jāpiešķir atlaide proporcionāli visām izpildes saistībām, kas iekļautas līgumā.

Uzņēmums piešķir darījuma cenu katram izpildes pienākumam pamatojoties uz relatīvi neatkarīgu pārdošanas cenu, kuras pamatā ir noteiktas preces vai pakalpojumi, līdz ar to atlaide tiek proporcionāli sadalīta visiem izpildes pienākumiem.

Uzņēmumam vajag iekļaut atlaidi pavisam (pilnīgi) vienam vai vairākiem izpildes pienākumiem, bet ne visiem, ja izpildās visi no sekojošajiem kritērijiem:

1. uzņēmums regulāri pārdod katru noteiktu preci vai pakalpojumu (vai katru komplektu ar noteiktām precēm vai pakalpojumiem), pamatojoties uz līgumu, kas balstīts uz neatkarīgu pārdošanas cenu.
2. uzņēmums arī regulāri pārdod komplektu no noteiktām precēm vai pakalpojumiem uz neatkarīgas cenas pamata (var vairākus komplektus).
3. atlaide, kas attiecināta uz katra komplekta precēm vai pakalpojumiem (kuri ir norādīti iepriekšējā punktā) būtībā ir tāda pati kā atlaide, kas iekļauta līgumā, un katra preču vai pakalpojumu analīze sniedz saskatāmus pierādījumus par izpildes pienākumu (vai izpildes pienākumiem) uz kuru kopējā līguma atlaide attiecas. Kā arī 15 SFPS noteikts, ka, ja atlaide tiek pilnībā piešķirta tikai vienam vai vairākiem izpildes pienākumiem, uzņēmumam jāpiešķir atlaide pirms uzņēmums ir izmantojis metodi, lai aplēstu neatkarīgu pārdošanas cenu precēm vai pakalpojumiem. [23]

Darba turpinājumā, autore sniegs sīkāku informāciju par mainīgu atlīdzību, kas uzņēmumam tiek solīta balstoties uz noslēgto līgumu.

Mainīga atlīdzība, kas ir solīta līgumā var būt attiecināma uz visu līgumu vai tikai uz līguma noteiktu daļu, kā, piemēram:

1. viens vai vairāki, bet ne visi uzņēmuma izpildes pienākumi (piemēram, bonusi var būt atkarīgi no uzņēmuma solīto preču vai pakalpojumu nodošanas noteiktā laika periodā), vai;
2. viena vai vairākas, bet ne visas noteiktas, individuālas preces vai pakalpojumi, kuri solīti noteiktu preču vai pakalpojumu sērijā, kas ir daļa no vienotas pienākumu izpildes (piemēram, atlīdzība, kura solīta līgumā otrajā gadā, divu gadu pakalpojuma līgumā, palielināsies, pamatojoties uz inflācijas rādītāja izmaiņām).

Uzņēmuma pilnībā jāpiešķir mainīga vērtība (un šai vērtībai sekojošās izmaiņas) izpildes pienākumam vai noteiktai precei vai pakalpojumam, kas ir daļa no vienota izpildes pienākuma, ja pastāv abi no turpmāk minētajiem kritērijiem:

1. mainīga maksājuma noteikumi īpaši attiecas uz uzņēmuma centieniem (mēģinājumiem) nokārtot izpilde pienākumus vai nodot noteiktu preci vai pakalpojumu klientam (vai arī mainīga maksājuma noteikumi īpaši attiecas uz konkrētu iznākumu – rezultātu, nokārtojot izpildes pienākumus vai nododot preci vai pakalpojumu klientam);
2. mainīga atlīdzības vērtība piešķirta visam izpildes pienākumam vai noteikta prece vai pakalpojums piešķirts konsekventi, ņemot vērā visus izpildes pienākumus un līguma maksājuma noteikumus.

Lai piešķirtu atlikušo vērtību darījuma cenai, kas neatbilst abiem kritērijiem, ko autore ir norādījusi augstāk, uzņēmumam jāizmanto. Pēc līguma noslēgšanas var praksē gadīties situācijas, kad darījuma cena mainās, tāpēc darba turpinājumā autore norādīs par izmaiņām darījuma cenā pēc līguma noslēgšanas.

Darījuma cena pēc līguma noslēgšanas var mainīties dažādu iemeslu dēļ, tostarp no nejaušiem notikumiem vai no citiem apstākļiem, kas maina atlīdzības vērtību, kuru uzņēmums sagaida apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, ko uzņēmums nodot klientam. Uzņēmumam jāpiešķir līguma izpildes pienākums jebkurām darījuma cenu izmaiņām, kas seko pēc līguma noslēgšanas tādā pašā veidā, kā uzņēmums to dara pie līguma uzsākšanas. Līdz ar to uzņēmums nedrīkst pārskatīt darījuma cenu, lai atspoguļotu izmaiņas neatkarīgām pārdošanas cenām pēc tam, kad līgums jau ir noslēgts. Vērtība, kas piešķirta, lai nokārtotu izpildes pienākumus jāatzīst kā ieņēmumi, vai arī, kā ieņēmumu samazināšana, tajā periodā, kurā darījuma cena mainās.

Uzņēmumam ir jāuzskaita darījuma cenas izmaiņas, kas rodas līgumu grozījumu rezultātā. Lai piešķirtu darījuma cenas izmaiņas jebkurš no sekojošajiem veidiem var būt piemērojams:

1. uzņēmumam ir jāpiešķir darījuma cenas izmaiņa izpildes pienākumam identificējot to pirms līguma grozījumiem, ja un tiktāl, ciktāl darījuma cenas izmaiņa ir attiecināma mainīgai atlīdzības vērtībai, kas apsoltā pirms līguma grozījumiem;
 2. Visos citos gadījumos, kad grozījumi nav uzskaitīti kā atsevišķs līgums, uzņēmumam ir jāpiešķir darījuma cenas izmaiņa pienākumu izpildei jau grozītā līgumā (t.i. izpildes pienākumi, kuri nebija nokārtoti vai daļēji nebija nokārtoti tūlīt pēc grozījumiem).
- [23]

15 SFPS standartā ir noteikts, ka uzņēmumam jāatzīst ieņēmumi par „uz pārdošanas” bāzes vai „uz izmantošanas” bāzes balstītu autoratlīdzību apmaiņā pret intelektuālā īpašuma licenci, tikai tad, ja vēlāk notiek tālākminētie gadījumi:

1. notiek turpmākā pārdošana vai lietošana; un
2. izpildes pienākums, kuram ir iedalīta daļa vai visa „uz pārdošanas” bāzes balstīta vai „uz lietošanas” bāzes balstīta autoratlīdzība, ir apmierināts (vai daļēji apmierināts).

Uzņēmumam augstākminētais par ieņēmumu atzīšanu no autoratlīdzības, kas ir iekļauts 15 SFPS B63. punktā, ir jāpiemēro, lai uzskaitītu atlīdzību no „uz pārdošanas” bāzes balstītai vai „uz lietošanas” bāzes balstītai autoratlīdzībai, kas ir solīta apmaiņā pret intelektuālā īpašuma licenci.

Autore apkopojusi informāciju 1.9. tabulā par naudas vērtību laikā pamatojoties uz 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS.

1.9. tab.

Naudas vērtības ietekme laikā saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS*

Standarts:	18. SGS	11. SGS	15. SFPS
Naudas vērtība laikā	Ja vienošanās faktiski ir finansēšanas darījums, atlīdzības patieso vērtību nosaka, diskontējot visas nākotnē saņemamās summas pēc domātas procentu likmes. [20]	Nav noteiktu vadlīniju	Priekš būtiskas finansēšanas sastāvdaļas, ja tāda līgumā pastāv, uzņēmumam jāizmanto diskonta likme, kas būtu atspoguļota atsevišķos finanšu darījumos starp uzņēmumu un tā klientu uzsākot līgumu.[23]

*Autores veidota tabula; Avoti: [20.;18.;23]

18. SGS paredz, ka, ja naudas vai tās ekvivalentu ieplūde ir atlikta, atlīdzības patiesā vērtība var būt mazāka par saņemtās vai saņemamās naudas nominālsummu. 18. SGS ir minēts sekojošais piemērs – uzņēmums pircējam var izsniegt bezprocentu kredītu vai kā atlīdzību par preču pārdošanu pieņemt no pircēja parādzīmi, kuras procentu likme ir zemāka par tirgus procentu likmi.

Saskaņā ar 18. SGS, ja vienošanās faktiski ir finansēšanas darījums, atlīdzības patieso vērtību nosaka, diskontējot visas nākotnē saņemamās summas pēc domātas procentu likmes.

Domāto procentu likmi precīzāk var noteikt pēc:

1. dominējošās procentu likmes līdzīgam instrumentam, kura emitentam ir līdzīgs kredītvērtējums; vai
2. procentu likmes, kas diskontē instrumenta nominālsummu līdz preču vai pakalpojumu pašreizējai pārdošanas cenai naudā. [20]

15. SFPS standarts paredz, ka nosakot darījuma cenu, uzņēmumam ir jākorīgē solītā atlīdzības vērtība par naudas vērtības ietekmi laikā, ja līguma pusēm ir norādīts maksājuma grafiks. Līguma puses sniedz klientam (pircējam) vai uzņēmējam būtisku finansēšanas labumu nododot preces vai

Nosakot darījuma cenu, uzņēmumam ir jākorīgē solītā atlīdzības naudas vērtība laikā, ja līguma pušu maksājumu grafiks (tieši vai netieši) nodrošina klientu vai uzņēmumu ar ievērojamu labumu finansējuma, nododot preces vai pakalpojumus klientam. Šādos apstākļos, līgums ietver ievērojamu, būtisku finansēšanas sastāvdaļu. Ievērojama finansēšanas sastāvdaļa var pastāvēt neatkarīgi no tā vai finansēšanas solījums ir skaidri norādīts līgumā vai ietverts maksājumu noteikumos par kuriem līguma puses ir vienojušās. [23]

Solītās atlīdzības vērtības regulēšanas mērķis ievērojamai finansēšanas sastāvdaļai priekš uzņēmuma ir atzīt ieņēmumu vērtību, kas atspoguļo cenu, kuru klientam būtu jāmaksā par solītajā precēm vai pakalpojumiem, ja klients ir samaksājis naudas veidā par šīs precēm vai pakalpojumiem, kad klientam tie tiek nodoti.

Uzņēmumam jānovērtē visi svarīgie fakti un apstākļi, lai novērtētu, vai līgums ietver sevī finansēšanas sastāvdaļu un vai šī finansēšanas sastāvdaļa ir būtiska, ievērojama, ieskaitot sekojošo:

2. atšķirību (starpību), ja tāda pastāv, starp solītās atlīdzības vērtību un pārdošanas cenu naudas formā par solītajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem; un
3. un kopējā ietekme no abiem sekojošajiem:
 - 2.1. paredzamais ilgums starp to, kad uzņēmums nodot preci vai pakalpojumu klientam, un kad klients samaksā par šo preci vai pakalpojumu; un
 - 2.2. dominējošās procentu likmes attiecīgajā tirgū. [23]

Neskatoties uz minēto novērtējumu līgumā ar klientu nepastāv būtiskas, finansēšanas sastāvdaļas, ja pastāv kāds no sekojošā:

1. klients maksā par preci vai pakalpojumu avansā un šo preču vai pakalpojumu nodošanas grafiks ir pēc klienta ieskatiem;
2. ievērojama atlīdzības vērtība, ko solījis klients ir mainīga, un šīs atlīdzības vērtība vai grafiks mainās pamatojoties uz notikumiem nākotnē, vai arī nenotikušiem notikumiem, kas būtiski neietver klienta vai uzņēmuma kontroli (piemēram, ja atlīdzība ir „uz pārdošanas bāzes” balstīta autoratlīdzība);

3. atšķirība (starpība) starp solīto atlīdzību un preces vai pakalpojuma pārdošanas cena naudas formā nerodas klienta vai uzņēmuma finanšu nosacījumu dēļ, un atšķirība (starpība) starp šīm abām vērtībām ir proporcionāla izmaiņu iemeslu starpībai. Piemēram, samaksas noteikumi var nodrošināt uzņēmumam vai klientam aizsardzību no otras puses nespējas pienācīgi pabeigt dažus vai visus tās pienākumus saskaņā ar līgumu. [23]

Kā praktisku regulēšanas līdzekli, uzņēmumam nav nepieciešams pielāgot solīto atlīdzības vērtību priekš būtiska finansēšanas sastāvdaļas efekta, ja līgumu uzsākot, uzņēmums sagaida, ka periods starp – kad vienība nodot preces vai pakalpojumus klientam – un – kad klients samaksā par šīm precēm vai pakalpojumiem, būs viens gads vai mazāk.

Lai uzņēmums sasniegtu solītās atlīdzības regulēšanas mērķi priekš būtiskas finansēšanas sastāvdaļas, ja tāda līgumā pastāv, uzņēmumam jāizmanto diskonta likme, kas būtu atspoguļota atsevišķos finanšu darījumos starp uzņēmumu un tā klientu uzsākot līgumu. Pēc līguma darbības uzsākšanas, uzņēmums nedrīkst atjaunot diskonta likmi dēļ procentu likmju izmaiņām vai dēļ citiem apstākļiem (piemēram, klienta kredītriska novērtējuma izmaiņām). [23]

Autore apkopojusi informāciju 1.10. tabulā par preču un pakalpojumu identificēšanu līgumā pamatojoties uz 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS.

1.10. tabulā iekļauto informāciju par 18. SGS autore papildina ar šādu piemēru, kas iekļauts 18. SFS standartā: „Ja produkta pārdošanas cenā ir iekļauta identificējama vērtība par sekojošu apkalpošanu, šī vērtība tiek atzīta, kā ieņēmumi periodā, kurā tiek veikts pakalpojums. Kā arī pretēji, atzīšanas kritērijus piemēro diviem vai vairākiem darījumiem kopā tad, kad tie ir saistīti tādā veidā, ka tirdzniecības ietekmi nevar izprast, neapskatot darījuma virkni kopumā. Piemēram, uzņēmums var pārdot preces un tajā pašā laikā noslēgt atsevišķu līgumu par preču atpirkšanu atpakaļ vēlāk. Šādā gadījumā konkrētajā piemērā darījumi nav neatkarīgi, bet tie ir saistīti savā starpā, tāpēc darījumus jāaplūko kopā”. [20]

Savukārt 15. SFPS standartā iekļauti konkrēti faktori, kas norāda, ka uzņēmumam ir solījums nodot preci vai pakalpojumu klientam, kas ir atsevišķi identificējams. Šādi faktori var būt, piemēram:

1. uzņēmums nesniedz būtisku pakalpojumu integrētai precei vai pakalpojumam, kas attēlo apvienotu produkciju, par kuru klients ir noslēdzis līgumu. Tas ir, piemēram, uzņēmums neizmanto preci vai pakalpojumu, lai ražotu vai piegādātu kombinētu, apvienotu produkciju vai pakalpojumu, kuru būtu precizējis pats klients;

2. prece vai pakalpojums nav būtiski izmainīts vai pielāgots citai precei vai pakalpojumam, kas apsolīts līgumā;
3. prece vai pakalpojums nav lielā mērā atkarīgs no (vai nav lielā mērā savstarpēji saistīts ar) citām precēm vai pakalpojumiem, kuri ir solīti līgumā. [23]

1.10.tab.

Preču un pakalpojumu identificēšana līgumā saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS*

Standarts:	18.SGS	11. SGS	15. SFPS
Preču un pakalpojumu identificēšana līgumā	Atzīšanas kritērijus attiecina parasti atsevišķi katram darījumam, tomēr noteiktos apstākļos atzīšanas kritēriji jāpiemēro atsevišķi identificējamām sastāvdaļām, lai atspoguļotu darījuma būtību.[20]	Nav noteiktu vadlīniju	Standartā uzrādīti konkrēti faktori, kas norāda, ka uzņēmuma solījums atdot precī vai pakalpojumu klientam ir atsevišķi identificējams. [23]

* Autores izveidota tabula; Avoti: [20.;23.]

Autore secina, ka pirms 15. SFPS standarta izstrādāšanas, nebija konkrētu norādījumu par preču vai pakalpojumu identificēšanu, tāpēc bija lielāka iespēja variēt ar lēmumiem par preces vai pakalpojuma identificēšanu līgumā. 15. SFPS standarts paredz ieņēmumus no līgumiem piešķirt katrai noteiktai, individuālai precei vai sniegtam pakalpojumam pamatojoties uz relatīvi patstāvīgu, neatkarīgu pārdošanas cenu. [23]

Salīdzinot 18. SGS ar 15. SFPS, autore secina, ka 18. SGS nav īpašu prasību, lai noteiktu atsevišķas, individuālas preces vai pakalpojumus, kas būtu iekļauti līgumā. Uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar būvniecību bieži vien līgumos ir vairāki elementi. 15. SFPS var ietekmēt to, vai līgumā iekļautie elementi ir jāatzīst atsevišķi. Kā arī 15. SFPS var ietekmēt identificējamu atsevišķu pakalpojumu saistību, kas ir ietverta būvniecības līgumā, kas aptver, piemēram, dizainu, būvniecību. [23]

Autore 1.11. tabulā apkopojusi informāciju par garantijām saskaņā ar 18. SGS 11. SGS un 15. SFPS.

Izvērtējot 1.11. tabulas informāciju, autore secina, ka jaunais standarts ievieš izmaiņas garantiju uzskaitē, jo saistībā ar 18. SGS un 11. SGS noteiktu vadlīniju par garantiju uzskaiti nav, tās ir jāuzskaita saskaņā ar 37. SGS „Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi”.

Garantiju uzskaitē saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS.*

Standarti:	18. SGS	11. SGS	15. SFPS
Garantijas	Nav noteiktu vadlīniju	Nav noteiktu vadlīniju	Izšķir divu veidu garantijas: 1. garantija, kas klientam sniedz pārlicēbu, ka produkts atbilst atrunātajai specifikācijai; 2. garantija, kā papildus pakalpojums produktam.[23]

*Autores veidota tabula; Avoti: [20.;18.;23.]

Ja klientam ir iespēja iegūt garantiju atsevišķi, piemēram, tāpēc, ka garantija ir novērtēta vai apspriesta atsevišķi, garantija ir noteikts, individuāls pakalpojums klientam kā produkta papildinājums, kas ir sīkāk aprakstīts līgumā. Šādos apstākļos, uzņēmumam ir jāuzskaita absolūtā garantija, kā izpildes pienākums, kā arī ir jāpiešķir daļa no darījuma cenas šim izpildes pienākumam. Ja klientam, nav iespējas iegūt garantiju atsevišķi, tad uzņēmumam ir jāuzskaita garantija saskaņā ar 37. SGS „Uzkrājumi, iespējamās saistības un iespējamie aktīvi” noteikumiem, izņemot gadījumus, kad solītā garantija, vai daļa no solītās garantijas nodrošina klientu ar papildus pakalpojumu, lai garantētu, ka produkts atbilst atrunātajai specifikācijai. Ja garantija vai daļa no garantijas nodrošina klientam papildus pakalpojumu garantējot, ka produkts atbilst atrunātajai specifikācijai, tad absolūtais pakalpojums ir jāuzskaita, kā izpildes pienākums, tāpēc uzņēmumam ir jāpiešķir darījuma cena gan produktam, gan pakalpojumam (garantijai). Ja uzņēmums piedāvā gan garantijas – pārlicēbas tipa garantiju, gan arī servisa tipa garantiju, bet nevar pamatoti atskaitīties par tiem atsevišķi, tad uzņēmumam jāuzskaita abas garantijas kopā, kā viens izpildes pienākums. [23]

Autore secina, ka jaunais 15. SFPS standarts izšķir divu veidu garantijas:

1. garantija, kas klientam sniedz pārlicēbu, ka produkts atbilst atrunātajai specifikācijai; un
2. garantija, kā papildus pakalpojums produktam.

Ja klientam ir izvēles iespējas, vai iegādāties garantiju vai nē, tad garantija vienmēr jāuzskaita kā atsevišķs pakalpojums.[23] Ja garantijā ir noteikti abi elementi (nodrošināšana un apkalpošana), tad darījuma cena tiek piešķirta produktam un pakalpojumam pieņemamā veidā.

Piemēram, garantija var gan garantēt, nodrošināt produkta kvalitāti, gan arī sniegt bezmaksas tehnisko apkopi noteiktā laika periodā.

Autore secina, ka ja garantija ietver abus elementus (gan nodrošināšanu, gan apkalpošanu), tad uzņēmumam būs jāpieņem lēmums, lai noteiktu kā sadalīt darījuma cenu saprātīgā veidā un tas var izmainīt garantiju uzskaiti tādu, kāda tā ir pirms 15. SFPS piemērošanas.

1.12.tab

Līguma grozījumi saskaņā ar 18. SGS, 11. SGS un 15. SFPS*

Standarts:	18. SGS	11. SGS	15. SFPS
Līguma grozījumi	Nav noteiktu vadlīniju	Līguma ieņēmumu vai līguma izmaksu aplēses izmaiņu ietekmi vai līguma iznākuma aplēses izmaiņu ietekmi uzskaita kā grāmatvedības aplēses izmaiņas. [18]	Līguma modifikācija pastāv tad, ja līgumslēdzējpusē apstiprina līguma grozījumus, kas līgumslēdzējiem rada vai jaunas tiesības, vai arī jaunus pienākumus. [23]

*Autores izveidota tabula; Avoti: [20.;23.;18.]

Saskaņā ar 11. SGS procentuālās izpildes metodi piemēro kumulatīvi katrā pārskata periodā līguma ieņēmumu un līguma izmaksu kārtējām aplēsēm, tādēļ līguma ieņēmumu vai līguma izmaksu aplēses izmaiņu ietekmi vai līguma iznākuma aplēses izmaiņu ietekmi uzskaita kā grāmatvedības aplēses. Mainītās aplēses lieto, lai noteiktu ieņēmumu un izdevumu summu, kuru atzīst peļņā vai zaudējumos izmaiņu veikšanas periodā un nākamajos periodos. [18]

Saskaņā ar 15. SFPS līguma grozījumi ir līguma izmaiņas darbības jomā vai cenās (vai abos), kas tiek apstiprināti līguma slēdzējpusēm. Līguma modifikācija pastāv tad, ja līgumslēdzējpusē apstiprina līguma grozījumus, kas līgumslēdzējiem rada vai jaunas tiesības, vai arī jaunus pienākumus. Līguma grozījumi var tikt apstiprināti rakstiski, mutiski vienojoties vai arī netieši apstiprināti ar ierasto uzņēmējdarbības praksi. Ja līgumslēdzējpusē nav apstiprinājušas līguma grozījumus, tad uzņēmumam ir jāturpina piemērot 15. SFPS esošajam līgumam līdz tam laikam, kad līguma grozījumi tiek apstiprināti visām līguma pusēm. [23]

Autore secina, ka 11. SGS ir iekļautas tikai daļējas norādes par to, kā atskaitīties par līguma grozījumiem, savukārt jaunais 15. SFPS standartā ir iekļauti precīzāku informāciju par līguma grozījumiem.

Jaunajā 15 SFPS standartā nav atsevišķi iekļauta informācija par būvlīgumiem, par kuru uzskaiti šobrīd vēsta 11. SGS „Būvlīgumi”, līdz ar to jaunajā standartā nav norādītas arī 11. SGS

iekļautās definīcijas un sīkāka informācija par konkrēti būvlīgumu atzīšanu un novērtēšanu. Jaunais standarts 15 SFPS aptver līgumus ar klientiem. Standartā nav norādīti konkrēti līgumi, līdz autore secina, ka, tā kā 15 SFPS aizstāj standartu 11. SGS, tad 15 SFPS standarts turpmāk būs jāpiemēro būvlīgumu un līgumu par nekustamā īpašuma būvniecību uzskaitē.

Autore uzskata, ka jauno standartu piemērojot varētu rasties problēmas dēļ tā, ka 15 SFPS aizstāj standartus un to interpretācijas, kuros ir iekļautas definīcijas un sīkāks teorētiskā bāze par konkrētiem līgumiem, kas jaunajā 15 SFPS standartā tik sīki norādīts nav.

Autore secina, ka uzņēmuma darbiniekiem, kas izstrādā līgumus ar klientiem ir nopietni jāanalizē līguma nosacījumi, kā arī jākonsultējas ar uzņēmuma grāmatvedi, jo līguma noteikumi var ietekmēt to, vai ieņēmumi būs atzīti tekošajā gada pārskatā vai arī tie būs jāatzīst nākamajā finanšu gadā.

1.3. Guvumu raksturojums

1. SGS nosaka, ka finanšu pārskati ir uzņēmuma finansiālā stāvokļa un finansiālo rezultātu strukturēts attēlojums. Finanšu pārskatu mērķis ir sniegt tādu informāciju par uzņēmuma finansiālo stāvokli, finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām, kura ir noderīga plašam lietotāju lokam saimniecisku lēmumu pieņemšanā. Finanšu pārskati arī parāda vadībai uzticēto līdzekļu pārvaldīšanas rezultātus. Lai finanšu pārskatos tiktu sniegta informācija par uzņēmuma finansiālo stāvokli, finansiālajiem rezultātiem un naudas plūsmām, kas būtu saprotama un noderīga plašam lietotāju lokam, finanšu pārskatos jāsniedz informācija par uzņēmuma:

1. aktīviem;
2. saistībām;
3. pašu kapitālu;
4. ienākumiem un izdevumiem, ieskaitot **guvumus** un zaudējumus, un
5. īpašnieku iemaksām un peļņas sadali īpašniekiem, kas darbojas saskaņā ar īpašnieku tiesībām, un
6. naudas plūsmām. [16]

Ieguvumi ir cita veida ienākumi, kas arī atbilst ienākumu definīcijai un rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā vai arī citādi, ieguvumi atspoguļo ekonomiskā izdevīguma pieaugumu, tāpēc neatšķiras no ieņēmumiem pēc rakstura. [16]

1. SGS nosaka, ka guvumi ir citu vispārējo ienākumu sastāvdaļa. Citi vispārējie ienākumi, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ietver ienākumu un izdevumu posteņus

(iekļaujot pārklasifikācijas korekcijas), kas netiek iekļauti peļņā vai zaudējumos, kā pieprasa vai pieļauj citi SFPS.

1. SGS noteikts, ka **citu vispārējo ienākumu sastāvdaļas ietver:**

1. izmaiņas pārvērtēšanas pārsniegumā (16. SGS „Pamatlīdzekļi” un 38. SGS „Nemateriālie aktīvi”);
2. definētu pabalstu plānu atkārtotus novērtējumus (19. SGS „Darbinieku pabalsti”);
3. guvumus un zaudējumus, kas radušies, pārrēķinot darbības ārvalstīs finanšu pārskatus (21. SGS „Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme”);
4. guvumus un zaudējumus, kas radušies, pārvērtējot pārdošanai pieejamos finanšu aktīvus (39. SGS „Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana”);
5. efektīvo no naudas plūsmas riska ierobežošanas instrumenta gūto peļņas vai zaudējumu daļu (39. SGS „Finanšu instrumenti: atzīšana un novērtēšana”). [16]

1.2.attēlā autore norāda guvumu klasifikāciju.

Guvumu klasifikācija	
Neto uzrādīšanas princips	Pārklasifikācija uz Peļņas vai zaudējuma aprēķinu

*1.2.att.Guvumu klasifikācija**

*Autores izveidots attēls; Avoti:[21.;16.]

Saistībā ar guvumiem, 16. SGS norāda, ka: „**Guvumus** un zaudējumus, kas rodas, veicot līdzīgus darījumus, jāuzrāda pēc neto principa, piemēram, guvumi un zaudējumi no ārvalstu valūtas maiņas vai guvumi un zaudējumi no pārdošanai turētiem finanšu instrumentiem. Ja šādi ienākumi un izdevumi ir būtiski, uzņēmumam tie jāuzrāda atsevišķi”.

Ieguvumu vai zaudējumu, kas radies dēļ pamatlīdzekļu objekta atzīšanas pārtraukšanas, nosaka, kā starpību starp neto atsavināšanas ieņēmumiem, ja tādi ir, un objekta uzskaites vērtību.[19]

Guvumu neto princips ir uzrādīts 21. SGS „Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme”, kurā iekļauti guvumi saistībā ar ārvalstu valūtas kursu ietekmi - valūtas kursa starpības, kas radušās norēķinu rezultātā attiecībā uz monetāriem posteņiem vai pārrēķinot monetāros posteņus pēc kursiem, kas atšķiras no tiem, pēc kuriem tie tika pārrēķināti sākotnējās atzīšanas brīdī attiecīgajā periodā vai iepriekšējos finanšu pārskatos, jāatzīst peļņas vai zaudējuma aprēķinā periodā, kurā tās radušās, izņemot gadījumus, kad kursu starpība, kas radusies no monetāra

posteņa, kurš veido daļu no pārskatu sniedzēja uzņēmuma neto ieguldījuma ārvalstu darbībā, jāatzīst apvienotajā ienākumu pārskatā.[21]

Uzņēmums darbību ārvalstīs var īstenot divos veidos. Tam var būt darījumi ārvalstu valūtā vai darbība ārvalstīs.

Uzņēmumam var būt monetārais postenis, kas saņemams no darbības ārvalstīs vai maksājams tai. Postenis, par kuru nav plānots norēķināties, ne arī ir ticams, ka tas notiks tuvākajā nākotnē, būtībā ir daļa no uzņēmuma neto ieguldījuma darbībā ārvalstīs. Šādi monetārie posteņi iekļauj ilgtermiņa debitoru parādus vai aizdevumus. Tajos netiek iekļauti parādi piegādātājiem vai darbuzņēmējiem. [21]

Uzņēmums, kuram ir monetārs postenis, kas saņemams vai maksājams saistībā ar darbību ārvalstīs, var būt jebkurš koncerna meitasuzņēmums. Piemēram, uzņēmumam ir divi meitasuzņēmumi A un B. Meitasuzņēmums B veic darbību ārvalstīs. Meitasuzņēmums A piešķir aizdevumu meitasuzņēmumam B. Meitasuzņēmuma A aizdevums, kas saņemams no meitasuzņēmuma B, būtu daļa no uzņēmuma neto ieguldījumiem meitasuzņēmumā B, ja tuvākajā laikā nav plānota vai iespējama aizdevuma atmaksa. Tas tā būtu arī tad, ja meitasuzņēmums A pats veiktu darbību ārvalstīs. [27]

SFPS nosaka, vai un kādos gadījumos iepriekš neatspoguļotos ienākumos iekļautās summas ir **jāpārklasificē peļņas vai zaudējumu aprēķinā** uz peļņu vai zaudējumiem. 1. SGS standartā tāda pārklasifikācija tiek apzīmēta kā “pārklasifikācijas korekcija”. 1. SGS nosaka, ka pārklasifikācijas korekcija tiek atspoguļota kopā ar attiecīgo citu peļņas vai zaudējumu aprēķinā neatspoguļoto ienākumu posteni periodā, kad korekcija pārklasificēta uz peļņu vai zaudējumiem. Kā arī 1. SGS iekļauts šāds piemērs: „No pārdošanai pieejamo finanšu aktīvu posteņa realizācijas gūto peļņu iekļauj pašreizējā perioda peļņā vai zaudējumos. Šīs summas pašreizējā vai iepriekšējos periodos var būt iekļautas citos peļņas vai zaudējumu aprēķinā neatspoguļotos ienākumos kā nerealizētie guvumi. Nerealizētie guvumi jāatskaita no citiem ienākumiem, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā periodā, kad realizētie guvumi ir pārklasificēti uz peļņu vai zaudējumiem, lai apvienotajā ienākumu pārskatā šī peļņa nebūtu iekļauta dubulti.” [16]

Pārklasifikācijas korekcijas 1. SGS ir definēta, ka tā ir summas, ko no citiem ienākumiem, kas netiek atspoguļoti peļņas vai zaudējumu aprēķinā pašreizējā vai iepriekšējā periodā, pārklasificē uz peļņu vai zaudējumiem pašreizējā periodā.” Pārklasifikācijas korekcijas rodas, piemēram, atsavinot darbību ārvalstīs, pārtraucot atzīt pārdošanai pieejamos finanšu aktīvus.[16]

Standarti, kuri paredz guvumus, nosaka, ka guvumi ir ienākumi. Savukārt standartā 38. SGS „Nemateriālie aktīvi” ir arī minēts, ka guvumi netiek klasificēti, kā ieņēmumi.[22] Tas nozīmē, ka, ja pat jaunajā 15. SFPS standartā nav minēts, ka ienākumi ietver gan ieņēmumus, gan guvumus, kā tas ir norādīts 18. SGS „Ieņēmumi”, autore apskatos standartus, kuros iekļauta informācija par guvumiem, secina, ka standartos ir iekļauta informācija par to, ka ienākumi ir guvumi, bet netiek klasificēti, kā ieņēmumi.

1.4. Izdevumu atzīšana un novērtēšana

Šīs nodaļas apakšnodaļā autore apskatīs izdevumu atzīšanu un novērtēšanu, kā arī izdevumu veidu sadalījumu. Apakšnodaļā autore norādīs arī no iepriekš apskatītajiem standartiem izdevumus – 11. SGS, 18. SGS un 15. SFPS.

Izdevumi ir saimnieciskās darbības procesā iztērētie līdzekļi. Tādi faktori, kā saistību pieaugums un aktīvu samazinājums, pārskata periodā samazina ekonomisko ieguvumu uzņēmumam. [10,5]

Savukārt A. Ludborža grāmatā „Finanšu grāmatvedības tirdzniecībā” **izdevumi** ir definēti kā aktīvu aizplūdes, izlietojuma vai saistību pieauguma veidā radies ekonomiskā izdevīguma kritums pārskata periodā, kā rezultātā samazinās pašu kapitāls, izņemot tā sadali starp īpašniekiem. Jēdziens „izdevumi” aptver gan zaudējumus, gan izdevumus, kas rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā: algas, nolietojums, ražošanas izmaksas u.c.

Savukārt **zaudējumi** tiek pieskaitīti cita veida izdevumiem, kas arī atbilst augstākminētajai izdevumu definīcijai un rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā vai citādi. Zaudējumi atspoguļo ekonomiskā izdevīguma kritumu un to var ticami novērtēt. Tas nozīmē, ka izdevumus atzīst vienlaikus ar saistību pieaugumu (piemēram, uzkrājot darba algas maksājumus darbiniekiem) vai aktīvu samazinājuma atzīšanu (piemēram, uzskaitot pamatlīdzekļu nolietojumu). [11,205]

Uzņēmuma **izdevumus atzīst** saistībā ar attiecīgo ienākumu atzīšanu vienā pārskata periodā. Grāmatvedībā veic atlikto un kārtējo izdevumu uzskaiti. Atliktos izdevumus parāda bilancē, kā nākamo periodu izmaksas, savukārt, kārtējo izdevumus uzskaita operatīvajos kontos, un atspoguļo pārskatā “Peļņas vai zaudējuma aprēķins”, līdz ar to aprēķinot uzņēmuma darbības finansiālos rezultātus.

Uzņēmuma kārtējos pārskata gada izdevumus var iedalīt divās daļās:

1. Izdevumi, kas tieši saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību un ir radušies, lai gūt ienākumus;

2. Izdevumi, kuri nav tieši saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību, bet tomēr saimniecisko darbību ietekmē.

Darba turpinājumā, autore pētīs abus divus pārskata gada izdevumu veidus. Izdevumi, kas tieši saistīti ar saimniecisko darbību un atbild uz jautājumu – “kas iztērēts”. [10,26] Savukārt, pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību. Šie izdevumi, aprēķinot ienākuma nodokli, palielina apliekamo ienākumu. Ar saimniecisko darbību nesaistīto izdevumu sastāvs un saturs noteikts likumā “Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 5.pantā. [10,28]

Likums „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 5. pants nosaka to, ka pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus iekšzemes uzņēmuma un pastāvīgās pārstāvniecības izdevumus īpašnieku vai darbinieku atpūtai, atpūtas ceļojumiem, izklaidēšanās pasākumiem un ar saimniecisko darbību nesaistītiem īpašnieku vai darbinieku braucieniem ar nodokļa maksātāja autotransportu, pabalstiem, dāvinājumiem, dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem (izņemot ienākumam pielīdzinātos aizdevumus, par kuriem aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis), ārkārtas dividendes, kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās (natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar iekšzemes uzņēmuma un pastāvīgās pārstāvniecības saimniecisko darbību.

Jāņem vērā, ka no apliekamā ienākuma nedrīkst atskaitīt maksātājam piederošo sociālās infrastruktūras objektu izveidošanas izdevumu summu. [4]

Maksātājam piederošie vai tā lietošanā esošie sociālās infrastruktūras objekti likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” izpratnē ir dzīvokļu un komunālās saimniecības objekti, izglītības, kultūras, sporta, sabiedriskās ēdināšanas un medicīniskās aprūpes iestādes, kuru pakalpojumi tiek sniegti un īres maksa noteikta par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, vai bez maksas, ja šie objekti nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību.

Pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaitāmi arī ziedojumi vai dāvinājumi citām personām, galvojuma summas, kuras nodokļa maksātājam kā galvniekam ir jāizmaksā saskaņā ar galvojuma līgumu, atskaitījumi no peļņas, apgrozījuma vai cita bāzes lieluma, kurus nodokļa maksātājs veic pēc savas iniciatīvas, pēc tā īpašnieka rīkojuma vai saskaņā ar likumiem, un tādi izdevumi, kas ekonomiski nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. [4]

Pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, nepieskaita:

1. izdevumus darbinieka nogādāšanai no dzīvesvietas uz darbu un no darba uz dzīvesvietu, ja darba specifikas dēļ darbiniekam nav iespējams nokļūt darbā vai nokļūt pēc darba dzīvesvietā ar sabiedrisko transportu.
2. transportlīdzekļa (izņemot reprezentatīvo vieglo automobili) ekspluatācijas izdevumus mēnešos, kuros par transportlīdzekli tiek maksāts uzņēmumu vieglo transportlīdzekļu nodoklis, neatkarīgi no tā, vai attiecīgais transportlīdzeklis ir izmantots tikai saimnieciskajā darbībā. [4]

LR likums „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” nosaka, ka: „Pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita materiālās vērtības, mantiska vai citāda rakstura labumus, kuri izlietoti noziedzīga nodarījuma izdarīšanai, tostarp doti valsts amatpersonai kā kukulis vai valsts vai pašvaldības iestādes darbiniekam, kurš nav valsts amatpersona, vai valsts institūcijas pilnvarotai tādai pašai personai par nelikumīgu darbību izdarīšanu, vai arī privātpersonai komerciālas uzpirkšanas nolūkos.” [4]

Atspoguļojot uzskaitē izdevumus, kas nav saistīti ar saimnieciskās darbību, nepieciešama izdevumu analīze. Analizējot konkrētos izdevumus jāpievērš uzmanība:

1. izdevumiem, kuri ir vispārēji un kurus nav iespējams identificēt, tas ir, noteikt, vai tie ir īpašnieku vai uzņēmuma darbinieku personiskais labums;
2. izdevumi, kuri pamatojas uz esošajiem dokumentiem, saistīti ar konkrētu personu.

Uzņēmumam ir pienākums novērtēt izdevumus. Izdevumiem jābūt pamatotiem ar attaisnojuma dokumentiem) un noteikt, vai tie ir saistīti ar attiecīgā uzņēmuma saimniecisko darbību. [10,29]

Kā jau autore minēja, izdevumus vajag pamatot ar attaisnojuma dokumentiem, kuri, piemēram, apliecina ražošanas izmaksas. Attaisnojuma dokumenti ir tie dokumenti, kas nodrošina uzņēmuma izdevumu uzskaiti un sākotnējo atspoguļošanu. Attaisnojuma dokumentu veidlapas, to aizpildīšanas kārtību un dokumentu apriti nosaka uzņēmuma vadībai. Izdevumu noformēšana ar attaisnojuma dokumentiem ir ļoti svarīga un nepieciešama, jo tie ļauj noteikt izdevumu saturu, kā arī saistības ar konkrētā uzņēmuma saimniecisko darbību, kā arī nosaka, to, uz kādu pārskata periodu izdevumi attiecināmi. [10,30]

Jāpievērš uzmanība, ka uzņēmuma saimnieciskā darbība saistīta ne vien ar preču un pakalpojumu iegādes izmaksām, kuras nodrošina ekonomisko efektu kārtējā periodā, bet arī, piemēram, ar aktīvu iegādi ienākumus, ko nodrošina šādu aktīvu izmantošana, uzņēmums savukārt cer gūt turpmākajos periodos. Pie kapitālajām izmaksām pieder pamatlīdzekļu iegāde

kustama vai nekustama īpašuma formā, pamatlīdzekļu rekonstrukcijas, renovācijas un modernizācijas izdevumi, kapitālieguldījumi nomātos pamatlīdzekļos un nemateriālo aktīvu iegāde. Pamatlīdzekļos investējamās kapitālās izmaksas veido katra objekta iegādes izdevumi vai tās radīšanas pašizmaksa. Pārdošanas izmaksās iekļaujama pirkuma cena (ņemot vērā ievedmuitas un neatskaitāmos nodokļus bez saņemtajām atlaidēm), izdevumi, kas saistīti ar pamatlīdzekļa nogādāšanu tā izmantošanas vietā, kā arī izdevumi, kas nepieciešami, lai sagatavotu pamatlīdzekli izmantošanas paredzētajiem mērķiem līdz tā nodošanai ekspluatācijā.[10,39] Savukārt, rekonstrukcijas, atjaunošanas, modernizācijas un renovācijas izdevumi attiecināmi uz kapitālajām izmaksām, jo palielina pamatlīdzekļa ražošanas potenciālu vai paildzina tā ekspluatācijas laiku. Šos izdevumus neiekļauj pārskata gada izdevumos, bet par to apmēru palielina objekta vērtību un pakāpeniski noraksta objekta izmantošanas laikā. Rekonstrukcijas, modernizācijas un renovācijas izmaksu kapitalizācijas pamatojums ir iepriekš noformēta dokumentācija. Izmaksas kapitalizē ne vien materiālos ilgtermiņa aktīvos, kuri eksistē lietišķā formā, bet arī nemateriālos ieguldījumos. Pie tiem pieder ekskluzīvas tiesības izmantot intelektuālās īpašuma objektus (patenti, izgudrojumi, autortiesības, preču zīmju, tirdzniecības marku izmantošanas tiesības), licences, tai skaitā licences uz noteiktiem darbības veidiem, u.c. [10,40.-41]

Saskaņā ar „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma” 29. pantu: sabiedrības dibināšanas izdevumus un pētniecības izmaksas nedrīkst iekļaut bilancē (kapitalizēt). Tos noraksta izdevumos tajā pārskata gadā, kurā tie radušies. [2] Savukārt izmaksas, kas kapitalizētas pamatlīdzekļos un citos ilgtermiņa aktīvos, to kalpošanas laikā pakāpeniski pārceļ kārtējās izmaksās. Pamatlīdzekļu vērtības norakstīšanai izmanto amortizāciju kā nolietojuma naudas izteiksmi. [10,43]

Turpinājumā autore savu darbu papildinās, apskatot dažādu izmaksu veidus, kas ir līdzekļu patēriņš uzņēmējdarbības veikšanai. Uzņēmējdarbībā izdala:

1. tekošās izmaksas;
2. pagājušās izmaksas.

Tekošās izmaksas ir izmaksas, kas jau ir izdarītas, bet tie vēl nav nesušas ieņēmumus, bet pagājušās izmaksas ir tās izmaksas, kuras ir bijušas iepriekšējā uzskaites periodā, ir realizētas, devušas ieņēmumus, un citus ieņēmumus tās dot vairs nevar.

S. Saksonovas grāmatā “Uzņēmuma darbības plānošanas paņēmieni” izdala arī tādas izmaksas, kā:

1. produkta izmaksas;
2. perioda izmaksas;
3. neražošanas izmaksas.

Produkta izmaksas ir izmaksas, kuras var attiecināt uz produkta pašizmaksu, ja produkts vēl nav pārdots, šīs izmaksas atspoguļo uzņēmuma bilanci, kā gatavo ražojumu krājumi, bet, kad produkts tiek pārdots, šīs izmaksas parādās, kā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas peļņas un zaudējuma aprēķina postenī. Perioda izmaksas savukārt attiecinā uz to periodu, kad tās ir radušās, un tās netiek iekļautas produkta pašizmaksā, jo šīs izmaksas nav iespējams “glabāt noliktavā”. Par perioda izmaksām tiek uzskatītas neražošanas izmaksas, kas ir tādas izmaksas, kā administrācijas izmaksas – administrācijas algas un atbilstošie sociālie maksājumi, biroja uzturēšanas, kā arī pārdošanas izmaksas – tādas izmaksas, kā pārdevēju darba algas, transporta izdevumi un tamlīdzīgas izmaksas. [13,9]

Tiešās izmaksas, savukārt, ir tādas izmaksas, kuras var pilnībā attiecināt uz kalkulācijas objektu. Tiešās izmaksas iedalās:

1. tiešās materiālu izmaksas ir tieši izmantoto materiālu izmaksas produktu vai pakalpojumu ražošanā vai pārdošanā, vai arī pakalpojuma sniegšanā;
2. tiešās darba izmaksas ir nodarbināto strādnieku darba izmaksas, kuri ir tieši nodarbināti produkta ražošanā vai pakalpojumu sniegšanā;
3. citas tiešās izmaksas ir izmaksas, kas pilnībā saistās ar noteikta pakalpojuma sniegšanu vai produkta ražošanu.

Uzņēmumiem, darbības rezultātā, pastāv arī netiešās izmaksas, kas ir radušās produkta ražošanas vai pakalpojumu sniegšanas gaitā, bet nav pilnībā un tieši saistītas ar kalkulācijas objektu. Netiešās izmaksas iedalās:

1. netiešās materiālu izmaksas – ražošanas iekārtu nolietojums, enerģijas izmaksas;
2. netiešās darba izmaksas – darba algas ar sociālajiem maksājumiem ražošanas vadītājiem;
3. citas netiešās izmaksas – ēkas apdrošināšana. [13,11-12]

Kā arī uzņēmumam pastāv arī tādas izmaksas, kuras mainās vai arī paliek nemainīgas (fiksētas), vai arī kuras ir vadāmas un tās vada uzņēmuma struktūrvienību vadītāji, vai arī nevadāmas izmaksas, kuras vadītāji nespēj kontrolēt, jo tās nav atkarīgas no viņu lēmumiem vai darbības. [13,17]

11. SGS „Būvlīgumi” noteikts, ka: „Ja būvlīguma iznākumu var ticami aplēst, ar būvlīgumu saistītās līguma izmaksas jāatzīst par izdevumiem, ņemot vērā līguma darbības izpildes stadiju pārskata perioda beigās.” Savukārt, no būvlīguma gaidāmie zaudējumi uzreiz jāatzīst par izdevumiem saskaņā ar 11. SGS 36. punktu, kas ir sekojošs: „Ja ir ticams, ka līguma kopējās izmaksas pārsniegs līguma kopējos ieņēmumus, gaidāmie zaudējumi uzreiz jāatzīst par izdevumiem.” [18]

Tā, kā standartā minēts, ka, ja būvlīguma iznākumu var ticami aplēst, ar būvlīgumu saistās līguma izmaksas jāatzīst izdevumos, tad darba turpinājumā autore apskatīs 11. SGS iekļauto informāciju par izmaksām.

Līguma izmaksās, saskaņā ar 11. SGS „Būvlīgumi” jāiekļauj:

1. izmaksas, kuras tieši attiecas uz konkrētu līgumu;
2. izmaksas, kuras attiecināmas uz līguma darbību kopumā un kuras var iedalīt šim līgumam;
3. citas šāda veida izmaksas, kuras īpaši sedz klients saskaņā ar līguma noteikumiem.[18]

Izmaksas, kuras tieši attiecas uz konkrētu līgumu, saskaņā ar 11. SGS, ir:

1. būvniecībā izlietoto materiālu izmaksas;
2. mašīnu un iekārtu nomas izmaksas;
3. līgumā paredzēto lietojamo mašīnu un iekārtu nolietojums;
4. mašīnu, iekārtu un materiālu transportēšanas izmaksas uz būvlaukumu un no tā;
5. projekta un ar līgumu tieši saistītās tehniskās palīdzības izmaksas;
6. objekta darbaspēka izmaksas, tostarp attiecībā uz objekta uzraudzību;
7. labošanas un garantijas darba aplēstās izmaksas, ieskaitot gaidāmas garantijas izmaksas; un
8. trešo personu prasījumi. [18]

Izmaksas, kuras tieši attiecas uz konkrētu līgumu, var samazināt jebkādi nejauši ienākumi, kas nav iekļauti līguma ieņēmumos, piemēram, ienākumi no pārpalikušo materiālu pārdošanas un mašīnu un iekārtu atsavināšanas, beidzoties līguma termiņam.

Saskaņā ar 11. SGS, izmaksas, kuras var attiecināt uz līguma darbību kopumā un kuras var iedalīt konkrētiem līgumiem, ir:

1. apdrošināšana;
2. projekta un ar konkrētu līgumu tieši nesaistītas tehniskās palīdzības izmaksas; un

3. būvniecības pieskaitāmās izmaksas. [18]

Izmaksas, kuras var attiecināt uz līguma darbību kopumā, un kuras var iedalīt konkrētiem līgumiem, sadala, lietojot metodes, kuras ir sistemātiskas un racionālas un kuras konsekventi piemēro visām izmaksām, kam ir līdzīgas īpašības. [18]

Izmaksas, kuras nevar attiecināt uz līguma darbību vai nevar iedalīt līgumam, neiekļauj būvlīguma izmaksās. Izmaksas, kuras nevar attiecināt uz līguma darbību vai nevar iedalīt līgumam ir:

1. vispārējās administratīvās izmaksas, kuru atlīdzināšana līgumā nav noteikta;
2. pārdošanas izmaksas;
3. pētniecības un attīstības izmaksas, kuru atlīdzināšana līgumā nav noteikta; un
4. dīkstāvē esošu mašīnu un iekārtu nolietojums, kuras nelieto konkrētam līgumam. [18]

Līguma izmaksas, kuru atgūšana nav ticama, uzreiz atzīst par izdevumiem. 11. SGS iekļauti gadījumi, kad radušos līguma izmaksu atgūstamība nav ticama un kad līguma izmaksas var būt uzreiz jāatzīst par izdevumiem, attiecas, piemēram, uz šādiem līgumiem:

1. kas nav pilnībā īstenojami, t. i., to juridiskais spēks tiek nopietni apšaubīts;
2. kuru pabeigšana ir atkarīga no nepabeigtas tiesas prāvas iznākuma vai tiesību aktiem;
3. par īpašumiem, kurus, iespējams, konfiscēs vai atsavinās piespiedu kārtā;
4. kuros noteiktos pienākumus klients nevar izpildīt; vai
5. kurus darbuzņēmējs nevar pabeigt vai citādi izpildīt savus līgumā noteiktos pienākumus. [18]

11. SGS 36. punkts nosaka, ka: „Ja ir ticams, ka līguma kopējās izmaksas pārsniegs līguma kopējos ieņēmumus, gaidāmie zaudējumi uzreiz jāatzīst par izdevumiem.” Līdz ar to autore norādīs arī informāciju par zaudējuma summas noteikšanu.

Šo zaudējumu summu nosaka neatkarīgi no:

1. tā, vai līgumā paredzētais darbs ir uzsākts vai ne;
2. līguma darbības izpildes stadijas; vai
3. peļņas summas, kas sagaidāma no citiem līgumiem, kurus neuzskata par vienu būvlīgumu saskaņā ar 11. SGS 9. punktu. [18]

Savukārt 11. SGS 9. punkts ir šāds: „Līgumu grupa neatkarīgi no tā, vai tie ir līgumi ar vienu vai vairākiem klientiem, jāuzskata par vienu būvlīgumu, ja:

1. vienošanās par līgumu grupu notiek kopumā;

2. līgumi ir tik cieši savstarpēji saistīti, ka būtībā tie ir viena projekta daļa ar kopēju peļņu; un

3. līgumus izpilda vienlaicīgi vai secīgi”. [18]

15. SFPS nosaka uzskaiti papildu izmaksām, kuras rodas, lai noslēgtu līgumu ar klientu, kā arī izmaksām, kas radušās, lai izpildītu līgumu ar klientu, ja vien šo izmaksu uzskaitē nav noteikta citā standartā. 15. SFPS minētos punktus izmaksu uzskaitē attiecina tikai uz izmaksām, kas ir attiecināmas uz līgumu ar klientu.

Saskaņā ar 15. SFPS uzņēmumam ir jāatzīst papildus izmaksas līgumā ar klientu, kā aktīvs, ja uzņēmums plāno atgūt šīs izmaksas (15 SFPS 91.punkts), tāpēc vispirms autore norādīs, kas 15. SFPS izpratnē ir papildus izmaksas līguma iegūšanai. Papildus izmaksas līguma iegūšanai ir tādas izmaksas, kas uzņēmumam rodas, lai iegūtu līgumu ar klientu, kuras nebūtu radušās, ja līgums netiktu iegūts (piemēram, pārdošanas komisija). Svarīgi ir tas, ka izmaksas, lai iegūtu līgumu, kas būtu radušās neatkarīgi no tā, vai līgums tiktu iegūts, jāatzīst par izdevumiem, kad tie rodas, ja vien šīs izmaksas nepārprotami sedz pats klients, neatkarīgi no tā, vai ir iegūts līgums. Kā praktisku regulēšanas līdzekli, uzņēmums var atzīt papildus izmaksas līguma iegūšanai kā izdevumus to rašanās brīdī, ja aktīva amortizācijas periods, ko uzņēmums citādi būtu atzinis, ir viens gads vai mazāk.

Tā, kā 15. SFPS nav piemēru par papildus izmaksām, kuras uzņēmumam jāidentificē saskaņā ar jauno 15. SFPS, tad autore darba turpinājumā iekļaus piemēru no auditorfirmas „PricewaterhouseCoopers” informatīvā materiāla.

Kā piemērs, par uzņēmuma papildus izmaksām auditorfirmas informatīvajos materiālos, ir minēts sekojošais: Aģents no uzņēmuma nopelna 5% komisijas maksu par līguma noslēgšanu, kas tika parakstīts janvārī. Uzņēmums piegādās iepirktās produkcijas visu gadu, saskaņā ar līgumu. Līgums nav gaidāms, ka to atjaunos nākamajā gadā. Uzņēmums cer atgūt šīs izmaksas.

Uzņēmumam komisija būtu jāuzskaita sekojoši un pastāv divi varianti:

1. Uzņēmums var vai nu kapitalizēt komisijas maksu, kā aktīvu; vai
2. Komisijas maksu atzīt izdevumos, kad komisijas maksa rodas radušās.

Šajā piemērā, komisijas maksa, ko uzņēmums samaksā aģentam par līguma noslēgšanu ar klientu, ir izmaksas, lai iegūtu līgumu, kas nebūtu radušās, ja nebūtu līgums iegūts. Tā, kā uzņēmums cer atgūt šīs izmaksas. Uzņēmums var kapitalizēt konkrētās izmaksas, kā aktīvu un amortizēt to, tāpat kā ieņēmumi tiek atzīti, tas ir, gada laikā.

Komisijas maksa var tikt norakstīta izdevumos to rašanās brīdī, jo amortizācijas periods kapitalizētajām izmaksām aktīvā būtu viens gads vai mazāk (tā kā saskaņā ar līgumu, produkcija tiks piegādāta visu gadu).

Tomēr, ja vadība cerētu, ka līgums tiks pēc gada atjaunināts, komisijas maksu nevarētu atzīt, kā izdevumus, kad tā rodas, jo uzņēmuma produkti tiktu piegādāti klientam periodā, kas ir ilgāks par vienu gadu, un tāpēc arī amortizācijas periods kapitalizētajām izmaksām aktīvā arī būtu ilgāks par vienu gadu, (jo 15. SFPS paredz, ka kapitalizētās izmaksas aktīvā ir jāamortizē sistemātiski, balstoties uz preču vai pakalpojumu – uz kuriem kapitalizētās izmaksas aktīvā attiecas – nodošanu klientam). [28]

Darba turpinājumā autore norādīs informāciju par izmaksām, kas rodas, lai uzņēmums izpildītu līguma noteikumus.

Ja izmaksas, kuras radušās izpildot līgumu ar klientu neietilpst citā standartā, uzņēmumam jāatzīst aktīvs no izmaksām, kuras radušās, lai izpildītu līgumu ar klientu, tikai tad, ja šīs izmaksas atbilst visiem tālākminētajiem kritērijiem:

1. izmaksas, kas tieši attiecas uz līgumu vai uz paredzamo līgumu, kuras uzņēmums var konkrēti identificēt (piemēram, izmaksas, kuras saistītas ar pakalpojumiem, lai nodrošinātu esošā līguma atjaunošanu vai izmaksas aktīva projektēšanai jāpārskata saskaņā ar īpašu līgumu, kurš vēl nav apstiprināts); un
2. izmaksas rada vai palielina uzņēmuma resursus, kuri tiks izmantoti izpildes pienākumu nokārtošanai (vai turpināšanai nokārtot) nākotnē; un
3. tiek sagaidīts, ka izmaksas tiks atgūtas (15. SFPS 95.punkts).

Autore vēlas uzsvērt, ka izmaksas, kas radušās pildot līgumu ar klientu, kuras ir iekļautas citā standartā, uzņēmumam jāuzskaita šīs izmaksas saskaņā ar šiem citiem standartiem.

Izmaksa, kuras tieši attiecas uz līgumu (vai uz konkrētu sagaidāmo līgumu) ietver kādu no sekojošām pazīmēm:

1. tiešais darbspēks (piemēram, darba algas un atalgojums darbiniekiem, kuri nodrošināšana ar solīto pakalpojumu tieši klientam);
2. tiešie materiāli (piemēram, izejvielas un materiāli, kurus izmanto, lai nodrošinātu klientam solīto pakalpojumu);
3. izmaksu piešķiršana, kuras tieši saistītas ar līgumu vai ar līguma darbībām (piemēram, izmaksas par līguma pārvaldību un uzraudzību, darbarīku un iekārtu, kurus izmanto, lai izpildītu līgumu, apdrošināšanas izmaksas un nolietojums);

4. izmaksas, kuras tieši sedz klients saskaņā ar līgumu;
5. citas izmaksas, kuras radušās tikai tāpēc, ka uzņēmums noslēdz līgumu (piemēram, maksājumi apakšuzņēmumiem).

Izmaksas, kas uzņēmumam ir jāatzīst par izdevumiem to rašanās brīdī:

1. vispārējās un administratīvās izmaksas (izņemot, ja šīs izmaksas nepārprotami sedz klients saskaņā ar līgumu);
2. materiālu, darbaspēka vai citu iztērēto resursu izmaksas, lai izpildītu līgumu, kas netiks atspoguļotas līguma cenā;
3. izmaksas, kas saistītas ar izpildes pienākumu nodrošināšanu (vai daļēju izpildes pienākumu nodrošināšanu) līgumā (t.i. izmaksas, kas attiecas uz agrāko izpildi);
4. izmaksas, kuras uzņēmums nevar atšķirt – vai izmaksas ir saistītas ar nenokārtotiem izpildes pienākumiem, vai arī ar nokārtotiem izpildes pienākumiem (vai arī ar daļēji nokārtotiem izpildes pienākumiem). [23]

Darba turpinājumā autore norāda piemēru par izmaksām, kas rodas izpildot līgumu ar klientu: uzņēmums slēdz līgumu ar klientu, lai izsekotu un uzraudzītu uzņēmuma maksājumus piecu gadu periodā. Uzņēmumam rodas uzstādīšanas izmaksas līgumā sākumā – uzņēmumam ir jāaugšuplādē dati un informācijas maksājumi no esošās sistēmas. Notiekošā uzskaitē un pārraudzību ir automatizēts pēc klientu sistēmas uzstādīšanas.

Uzņēmumam jākapitalizē uzstādīšanas izmaksas (kas rodas lai apmierinātu izpildes pienākumus), kā aktīvs, jo uzstādīšanas izmaksas attiecas tieši uz līgumu, palielina uzņēmuma resursus, lai uzņēmums varētu izpildīt līgumu un uzstādīšanas izmaksas ir paredzams atgūt. [28]

Saskaņā ar 15. SFPS aktīvi ir jāamortizē sistemātiski, kas ir jādara konsekventi ar preču vai pakalpojumu nodošanu klientam, kuri ir saistīti ar aktīvu. Aktīvs var attiekties uz (būt saistīts ar) precēm vai pakalpojumiem, kurus jānodod saskaņā ar konkrētu paredzamu līgumu, kas aprakstīts 15. SFPS 95a. punktā: „Ja izmaksas, kuras radušās izpildot līgumu ar klientu neietilpst citā standartā, uzņēmumam jāatzīst aktīvs no izmaksām, kuras radušās, lai izpildītu līgumu ar klientu, tikai tad, ja šīs izmaksas atbilst visiem tālākminētajiem kritērijiem: 95a. izmaksas, kas tieši attiecas uz līgumu vai uz paredzamo līgumu, kuras uzņēmums var konkrēti identificēt (piemēram, izmaksas, kuras saistītas ar pakalpojumiem, lai nodrošinātu esošā līguma atjaunošanu vai izmaksas aktīva projektēšanai jāpārskata saskaņā ar īpašu līgumu, kurš vēl nav apstiprināts).” [23]

Kā arī uzņēmumam vajag atjaunot (pārskatīt) amortizāciju, lai atspoguļotu nozīmīgas izmaiņas laika periodā, kad uzņēmums sagaida (plāno) nodot preces vai pakalpojumus klientam, ar kuriem aktīvs ir saistīts (Šāda veida izmaiņas jāuzskaita kā izmaiņas grāmatvedības aplēsēs saskaņā ar 8. SGS). [23]

Darba turpinājumā autore norāda piemēru par kapitalizēto izmaksu aktīvā amortizēšanu: uzņēmums pārdod bezvadu pakalpojumu klientam. Klients iegādājas līdz 1000 minūtēm balss pakalpojumus un visi neizmantotās minūtēs beidzas mēneša beigās. Klients var iegādāties papildus 1000 minūtes balss pakalpojumus, pēc tam, kad visu balss minūtes ir beigušās. Uzņēmums maksā komisijas maksu pārdošanas aģentiem par sākotnējo pārdošanu bezvadu pakalpojumam, bet nemaksā komisijas maksu par turpmākajām atjaunošanām. Uzņēmums ir secinājis, ka komisija maksa ir papildu izmaksas, lai līgumu iegūtu un tās uzņēmums kapitalizē kā aktīvu. Līgums ir viena mēneša līgums un uzņēmums cer sagaidīt no klienta (balstoties uz klientu datiem, piemēram, klienta atrašanās reģionu un vecumu) līguma atjaunošanu uz 16 papildu mēnešiem.

Uzņēmumam būtu jāamortizē kapitalizētās komisijas izmaksas aktīvā 17 mēnešu laikā (sākotnējais līguma termiņš un sagaidāmais atjaunošanas periods). Uzņēmuma vadībai vajadzētu izmantot savus spriedumus, lai noteiktu laika posmu, kurā uzņēmums plāno sniegt pakalpojumus klientam, ieskaitot paredzamos līguma atjauninājumus. [28]

Izpētot 15. SFPS, pie līguma papildus izmaksām, lai iegūtu līgumu 91.pantā minēts, ka uzņēmumam jāatzīst, kā aktīvu, papildu izmaksas, kas rodas, lai iegūtu līgumu ar klientu ... (angļu val. – An entity shall recognise as an asset the incremental costs of obtaining a contract with a customer...) [23], bet nav noteikts, kādā veidā konkrētās izmaksas ir jākapitalizē, kā aktīvu, tas ir, nav norādīts kādā pozīcijā bilances aktīvā konkrētās izmaksas ir jākapitalizē.

Izpētot 15. SFPS, pie izmaksām, lai izpildītu līguma nosacījumus, 15. SFPS 95. punktā noteikts, ka uzņēmumam ir jāatzīst aktīvs no izmaksām, kas radušās, lai izpildītu līgumu (angļu val. – an entity shall recognise an asset from the costs incurred to fulfil a contract). [23] Autore secina, ka arī saistībā ar izmaksu, kas rodas, lai izpildītu līguma nosacījumus, kapitalizēšanu aktīvā, nav noteiktas vadlīnijas, kā konkrētās izmaksas ir jākapitalizē aktīvā, tas ir, nav atspoguļota izmaksu kapitalizēšanas gaita, un nav noteikts, kādā postenī bilances aktīvā izmaksas ir jākapitalizē.

Savukārt, izpētot jaunā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, informācijas atklāšanas prasības, autore ievēro, ka saistībā ar izmaksu kapitalizēšanu aktīvā, standarts nosaka,

ka uzņēmumam ir jāatklāj beigu atlikumi aktīviem, kas atzīti no izmaksām, lai iegūtu vai izpildītu līgumu ar klientu, uzrādot galvenās aktīva kategorijas, piemēram, izmaksas, lai iegūtu līgumus ar klientiem, pirmslīguma izmaksas un uzstādīšanas izmaksas (angļu val. – an entity shall disclose the closing balances of assets recognised from the costs incurred to obtain or fulfil a contract with a customer, by main category of asset, for example, costs to obtain contracts with customers, pre-contract costs and setup costs). [23] Līdz ar to, autore secina, ka jaunais 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” paredz konkrētās izmaksas kapitalizēt aktīva kontos tā, lai, veidojot uzņēmuma bilanci, bilances aktīvā būtu uzrādītas kapitalizēto izmaksu (izmaksu, kas ir kapitalizētas saskaņā ar 15. SFPS) atlikumi, kas izdalīti galvenajās kategorijās, kā noteiks 15. SFPS.

Savukārt, zaudējumi no vērtības samazināšanās uzņēmumam jāatzīst peļņas vai zaudējuma aprēķinā tādā apmērā, kādā ir aktīva atzīšanas uzskaites vērtība, saskaņā ar 15. SFPS 91. vai 95. punktu pārsniedz:

1. atlikušo atlīdzības vērtību, kuru uzņēmums cer saņemt apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, kuri saistīti ar aktīvu; mazāk
2. izmaksas, kas tieši attiecas uz precēm vai pakalpojumiem, un kas nav atzīti par izdevumiem (15. SFPS 97. punkts). [23]

Apkopojot informāciju par darba 1. nodaļu, autore secina, ka jaunais 15. SFPS standarts paredz atšķirīgu sistēmu no tās, kāda ir paredzēta saskaņā ar 11. SGS un 18. SGS, lai uzņēmumi atzītu un novērtētu ieņēmumus un izdevumus, tāpēc, kad uzņēmumi sāks izmantot jauno 15. SFPS standartu, tas var ieviest izmaiņas tagadējā uzņēmējdarbības praksē. Autore secina, ka uzņēmumiem, kuri ieņēmumus un izdevumus atzīs un novērtēs pēc 15. SFPS, būtu jāizmaina grāmatvedības uzskaites politika, tā, lai tā atbilstu jaunā standarta prasībām.

2. PEĻŅAS VAI ZAUDĒJUMA APRĒĶINĀ IEKĻAUTO IEŅĒMUMU UN IZMAKSU POSTEŅU RAKSTUROJUMS

2.1. Peļņas vai zaudējuma aprēķina raksturojums

Latvijā Peļņas vai zaudējuma aprēķins tiks sagatavots ņemot par pamatu „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” 2. un 3.pielikumā noteiktās shēmas, kas ir jauns likums un stājies spēkā Latvijā kopš 2016.gada 1. janvāra.

Uzņēmuma peļņas vai zaudējumu aprēķins ir visu uzņēmuma ieņēmumu un izdevumu (izmaksu) atspoguļojums par pārskata gadu. Peļņas vai zaudējuma aprēķina pamatā ir formula: Peļņa = ieņēmumi – izdevumi. Peļņas vai zaudējuma aprēķinā ir jāiekļauj visi ieņēmumi un izdevumi, ja tie saistīti ar pārskata gadu neatkarīgi no tā, vai pārskata gads tiek noslēgts ar peļņu vai zaudējumiem. [13,67]

Peļņas vai zaudējumu aprēķins atspoguļo uzņēmuma ienākumus un izdevumus, kā arī iegūto peļņu vai arī zaudējumus, ja tādi uzņēmumam ir radušies. Operāciju konti visa pārskata periodā uzkrāj informāciju, šie konti ir peļņas vai zaudējuma aprēķina konti, kuri uzkrāj datus par uzņēmuma iegūto peļņu vai izveidojušajiem zaudējumiem. [5,172]

Sagatavojot peļņas vai zaudējumu aprēķinu, katram postenim norāda attiecīgo kārtējā pārskata gada un arī iepriekšējā pārskata gada skaitli. Izstrādājot peļņas un zaudējuma pārskatu jāpievērš uzmanība, ka posteni, kurā nav skaitļa, norāda tikai tad, ja iepriekšējā gada pārskatā ir bijis attiecīgs postenis ar skaitli. [2]

Saskaņā ar LR likumu „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma”, veicot peļņas vai zaudējuma aprēķina aprēķināšanu ir jāņem vērā vispārīgi principi pēc, kuriem tas tiek sagatavots:

1. jāpieņem, ka sabiedrība darbosies arī turpmāk (darbības turpināšanas princips);
2. jāizmanto to pašu grāmatvedības politiku un novērtēšanas metodes, kuras izmantotas iepriekšējā pārskata gadā;
3. pārskata posteņus atzīst un novērtē, izmantojot piesardzības principu, jo īpaši ievērojot šādus nosacījumus:
 - 3.1. finanšu pārskatā iekļauj tikai līdz bilances datumam iegūto peļņu;
 - 3.2. ņem vērā visas saistības, kā arī paredzamās riska summas un zaudējumus, kas radušies pārskata gadā vai iepriekšējos gados, arī tad, ja tie kļuvuši zināmi laikposmā starp bilances datumu un dienu, kad gada pārskatu paraksta atbildīgā persona vai pārvaldes institūcija;

- 3.3. aprēķina un ņem vērā visas aktīvu vērtības samazināšanās un nolietojuma summas neatkarīgi no tā, vai pārskata gads tiek noslēgts ar peļņu vai zaudējumiem;
4. peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos summas norāda pēc uzkrāšanas principa, tas ir, ieņēmumus un izdevumus norāda, ņemot vērā to rašanās laiku, nevis naudas saņemšanas vai izdošanas laiku. Ar pārskata gadu saistītos ieņēmumus un izdevumus norāda neatkarīgi no maksājuma vai rēķina saņemšanas datuma;
 5. izmaksas saskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos;
 6. peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos summas norāda, ņemot vērā saimniecisko darījumu saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu;
 7. peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņus novērtē atbilstīgi iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai. Iegādes izmaksas ir preces vai pakalpojuma pirkšanas cena (atskaitot saņemtās atlaides), kurai pieskaitīti ar pirkumu saistītie papildu izdevumi. Ražošanas pašizmaksa ir izejvielu, pamatmateriālu un palīgmateriālu iegādes izmaksas un citi izdevumi, kas ir tieši saistīti ar attiecīgā objekta izgatavošanu. Ražošanas pašizmaksā drīkst iekļaut arī tādu izmaksu daļas, kas ir netieši saistītas ar objekta izgatavošanu, ja vien šīs izmaksas ir attiecināmas uz to pašu laikposmu;
 8. peļņas vai zaudējumu aprēķina konkrētajos posteņos norāda nozīmīgu finanšu informāciju, kura būtiski ietekmē gada pārskata lietotāju novērtējumu vai lēmumu pieņemšanu. Maznozīmīgas summas, kuras būtiski neietekmē gada pārskata lietotāju novērtējumu vai lēmumu pieņemšanu, minētajās finanšu pārskata sastāvdaļās norāda attiecīgos līdzīgu finanšu informāciju apvienojošajos posteņos, bet šo summu detalizējumu sniedz finanšu pārskata pielikumā. [2]

Sastādot peļņas vai zaudējumu aprēķinu, ieteicams ņemt vērā un izmantot vispārpieņemto praksi saskaņā ar Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem (SFPS), ciktāl tie nav pretrunā ar Latvijas Republikas grāmatvedību reglamentējošo likumdošanu. [5,172]

Likumā „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” paredz peļņas vai zaudējuma aprēķinu veidot pēc diviem variantiem:

1. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu veidiem);
2. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu funkcijas). [2]

2.2. Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas

No 2016.gada 1. janvāra Latvijā atļauta lietot tikai vertikālā forma peļņas vai zaudējuma aprēķinā. Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas ir iekļautas šī darba pielikumos – 1. pielikums „Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu veidiem)” un 2. pielikums 2. „Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu funkcijas)”.

Abām shēmām kopīgs ir tas, ka abās ir jāuzrāda ieņēmumu posteņi: „Neto apgrozījums”, “Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi”, „Ieņēmumi no līdzdalības”, „Ieņēmumi no pārējiem vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa finanšu ieguldījumus”, „Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi”.

Likums „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” nosaka, ka **neto apgrozījums** ir ieņēmumi no produkcijas vai preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas no kuriem atskaitīta tirdzniecības atlaide un citas piešķirtās atlaides, kā arī pievienotās vērtības nodoklis un citi nodokļi, kas tieši saistīti ar apgrozījumu. [2] Pie neto apgrozījuma iekļauj ieņēmumus no preču un gatavo ražojumu pārdošanas, ieņēmumus no pakalpojumu sniegšanas, ieņēmumi no būvlīgumiem. Peļņas un zaudējuma aprēķinā neto apgrozījuma postenī iekļautās īpašumtiesības uz precēm un produkciju jāpāriet pircējam, bet pasūtītājam jāpieņem veiktie darbi un sniegtie pakalpojumi. Iegrāmatojot ienākumus no veiktajiem darbiem un sniegtajiem pakalpojumiem jāuzrāda summas, kas ir norādītas bez netiešajiem nodokļiem, piemēram, akcīzes nodokli un pievienotās vērtības nodokli un tirdzniecības atlaides klāt skaitītas netiek.

Ja uzņēmums saņēmis naudas iemaksājumus vai samaksai iesniegti rēķini par īpašumu nomu, lieko materiālu realizāciju, kā arī ienākumus, kas uzskaitīti operāciju kontā „Citi ieņēmumi” kredītā, tie iekļaujami neto apgrozījuma postenī, ja šādus ienākumus uzņēmums gūst regulāri vai arī šādi ieņēmumi ir atbilstoši uzņēmuma izstrādātajai grāmatvedības politikai un tiek ievērots būtiskuma princips. Uzņēmumam ir jāizstrādā tam atbilstoša grāmatvedības politika, un tajā ir jāiekļauj būtiskuma sliekšnis, kas ir noteikts procentuāli, no ienākumiem, kuri ir iekļauti grāmatvedības operāciju konta uzskaitē kontā „Citi ieņēmumi” kredīta pusē. [10,53]

Neto apgrozījuma postenī uzrāda arī norēķinu summas par nosūtītajām precēm, par kurām vēl klients nav samaksājis, bet norēķinu dokumenti ir iesniegti klientam – pasūtītājam. [7,112]

Likums „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” nosaka, ka postenī „**Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi**” norāda dažādus citus ieņēmumus, kas nav norādīti postenī "Neto apgrozījums" vai citos attiecīgajos ieņēmumu posteņos un kas radušies saimnieciskās

darbības rezultātā vai izriet no tās. Pie „Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi” var iekļaut tādus ienākumus, kā, piemēram:

1. gūto peļņu no ilgtermiņa ieguldījumu objektu atsavināšanas;
2. gūto peļņu no ārvalstu valūtas kursu svārstībām;
3. ieņēmumus no saņemtajām apdrošināšanas atlīdzībām;
4. ienākumus no saņemtās finanšu palīdzības vai finansiālā atbalsta. [2]

Šajā postenī tāpat tiek iekļauti tādi ienākumi, kuri nav iekļauti neto apgrozījumā, jo nav saistīti ar uzņēmuma pamatdarbību. Pie šādiem ienākumiem var pieskaitīt arī tādus uzņēmuma ienākumus, kā:

1. ieņēmumus no pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu un citu aktīvu pārdošanas, ja pārdošanas ieņēmumi ir lielāki par šā pamatlīdzekļa atlikušo vērtību;
2. ieņēmumus no telpu un cita īpašuma iznomāšanas, ja tas nav saistīts ar uzņēmuma saimniecisko darbību vai arī tie ir vienreizēji darījumi;
3. ieņēmumi no uzņēmuma piederošo izejvielu, materiālu, inventāra, kuri vairs nav nepieciešami uzņēmuma saimnieciskajai darbībai;
4. ieņēmumos pārskaitītais rezervju un uzkrājumu samazinājums;
5. iepriekšējo gadu nodokļu samazinājums;
6. kreditoru parādu summas, kurām pēc saistību izpildes termiņa notecēšanas beidzies prasības noilguma termiņš;
7. bez atlīdzības saņemtās mantas vērtības, kas norakstīta no konta „Nākamo periodu ieņēmumi”;
8. naudas sodi, kavējuma naudas un līgumsodi par līgumsaistību pārkāpšanu;
9. pozitīvās kursu starpības un citi ieņēmumi.

Pārējos šajā postenī atspoguļojamos ienākumus var norādīt uzņēmuma grāmatvedības politikā, kurā uzņēmums norāda kontus, kādi tiek iekļauti šajā postenī „Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi”. [10,55]

Autore secina, ka pārējie saimnieciskās darbības ienākumi nav iekļauti citos peļņas vai zaudējuma aprēķina posteņos.

Pārējos ienākumus var raksturot šādi:

1. parasti tiem nav identificējamu izdevumu;
2. tie nav pamatdarbības ienākumi;

3. ieņēmumi veidojas, kā peļņa no darījuma, tas ir, ieņēmumu summa tiek atņemta šī darījuma veikšanai radušies izdevumi;
4. vai arī to iegūšanai nav pretī izdevumu, jo tie ir blakusienākumi;
5. ienākumi nav regulāri, jo, ja šie ieņēmumi regulāri atkārtotos, tie jau būtu jāuzskaita, kā pamatdarbības saimnieciskie ienākumi. [5,178]

Saskaņā ar LR likumu „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, postenis **„Ieņēmumi no līdzdalības”** ietver ieņēmumus no:

1. radniecīgo sabiedrību kapitālā;
2. asociēto sabiedrību kapitālā;
3. citu sabiedrību kapitālā.

Postenī "Ieņēmumi no līdzdalības" norāda ieņēmumus no ilgtermiņa finanšu ieguldījumiem citu sabiedrību pamatkapitālā (dividenžu veidā), atsevišķi norādot tās dividendes, kas saņemtas no līdzdalības radniecīgo sabiedrību kapitālā, un tās dividendes, kas saņemtas no līdzdalības asociētajās sabiedrībās un pārējās sabiedrībās.

Postenī **„Ieņēmumi no pārējiem vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa finanšu ieguldījumus”** ietver ieņēmumus no:

1. no radniecīgajām sabiedrībām;
2. no asociētajām sabiedrībām un citām sabiedrībām, kā arī no vērtspapīriem un citiem ilgtermiņa debitoriem.

Postenī "Ieņēmumi no pārējiem vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa finanšu ieguldījumus" norāda ieņēmumus no naudas ilgtermiņa noguldījumiem, aizdevumiem, vērtspapīriem un citiem ilgtermiņa debitoriem (procenti par ilgtermiņa finanšu ieguldījumiem).

Postenī **“Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi”** ietver ieņēmumus no:

1. no radniecīgajām sabiedrībām;
2. no citām personām.

Postenī "Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi" norāda ieņēmumus no īstermiņa aizdevumiem un prasījumiem (piemēram, procentus), kā arī no autoratlīdzības (piemēram, par patentu, preču zīmju, autortiesību un datorprogrammu lietošanas tiesību nodošanu), atsevišķi norādot ieņēmumus, kas saņemti no radniecīgajām sabiedrībām, un tos, kas saņemti no citām personām. [2]

Līdzdalība asociēto sabiedrību kapitālā ir kad uzņēmums ir iegādājies cita uzņēmuma pamatkapitālu dividenžu veidā, un tā līdzdalības daļa uzņēmuma pamatkapitālā nepārsniedz 50 procentus. Tas nozīmē, ka asociētais uzņēmums atrodas cita uzņēmuma būtiskā ietekmē.

Ieņēmumi no līdzdalības citu sabiedrību kapitālā nozīmē, ka uzņēmumam ir mazāk par 20 procentiem no pamatkapitāla daļas. [11,56]

Abām peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmām atsevišķi izdevumu posteņi arī ir kopīgi: „Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas”, „Ilgtermiņa un īstermiņa finanšu ieguldījuma vērtības samazinājuma korekcija”, „Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas” un „Ārkārtas dividendes”.

Savukārt, LR likums „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” nosaka, ka postenī **„Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas”** iekļauj uzņēmuma saimnieciskās darbības izmaksas, kas nav norādītas citos peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos un kas ir radušās saimnieciskās darbības rezultātā vai ir ar to saistītas, vai izriet tieši no tās. Kā, piemēram:

1. radušos zaudējumus no ilgtermiņa ieguldījumu objektu atsavināšanas;
2. no ārvalstu valūtas kursu svārstībām. [2]

Posteņa „Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas” būtiskas iezīmes ir šādas:

1. izmaksas, kas nerada ieņēmumus;
2. izdevumi veidojas kā zaudējumi no darījuma, tas ir, no ieņēmumiem tiek atskaitīti šā darījuma veikšanai nepieciešamie izdevumi.

Šāda veida izdevumi ir, piemēram:

1. zaudējumi no pamatlīdzekļu pārdošanas, ja pamatlīdzekļa ienākumi ir mazāki par šī pamatlīdzekļa atlikušo vērtību;
2. naudas sodi, kavējuma naudas un līgumsodi par līgumsaistību pārkāpšanu, kā arī citas soda sankcijas;
3. valūtas kursa svārstības rodas norēķinos ar pircējiem vai piegādātājiem, ja šo valūtas kursu svārstību rezultātā ir zaudējumi. [5,179]

Sastādot peļņas vai zaudējuma aprēķinu jāpievērš uzmanība tam, ka, ja postenī "Peļņa vai zaudējumi pēc uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas" norādītā peļņas summa ir mazāka par pārskata gadā aprēķināto ārkārtas dividenžu summu, kā arī tad, ja šajā postenī norādīti zaudējumi, ārkārtas dividenžu summas pārsnieguma daļu pār minēto peļņas summu, bet zaudējumu gadījumā – visu aprēķināto ārkārtas dividenžu summu norāda postenī "Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas". [2]

Postenī “**Ilgtermiņa un īstermiņa finanšu ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijas**” saskaņā ar LR likumu “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, iekļauj sekojošas korekcijas:

1. līdzdalības asociēto sabiedrību kapitālā vērtības samazināšanās,
2. pārējās vērtības samazinājuma korekcijas.

Posteni "līdzdalības asociēto sabiedrību kapitālā vērtības samazināšanās", "pārējās vērtības samazinājuma korekcijas" un "Mazākumakcionāru peļņas vai zaudējumu daļa" izmanto tikai konsolidētajā gada pārskatā.

Likumā “Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” ir noteikts, ka konsolidētais gada pārskats ir koncerna gada pārskats, kas sagatavots kā vienas atsevišķas sabiedrības gada pārskats un sniedz informāciju par visu koncernu kopumā kā par vienu sabiedrību, bet koncerns pats par sevi ir sabiedrību kopums, kuru veido koncerna mātes sabiedrība un visas tās meitas sabiedrības. [2]

Saistītās sabiedrības var uzskatīt arī, kad vienas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības līdzdalības daļa otrā komercsabiedrībā vai kooperatīvajā sabiedrībā ir 20 līdz 50 procenti, turklāt šai sabiedrībai nav balsu vairākuma. [4] Līdzdalība asociēto sabiedrību kapitālā ir kad uzņēmums ir iegādājies cita uzņēmuma pamatkapitālu dividenžu veidā, un tā līdzdalības daļa uzņēmuma pamatkapitālā nepārsniedz 50 procentus. Tas nozīmē, ka asociētais uzņēmums atrodas cita uzņēmuma būtiskā ietekmē.

Postenis „**Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas**” iekļauj procentu maksājumus un tamlīdzīgas izmaksas no:

1. radniecīgajām sabiedrībām,
2. citām personām. [2]

Šajā peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī uzskaitāmi visi samaksātie un aprēķinātie procenti par aizņēmumiem, kredītiem, līzings darījumiem un overdrafta līgumiem, kā arī visi pārējie samaksātie procenti. Šajā postenī uzrāda arī zaudējumus no valūtas kursu svārstībām no aizņēmumiem un valūtas konvertācijas, kas aprēķināmi līdzīgi kā rezultāts no pircēju un piegādātāju valūtas kursu svārstībām. [5,180]

Posteni „**Ārkārtas dividendes**” izmanto, ja uzņēmums pārskata gadā ir aprēķinājis ārkārtas dividendes Komerclikuma izpratnē.[2] Saskaņā ar Komerclikuma 161.¹ pantu uzņēmuma statūtos var paredzēt, ka dividendes var noteikt un aprēķināt arī no peļņas, kas gūta periodā pēc iepriekšējā pārskata gada beigām – tās ir ārkārtas dividendes. [3]

Ja postenī "Peļņa vai zaudējumi pēc uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas" norādītā peļņas summa ir vienāda ar pārskata gadā aprēķināto ārkārtas dividenžu summu vai lielāka par to, tad minēto dividenžu summu norāda postenī "Ārkārtas dividendes". [2]

Abas Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas **atšķiras pēc izdevumu klasifikācijas** – vienā izdevumus klasificē pēc izdevumu veidiem, bet otrā pēc izdevumu funkcijas. Izdevumi tiek klasificēti sīkāk, lai norādītu atsevišķas darbības finansiālo rezultātu daļas, kas var atšķirties pēc biežuma, guvuma vai zaudējuma potenciāla un paredzamības.

Izdevumus pēc to funkcijas klasificē kā daļu no pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksām, kas rodas no pārdošanas vai administratīvās darbības. Izmantojot konkrēto metodi, uzņēmums atklāj pārdoto preču un sniegto pakalpojumu izmaksas atsevišķi no citiem izdevumiem. Šī metode var sniegt atbilstīgāku informāciju lietotājiem nekā izdevumu klasifikācija pēc veida, bet izmaksu sadalīšana pēc funkcijām var būt nereglamentēta sadale un lielā mērā ir saistīta ar vērtējumu. Uzņēmumam, kas klasificē izdevumus pēc funkcijas, jāatklāj papildu informācija par izdevumu veidu, tostarp par nolietojuma un amortizācijas izdevumiem un darbinieku pabalstu izmaksām. [16]

Izdevumus klasificējot peļņas vai zaudējuma aprēķinā pēc to veida (piemēram, nolietojums, materiālu iegādes, transporta izmaksas, darbinieku pabalsti un reklāmas izmaksas), izdevumi netiek nepārdalīti starp dažādām funkcijām uzņēmumā. Šo metodi var vienkārši piemērot, jo nav nepieciešama izdevumu sadale atbilstīgi funkcionālām klasifikāciju grupām. [16]

Darba turpinājumā autore sniegs **Peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmas vertikālo formu, kas klasificēta pēc izdevumu funkcijas**, posteņiem, kas ir tikai konkrētajā shēmā.

Postenī „**Pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksa, pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu iegādes izmaksas**” tiek atspoguļots izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojuma izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.

Krājumu izmaksās iekļauj visas iegādes, ražošanas un citas izmaksas, kas radušās, nogādājot krājumus to pašreizējā atrašanās vietā un stāvoklī. Krājumu iegādes izmaksas aprēķina saskaitot kopā:

1. krājumu pirkšanas cenu;
2. ievadmuītas nodevas un neatskaitāmos nodokļus, tādus kā, akcīzes nodokli, dabas resursu nodokli gatavās produkcijas iepakojumam (izņemot nodokļus, ko uzņēmums vēlāk var atgūt no nodokļu administrācijas);

3. transportēšanas;
4. pārkraušanas izmaksas;
5. citas izmaksas, kas ir tieši saistītas ar gatavo preču, materiālu un pakalpojumu iegādi.

[17]

Pēc autores domām, svarīgi ir zināt, ka peļņas un zaudējuma aprēķina postenī “Pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksa, pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu iegādes izmaksas”, uzņēmumiem, kuru pamatdarbība ir saistīta ar ražošanu, norāda visas izmaksas, kas attiecināmas uz pircējiem pārdotās produkcijas pašizmaksu. Savukārt uzņēmumi, kuri sniedz klientiem savus pakalpojumus, veic darbu klienta labā, norāda visas izmaksas, kuras saistītas ar darbu veikšanu un pakalpojumu snigšanu, kas attiecināmas uz šo darbu un pakalpojumu pašizmaksu. Bet uzņēmumi, kas sniedz starpniecības pakalpojumus, atspoguļo tādu izmaksu summas, kas saistītas ar starpniecības funkciju īstenošanu.

Viens no pamatnosacījumiem, kas jāievēro grāmatvedības uzskaitē ir, ka pārskata postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksa, pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu iegādes izmaksas” atspoguļojami tie izdevumi, kuru rezultātā gūtie ienākumi norādīti peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī “neto apgrozījums”.

Pie pārdotās produkcijas ražošanas izmaksām iekļauj:

1. preču, izejmateriālu iepirkšanas izdevumus;
2. ar preču, izejmateriālu iegādi saistītās transporta izmaksas;
3. pārdoto preču muitas nodeva;
4. amortizācija (pamatlīdzekļu nolietojums), kas saistīti ar pārdotajām precēm;
5. citas ar preču iegādi saistītās izmaksas.[2]

Savukārt, saskaņā ar LR likumu „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, postenī "**Pārdošanas izmaksas**" norāda to daļu no norādītajām izmaksām, kuras radušās produkcijas vai preču pārdošanas, transportēšanas vai uzglabāšanas procesā vai kuras nepieciešamas, lai veicinātu preču un pakalpojumu pārdošanu.

Postenī "Pārdošanas izmaksas" iekļauj daļu no:

1. personāla izmaksām;
2. materiālu izmaksām;
3. pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijām;
4. pārējām saimnieciskās darbības izmaksām, kuras attiecas uz pārskata gadu. [2]

Kā arī šajā postenī tiek uzrādītas ar pārdošanu saistītās personāla izmaksas, materiālu izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojumu un nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstīto daļu (preču zīmes) un citas ar pārdošanu saistītās izmaksas. [5,178]

Uzņēmums savā grāmatvedības politikā var konkretizēt kādas izmaksas ir iekļaujamās pārdošanas izmaksu sastāvā, kā arī noteikt to norakstīšanas kārtību. [10,54]

Postenī "**Administrācijas izmaksas**" ir jānorāda to daļu no izmaksām, kuras radušās pārskata periodā uzņēmuma vadīšanas, kontroles un administrēšanas procesā. Konkrētajā postenī iekļauj attiecīgo daļu no personāla izmaksām, materiālu izmaksām, pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijām un pārējām saimnieciskās darbības izmaksām, kuras attiecas uz pārskata gadu. [2]

Postenī "Administrācijas izmaksas" peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī uzrāda ar administrācijas izdevumiem saistītās:

1. personāla izmaksas – administratīvā personāla darba samaksas un sociālās apdrošināšanas izmaksas, kadru sagatavošanas un kvalifikācijas celšanas izmaksas;
2. materiāli izmaksas;
3. pamatlīdzekļu (piemēram, biroja tehniku, administrācijas automašīnas) nolietojumu;
4. nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstīto daļu;
5. auditoru pakalpojumi, kā arī juridisko un konsultatīvo pakalpojumu izmaksas;
6. citas ar administrācijas darbību saistītās izmaksas, kā, piemēram, sakaru, biroja telpu uzturēšanas izmaksas, reprezentācijas izmaksas, kancelejas preces izmaksas).[5,178]

Administratīvo izdevumu sastāvu var atspoguļot uzņēmuma grāmatvedības politikā, tas padara uzskaiti sakārtotāku un saprotamāku. [5,22]

Raksturojot **Peļņas vai zaudējuma shēmu, kas klasificēta pēc izdevumu veidiem**, autore neiekļaus tos posteņus, kas jau autore ir apkopojusi pie abu shēmu kopīgiem posteņiem.

Postenī "**Gatavās produkcijas un nepabeigto ražojumu krājumu izmaiņas**" norādāmās summas nosaka saskaņā ar sabiedrības īpatnībām atbilstošām pašizmaksas kalkulācijām, kurās iekļauj attiecīgo daļu no materiālu izmaksām, personāla izmaksām, pamatlīdzekļu, nemateriālo ieguldījumu un apgrozāmo līdzekļu vērtības samazinājuma korekcijām un pārējām izmaksām, kas attiecas uz gatavās produkcijas un nepabeigto ražojumu krājumu izmaiņām.

„**Uz pašu ilgtermiņa ieguldījumiem attiecinātās (kapitalizētās) izmaksas**” postenī iekļautas izmaksas, kuras uzņēmums attiecina uz nemateriālajiem ieguldījumiem,

pamatlīdzekļiem. Iekļaujot kapitalizētās izmaksas pamatlīdzekļa vai nemateriālā ieguldījuma vērtībā, palielina pamatlīdzekļa vai nemateriālā ieguldījuma sākotnējo vērtību.

Postenī „**Materiālu izmaksas**” iekļauj tādas izmaksas, kā:

1. izejvielu un materiālu iepirkšanas un piegādes izmaksas;
2. preču iepirkšanas un piegādes izmaksas;
3. samaksa par darbiem un pakalpojumiem no ārienes;
4. muitas un ievedmuitas;
5. zaudējumi no materiālu resursu iztrūkumiem;
6. izmaksas, kas saistītas ar dabas izejvielu izmantošanu.

Savukārt pati materiālu vērtība veidojas no iegādes cenām, uzcenojumiem, komisijas atlīdzības, izmaksām par transportēšanu un piegādi. [8,222]

Postenī „**Personāla izmaksas**” ir jāiekļauj:

1. atlīdzība par darbu – darba alga, piemaksas, prēmijas;
2. pensijas no sabiedrības līdzekļiem;
3. valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
4. pārējās sociālās nodrošināšanas izmaksas. [2]

Postenī „Vērtības samazinājuma korekcija” iekļauj:

1. pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijas;
2. apgrozāmo līdzekļu vērtības samazinājuma korekcijas, ja tās pārsniedz tādas vērtības norakstījumu summas, kuras attiecīgais uzņēmums uzskata par parastām.

Vērtības samazinājuma korekcija, saskaņā ar LR likumu „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums”, ir korekcijas, kuras veic, lai norādītu aktīvu vērtības samazinājumu bilances datumā, neatkarīgi no tā vai šis vērtības samazinājums ir vai nav galīgs. Ar vērtības samazinājuma korekcijām saprot arī pamatlīdzekļa ikgadējā nolietojuma aprēķināšanu un nemateriālo ieguldījumu ikgadējo vērtības samazinājumu. [2]

Ilgtermiņa ieguldījumu objekta ar ierobežotu lietderīgās lietošanas laiku iegādes izmaksas vai ražošanas pašizmaksu (sākotnējā vērtība), vai pārvērtēšanā noteikto vērtību (ja tāda ir) pakāpeniski samazina šim objektam paredzētajā lietderīgās lietošanas laikā, no tās atskaitot vērtības samazinājuma korekcijas, kuras aprēķinātas, lai veiktu pakāpenisku šā objekta vērtības norakstīšanu (pamatlīdzekļu objektam – ikgadējo nolietojuma aprēķināšanu, nemateriālo ieguldījumu objektam – ikgadējo vērtības norakstīšanu) tam paredzētajā lietderīgās lietošanas laikā.

Zemesgabala lietderīgās lietošanas laiks nav ierobežots, tādēļ tā sākotnējo vērtību nedrīkst pakļaut vērtības samazinājuma korekcijām.

Ilgtermiņa ieguldījuma vērtības korekcijas var pārtraukt, ja vērtības samazināšanai vairs nav pamata. Šis noteikums neattiecas uz vērtība samazinājuma korekcijām, kuras piemērotas nemateriālajai vērtībai – šīs vērtība samazinājuma korekcija nav atceļama. [2]

Aprozāmo līdzekļu vērtību koriģē, lai tie bilances datumā tiktu novērtēti atbilstoši iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai, vai zemākajām tirgus cenām šajā datumā, atkarībā no tā, kurš no šiem rādītājiem ir zemāks, vai īpašos gadījumos – citai zemākajai vērtībai (piemēram, debitoru parādus, kuru saņemšana tiek apšaubīta, novērtē atbilstoši neto vērtībai, bojātas vai novecojušas krājumu vienības un krājumu vienības, kurām nozīmīgi palielinās ražošanas pabeigšanas vai pārdošanas izmaksas, novērtē atbilstoši neto pārdošanas vērtībai). Kā arī aprozāmo līdzekļu vērtības samazinājuma korekcijas var pārtraukt, ja vērtības samazināšanai vairs nav pamata. [2]

Uzņēmumam, izvēloties vienu no peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmām, ir jāņem vērā gan iepriekšējā pieredze, gan arī nozares faktori un uzņēmuma raksturs. [10,57]

Izvēlētā peļņas vai zaudējuma aprēķina shēma jālieto ilgstoši, un tās nomaiņa ir jāpieļauj tikai tad, ja to prasa īpaši apstākļi un ja aprēķinam izvēlētās shēma izmantota vismaz divus gadus pēc kārtas. Pārskata gada peļņa vai zaudējumi nedrīkst mainīties atkarībā no izvēlētās shēmas – finanšu rezultātam jābūt vienādam. [10,57] Uzņēmums izmanto tādu metodi, kura vairāk atbilst uzņēmuma sniegto pakalpojumu raksturam un kura palīdz tos ticami novērtēt un kura ir aprakstīta grāmatvedības nolikumā. [5,176] Izvēle starp izdevumu funkcijas metodi un izdevumu veida metodi ir atkarīga no vēsturiskiem un nozares faktoriem un uzņēmuma veida. Abas metodes sniedz norādi par tām izmaksām, kas varētu mainīties tieši vai netieši, mainoties uzņēmuma pārdošanas vai ražošanas apjomam. Tā kā dažāda veida uzņēmumos katrai uzrādīšanas metodei ir savas priekšrocības, 1. SGS standarts uzņēmuma vadībai pieprasa izvēlēties visatbilstīgāko un ticamāko uzrādīšanu.

Peļņas vai zaudējumu aprēķina sagatavošanai izmantoto shēmu nedrīkst mainīt salīdzinājumā ar iepriekšējo pārskata gadu (attiecīgo finanšu pārskata sastāvdaļu pēc vienas un tās pašas shēmas sagatavo vismaz divus pārskata gadus pēc kārtas). Izņēmuma gadījums ir, kad attiecīgās finanšu pārskata sastāvdaļas shēmas maiņas pamatojums ir skaidra un patiesa priekšstata sniegšana atbilstoši „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” 13.pantam, kas paredz, ka:

1. Finanšu pārskatu sagatavo saprotami un atbilstoši likumam "Par grāmatvedību", šim likumam un citiem grāmatvedību un gada pārskatus reglamentējošiem normatīvajiem aktiem;
2. Finanšu pārskatam ir jāsniedz paties un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem (aktīviem), saistībām, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem, bet vidējas sabiedrības un lielas sabiedrības gada pārskatam – arī par naudas plūsmu.
3. Ja sagatavotā finanšu pārskatā ietvertā informācija nedod pietiekami patiesu un skaidru priekšstatu par sabiedrību, sniedz papildu informāciju finanšu pārskata pielikumā.
4. izņēmuma gadījumos sabiedrība var atkāpties no likumā noteiktajiem finanšu pārskata posteņu atzīšanas, novērtēšanas un norādīšanas principiem un noteikumiem, ja to piemērošana nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu. Katru šādu atkāpšanos paskaidro finanšu pārskata pielikumā, norādot minētās atkāpšanās iemeslu un ietekmi uz sabiedrības līdzekļiem (aktīviem), saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem. Finanšu pārskata pielikumā norāda arī konkrēto likuma normu, no kuras piemērošanas sabiedrība ir atkāpusies, un attiecīgo normatīvo aktu vai starptautisko grāmatvedības standartu prasību, kuru sabiedrība piemērojusi. [2]

Uz attiecīgās finanšu pārskata sastāvdaļas shēmas maiņu, šajā gadījumā, uz peļņas vai zaudējuma aprēķina maiņu, norāda finanšu pārskata pielikumā un paskaidro šīs maiņas iemeslu.

Uzņēmumiem, sagatavojot peļņas un zaudējuma aprēķinu sastāvdaļas, attiecīgās shēmas ietvaros ir atļauts apvienot shēmās ar arābu cipariem apvienotos posteņus, ar noteikumu, ja to summas ir nenozīmīgas skaidra un patiesa priekšstata sniegšanai atbilstoši „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums” 13.pantam, ko darba autore jau uzskaitījis iepriekš. Apvienot peļņas un zaudējuma aprēķina sastāvdaļās var arī, ja tādā veidā tiek radīta lielāka skaidrība peļņas un zaudējuma aprēķina lietotājiem. Ja tiek apvienoti posteņi, tad posteņu detalizācija ir jāsniedz finanšu pārskata pielikumā. [2]

Autore secina, ka uzņēmumam ir rūpīgi jāizvēlas viena no peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmām, ņemot vērā to, ka tā ir jālieto ilgstoši, un shēmu var izmainīt tikai, ja ir radušies īpaši apstākļi, tas nozīmē, ka patvaļīgi, bez iemesla peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmu mainīt nedrīkst.

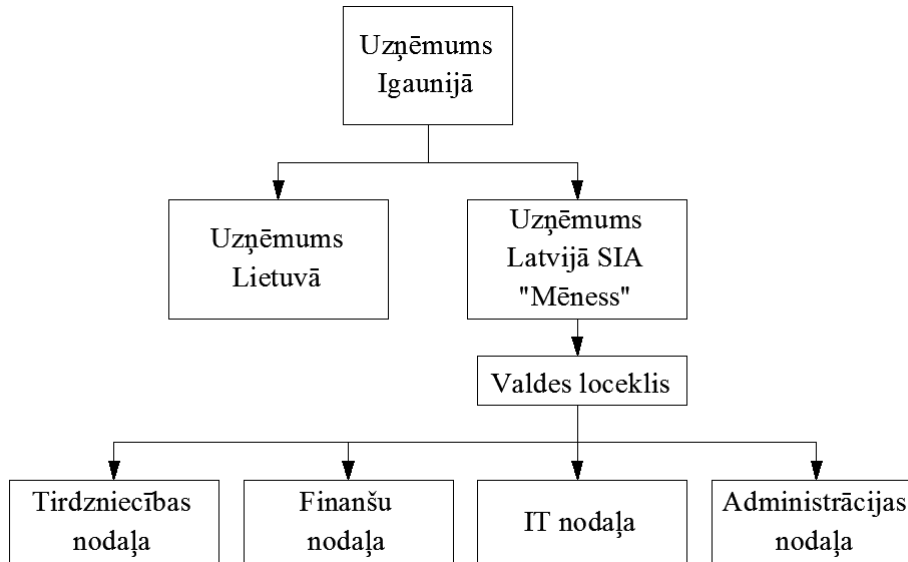
3. IEŅĒMUMU UN IZDEVUMU ATZĪŠANA SIA „MĒNESS” PĒC 15. SFPS PRASĪBĀM

3.1.SIA „Mēness” darbības raksturojums

SIA „Mēness” ir starptautisks informāciju tehnoloģiju (IT) uzņēmums, kas dibināts 2008.gadā Latvijā. SIA „Mēness” ir meitas uzņēmums. Uzņēmuma sadarbības ar klientiem no dažādām valstīm un piedāvā: programmatūras un mākoņpakalpojumu licences, IT ekspertu konsultācijas, lietošanas apmācības, un citus pakalpojumus.

Šis uzņēmums grāmatvedību uzskaiti veic pēc starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Uzņēmuma iekšējās uzskaites sistēma un grāmatvedības programma ir ļoti individualizēta, automatizēta un savstarpēji saistīta, kā arī pielāgota uzņēmuma darbības praksei, tāpēc SIA „Mēness” galvenajai grāmatvedei ir laicīgi jāapsver iespējamā jaunā standarta vadlīniju ietekme uz finanšu pārskatiem, operācijām, kā arī kopā ar programmētāju jāpārbauda jeb jātēstē iekšējās uzskaites sistēmas un grāmatvedības programmas uzskaitē, kā arī datu automatizētā sūtīšana no iekšējās uzskaites sistēmas uz grāmatvedības programmu, saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” prasībām.

Autore 3.1. attēlā norāda uzņēmuma struktūru.



3.1.att. Uzņēmuma SIA „Mēness” struktūra

Uzņēmuma mātes uzņēmums ir Igaunijā, kas pieder SIA „Mēness” 100 %, savukārt SIA „Mēness” ar Lietuvas uzņēmumu ir māsas uzņēmumi.

SIA „Mēness” ir četras nodaļas. Tirdzniecības nodaļā strādā divi darbinieki un tirdzniecības nodaļās vadītāja.

Tirdzniecības nodaļas darbinieki atbild par tirgus pētīšanu dažādos reģionos, datu analizēšanu, jaunu tirgu pētīšanu, kā arī vienojas par līguma noteikumiem ar klientiem, sazinās ar klientiem, piedāvā jaunākos piedāvājumus, ko sniedz uzņēmums.

Finanšu nodaļas darbinieki atbild par uzņēmuma finansēm un grāmatvedības uzskaiti. Kopumā finanšu nodaļā strādā trīs darbinieki – galvenā grāmatvede un divi grāmatveži.

IT nodaļa ir darbinieku ziņā vis lielākā, tajā strādā 13 darbinieki: IT nodaļas vadītājs, četri programmētāji, seši tehniskie darbinieki un trīs klientu atbalsta servisa darbinieki.

Administrācijas nodaļā strādā trīs darbinieki: administrācijas vadītāja un divi administratori. Darbinieku pienākumos ietilpst visi biroja darbi, kas saistīti ar biroja administrēšanu un klientu apkalpošanu.

Šobrīd uzņēmumā SIA „Mēness” strādā 22 darbinieki.

Uzņēmuma pamatkapitāls sastāda 28 450 EUR.

Autore 3.1. tabulā apkopojusi uzņēmuma finanšu rādītājus.

3.1. tab.

SIA „Mēness” finanšu rādītāji 2011.g. – 2015.g.*

Finanšu rādītāji	2011.g.	2012.g.	2013.g.	2014.g.	2015.g.
Nemateriālie ieguldījumi	21 431	13 566	57 201	51 769	49 325
Pamatlīdzekļi	18 656	6 127	24 931	55 359	46 293
Neto apgrozījums	608 741	830 412	797 667	1 323 318	1 462 111
Neto peļņa	106 840	188 294	171 947	337 258	434 097

*Autores veidota tabula; Avots: [29]

Uzņēmums kopš 2013. g. ir būtiski ieguldījis jauni programmatūru izveidē, piemēram, 2013.g uzņēmums izveidoja mākoņpakalpojumu un sāka to piedāvāt klientiem. Jāņem vērā, ka uzņēmums nepārtraukti arī uz pasūtījuma projektē programmatūras.

SIA „Mēness” iegādājās automašīnu 2014. gadā, kas palielināja pamatlīdzekļu vērtību bilancē, tā, ka pamatlīdzekļu vērtības pieaugums 2014.g. nav saistīts ar, piemēram lielu apjomu datortehnikas iegādi.

Izanalizējot 3.1.tabulu, autore secina, ka neto apgrozījums pēdējos gados ir palielinājies, kā arī strauji palielinājusies ir arī uzņēmuma SIA „Mēness” neto peļņa.

Pēc autores domām, uzņēmums ir stabils un ik gadu attīstās.

Šobrīd uzņēmums sadarbojas ar vairākiem uzņēmumiem no Somijas, kā arī strādā Latvijas tirgū. Pēc autores domām, uzņēmumam ir attīstības perspektīvas tādās valstīs, kā Norvēģija un

Zviedrija, jo tas var piedāvāt zemākas cenas par programmatūru licenču lietošanu vai izstrādi nekā to piedāvā uzņēmumi Norvēģijā un Zviedrijā.

Tā, kā uzņēmums grāmatvedības uzskaiti veic pēc starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, autore 3.2. un 3.3. nodaļās izpētīs, kāda būs uzņēmumu ieņēmumu un izdevumu atzīšanas gaita, saskaņā ar jauno 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumi ar klientiem”.

3.2. Ieņēmumu atzīšana un novērtēšana

Darba autore norādīs, kā informācijas tehnoloģiju uzņēmumā SIA „Mēness” vajadzēs atzīt un novērtēt ieņēmumus saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”. Ja uzņēmums grāmatvedības uzskaiti kārtotu pēc 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” uzņēmumam vajadzētu izmantot standartā iekļautos piecus soļus, lai atzītu ieņēmumus. Šobrīd Latvijas likumdošanā MK noteikumi Nr. 775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” nosaka atsevišķus kritērijus, kad ir jāatzīst ieņēmumi no precēm, no pakalpojumiem un no aktīvu nodošanas lietošanā citām personām.

Saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, lai atzītu ieņēmumus, uzņēmumam jāizpilda pieci soļi:

1. solis – atklāt līgumu (līgumus) ar klientu jeb identificēt līgumu;
2. solis – atklāt līguma izpildes pienākumus jeb identificēt saistības, kas uzņēmumam izriet no līguma;
3. solis – noteikt darījuma cenu;
4. solis – attiecināt darījuma cenu atsevišķiem izpildes pienākumiem;
5. solis – atzīt attiecinātos ieņēmumus.

Uzņēmumam vispirms vajadzētu izpildīt 1. soli - identificēt savus līgumus ar klientiem.

1. piemērs. SIA „Mēness” ar klientu paraksta līgumu par programmatūras licences izmantošanu sākot no 2016.gada 1. augusta. Līguma termiņš – 1 gads. Uzņēmums līgumā apņemas nodrošināt klientam brīvu piekļuvi programmatūras licencei, kā arī nodrošināt tās funkcionalitāti līguma termiņa laikā. Līguma nosacījumi paredz, ka katru mēnesi klientam uzņēmums izrakstīs rēķinu par programmatūras lietošanu, kas klientam būs jāatmaksā piecu darba dienu laikā. Samaksātā nauda par programmatūras izmantošanu nav atgriežama. Nesankcionēta piekļuve programmatūras licencei bez uzņēmuma atļaujas ir aizliegta. Ja klients pārkāpj līguma noteikumus, uzņēmums var bez iepriekšēja brīdinājuma bloķēt klienta piekļuvi

programmatūrai. Uzņēmums ar konkrēto klientu vairākas reizes ir sadarbojies, nekad līguma noteikumus klients nav pārkāpis.

Darba turpinājumā autore norāda 1. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 1. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

Saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” nosaka, ka uzņēmumam jāuzskaita pēc 15. SFPS principiem, ja izpildās visi standartā noteiktie soļi. Autore 3.2.tabulā identificē līgumu pamatojoties uz 1. piemēru saskaņā ar 15. SFPS kritērijiem.

3.2.tab.

Līguma ar klientu identificēšanas izvērtējums 1. piemērā

1. soļa - Līguma ar klientu identificēšanas izvērtējums 1. piemērā	
15. SFPS kritēriji, lai līgumu identificētu	15. SFPS kritēriju izvērtējums
1. Līguma puses ir apstiprinājušas līgumu un ir attiecīgi apņēmušas pildīt savas saistības	Kritērijs izpildās - uzņēmums ar klientu ir parakstījis līgumu
2. Ir iespējams identificēt katras puses tiesības attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas ir jānodod	Kritērijs izpildās - uzņēmumam ir tiesības noteiktos gadījumos bloķēt piekļuvi programmatūrai. Savukārt, klientam ir tiesības, saskaņā ar noslēgto līgumu, saņemt brīvu piekļuvi programmatūrai, un tiesības programmatūru saņemt funkcionālu.
3. Ir iespējams noteikt, identificēt preču vai pakalpojumu apmaksas nosacījumus, kas ir jāpārskaita	Kritērijs izpildās - katru mēnesi klientam uzņēmums izrakstīs rēķinu par programmatūras lietošanu, kas klientam būs jāatmaksā piecu darba dienu laikā
4. Līgumam ir komerciāla būtība	Kritērijs izpildās - klients uzņēmumam maksās par to, ka uzņēmums nodrošina klientu ar programmatūru
5. Ir ticams, ka atlīdzība tiks savākta apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, kas būs nodotas klientam	Kritērijs izpildās - konkrētais klients ar uzņēmumu ir sadarbojies iepriekš un nav bijušas nekādas problēmas ar rēķinu samaksu

Izanalizējot līguma atbilstību 15. SFPS 1. soļa kritērijiem, saskaņā ar 3.2. tabulā apkopotajiem kritērijiem, autore secina, ka visi kritēriji izpildās, līdz ar to konkrētajā piemērā līgums ar klientu jāuzskaita saskaņā ar 15. SFPS prasībām.

Autore uzsver, ka saskaņā ar MK noteikumiem Nr. 775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” un 18. SGS „Ieņēmumi”, šādi kritēriji nav jāapskata, jo šie attiecas uz ieņēmumu atzīšanu saskaņā tikai ar 15. SFPS.

Autore norāda, ka praksē uzņēmums ir saskāries ar situācijām, ka uzņēmums ir piegādājis programmatūras licenci klientam pirms abas puses parakstījušas līgumu, vai arī situācijas, ka klients paraksta un atgriež līgumu, ko uzņēmums pats vēl nav parakstījis.

Šādās situācijās, uzņēmums ņem vērā ieņēmumu uzskaites nosacījumus precēm, saskaņā ar MK noteikumiem Nr. 755, un ieņēmumi tiek uzskaitīti – atzīti, jo ir izpildīti attiecīgie ieņēmumu uzskaites nosacījumi, pamatojoties uz darījuma novērtējumu pēc būtības. Savukārt saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, puses līgumu nav vēl parakstījušas, bet saskaņā ar uzņēmējdarbības praksi līgums ir apstiprināts. Praksē, šādām situācijām pastāvot, kad līgumslēdzēju puses līgumu vēl nav parakstījušas, uzņēmumam jāņem vērā, ka, ja uzņēmums ar klientu ir vienojies par līguma slēgšanu, līguma puses ir apstiprinājušas līgumu.

Praksē uzņēmums nereti saskaras ar situācijām, ka ir jāveic izmaiņas līdzšinējā līgumā, jo uzņēmums ar klientu vienojas par lielāku programmatūras apjomu un uzstādīšanas apjomu, līdz ar to mainot cenu, kas izriet no tā, ka darba apjoms, kas ir jāpaveic, tiek mainīts. 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” ir iekļauta informācija par līguma grozījumiem.

2. piemērs. Uzņēmums noslēdz līgumu ar klientu, lai uzlabotu programmatūru klienta specifikācijai. Kopējā vienošanās vērtība 12 800 eiro. Balstoties uz savu pieredzi, uzņēmuma atbildīgais darbinieks nosaka, ka programmatūras pielāgošana prasīs aptuveni 128 stundas. Stundas likme – 100 eiro/stundā. Uzņēmums, saskaņā ar 15. SFPS, uzskaita pakalpojumus par vienu izpildes pienākumu un apmierinās tos laika gaitā. Pēc 38 darba stundām uzņēmums un klients vienojas mainīt līguma nosacījumus.

Darba turpinājumā autore norāda 2. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 1. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

1. Vienošanās brīdī, par līguma grozījumiem, uzņēmums ir izpildījis 30 % no saviem izpildes pienākumiem ($38/128 = 0.3$)
2. Līguma grozījumi: darba stundas palielinās par 40 stundām, stundas likme 60 eiro/stundā. Līgumā, pēc grozījumiem, līguma kopējā cena ir 15 200 eiro:

- 2.1. $128 \cdot 100 = 12\,800$ eiro (sākotnējā līgumā);
- 2.2. $40 \cdot 60 = 2\,400$ eiro (līguma grozījumi);
- 2.3. $12\,800 + 2\,400 = 15\,200$ eiro (līgums uzskaitīts kā daļa no sākotnējā līguma, jo pakalpojums nav individuāls, tas ir, ietver to pašu pakalpojumu, kas ir daļēji izpildīts līguma grozījumu datumā).
3. uzņēmuma atbildīgie darbinieki atkārtoti novērtē izpildes pienākumu progresu pēc līguma grozījumiem, tas ir 23 % ($38/168 = 0.23$).
4. Ieņēmumi, kas atzīti līdz līguma grozījumu datumam ir 3 800 eiro ($38 \cdot 100$)
5. Ieņēmumu atzīšanas korekcija līguma grozījumu datumā ir 304. eiro:
 - 5.1. $15\,200 \cdot 0.23 = 3\,496$ eiro (saņemti par 23% izpildes pienākumu nokārtošanu);
 - 5.2. $3\,800 - 3\,496 = 304$ eiro (ieņēmumu vērtības samazināšana saskaņā ar 15. SFPS).

Šobrīd praksē, uzņēmums ar klientu lauž līgumu un noslēdz jaunu līgumu ar jauniem noteikumiem, autore piebilst, ka MK noteikumos Nr.775 nav iekļauta informācija par līguma grozījumu novērtēšanu un uzskaiti, kā arī 18. SGS šādas informācijas nav.

Saskaņā ar 15. SFPS **2. soli**, uzņēmuma atbildīgajiem darbiniekiem būtu **jāidentificē izpildes pienākumi**, kuri pastāv līgumā ar klientu, savukārt saskaņā ar MK noteikumiem Nr. 775 iekļautā informācija par ieņēmumu uzskaiti, nav specifiski adresēta līgumiem, kuriem ir vairākas sastāvdaļas.

3. piemērs. Uzņēmums piešķir klientam uz 3 mēnešiem programmatūras licenci par 150 eiro/mēnesī un servisa pakalpojumus par 50 eiro/mēnesī. Uzņēmuma lietvede izstrādā līgumu saskaņā ar vienošanos.

Darba turpinājumā autore norāda 3. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 2. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

3.3.tabulā autore norāda, ka līgumā identificē vienu izpildes pienākumu – programmatūru un atbalsta servisu pieņemot par vienu līguma sastāvdaļu, līdz ar to arī atlīdzība viena katru mēnesi, jo ir viens izpildes pienākums pamatojoties uz 3. piemēru.

3.3.tab

Līgumā identificēts viens izpildes pienākums, kā viena līguma sastāvdaļa 3. piemērā

Periods	Ieņēmumi no programmatūras licences un atbalsta servisa
1. mēnesis	200 eiro
2. mēnesis	200 eiro
3. mēnesis	200 eiro

Pirms 15. SFPS ieviešanas, SIA „Mēness” praksē pastāv līgumi ar klientiem, kas ietver programmatūru tai skaitā ietver arī solījumu par atbalsta servisu. Tā, kā uzņēmums programmatūru un klienta atbalsta servisu ņem vērā, kā vienu līguma sastāvdaļu, tad saskaņā ar 15. SFPS, uzņēmumam būtu nepieciešams izvērtēt, vai klientu atbalsta serviss ir atsevišķs jeb individuāls pakalpojums līdz ar to arī atsevišķs izpildes pienākums.

Saskaņā ar 15. SFPS, uzņēmuma darbinieki varētu secināt, ka nodrošināts atbalsta serviss ir noteikts jeb individuāls solījums līgumā salīdzinājumā ar apsolīto programmatūras licenci, jo atbalsta serviss var pastāvēt arī bez programmatūras licences piedāvājuma klientam, tādēļ var tikt uzskatīts par atsevišķu izpildes pienākumu.

Autore 3.4.tabulā norāda, ka līgumā identificē divus noteiktus jeb individuālus izpildes pienākumus, līdz ar to arī atlīdzība ir katram izpildes pienākumam, pamatojoties uz 3. piemēru .

3.4.tab.

Līgumā identificēti divi atsevišķi izpildes pienākumi

1. Izpildes pienākums		2. Izpildes pienākums	
Periods	Ieņēmumi no programmatūras licences	Periods	Ieņēmumi no atbalsta servisa
1. mēnesis	150 eiro	1. mēnesis	50 eiro
2. mēnesis	150 eiro	2. mēnesis	50 eiro
3. mēnesis	150 eiro	3. mēnesis	50 eiro

3. piemērā minēts, ka uzņēmuma lietvede izstrādā līgumu saskaņā ar vienošanos. Līguma izstrādāšanas rezultātā programmatūras piekļuve netiek nodrošināta, jo līguma sagatavošana pieder pie administrācijas uzdevumiem. Tas nozīmē, ka līguma izstrādāšana nav identificējams, kā izpildes pienākums saskaņā ar 15. SFPS.

Autore norāda, ka informācijas tehnoloģiju uzņēmums praksē saskaras ar situāciju, kad klientam tiek piedāvāta mākoņpakalpojuma licence, bet tikai kopā ar informācijas izvietojuma pakalpojumu, un klients nevar izmantot mākoņpakalpojuma licenci bez informācijas izvietojuma pakalpojuma. Šādā gadījumā mākoņpakalpojuma licence nav nošķirama no informācijas izvietojuma pakalpojuma un tāpēc tā tiek uzskaitīta kā viens izpildes pienākums, jo mākoņpakalpojuma licence nevar būt nošķirta no informācijas izvietojuma pakalpojuma, gan saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, gan saskaņā ar 18. SGS „Ieņēmumi”. Šādās situācijās šobrīd uzņēmums uzskaita mākoņpakalpojuma licenci un informācijas

izvietošanas pakalpojumu, kā vienu līguma sastāvdaļu, kā arī saskaņā ar 15. SFPS, līgumā tiks identificēts tikai viens izpildes pienākums pēc tāda paša principa, kā autore norādījusi 3.3.tabulā.

Pēc autores domām, uzņēmuma galvenajai grāmatvedei, pirms ieņēmumi tiek atzīti saskaņā ar 15. SFPS, jāveic līgumu inventarizācija, nepieciešams analizēt līguma noteikumus, noteikt izpildes pienākumus, kas iekļauti līgumos, kā arī apsvērt, vai izpildes pienākumi, saskaņā ar jauno 15. SFPS, atbilst kritērijiem, lai atzītu ieņēmumus laika gaitā vai noteiktā brīdī, lai nerastos neplānotas problēmas ieņēmumu atzīšanā pēc jaunā standarta ieviešanas praksē.

Kā **3. solis**, ko saskaņā ar 15. SFPS par ieņēmumu atzīšanu, uzņēmumam ir jādara – **jānosaka darījuma cena**. Šobrīd uzņēmums savā praksē ieņēmumu vērtību nosaka pēc līgumā noteikumiem – t.i. pēc līgumā noteiktās vērtības, par kādu klients un uzņēmums ir vienojies, savukārt, saskaņā ar 15. SFPS darījuma cena ir atlīdzības summa, ko uzņēmums sagaida no klienta.

Saskaņā ar 15. SFPS noteiktās situācijās, uzņēmums var slēgt līgumu paredzot, ka tas nespēs pilnībā iegūt norādīto līgumcenu. Kad uzņēmums apzinās šo risku un joprojām izvēlas veikt darījumus ar klientu, var būt ietverta cenu korekciju līgumā. Tā, kā 15. SFPS paredz, ka cenu korekcija nepieciešamība ir jānovērtē pie līguma uzsākšanas, tad autore secina, ka uzņēmums to varētu darīt balstoties uz savu iepriekšējo uzņēmējdarbības pieredzi.

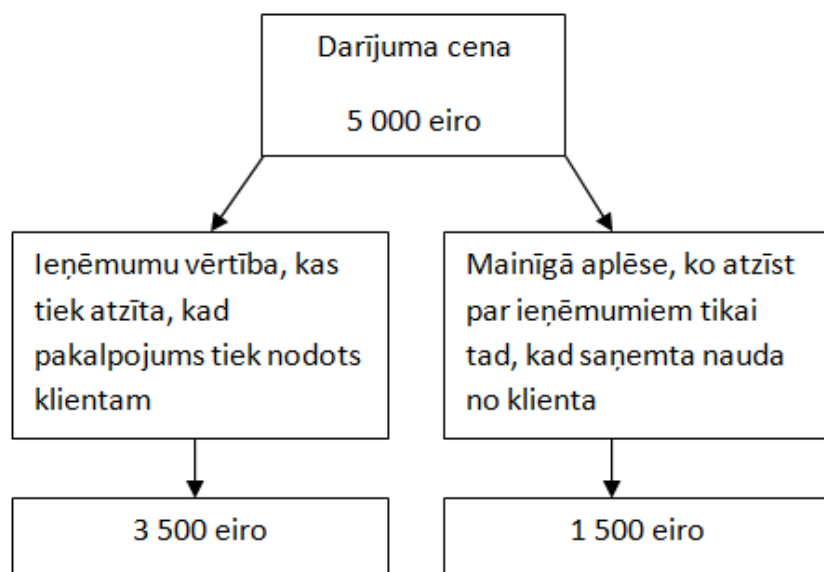
4. piemērs. Uzņēmums noslēdz līgumu ar klientu no reģiona, kurā ir nestabila ekonomiskā situācija, par datortehnikas pieslēgšanu un sagatavošanu, lai tā funkcionētu. Līgumā noteikts, ka cena, kas klientam jāmaksā ir 5 000 eiro. Uzņēmumam šajā reģionā ir bijusi pieredze, ka vairāki klienti nav spējuši samaksāt pilnu līguma cenu līguma noteiktajā termiņā, tāpēc ar uzņēmumu abpusēji vienojušies, ka klienti atmaksās 70% no darījuma cenas. Darījuma cenu uzņēmuma darbiniekiem būtu jānosaka balstoties uz iepriekšējo pieredzi konkrētajā reģionā. Saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, darījuma cena būs: $5\ 000 \cdot 0.7 = 3\ 500$ eiro, bet darījuma cenas mainīgā aplēse būs: $5\ 000 \cdot 0.3 = 1\ 500$ eiro.

Darba turpinājumā autore norāda 4. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 3. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

4. piemēra atrisinājumu autore ir parādījusi 3.2. attēlā, un secina, ka saskaņā ar 15. SFPS uzņēmumam jānovērtē līgums ar klientu tādā vērtībā, kādu uzņēmums cer saņemt no klienta, nevis tādu, kura norādīta līgumā.

Tā, kā uzņēmumam bijusi pieredze, ka iepriekš konkrētā reģionā klienti nav spējuši samaksāt visu līgumā iekļauto vērtību, saskaņā ar pašreizējo praksi, 5 000 eiro jāatzīst, kā

ieņēmumi tikai tad, kad uzņēmums iekasēs naudu no klienta, jo līguma slēgšanas brīdī nav ticams, ka saimnieciskie labumi ieplūdīs uzņēmumā.



3.2.att. Ieņēmumu vērtība un mainīgā aplēse pamatojoties uz 4. piemēru, saskaņā ar 15. SFPS

Uzņēmums, ja tas nav pārliecināts, ka saņems visu līgumā paredzēto vērtību, šobrīd, pirms 15. SFPS ieviešanas, var atzīt ieņēmumus no klientiem pēc kases principa sakarā ar iekasējamības nenoteiktību, jo uzņēmums nevar ticami novērtēt, kādi tam būs ieņēmumi.

Pēc autores domām, uzņēmuma galvenajai grāmatvedei, pirms standarta ieviešanas, vajadzētu sazināties ar uzņēmuma īpašniekiem un tos informēt par ieņēmumu uzskaites politikas maiņu uzņēmumā, saskaņā ar 15. SFPS prasībām, jo jaunais standarts var ietekmēt ieņēmumu atzīšanu, kā to autore norādīja 4. piemērā.

Autore secina, ka, saskaņā ar 15.SFPS, ieņēmumi, kurus tas ir paredzējis saņemt uzņēmumam jāatzīst ātrāk nekā tas ir noteikts MK noteikumos Nr. 775 un 18. SGS, kā arī 15. SFPS pieļauj, ka ieņēmumu vērtība var būt mazāka par līgumcenu.

Saskaņā ar 15. SFPS **4. soli**, uzņēmumam ir **jāattiecina darījuma cena uz atsevišķiem izpildes pienākumiem**. Darījuma cena ir jāpiešķir katram izpildes pienākumam balstoties uz neatkarīgu (stand-alone) pārdošanas cenu.

5. piemērs. Uzņēmums noslēdz vienošanos ar klientu SIA „Ozols” par 15 programmatūras licenču nodošanu lietošanā uz noteiktu periodu par kopējo vērtību 2 200 eiro. Uzņēmums nesen ir noslēdzis līgumu ar līdzīgu klientu par tādas pašas programmatūras lietošanu par 160 eiro/mēnesī arī uz noteiktu laiku.

Darba turpinājumā autore norāda 5. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 4. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

5. piemēra gadījumā programmatūras licences neatkarīga pārdošanas cena ir 160 eiro/mēnesī. Tas nozīmē, ka uzņēmuma noslēgtajā līgumā ar SIA „Ozols” par 15 programmatūras licencēm, vērtība, balstoties uz neatkarīgu pārdošanas cenu, ir: 2 400 eiro (15*160).

Tā, kā līgums ar klientu SIA „Ozols” noslēgts par kopējo vērtību 2 200 eiro, tad uzņēmumam, saskaņā ar 15. SFPS, ir jāpiešķir atlaide klientam SIA „Ozols” 200 eiro: (2400-2200).

5. piemērā, neatkarīga pārdošanas cena tika noteikta pēc līdzīgos apstākļos un ar līdzīgu klientu noslēgtā līguma.

6. piemērs. Uzņēmums noslēdzis līgumu ar klientu, ka uzņēmums sniedz klientam tehnisko atbalsta servisu biroja tehnikai klienta trijās struktūrvienībās, biroja tehnika ir ļoti individuāla, uzņēmums izstrādājis atbalsta servisu specifiskajai datortehnikai tikai konkrētā klienta vajadzībām. Līgums paredz vienreizējo klienta tehnisko atbalstu. Šādā gadījumā neatkarīga pārdošanas cena nav novērojama, jo pakalpojums ir izstrādāts tikai konkrētam klientam, tāpēc tā ir jāaplēš. Uzņēmums prognozē, ka būs nepieciešami 3 darbinieki – katrā struktūrvienībā viens, katram vajadzēs apmēram 6 stundas. Darbinieku stundas bruto algas likme ir 12 eiro/ stundā.

Darba turpinājumā autore norāda 6. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 4. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

Uzņēmums aplēš neatkarīgu pārdošanas cenu:

1. Uzņēmums paredz, ka izmaksas izpildot līgumu būs: 72 eiro (6*12);
2. Uzņēmums nosaka, ka peļņa par sniegto pakalpojumu būs 278 eiro;
3. Neatkarīgā pārdošanas cena par pakalpojumu sniegšanu vienai struktūrvienībai tiek aplēsta 350 eiro (278+72).

Pēc autores domām, uzņēmums varētu izstrādāt apkopojošu informāciju ar piedāvājumiem klientiem cenrādī, iekļaujot arī individuālus piedāvājumus, tā atvieglojot neatkarīgas pārdošanas cenas novērtēšanu praksē.

Saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, **5. solis** paredz, ka **attiecinātie ieņēmumi ir jāatzīst**. Pie ieņēmumu atzīšanas, svarīgi ir zināt vai ieņēmumus ir jāatzīst laika gaitā vai noteiktā brīdī. Tas nozīmē, ka uzņēmumam būs jānovērtē, kad uzņēmums klientam nodot kontroli pār produktu.

Ieņēmumi, kas atzīti kādā brīdī, saskaņā ar 15. SFPS, autore min sekojošu piemēru:

7. piemērs. Uzņēmums ar klientu noslēdz līgumu par datortehnikas tehnisko apkopi. Līgumā paredzēts, ka uzņēmuma tehniskais darbinieks ieradīsies uzņēmumā 2016. gada 1. jūlijā. Darījuma vērtība ir 3 000 EUR.

Autore norāda 7. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 5. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

2016. gada 1. jūlijā tehniskais darbinieks veic datortehnikas tehnisko apkopi, un 2016. gada 1. jūlijā uzņēmums atzīst ieņēmumus noteiktā brīdī (šajā gadījumā konkrētā dienā) 3 000 EUR apmērā.

8. piemērs. Uzņēmuma praksē ir gadījumi, kad uzņēmums projektē programmatūru savā iekārtā un tad, kad tā ir pabeigta tā tiek palaista, lai nonāktu pie klienta. Šajā gadījumā klienta vajadzībām un specifikācijai ir izveidota konkrēta programmatūra. Līguma darbības termiņš ir uz nenoteiktu periodu. Programmatūras, kas izveidotas tieši konkrēta klienta vajadzībām un specifikācijai uzņēmumam nav citas alternatīvas izmantošanas iespējas, tāpēc, saskaņā ar 15. SFPS, uzņēmumam ieņēmumi jāatzīst laika gaitā, kad klients programmatūru izmanto un tā klientam ir brīvi pieejama programmatūras izmantošanas laikā. Tas nozīmē, ka uzņēmumam, līguma noteikumos vajadzētu atrunāt, piemēram, noteiktu ikmēneša vērtību – 100 EUR, par programmatūras izmantošanu. Tas nozīmē, ka šajā piemērā, uzņēmumam jāatzīst ieņēmumi laika gaitā.

Autore norāda 8. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 5. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

9. piemērs. Uzņēmuma praksē pastāv gadījumi, kad pēc pasūtījuma izprojektēta programmatūra ir uzinstalēta aparatūrā, kas pieder klientam. Tā, kā klientam līdz ar to ir kontrole pār programmatūru, tad, saskaņā ar 15. SFPS, uzņēmumam ieņēmumi būtu jāatzīst laika gaitā, kamēr šī programmatūra ir klienta kontrolē.

Autore norāda 9. piemēra atrisinājumu pamatojoties tikai uz 5. soli, pieņemot, ka pārējie soļi, saskaņā ar 15. SFPS, ir izpildīti.

Autore secina, ka 15. SFPS ietver konkrētas un precīzas vadlīnijas, kas uzņēmumam būtu jāpiemēro nosakot vai ieņēmumus atzīst laika gaitā vai arī noteiktā laika brīdī.

Darba turpinājumā, autore sniegs piemēru par līguma ar klientu ieņēmumu atzīšanu, saskaņā ar 15. SFPS, izanalizējot visus piecus soļus, kas jāizpilda, lai ieņēmumus atzītu.

10. piemērs. SIA „Mēness” ar klientu paraksta līgumu par 2 vienādu programmatūras licenču izmantošanu kopā ar klientu servisu sākot no 2016.gada 1. jūlija. Līguma termiņš – 3

mēneši. Uzņēmums līgumā apņemas nodrošināt klientam brīvu piekļuvi programmatūras licencēm, kā arī nodrošināt klientu servisu.

Tā, kā līguma cenrādī noteikts, ka 1 programmatūras cena ir 79 EUR/ mēnesī un klientu servisa cena ir 50 EUR/ mēnesī, tad līgumā norādītā kopējā darījuma cena noteikta, ka ir 208 EUR/ mēnesī.

Līguma nosacījumi paredz, ka katru mēnesi klientam uzņēmums izrakstīs rēķinu par programmatūras lietošanu, kas klientam būs jāatmaksā desmit darba dienu laikā. Samaksātā nauda par programmatūras izmantošanu nav atgriežama. Ja klients nesamaksā par programmatūras lietošanu, līgumā atrunāts, ka uzņēmums var bez iepriekšēja brīdinājuma bloķēt klienta piekļuvi programmatūrai. Uzņēmums ar konkrēto klientu vairākas reizes ir sadarbojies, nekad līguma noteikumus klients nav pārkāpis.

Darba turpinājumā, autore izpildīs piecus ieņēmumu atzīšanas soļus.

1. solis – atklāt līgumu ar klientu jeb identificēt līgumu, kā gaitu autore apkopojusi 3.5. tabulā.

1. kritērijs, kas norādīts 3.5. tabulā: līguma puses ir apstiprinājušas līgumu un ir attiecīgi apņēmušās pildīt savas saistības, izpildās, jo uzņēmums ar klientu ir parakstījis līgumu.

2. kritērijs, kas norādīts 3.5. tabulā: ir iespējams identificēt katras puses tiesības attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas ir jānodod, izpildās, jo klientam ir tiesības, saskaņā ar noslēgto līgumu, saņemt brīvu piekļuvi programmatūrai un saņemt klientu servisu, un uzņēmumam ir tiesības, ja netiek samaksāts rēķins noteiktajā termiņā bloķēt piekļuvi programmatūrai.

3. kritērijs, kas norādīts 3.5. tabulā: ir iespējams noteikt, identificēt preču vai pakalpojumu apmaksas nosacījumus, kas ir jāpārskaita, izpildās, jo klientam būs jāatmaksā desmit darba dienu laikā uzņēmuma izrakstītais rēķins.

4. kritērijs, kas norādīts 3.5. tabulā: līgumam ir komerciāla būtība, izpildās, jo kopējā darījuma cena noteikta, ka ir 208 EUR/ mēnesī.

5. kritērijs, kas norādīts 3.5. tabulā: ir ticams, ka atlīdzība tiks savākta apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, kas būs nodotas klientam, izpildās, jo konkrētais klients ar uzņēmumu ir sadarbojies iepriekš un nav bijušas nekādas problēmas ar rēķinu samaksu.

Izanalizējot 3.5. tabulu par kritēriju atbilstību 10. piemēram, autore secina, ka visi kritēriji ir izpildījušies, un konkrētos ieņēmumus no līguma ar klientu jāatzīst saskaņā ar 15. SFPS.

Līguma ar klientu identificēšanas izvērtējums 10. piemērā

1. soļa - Līguma ar klientu identificēšanas izvērtējums 10. piemērā	
15. SFPS kritēriji, lai līgumu identificētu	15. SFPS kritēriju izvērtējums
1. Līguma puses ir apstiprinājušas līgumu un ir attiecīgi apņēmušās pildīt savas saistības	Kritērijs izpildās - uzņēmums ar klientu ir parakstījis līgumu
2. Ir iespējams identificēt katras puses tiesības attiecībā uz precēm vai pakalpojumiem, kas ir jānodod	Kritērijs izpildās - klientam ir tiesības, saskaņā ar noslēgto līgumu, saņemt brīvu piekļuvi programmatūrai un saņemt klientu servisu, un uzņēmumam ir tiesības, ja netiek samaksāts rēķins noteiktajā termiņā bloķēt piekļuvi programmatūrai.
3. Ir iespējams noteikt, identificēt preču vai pakalpojumu apmaksas nosacījumus, kas ir jāpārskaita	Kritērijs izpildās - klientam būs jāatmaksā desmit darba dienu laikā uzņēmuma izrakstītais rēķins
4. Līgumam ir komerciāla būtība	Kritērijs izpildās - kopējā darījuma cena noteikta, ka ir 208 EUR/ mēnesī.
5. Ir ticams, ka atlīdzība tiks savākta apmaiņā pret precēm vai pakalpojumiem, kas būs nodotas klientam	Kritērijs izpildās - konkrētais klients ar uzņēmumu ir sadarbojies iepriekš un nav bijušas nekādas problēmas ar rēķinu samaksu

2. solis – atklāt līgumā izpildes pienākumus jeb identificēt saistības, kas uzņēmumam izriet no līguma: tā, kā klientu serviss var tikt sniegts klientam bez programmatūrām, tad tas, saskaņā ar 15. SFPS, tiek identificēts, kā atsevišķs izpildes pienākums. Līgumā ar klientu noteikts, ka uzņēmums nodrošina lietošanu klientam divām programmatūrām, bet saskaņā ar 15. SFPS, tā, kā tās ir vienādas, uzņēmums tās identificē kā vienu izpildes pienākumu. Tas nozīmē, ka 10.piemēra līgumā tiek identificēti sekojošie izpildes pienākumi:

1. divas programmatūru licences izmantošanas nodrošināšana; un
2. klientu serviss.

3. solis – noteikt darījuma cenu: tā kā uzņēmumam ar konkrēto klientu, iepriekšējās sadarbības laikā, nav bijušas problēmas ar rēķinu samaksu, tad uzņēmuma līgumā iekļautā ieņēmumu summa, ko uzņēmumam jāsaņem no klienta ir darījuma cena 208 EUR/ mēnesī.

4. solis – attiecināt darījuma cenu uz atsevišķiem izpildes pienākumiem: 10. piemērā minēts, ka vienas programmatūras cena, saskaņā ar uzņēmuma cenrādi ir 79 EUR/ mēnesī. Klientu atbalsta servisa cena par mēnesi, saskaņā ar uzņēmuma cenrādi, ir 50 EUR/ mēnesī. Tas nozīmē, ka gan programmatūras licences izmantošanas cena, gan klientu servisa cena ir konkrēti novērojama, saskaņā ar uzņēmuma cenrādi. Līdz ar to, 10. piemērā darījuma cena atsevišķiem izpildes pienākumiem tiek attiecināta sekojoši:

1. darījuma cena vienam izpildes pienākumam, kas iekļauts līgumā ar klientu, ir 158 EUR/ mēnesī (vienā izpildes pienākumā ir divu vienādu programmatūras licenču izmantošana); un
2. darījuma cenas otram izpildes pienākumam, kas iekļauts līgumā ar klientu, ir 50 EUR/ mēnesī.

Tas nozīmē, ka 10. piemērā, neatkarīga pārdošanas cena katram izpildes pienākumam ir novērojama, līdz ar to, tā nav jāaplēš.

5. solis – atzīt attiecinātos ieņēmumus: tā, kā klients līguma darbības laikā brīvi lieto programmatūru un izpildes pienākumi līgumā ar klientu ir identificēti, tad uzņēmumam, saskaņā ar 15. SFPS, jāatzīst ieņēmumi, ko autore ir norādījusi 3.6.tabulā.

3.6. tab.

Ieņēmumu atzīšana 10. piemērā

1. Izpildes pienākums		2. Izpildes pienākums	
Periods	Divu vienādu programmatūras licenču izmantošana	Periods	Klientu serviss
1. mēnesis	158 eiro	1. mēnesis	50 eiro
2. mēnesis	158 eiro	2. mēnesis	50 eiro
3. mēnesis	158 eiro	3. mēnesis	50 eiro

Autore 3.6. tabulā norāda, ka katra izpildes pienākuma darījuma cena ir atzīta, kā ieņēmumi, saskaņā ar līguma noteikumiem. Ieņēmumus atzīst katru mēnesi trīs mēnešu garumā. Par katru izpildes pienākumu ieņēmumi tiek atzīti atsevišķi, saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.

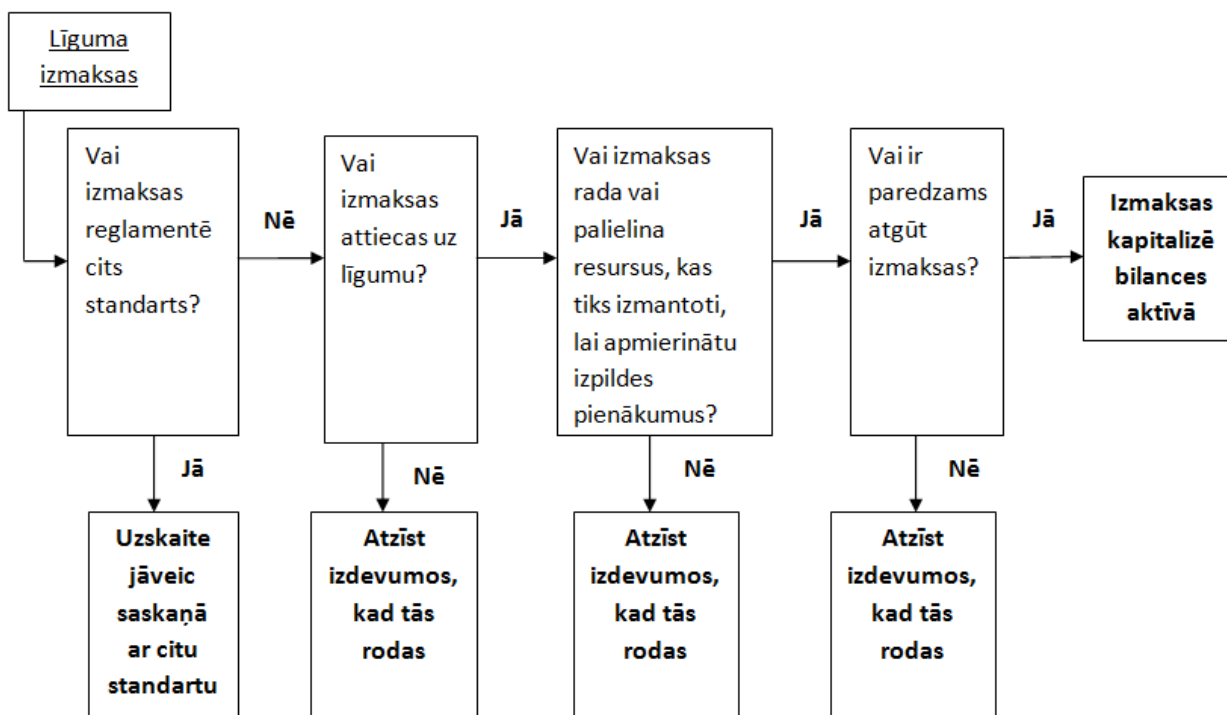
Autore analizējot MK noteikumus Nr. 775 un 18. SGS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” secina, ka 15. SFPS sniedz vairāk informācijas par laiku, kad ir jāuzskaita ieņēmumi, jo, piemēram, MK noteikumi Nr. 775 un 18. SGS paredz, ka ieņēmumus no preču pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas uzskaita tad, kad ir izpildīti attiecīgie ieņēmumu atzīšanas nosacījumi.

3.3. Izdevumu atzīšana un novērtēšana

15. SFPS paredz, ka ir divu veidu izmaksas, kas ir jākapitalizē bilances aktīvā:

1. Līguma iegūšanas papildus izmaksas, ja uzņēmums paredz atgūt šīs izmaksas;
2. Izmaksas, kas radušās izpildot līgumu ar klientu [23]

Izmaksām, kas radušās izpildot līgumu ar klientu, saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, autore 3.3. attēlā norāda secību, pēc kura uzņēmuma darbinieki varētu vadīties, šo izmaksu identificēšanā un uzskaitē.



3.3.att. Līguma izmaksu identificēšana, kas radušās izpildot līgumu ar klientu [23]

Pēc autores domām, uzņēmuma darbinieki varētu izmantot 3.3.attēlā norādīto secību, kas ir izstrādāta saskaņā ar 15. SFPS prasībām.

Darba turpinājumā autore norāda 11. piemēru no SIA „Mēness” prakses, ko atrisina saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”, izpētot auditorfirmas sniegto piemēru, ko autore ir norādījusi nodaļā 1.4. „Izdevumu atzīšana un novērtēšana”.

11. piemērs. Uzņēmums noslēdz līgumu ar klientu par 3 programmatūru licenču izmantošanas nodrošināšanu uz 3 gadiem. Programmatūras ir jāuzinstalē klienta iekārtās. Uzņēmumam nav darbinieka, kurš varētu uzinstalēt šīs trīs programmas klienta datorizētajās iekārtās dēļ iekārtu specifikas. Uzņēmums noslēdz vienošanos ar sadarbības partneri, par viena darbinieka pakalpojumiem. Lai darbinieks varētu uzinstalēt programmas klienta iekārtās, viņam nepieciešams portatīvais dators.

Uzņēmuma izmaksas:

1. programmatūras izstrāde;
2. izmaksas sadarbības partnerim;
3. portatīvā datora iegāde.

Autore izanalizēs 11. piemērā minētās izmaksas:

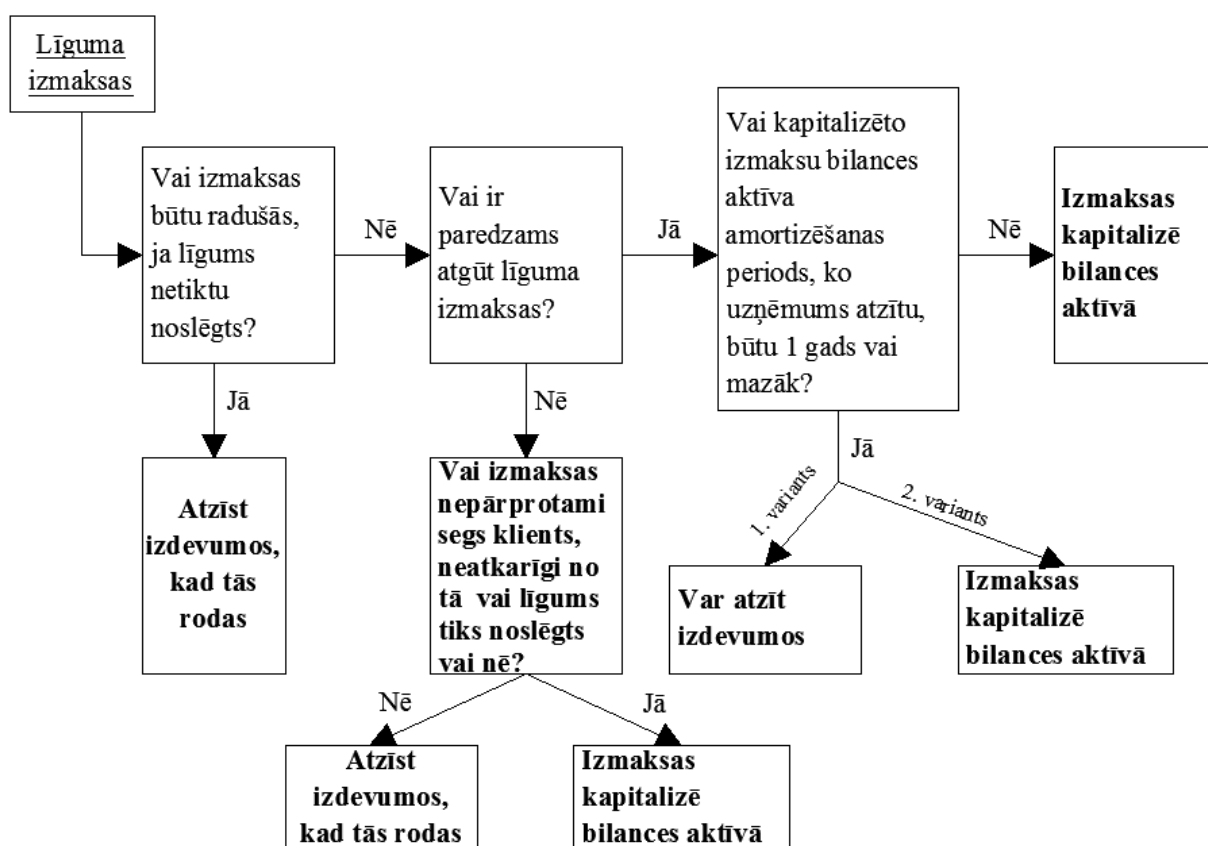
1. par programmatūras izstrādi: saskaņā ar 3.2. attēlu, jāatbild uz jautājumu – vai izmaksas reglamentē cits standarts? Atbilde: jā, programmatūras izstrādes izmaksas jāuzskaita saskaņā ar 38. SGS „Nemateriālie aktīvi”, līdz ar to uzskaiti jāveic saskaņā ar citu standartu.
2. izmaksas sadarbības partnerim:
 - 2.1. Vai izmaksas reglamentē cits standarts? Atbilde: Nē
 - 2.2. Vai izmaksas attiecas uz līgumu? Atbilde: Jā, jo vienošanās ar sadarbības partneri notika, jo uzņēmumam nebija atbilstoša speciālista.
 - 2.3. Vai izmaksas rada vai palielina resursus, kas tiks izmantoti, lai apmierinātu izpildes pienākumus? Atbilde: Jā, līdz ar sadarbības partnera vienošanos, uzņēmumam rodas darbaspēks, kas tiks izmantots, lai apmierinātu izpildes pienākumu.
 - 2.4. Vai paredzams atgūt izmaksas? Atbilde: Jā, izmaksas ir paredzēts atgūt caur uzņēmuma darījuma cenu.
3. Portatīva datora iegāde – vai izmaksas ietilpst citā standartā? Atbilde: jā, programmatūras izstrādes izmaksas jāuzskaita saskaņā ar 16. SGS „Pamatlīdzekļi”.

Tā kā autore 11. piemērā identificēja, ka izmaksas sadarbības partnerim atbilst kritērijiem, tad izmaksas, saskaņā ar 15. SFPS, ir jākapitalizē bilances aktīvā un jāamortizē trīs gadu laikā, jo, izmaksas, kas kapitalizētas, saskaņā ar 15. SFPS, ir jāamortizē sistemātiski, balstoties uz preču vai pakalpojumu nodošanu klientam, kas ir saistīti ar izmaksām, kas ir kapitalizētas bilances

aktīvā. Tas nozīmē, ka, 11.piemērā kapitalizētās izmaksas bilances aktīvā būs jāamortizē trīs gadu laikā, jo līgums ar klientu par programmatūru licenču izmantošanas nodrošināšanu ir 3 gadi.

Pēc autores domām, līguma izmaksas, kas radušās izpildot līgumu ar klientu, uzņēmuma atbildīgajiem darbiniekiem vajadzētu novērtēt pēc to patiesās vērtības, kā arī, ja līguma izmaksas, kas radušās izpildot līgumu ar klientu, kas rodas izpildot līgumu, neatbilst kritērijiem pēc 15. SFPS, tad izmaksas jānoraksta izdevumos pēc to patiesās vērtības tad, kad izmaksas rodas.

Autore 3.4. attēlā parāda secību atbilstoši 15. SFPS, pēc kuras uzņēmuma darbinieki varētu identificēt, vai izmaksas, kas radušās, lai uzņēmums iegūtu līgumu ir jāatzīst izdevumos, vai arī izmaksas jākapitalizē bilances aktīvā.



3.4.att. Izmaksu, lai iegūtu līgumu, identificēšanas shēma [23]

Uzņēmuma atbildīgajiem darbiniekiem būtu jāpārskata izmaksas, lai iegūtu līgumu, un saskaņā ar shēmu vai nu izmaksas jāatzīst izdevumos izmaksu patiesajā vērtībā, kas uzņēmumam ir radušās, lai iegūtu līgumu ar klientu, vai arī jākapitalizē bilances aktīvā.

Uzņēmuma praksē var rasties situācijas, kad uzņēmumam jāmaksā komisijas maksa par līguma noslēgšanu, ja uzņēmums izmanto aģentus. SIA „Mēness” neizmanto aģentus, bet autore

norāda piemēru, ja uzņēmums aģentu pakalpojumus izmantotu. Ja uzņēmums maksātu aģentam par līguma noslēgšanu, tad uzņēmuma darbinieki pēc 3.4. attēla shēmas varētu izsecināt, ka komisija ir jākapitalizē bilances aktīvā:

1. Vai komisija būtu radusies, ja līgums netiktu noslēgts? Atbilde: Nē.
2. Vai paredzams atgūt izmaksas? Atbilde: Jā, izmaksas paredzams atgūt caur darījuma cenu?
3. Vai kapitalizēto izmaksu bilances aktīva amortizēšanas periods, ko uzņēmums atzītu, būtu viens gads vai mazāk? Atbilde: Nē, izmaksas kapitalizē bilances aktīvā.

Kā arī autore 3.4. attēlā norāda, ka aktīva amortizēšanas periods, kas ir viens gads vai mazāk, 15. SFPS pieļauj divus variantus, autore secina, ka vienu no abiem variantiem uzņēmuma grāmatvedei būtu jāizvēlas un jāiekļauj uzskaites politikā.

Autores secina, ka, šāda veida līguma shēmu analizēšana, kā autore nodaļā norādīja 3.3. attēlā un 3.4. attēlā, varētu atvieglot līguma izmaksu uzskaiti, lai uzņēmuma atbildīgie darbinieki noteiktu, vai līguma izmaksas, kas radušās izpildot līgumu, atbilst 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” vai arī neatbilst un tās ir jānoraksta izdevumos, kad tās radušās.

Apkopojot piemēru atrisinājumus, ko autore iekļāvusi darba 3. nodaļā, autore secina, ka SIA „Mēness ” mainīsies ieņēmumu atzīšanas gaita, jo pēc 15. SFPS, ieņēmumi būs jāatzīst izpildot piecus soļus. Kā arī, saskaņā ar 15. SFPS, izmaksas būs jāidentificē pēc standartā iekļautajiem kritērijiem un vai nu jāatzīst izdevumos, kad tās rodas, vai arī jākapitalizē bilances aktīvā un jāamortizē sistemātiski produkcijas, kas attiecas uz kapitalizētajām izmaksām, nodošanu klientam, vai arī pakalpojumu, kas attiecas uz kapitalizētajām izmaksām, sniegšanu klientam. Tā kā jaunais 15. SFPS ieviesīs būtiskas izmaiņas SIA „Mēness” grāmatvedības uzskaites praksē, uzņēmuma administrācijas direktorei, kuras pienākumos ietilpst nepārtraukta uzņēmuma darbinieku kvalifikācijas celšanas pārvaldīšana, vajadzētu nodrošināt uzņēmuma grāmatvežiem speciālu auditorfirmu, tādu kā SIA „KPMG Baltics” vai SIA „PricewaterhouseCoopers”, kursus par jauno 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.

SECINĀJUMI

Secinājumi:

1. Jaunajā 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” standartā tiek iekļauta termina „ieņēmumi” definīcija: „Ienākumi ir saimniecisko guvumu palielinājums pārskata periodā aktīvu vērtības palielināšanās vai ieplūdes veidā vai saistību samazinājums, kā rezultātā palielinās pašu kapitāls, kas nav saistīts ar pašu kapitāla dalībnieku ieguldījumiem”, bet nav iekļauta definīcija terminam „guvumi”.
2. Jaunais 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” paredz ieņēmumus atzīt izpildot piecus soļus:
 1. solis – atklāt līgumu (līgumus) ar klientu jeb identificēt līgumu;
 2. solis – atklāt līgumā izpildes pienākumus jeb identificēt saistības, kas uzņēmumam izriet no līguma;
 3. solis – noteikt darījuma cenu;
 4. solis – attiecināt darījuma cenu uz atsevišķiem izpildes pienākumiem;
 5. solis – atzīt attiecinātos ieņēmumus.
3. 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” standartā iekļauta informācija par līgumiem ar klientiem, kur informācija tieši par būvlīgumiem nav izdalīta, tas nozīmē, ka, saskaņā ar jauno 15. SFPS, būvlīgumi būs jāuzskaita kā līgumi ar klientiem, ne jau atsevišķi kā būvlīgums, un turpmāk būvlīgumiem ieņēmumi būs jāatzīst pēc 5. soļiem saskaņā ar jauno standartu.
4. Pirms 15. SFPS standarta izstrādāšanas, nebija konkrētu norādījumu par preču vai pakalpojumu identificēšanu, tāpēc bija lielāka iespēja variēt ar lēmumiem par preces vai pakalpojuma identificēšanu līgumā. 15. SFPS standarts paredz ieņēmumus no līgumiem piešķirt katrai noteiktai, individuālai precei vai sniegtam pakalpojumam pamatojoties uz relatīvi patstāvīgu, neatkarīgu (angļu val. – stand-alone) pārdošanas cenu.
5. Autore secina, ka jaunais modelis, saskaņā ar 15. SFPS, pārstāv ievērojamu pāreju no pašreizējā modeļa, kas ir iekļauts 18. SGS „Ieņēmumi”, kā arī jaunais 15. SFPS standarts pieprasa uzņēmumam izmantot vairāk spriedumu ieņēmumu uzskaitē, kā arī sasniegt atšķirīgus spriedumus saskaņā ar 15. SFPS, ka preces vai pakalpojumus var uzskaitīt atsevišķi, kā arī atlīdzību, kas tam ir jāpiešķir, uzņēmums saskaņā ar 15. SFPS var uzskaitīt atsevišķi.

6. Autore secina, ka LR MK noteikumos Nr. 775 „Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” iekļautā informācija par ieņēmumu atzīšanu un novērtēšanu no precēm, pakalpojumiem un no sabiedrības aktīvu nodošanas lietošanā citām personām, gūstot procentus, autoratlīdzību vai dividendes, balstās uz 18. SGS „Ieņēmumi” un 11. SGS „Būvlīgumi”.
7. Uzņēmums, ja tas nav pārliecināts, ka saņems visu līgumā paredzēto vērtību, šobrīd, pirms 15. SFPS ieviešanas, var atzīt ieņēmumus no klientiem pēc kases principa sakarā ar iekasējamības nenoteiktību, savukārt 15. SFPS paredz, ka daļa no ieņēmumu vērtības var tiek atzīti, kad prece vai pakalpojums tiek nodoti klientam, bet darījuma cenas mainīgā aplēsi jāatzīst par ieņēmumiem, kad saņemta nauda no klienta.
8. 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” paredz, ka, saskaņā ar jauno standartu, ir divu veidu izmaksas, kas ir jākapitalizē aktīvā: līguma iegūšanas papildus izmaksas un izmaksas, kas radušās izpildot līgumu ar klientu.
9. Starptautiskie grāmatvedības standarti nenosaka līguma papildus izmaksas vai izmaksas, kas radušās izpildot līgumu kapitalizēt bilances aktīvā, bet saskaņā ar 15. SFPS, tās būs jākapitalizē, līdz ar to mainās izdevumu atzīšana papildus izmaksām un izmaksām, kas radušās izpildot līgumu, jo pēc 15. SFPS, šīs izmaksas būs jākapitalizē aktīvā un tad jāamortizē, ne jau uzreiz jāatzīst izdevumos, kad šīs izmaksas rodas.
10. Autore secina, ka uzņēmumam ir rūpīgi jāizvēlas viena no peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmām, ņemot vērā to, ka tā ir jālieto ilgstoši, un shēmu var izmainīt tikai, ja ir radušies īpaši apstākļi, tas nozīmē, ka patvaļīgi, bez iemesla peļņas vai zaudējuma aprēķina shēmu mainīt nedrīkst.
11. Izpētot SIA „Mēness” galvenos finanšu rādītājus, autore secina, ka uzņēmums katru gadu attīstās, un uzņēmuma finanšu rādītāji ik gadu uzlabojas.
12. Uzņēmuma SIA „Mēness” iekšējās uzskaites sistēma un grāmatvedības programma ir ļoti individualizēta, automatizēta un savstarpēji saistīta, kā arī pielāgota uzņēmuma darbības praksei.
13. Uzņēmums SIA „Mēness” būtu nepieciešama rūpīga faktū un apstākļu apsvēršana, lai noteiktu, kad līgumā īstenojamās tiesības un pienākumi pastāv, saskaņā ar 15. SFPS.
14. Ja uzņēmums slēdz līgumus ar daudzveidīgiem līguma nosacījumiem un vairākām izmaiņām, uzņēmuma tirdzniecības vadītājam jāņem vērā, ka, jo vairāk mainās līguma nosacījumi un daudzveidīgums, jo vairāk laika būs nepieciešams uzņēmuma

grāmatvežiem, lai uzskaitītu līgumu un atzītu ieņēmumus saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.

15. Autore secina, ka uzņēmumam slēdzot līgumu ar klientu jāpievērš būtiska uzmanība tam, vai uzņēmumam visos līguma posmos ir tiesības uz samaksu par paveikto darbu, ko tas ir veicis līdz noteiktam brīdim. Tas prasīs rūpīgu analīzi par katra līguma nosacījumiem, tostarp jebkuriem ietekmējošiem nosacījumiem, kas ļautu klientam atcelt, samazināt vai būtiski mainīt esošo līgumu.

16. Autores izvirzītā hipotēze ir apstiprinājusies, jo jaunais 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” norāda citu ieņēmumu atzīšanas pieeju nekā tas ir pēc 18.SGS „Ieņēmumi” un 11. SGS „Būvlīgumi”.

Priekšlikumi:

1. SIA „Mēness” galvenajai grāmatvedei ir laicīgi jāapsver iespējamā jaunā standarta vadlīniju ietekme uz finanšu pārskatiem, operācijām, kā arī kopā ar programmētāju jāpārbauda jeb jātestē iekšējās uzskaites sistēmas un grāmatvedības programmas uzskaitē, kā arī datu automatizētā sūtīšana no iekšējās uzskaites sistēmas uz grāmatvedības programmu, saskaņā ar 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem” prasībām.
2. Uzņēmuma administrācijas direktorei, kuras pienākumos ietilpst nepārtraukta uzņēmuma darbinieku kvalifikācijas celšanas pārvaldīšana, vajadzētu nodrošināt uzņēmuma grāmatvežiem speciālus auditorfirmu, tādu kā SIA „KPMG Baltics” vai SIA „PricewaterhouseCoopers”, kursus par jauno 15. SFPS „Ieņēmumi no līgumiem ar klientiem”.
3. Uzņēmuma galvenajai grāmatvedei, pirms ieņēmumi tiek atzīti saskaņā ar 15. SFPS, jāveic līgumu inventarizācija, nepieciešams analizēt līguma noteikumus, noteikt izpildes pienākumus, kas iekļauti līgumos, kā arī apsvērt, vai izpildes pienākumi, saskaņā ar jauno 15. SFPS, atbilst kritērijiem, lai atzītu ieņēmumus laika gaitā vai noteiktā brīdī, lai nerastos neplānotas problēmas ieņēmumu atzīšanā pēc jaunā standarta ieviešanas praksē.
4. Uzņēmuma tirdzniecības daļas vadītājam un galvenajai grāmatvedei, būtu jāizstrādā vienota līgumu uzskaites sistēma, katram līgumu veidam, lai atvieglotu un paātrinātu līguma uzskaiti uzņēmumā.

5. Uzņēmuma galvenajai grāmatvedei, pirms standarta ieviešanas, vajadzētu sazināties ar uzņēmuma īpašniekiem un tos informēt par ieņēmumu uzskaites politikas maiņu uzņēmumā, saskaņā ar 15. SFPS prasībām.

IZMANTOTĀ LITERATŪRA UN AVOTI

1. LR MK noteikumi *Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi*. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/278844-gada-parskatu-un-konsolideto-gada-parskatu-likuma-piemerosanas-noteikumi> (skatīts 04.02.2016.)
2. LR likums *Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums*. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/277779-gada-parskatu-un-konsolideto-gada-parskatu-likums> (skatīts 01.02.2016.)
3. LR likums *Komerclikums*. Pieejams: <http://likumi.lv/ta/id/5490-komerclikums> (skatīts 08.03.2016.)
4. LR likums *Par uzņēmumu ienākuma nodokli*. Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=34094> (skatīts 07.03.2016.)
5. **Apsīte I.** *Uzņēmuma gada pārskats 2011*. Sigulda, Lietišķās Apmācības Centrs. 2012. 296 lpp.
6. **Dyson A.R.** *Case Studies in the New Revenue Recognition Guidance*. The CPA Journal. Vol. 85 Issue 3, 2015. 22 – 30 p
7. **Grandāne M., Martjemjanova E., Mārāne I., Mežaraupe V., Soopa A.** *Finanšu grāmatvedība: mācību līdzeklis*. Rīga, Izdevniecība Raka, 2004. 169 lpp.
8. **Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A.** *Finanšu grāmatvedība*. Rīga, Izglītības solī. 2004. 246 lpp.
9. **Holzmann O. J., Munter P.** *New Revenue Recognition Guidance*. Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley). Vol. 25 Issue 6, 2014. 73 – 76 p
10. **Januška M.** *Ienākumi un izdevumi. Uzņēmuma grāmatvedības politika veidošana un atjaunošana*. Rīga, Merkūrijs info, 2010. 136 lpp
11. **Ludboržs A.** *Finanšu grāmatvedība tirdzniecībā*. Rīga, Lietišķās informācijas dienests, 2003. 282 lpp.
12. **Nobes C.** *On the Definition of Income and Revenue in IFRS*. Accounting in Europe. Vol. 9, No. 1, 2012. 85 – 94 p.
13. **Saksonova S.** *Uzņēmuma darbības plānošanas paņēmieni*. Rīga, Izglītības solī, 2004. 105 lpp.
14. **Yeaton K.** *A New World of Revenue Recognition*. The CPA Journal. Vol. 85 Issue 7, 2015. 50 – 53 p.

15. **Zariņa V.** *Grāmatvedības sistēma. attīstība, standartu prasības.* Rīga, Biznesa augstskola Turība, 2004. 264 lpp
16. 1. *SGS Finanšu pārskatu sniegšana.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 02.02.2016.)
17. 2. *SGS Krājumi.* Pieejams:
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 24.03.2016.)
18. 11. *SGS Būvlīgumi.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 23.02.2016.)
19. 16. *SGS Pamatlīdzekļi.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 24.03.2016.)
20. 18. *SGS Ieņēmumi.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 23.02.2016.)
21. 21. *SGS Ārvalstu valūtas kursu izmaiņu ietekme.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 23.02.2016.)
22. 38. *SGS Nemateriālie aktīvi.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/?qid=1425645005059&uri=CELEX:02008R1126-20140617> (skatīts 21.03.2016.)
23. *IFRS 15. Revenue from contracts with customers.* Pieejams: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ifrs15.pdf> (skatīts 03.02.2016.)
24. *Latvijas grāmatvedības standarts Nr.6. Ieņēmumi.* Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=123551&from=off> (skatīts 23.02.2016.)
25. *Komisijas ziņojums Eiropas Parlamentam un padomei.* Pieejams: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/LV/1-2015-461-LV-F1-1.PDF> (skatīts 23.02.2016.)

26. *SFPS* *plānotās izmaiņas.* Pieejams:
http://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/gramatvedibas_un_revizijas_politika/projekts_tehniska_palidziba_finansu_parskatu_sagatavosana/macibu_materiali/ (skatīts 16.02.2016.)
27. *KOMISIJAS REGULA (EK) Nr. 708/2006.* Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/ALL/?uri=CELEX:32006R0708> (skatīts 25.02.2016.)
28. <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf> (skatīts 29.04.2016.)
29. Uzņēmuma SIA „Mēness” npublicētie materiāli

PIELIKUMS

1. pielikums. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu veidiem)

Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu veidiem)
1. Neto apgrozījums:
a) no lauksaimnieciskās darbības,
b) no citiem pamatdarbības veidiem.
2. Gatavās produkcijas un nepabeigto ražojumu krājumu izmaiņas.
3. Uz pašu ilgtermiņa ieguldījumiem attiecinātās (kapitalizētās) izmaksas.
4. Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi.
5. Materiālu izmaksas:
a) izejvielu un palīgmateriālu izmaksas,
b) pārējās ārējās izmaksas.
6. Personāla izmaksas:
a) atlīdzība par darbu,
b) pensijas no sabiedrības līdzekļiem,
c) valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas,
d) pārējās sociālās nodrošināšanas izmaksas.
7. Vērtības samazinājuma korekcijas:
a) pamatlīdzekļu un nemateriālo ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijas,
b) apgrozāmo līdzekļu vērtības samazinājuma korekcijas, ja tās pārsniedz tādas vērtības norakstījumu summas, kuras attiecīgā sabiedrība uzskata par parastām.
8. Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas.
9. Ieņēmumi no līdzdalības:
a) radniecīgo sabiedrību kapitālā,
b) asociēto sabiedrību kapitālā,
c) citu sabiedrību kapitālā.
10. Ieņēmumi no pārējiem vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa finanšu ieguldījumus:
a) no radniecīgajām sabiedrībām,
b) no asociētajām sabiedrībām un citām sabiedrībām, kā arī no vērtspapīriem un citiem ilgtermiņa debitoriem.
11. Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi:
a) no radniecīgajām sabiedrībām,
b) no citām personām.
12. Ilgtermiņa un īstermiņa finanšu ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijas:
a) līdzdalības asociēto sabiedrību kapitālā vērtības samazināšanās,
b) pārējās vērtības samazinājuma korekcijas.
13. Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas:
a) radniecīgajām sabiedrībām,
14. Peļņa vai zaudējumi pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa.

15. Uzņēmumu ienākuma nodoklis par pārskata gadu.
16. Peļņa vai zaudējumi pēc uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas.
17. Ieņēmumi vai izmaksas no atliktā nodokļa aktīvu vai saistību atlikumu izmaiņām.
18. Ārkārtas dividendes.
19. Pārskata gada peļņa vai zaudējumi.
20. Mazākumakcionāru peļņas vai zaudējumu daļa.

2. pielikums. Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu funkcijas)

Peļņas vai zaudējumu aprēķina shēma vertikālā formā (klasificēta pēc izdevumu funkcijas)
1. Neto apgrozījums:
a) no lauksaimnieciskās darbības,
b) no citiem pamatdarbības veidiem.
2. Pārdotās produkcijas ražošanas pašizmaksa, pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu iegādes izmaksas.
3. Bruto peļņa vai zaudējumi.
4. Pārdošanas izmaksas.
5. Administrācijas izmaksas.
6. Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi.
7. Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas.
8. Ieņēmumi no līdzdalības:
a) radniecīgo sabiedrību kapitālā,
b) asociēto sabiedrību kapitālā,
c) citu sabiedrību kapitālā.
9. Ieņēmumi no pārējiem vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa finanšu ieguldījumus:
a) no radniecīgajām sabiedrībām,
b) no asociētajām sabiedrībām un citām sabiedrībām, kā arī no vērtspapīriem un citiem ilgtermiņa debitoriem.
10. Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi:
a) no radniecīgajām sabiedrībām,
b) no citām personām.
11. Ilgtermiņa un īstermiņa finanšu ieguldījumu vērtības samazinājuma korekcijas:
a) līdzdalības asociēto sabiedrību kapitālā vērtības samazināšanās,
b) pārējās vērtības samazinājuma korekcijas.
12. Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas:
a) radniecīgajām sabiedrībām,
b) citām personām.
13. Peļņa vai zaudējumi pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa.
14. Uzņēmumu ienākuma nodoklis par pārskata gadu.
15. Peļņa vai zaudējumi pēc uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas.
16. Ieņēmumi vai izmaksas no atliktā nodokļa aktīvu vai saistību atlikumu izmaiņām.
17. Ārkārtas dividendes.
18. Pārskata gada peļņa vai zaudējumi.
19. Mazākumacionāru peļņas vai zaudējumu daļa.