

LATVIJAS UNIVERSITĀTE EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
GRĀMATVEDĪBAS UN AUDITA KATEDRA

FINANŠU PĀRSKATU SAGATAVOŠANAS PAMATNOSTĀDNES

MAĢISTRA DARBS

AUTORS: LĪGA BITE

ST. APL. LK0777

DARBA VADĪTĀJS: PROF. I. BRŪNA

RĪGA 2008

Anotācija

Ikdienā, strādājot starptautiskā holdinga kompānijā, nākas saskarties ar problēmu, ka trūkst informācijas par citu valstu grāmatvedības prasībām finanšu pārskatu sastādīšanas jomā. Tieši nākas saskarties ar to, ka trūkst informācijas par tādu valstu kā Ukraina, Igaunija, Lielbritānija, grāmatvedības prasībām pārskatu sastādīšanas jomā.

Maģistra darba mērķis ir analizēt dažādu valstu - Latvijas, Igaunijas, Ukrainas un Lielbritānijas, Lietuvas grāmatvedības finanšu pārskatu pamatnostādnes, konstatēt nepilnības Latvijas likumdošanā un izstrādāt priekšlikumus Latvijas grāmatvedības finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu jomā.

Darbs uzrakstīts, autoram izmantojot pieejamos literatūras avotus angļu, ukraiņu latviešu un valodās, zinātniskās monogrāfijas, dažādus periodiskos grāmatvedības žurnālus, internetā pieejamos resursus.

Anotation

In a week-day working in the company of the international holding, it is to adjoin with a problem, that informations about accounting of other states requirements in an implant of financial reviews area is not valid. It is to adjoin with it, that is no informations about such states as Ukraine, Estonia, Great Britain, accounting requirements in an implant of reviews area.

A master's degree work purpose is to analyse various states, Latvia, Estonia, Ukraine Great Britain and Lithuania accounting standarts, to establish imperfections in the Latvia legislation and to produce suggestions in a prepare of reviews of the Latvia accounting standart area.

Work is written, using the an author accessible literature in, English, Ukrainian, Latvians, the scientific monographs, various periodic accounting magazines, in the internet accessible resources.

SATURS

Anotācija.....	2
Anotation.....	3
Ievads.....	5
1. Finanšu uzskaites sistēmas veidošana.....	7
1.1. Grāmatvedības standartu atšķirību iemesli.....	7
1.2. Grāmatvedības standartizācija un to ietekmējošie faktori.....	10
1.3. Grāmatvedības standartizācijas procesi aplūkojamajās valstīs.....	14
2. Finanšu pārskatu saturs un sastādīšana.....	24
2.1. Finanšu pārskatu uzskaites principi.....	24
2.2. Finanšu pārskatu elementi, to atzīšana.....	33
2.3. Finanšu pārskatu kvalitātes īpašības.....	45
2.4. Finanšu pārskatu struktūra un noformējums, pārskatu lietotāji.....	54
2.5. Kapitāls un kapitāla saglabāšanas koncepcija.....	65
Secinājumi un priekšlikumi.....	68
Izmantotā literatūra.....	70
Pielikumi.....	72

Tēmas izvēle un aktualitāte. Līdz ar iestāšanos Eiropas Savienībā arvien vairāk dažādas valstis vēlas Latvijā atvērt savas filiāles un meitas uzņēmumus. Taču katrā valstī grāmatvedības uzskaites principi ir atšķirīgi un ar savām īpatnībām.

Strādājot starptautiskā kompānijā ir svarīgi zināt uzņēmuma pārstāvētās valsts prasības grāmatvedības uzskaitē un finanšu pārskatu sagatavošanā. Ir ļoti maz valstu, kurām būtu izstrādāti vienādi grāmatvedības uzskaites principi. Tas apgrūtina finanšu pārskatu datu salīdzināšanu un līdz ar to ir apgrūtināta vadības darbība un kvalitatīvu finanšu lēmumu pieņemšana.

Latvijā joprojām ir ierobežota informācija par citu dalībvalstu finanšu uzskaites principiem, kas apgrūtina uzņēmuma iespējas atvērt filiāles vai meitas uzņēmumus ārpus Latvijas. Tas ir tādēļ, ka trūkst informācijas par to, kā tur jākārto grāmatvedības uzskaitē, kādā termiņā un kā jāiesniedz finanšu pārskatu.

Ikdienā strādājot starptautiskā holdinga kompānijā, nākas saskarties ar šo problēmu, ka trūkst informācijas par citu valstu grāmatvedības prasībām finanšu pārskatu sastādīšanas jomā. Tieši nākas saskarties ar to, ka trūkst informācijas par tādu valstu kā Ukraina, Igaunija, Lielbritānija, Lietuva grāmatvedības prasībām pārskatu sastādīšanas jomā. Tāpat kā problēmu var arī minēt to, ka Latvijas standartos vēl ir atrodamas nepilnības dažādu metožu skaidrojumu vai arī to skaidrojums ir nepilnīgs un grūti uztverams.

Maģistra darba mērķis. Maģistra darba mērķis ir analizējot dažādu valstu grāmatvedības finanšu pārskatu pamatnostādnes, konstatēt nepilnības Latvijas likumdošanā un izstrādāt priekšlikumus Latvijas grāmatvedības finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu uzlabošanas jomā.

Mērķa sasniegšanai veicamie uzdevumi. Lai sasniegtu darba mērķi, ir izvirzīti sekojoši uzdevumi:

- tiks izpētīta attiecīgā speciālā literatūra finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņu jomā;
- Darba gaitā tiks aplūkots finanšu standartu veidošanās process un atšķirību iemesli;
- aplūkot grāmatvedības standartizācijas procesi dažādās valstīs un veikts finanšu pārskatu sagatavošanas prasību salīdzinājums ar Latvijas finanšu uzskaites prasībām;
- Izstrādāt priekšlikumus Latvijas grāmatvedības sistēmas pilnveidošanai.

Pētījuma metodes. Pētījumā ir izmantotas vispārzinātniskās pētījumu metodes ekonomikā: ekonomiskās analīzes un sintēzes, vispārpieņemtās ekonomikas zinātnes pētījumu kvalitatīvās metodes, tai skaitā normatīvo aktu un dokumentu analīzes

Pētījuma periods. Grāmatvedības standartu izveides sākums, sākot no 1973. gada līdz mūsdienām. Vēsturiski tiek aplūkoti izvēlēto valstu grāmatvedības standartizācijas procesi, to izveides process.

Faktoloģisko materiālu avotu raksturojums. Darbs uzrakstīts, izmantojot autoram pieejamos literatūras avotus latviešu, angļu un ukraiņu valodās, zinātniskās monogrāfijas, dažādus periodiskos grāmatvedības žurnālus, internetā pieejamos resursus.

1. FINANŠU UZSKAITES SISTĒMAS VEIDOŠANA

1.1. Grāmatvedības standartu atšķirību iemesli

Katras valsts grāmatvedības sistēmas veidošanu ietekmē daudz dažādi faktori. Valstīs, kurās ir līdzīgi sociālie un ekonomiskie apstākļi, piemēram, Latvijā Igaunijā un Lietuvā šie faktori ir līdzīgi.

Lai saprastu, kā katrā konkrētā valstī attīstās sava grāmatvedības uzskaites un pārskatu sistēma, jāņem vērā objektīvie nosacījumi, kas ietekmē šādu sistēmu veidošanas un funkcionēšanas īpatnības.

Speciālisti izšķir šādus faktoros:

- *Vadošo teorētiķu un grāmatvežu profesionālo organizāciju ietekmi;*
- *Finanšu informācijas lietotājus un viņu izvirzītos mērķus;*
- *Vispārīgo ekonomisko situāciju valstī;*
- *Tiesisko vidi;*
- *Nacionālās īpatnības;*
- *Tās vai citas pieņemtās sistēmas ekonomiskās sekas;*
- *Nodokļu politiku;*
- *Finansēšanas avotus;*
- *Valodu;*
- *Citu valstu ietekmi;*
- *Valstīs valdošā atmosfēra.*

Visi grāmatvedības standarti – gan nacionālie, gan starptautiskie- vērsti uz vienu galveno mērķi – peļņu, ko dažādās valstīs nosaka pēc dažādiem noteikumiem./O. Ivanova, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, Merkūrijs LAT, 2004,10lpp/

Kontinentālās valstīs, kā Latvijā, likumdošanas vēsturiskie pamati meklējami Romas tiesību normās, kurās galvenais tiesību avots ir likums. Turpretī valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu, grāmatvedības kārtošanas bāze ir tiesas lēmumi, kas regulē konkrētās attiecības.

Katras valsts pastāvošajā likumdošanā ir izvirzītas savas prasības informācijai, kāda jāsniedz grāmatvedības uzskaites sistēmai.

Pētot jautājumu par organizāciju darba rezultātiem pēc grāmatvedības datiem un reālo ekonomisko situāciju, speciālisti uzsver šādus faktoros:

1. pakāpe kādā politiskās grupas ietekmē grāmatvedības kārtošanu attiecīgā valstī;

Vadoties no tā, veidojas korporatīvās pārvaldes modelis, kas orientēts:

- uz visu ieinteresēto uzņēmumu personu vajadzībām (kontinentālo tiesību sistēmas ietvaros);
- uz uzņēmuma akcionāriem (vispārīgo tiesību sistēmas ietvaros).

Valstīs ar kontinentālo tiesību sistēmu šis modelis ir orientēts uz ieinteresēto personu vajadzībām.

Valsts varas institūcijas bieži vien pārstāv lielu politisko grupu, piemēram, investīciju korporāciju vai banku intereses, nosaka stingrus grāmatvedības standartus un kontrolē to izpildi.

Kontinentālo tiesību sistēmā pēc grāmatvedības datiem aprēķinātā uzņēmuma peļņa tiek vērtēta kā daudzu ieinteresēto personu - valsts, nodokļu institūciju, uzņēmumu menedžeru, kreditoru, akcionāru – „ienākuma avots” un sadalāma starp šīm personām. Valdība ir ieinteresēta saņemt stabilus nodokļu ieņēmumus, uzņēmumu menedžeri – stabilu darba samaksu, bet bankas – stabilu peļņu regulēšanas mērķiem. Tādēļ ikviena ieinteresētā grupa cenšas nodrošināt uzņēmuma bilances peļņas stabilu dinamiku. Tādējādi valstīs ar kontinentālajām tiesībām tiek noteikta tāda finanšu pārskatu sagatavošanas kārtība, kura dod menedžerim lielākas iespēja mākslīgi regulēt „bilances peļņas” rādītājus.

Valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu, nacionālos grāmatvedības standartus un starptautiskos grāmatvedības standartus izstrādā grāmatvežu profesijas pārstāvju nevalstiskās asociācijas. Valdība var šo procesu ietekmēt dažādos veidos. Pastāvot vispārīgai tiesību sistēmai, summa, ko izmaksās saņemt ieinteresētās personas, ir atkarīga no reāli gūtās peļņas lieluma, nevis no bilances peļņas, bet ieinteresētās personas faktiski nepiedalās korporatīvo lēmumu pieņemšanas procesā un tādējādi viņām nav tik plaši pieejama iekšējā informācija par uzņēmumu.

Korporatīvajā pārvaldes modelī, kas orientēts uz akcionāriem, bilances peļņa tiek atklāta tirgus dalībnieku interesēs, lai atspoguļotu objektīvu informāciju par uzņēmumu. Tieši šī iemesla dēļ rodas vajadzība pēc informācijas, kas patiesi un savlaicīgi atspoguļo uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultātus. Šādu informāciju var sniegt grāmatvedības reģistri.

Valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu uzņēmumiem nav nepieciešams veidot finanšu pārskatus tikai dēļ formālās prasības. Grāmatvedības kārtošana šajās valstīs nav tik mākslīga

salīdzinājumā ar valstīm, kurās darbojas kontinentālo tiesību sistēma, un peļņa, kas aprēķināta pēc grāmatvedības datiem, ciešāk saistīta ar reālo ekonomisko situāciju.

2. cik lielā mērā un cik stingri valsts likumdošana aizsargā investoru tiesības un cik stingri to ievēošana tiek kontrolēta;

Valstīs ar kontinentālo tiesību sistēmu civilās likumdošanas sistēma lielā mērā aizsargā kreditoru tiesības nevis akcionāru tiesības.

Valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu vēsturiski izveidojies attīstīts vērtspapīru tirgus, jo investoru tiesības droši aizsargā valdošā likumdošana.

3. uz ko orientēts kapitāla tirgus – uz bankām vai uz visiem tirgus dalībniekiem;

Valstīs, kurās pastāv kontinentālā tiesību sistēmu, finanšu uzskaitē ir orientēta uz bankām. Uzņēmumi parasti cenšas uzturēt ciešus sakarus ar savām bankām, kas nodrošina to prasības pēc kapitāla. Šajā gadījumā bankas kļūst ne vien par kreditoriem, bet bieži vien arī par uzņēmuma akcionāriem. Tām ir tieša pieeja uzņēmuma iekšējai informācijai, tāpēc tik ļoti nav nepieciešami publiski finanšu pārskati.

Valstīs, kurās finanšu uzskaites sistēma ir orientēta uz visiem tirgus dalībniekiem, ir daudz dažādu savstarpēji neatkarīgu investoru, kuriem tieši nav pieejama informācija par uzņēmumu.

4. finanšu uzskaites statuss attiecībā pret nodokļu uzskaiti;

Valstīs ar kontinentālo tiesību sistēmu, uzņēmumi ir ieinteresēti līdz minimumam samazināt nodokļu līmeni. Ja finanšu uzskaitē likumdošanā piešķirts pakļauts stāvoklis attiecībā pret nodokļu uzskaiti, tad centieni „optimizēt” nodokļus spiež uzņēmējus kārtot finanšu uzskaiti visai formāli – tikai spēkā esošo normatīvo aktu ietvaros.[V. Voruškina, Kāpēc MCFO atspoguļo reāli ekonomisko situāciju]

Valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu, uzņēmumiem ir dota iespēja kārtot finanšu uzskaiti investoru interesēs un vienlaikus izmantot nodokļu uzskaites normas, lai pēc iespējas samazinātu atskaitījumu budžetā. /O. Ivanova, starptautiskie finanšu pārskatu standarti, 10-211pp/

Pēc autores domām šāds grāmatvedības standartu atšķirības iemeslu sadalījums ir precīzs un pareizi atspoguļo galvenos iemeslus kādēļ rodas atšķirības grāmatvedības standartu jomā.

1.2. Grāmatvedības standartizācija un to ietekmējošie faktori

Dotajā brīdī, lai transnacionāla uzņēmuma vadības spētu pieņemt ekonomiska rakstura lēmumus, tai jāiepazīstas ar daudz dažādu valstu grāmatvedības uzskaites normatīviem. Pārskatu datu nesalīdzināmība apgrūtina optimālu pārvaldes lēmumu pieņemšanu. Lai atvieglotu šo procesu, būtu svarīgi harmonizēt valstu grāmatvedības uzskaites principus. Saskaņota pieeja finanšu pārskatu veidošanā un saturam visās vai vismaz daudzās valstīs, būtu daudz nacionālo kompāniju efektīvas darbības nosacījums.

Grāmatvedības standartizācija nenozīmē vien dažādu metožu apvienošanu, bet gan tas ir process, kurš atrodas vairāku faktoru ietekmē. Grāmatvedības teorētiķu vidū nav vienprātības šajā jautājumā, taču var izšķirt divas viedokļu grupas. Pirmajā grupā var pieskaitīt tos, kas uzskata, ka tieši jāuzskaita konkrēti grāmatvedības standartizāciju ietekmējošie faktori, tādi kā ekonomiskie notikumi, sociālie faktori, personiskie uzskati u.c. Otrajā grupā var iedalīt tos grāmatvedības teorētiķus, kas uzskata, ka uz standartizācijas procesu iedarbojas konkrētas valsts nacionālo grāmatvedības sistēmu ietekmējošie faktori.

Tajā pašā laikā ir tādi faktori, kas nosaka tikai un vienīgi grāmatvedības standartizācijas attīstību un neskar citus grāmatvedības sistēmas aspektus. Kā svarīgākos no tiem var minēt valsts tiesību un nodokļu sistēma, kompāniju darbības finansējuma avoti un starptautisko korporāciju darbība, profesionālās grāmatvežu organizācijas, ekonomiskie un kultūras faktori. / A. Prauliņš, Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007/

Runājot par darbu grāmatvedības sistēmu harmonizēšanā, var minēt, ka tas sākās ap XX gadsimta 70. gadiem. Harmonizācijas pamats ir starptautiskie finanšu pārskatu standarti, kas saskaņoti ar visām ES dalībvalstīm, nepieļaujot nekādu vienas vai vairāku valstu diktātu grāmatvedības kārtošanas metodoloģisko noteikumu un finanšu pārskatu satura veidošanā.

Pasaules ekonomikā vienlaikus ar sadalīšanās procesiem notiek arī apvienošanas procesi – tiek izveidotas lielas transnacionālas kompānijas, praktizēti starptautiskie aizņēmumi. Tas viss prasa pēc nepieciešamības harmonizēt finanšu pārskatus un grāmatvedības nacionālos metodoloģiskos principus, tas ir, iespēju viegli salīdzināt finanšu pārskatu sniegto informāciju.

Kā harmonizācijas pamatu var minēt Starptautiskos grāmatvedības standartus, kas saskaņoti ar visām dalībvalstīm, nepieļaujot nekādu vienas vai vairāku valstu diktātu grāmatvedības kārtošanas metodoloģisko noteikumu un finanšu pārskatu satura veidošanā.

Lai izprastu uzskaites unifikācijas procedūru, jāpievēršas grāmatvedības standartu komitejas materiāliem.

1973. gadā apvienojoties vairākām valstīm, tika izveidota komiteja, kas pārstāvēja nacionālās profesionālās organizācijas. Kā galveno šīs komitejas rašanās pamatiemeslu var minēt nepieciešamību samazināt piemēroto grāmatvedības sistēmu atšķirības, proti - unificēt grāmatvedības uzskaites principus, ko visas pasaules uzņēmumi izmanto finanšu pārskatu sastādīšanā.

Komitejas darba programmā tika izvirzīti 2 mērķi:

1. Tālāk attīstīt starptautiskos grāmatvedības standartus, pamatojoties uz jau esošo standartu sistēmu;
2. Veicināt grāmatvedības unifikācijas procesu, samazinot starptautisko grāmatvedības standartu atļauto alternatīvo grāmatvedības pieeju skaitu.

Tādejādi grāmatvedības unifikācija nozīmē samazināt atšķirības pieejā saimniecisko operāciju, notikumu un apstākļu uzskaites metodēm.

Praktiskā aspektā uzskaites principi tiek unificēti šādiem mērķiem:

1. būtiski tiek atvieglots transnacionālo korporāciju darbs –
 - samazinās katras atsevišķas kompānijas grāmatvedības pārskatu sastādīšanas izdevumi;
 - samazinās kompānijas izdevumi, samazinoties to dokumentu koriģējumu skaitam, kas nepieciešami to apkopošanai, tas ir, konsolidācijai;
 - kompānijai vieglāk apvienot iekšējos un ārējos pārskatu dokumentus un izstrādāt vienotus savas darbības rādītājus.
2. paplašinās iespējas nacionālajos tirgos izmantot dažādu valstu grāmatvežus;
3. tiek nodrošināts, ka dažādu valstu kompāniju finanšu pārskati ir pieņemami starptautiskajām un valdību organizācijām.

Unifikācijas procedūru, tas ir, pasākumus, kas tiek veikti, lai samazinātu piemērojamo grāmatvedības sistēmu metodoloģiskās atšķirības, parasti saprot vai nu kā harmonizāciju, vai arī kā standartizāciju./ A. Prauliņš , Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007/

Lai izprastu uzskaites unifikācijas procedūru, der pievērsties starptautisko grāmatvedības standartu komitejas izveidošanās procesam un komitejas materiāliem.

Vienojoties vairāku Eiropas valstu, kā arī Austrālijas, Kanādas, Meksikas, Japānas un ASV profesionālajām grāmatvežu organizācijām, 1973. gadā, tika izveidota starptautiska ekspertu komiteja, kas pārstāvēja nacionālās profesionālās organizācijas un regulējošās institūcijas. Šīs komitejas galvenais rašanās pamatiemesls bija nepieciešamība samazināt

piemēroto grāmatvedības sistēmu atšķirības, tas ir, unificēt grāmatvedības uzskaites principus, ko visas pasaules uzņēmumi izmanto finanšu pārskatu sastādīšanā.

S. Grejs un viņa līdzautori uzskata, ka:

„Pasludināto uzņēmuma darbības mērķu un par tiem informējošo standartu harmonizācija vislabāk sasniegta valdību organizācijās, piemēram, ANO, ES.”

Standartizācija vispusīgi nodrošina attīstību un palīdzību, uzņēmumiem praktiski piemērojot vēlamos standartus, lai nodrošinātu lietotāju informētību. /A. Prauliņš, Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007/

Risinot grāmatvedības unifikācijas problēmas, harmonizācijas un standartizācijas pieejas sākotnēji tika šķirtas gan tajās ietvertās ideoloģijas, gan arī realizācijas principu ziņā. Taču pēdējos gados abus terminus pārsvarā lieto kā sinonīmus.

Dažādu grāmatvedības sistēmu harmonizācijas ideja tiek īstenota ES ietvaros:

- katrā valstī var pastāvēt savs uzskaites organizācijas modelis un standartu sistēma, kas to regulē. Galvenais, lai šie standarti nebūtu pretrunā ar līdzīgiem standartiem citās asociācijas dalībvalstīs, tas ir, lai starp tiem valdītu savstarpēja „harmonija”. Darbs šajā virzienā tiek veikts kopš 1961. gada, kad ES ietvaros izveidoja grāmatvedības problēmu pētniecības grupu, kuras mērķis bija veidot uzskaites attīstības koncepciju ES valstīs.

Grāmatvedības procedūru standartizācijas ideja tiek īstenota uzskaites unifikācijas ietvaros, un to veic Starptautisko grāmatvedības standartu valde:

- jābūt unificētam standartu kopumam, ko piemēro jebkurā situācijā, jebkurā valstī. Tāpēc nav jēgas izstrādāt nacionālos standartus. Atšķirībā no ES izmantotās prakses, vienoti standarti jāievieš brīvprātīgi vienojoties valstu profesionālajām organizācijām.

Tādēļ, kad tiek runāts par grāmatvedības sistēmu harmonizāciju, netiek domāta vienvērtība. Harmonizācijas procesu galvenokārt saprot tikai kā nacionālo standartu saskaņošanu, nevis kā to unificēšanu.

Nākotnē Starptautiskā grāmatvedības standartu komiteja paredz samazināt atšķirības, kas izveidojušās dažādu finanšu pārskatu elementu definīciju rezultātā. Pēc komitejas domām, finanšu pārskatu harmonizācija, jāveic koncentrējoties uz finanšu pārskatiem, kas sniedz ekonomiska rakstura lēmumus.

Patlaban pasaulē pastāvošos grāmatvedības standartus var iedalīt trīs grupās:

1. nacionālie standarti, kuru piemērošana ir obligāta konkrētā valstī;
2. reģionālie standarti, kuru piemērošana ir obligāta attiecīgo reģionu valstīm;
3. starptautiskie finanšu pārskatu standarti, kurus izstrādā visām pasaules valstīm.

Nacionālo standartu veidošana lielākā daļā pasaules valstu notiek jau visu 20. gadsimtu, starptautisko standartu jomā tikai sākot no 20. gadsimta otrās puses.

Grāmatvedības standartizācija reģionālajā līmenī tiek īstenota valstīs ar līdzīgiem sociālajiem, ekonomiskajiem un politiskajiem apstākļiem. Pašlaik reģionālās uzskaites sistēmas ir izveidotas reģionos, piemēram, Eiropas Savienības valstīs; ASV un Kanādā; Āfrikas un citu reģionu valstīs.

Katrā reģionā pastāv vairākas reģionālās organizācijas, kas nodarbojas ar attiecīgās teritorijas grāmatvedības standartizācijas problēmām.

Grāmatvedības reģionālo standartu piemērs ir ES direktīvas, kuru piemērošana ir obligāta ES dalībvalstu uzņēmumiem.

Padomes 4. direktīvas projekta pirmsākumi meklējami 1965. gadā. 4. direktīva attiecas uz ES valstu noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem. Šajā direktīvā noteikti vispārīgie noteikumi par bilances, peļņas un zaudējumu pārskatu, atsevišķiem bilances posteņiem, peļņas un zaudējumu pārskata posteņiem, novērtēšanas principiem.

Paralēli grāmatvedības standartizācijas procesam reģionālā līmenī tiek veidota arī vienota starptautiskā grāmatvedības sistēma.

Starptautiskās grāmatvedības sistēmas pamatā ir vispārīgie uzskaites principi un tiek izstrādāti vienoti finanšu uzskaites un pārskatu standarti, lai būtu iespējams salīdzināt visu pasaules valstu uzņēmumu darbību.

Starptautiskā grāmatvedības standartu padome izstrādājusi sastādīšanas vispārīgos konceptuālos pamatus, kā arī pašus starptautiskos finanšu pārskatu standartus.

Starptautiskie grāmatvedības standarti ir izstrādāti tā, lai tie būtu piemērojami dažādu valstu grāmatvedības modeļiem, nebūtu pārāk sarežģīti un tajā pašā laikā nodrošinātu grāmatvedības pārskatu visaugstākās lietošanas prasības.

Šajos standartos nostiprināta pietiekami ilga grāmatvedības kārtošanas un pārskatu sastādīšanas pieredze tirgus ekonomikas apstākļos. Tie ir vairāku praktizējošu grāmatvežu un grāmatvežu - pētnieku paaudžu, dažādu zinātnisko skolu pārstāvju darba un meklējumu rezultāts. Izstrādājot standartus, ņemtas vērā vajadzības un pieredze darbā ar uzņēmēju, finanšu analītiķu, banku un citu finanšu struktūru, arodbiedrību un valdības organizāciju pārskatiem, jo šo aprindu pārstāvji jau no 1981. gada piedalās standartu izstrādē.

1.3. Grāmatvedības standartizācijas procesi aplūkojamajās valstīs

Runājot par **Latvijas** grāmatvedības sistēmu, jāmin, ka Latvijas likumdošanā pastāv ļoti nopietnas problēmas, kas saistītas ar to, ka uzņēmumiem ir nepieciešams veidot divus finanšu rezultātu rādītājus – nodokļu un grāmatvedības rādītājus. Vēl kā būtisku mūsu likumdošanas mīnusu var minēt to, ka mūsu nodokļu un darba likumdošanas nepilnību dēļ, faktiski visi uzņēmumi kārtu tā saukto dubulto grāmatvedību.

Latvijas grāmatvedības sistēma tika reformēta sakarā ar to, ka Latvija arvien intensīvāk iesaistījās pasaules ekonomikā un rietumu biznesa pieredze iekļūst mūsu valstī, veidojot Rietumu vadošo uzņēmumu filiāles Latvijas teritorijā un ieguldot ārvalstu kapitālu. Nepieciešamība nodrošināt, lai ārvalstu lietotāji izprastu Latvijas uzņēmumu finanšu pārskatus, izvirza jaunus uzdevumus Latvijas grāmatvežu lielākajai daļai, bet dažiem jau sen nācies saskarties arī ar Rietumu grāmatvedības prasībām.

Lai reformētu Latvijas grāmatvedības uzskaiti un tuvinātu to starptautiskajiem standartiem, bija nepieciešams izveidot Latvijas Nacionālo standartu sistēmu, kas atbilstu Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem.

1992.gada 14.oktobrī pieņemtā likuma „Par grāmatvedību” 15.pants uzlika Latvijas Republikas valdībai pienākumu izveidot Grāmatvedības metodisko padomi un noteica tās kompetenci, kas netika aprobežota tikai ar likumprojektu izstrādi un izvērtēšanu, bet papildus ietvēra sevī profesionālās izglītības jautājumus, revidentu licencēšanu un datoru programmatūras piemērojamības analīzi. Latvijā valsts politiku grāmatvedības jautājumos izstrādā un realizē LR likumi un Ministru kabineta noteikumi par grāmatvedības uzskaiti un finanšu pārskatiem.

Likumā „Par grāmatvedību” nebija precizēta kārtība, kādā Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas izstrādātie grāmatvedības standartu projekti ar Ministru kabineta noteikumu starpniecību kļūst par saistošiem standartiem. Šī normatīvā akta nepilnība kļuva par ilgstošu un nopietnu Latvijas grāmatvedības standartizācijas šķērslī.

Ar mērķi paātrināt standartu "legalizācijas" procesu, 1998.gada septembrī notikušas grāmatvedības standartizācijā ieinteresēto institūciju apspriedes rezultātā tika izteikti atzinumi, ka Latvijas grāmatvedības standartu pieņemšana ar Ministru kabineta noteikumu palīdzību ievērojami paildzina ne tikai to ieviešanas procesu, bet arī grozījumu izdarīšanas kārtību. Kaut gan apspriedes dalībnieki izvirzīja vairākus priekšlikumus situācijas uzlabošanai, vislielāko interesi izraisa viena no Finanšu ministrijas koncepcijām, proti, mainīt Latvijas grāmatvedības standartu tiesisko statusu un pārvērst tos par profesionālās apvienības izdotām rekomendācijām, tādējādi paātrinot standartu pieņemšanas procesu, bet likvidējot pamatu to obligātai piemērošanai praksē. Par vienu no būtiskākajiem šā variantā trūkumiem ministrija uzskatīja

nepieciešamību veikt grozījumus likumos (piemēram, "Par grāmatvedību", "Par uzņēmumu gada pārskatiem", "Par ieguldījumu sabiedrībām" u.c.) un atsevišķos Ministru kabineta noteikumos, izslēdzot no tiem vārdus "Latvijas Republikas grāmatvedības standarti", kas novestu pie „finanšu grāmatvedības pilnīgas atdalīšanas no nodokļu grāmatvedības un to attīstības atšķirīgos virzienos". Pēc autora vērtējuma šis citāts nepārprotami norāda uz Latvijas grāmatvedības standartizācijas problēmu un mērķu pilnīgu neizpratni no Finanšu ministrijas puses, jo ministrija tā arī nav apzinājusies, ka nacionālo grāmatvedības standartu pamatuzdevums ir nodrošināt finanšu un nodokļu uzskaites šķirtu pastāvēšanu, mazinot nodokļu politikas ietekmi un finanšu pārskatos sniegtas informācijas apjomu, saturu un kvalitāti.

Latvijas Finanšu grāmatvedības standartizācijas tehniskās komitejas nodibināšana 1999.gada īstenoja Finanšu ministrijas koncepciju praksē. Šī komiteja bija izveidota ne tikai kā LR Grāmatvedības standartu konsultatīvās padomes pēctece un funkciju pārņēmēja, jo tās kompetence un risināmo jautājumu loks tika ievērojami paplašināti (piemēram, vienotas terminoloģijas izstrādāšana, rūpes par finansējumu u.c) / A. Prauliņš, Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse/.

2003. gadā tika pieņemti grozījumi likumā „Par grāmatvedību”, kas pēc būtības ieviesa jaunu grāmatvedības standartizācijas sistēmu. Tika izveidota jauna institūcija - Grāmatvedības padome, kura darbojās saskaņā ar Ministru kabineta apstiprinātu nolikumu. Grāmatvedības padomei tika izvirzītas šādas funkcijas:

- Latvijas grāmatvedības standartu un to grozījumu projektu izstrādāšanas, apspriešanas un saskaņošanas organizēšana un vadīšana;
- Latvijas grāmatvedības standartu izdošana un aktualizācija;
- Skaidrojumu sniegšana par Latvijas grāmatvedības standartiem;
- Priekšlikumu par grāmatvedības regulējošo normatīvo aktu pilnveidošanu iesniegšana finanšu ministram.

Latvijas grāmatvedības padomei saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību” bija sekojošas funkcijas:

- Izveidot darba grupas Latvijas grāmatvedības standartu un to grozījumu projektu izstrādāšanai;
- Sagatavot un iesniegt finanšu ministram normatīvo aktu projektus par obligāti piemērojamajiem Latvijas grāmatvedības standartiem;
- Izskatīt nozaru grāmatvedības un citus vispārēja rakstura metodoloģijas jautājumus un publicēt savus atzinumus, ieteikumus un skaidrojumus.

2003. gada septembrī Finanšu ministrija plānoja, ka pirmajiem Latvijas grāmatvedības standartiem jābūt pieņemtiem līdz gada beigām, tomēr šo termiņu neizdevās ievērot un tikai

2004. gada 5. februārī grāmatvedības padome akceptēja divus svarīgus lēmumus, proti, Latvijas grāmatvedības standarta Nr. 1 „Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes” un Nr. 2 „Naudas plūsma pārskats” pieņemšanu.

Latvijas grāmatvedības standarts NR 1. nosaka uzņēmuma gada pārskata sastādīšanas vispārīgos principus un tādejādi papildina LR likuma „Gada pārskatu likums” noteikumus.

Latvijas grāmatvedības uzskaitē tradicionāli orientēta uz nodokļu likumdošanu, un praksē pastāv nopietna problēma, kas saistīta ar nepieciešamību veidot divus finanšu rezultātu rādītājus, nerunājot par to, ka dēļ mūsu likumdošanas nepilnībām faktiski katrs uzņēmums kārto tā saukto dubulto grāmatvedību.

Igaunijas nacionālās grāmatvedības attīstības posmus [L. Alver, the development of accounting legislation in Estonia] var iedalīt trīs posmos:

1. 1991. – 1994. gads;
2. 1995. – 2002. gads;
3. kopš 2003. gada.

1991.-1994.gads

Šo posmu var vislabāk raksturot kā padomju pagātnes, pretrunīgas tagadnes, neskaidras nākotnes sajaukumu. 1990.gada 6.jūlijā Igaunijas valdības izdotie noteikumi „Par grāmatvedību” bija pirmais normatīvais akts, kas iezīmēja pārejas no plānveida uz tirgus ekonomiku perioda sākumu grāmatvedības kārtošanas jomā. Noteikumos bija iestrādāti vairāki jaunievedumi [L. Alver, the development of accounting legislation in Estonia]:

- sākot ar 1993. gada 1. janvāri tika atcelts obligātais kontu plāns;
- tika ieviests subjektīvisms un individuālisms;
- tika ieviesti jauni termini un definīcijas;
- uzkrāšanas un daži citi principi;
- šaubīgo debitoru parādu uzskaitē;
- finanšu pārskatu ietilpstošo dokumentu shēmas;
- pārskata gads – vispārējā gadījuma sakrita ar kalendāro gadu, bet bija paredzēti alternatīvi varianti: 1. maijs – 30. aprīlis, 1. jūlijs – 30. jūnijs.

Nopietnas problēmas šajā posmā sagādāja finanšu pārskatu zemā kvalitāte, kā arī finanšu un nodokļu uzskaites ciešās mijiedarbības modelis.

1995.-2002.gads

1994.gada 8.jūnijā Igaunijas parlaments pieņēma likumu „Par grāmatvedību” (spēkā no 1995.gada 1.janvāra) ieviesa jaunu jēdzienu- „Igaunijas vispārārstītie grāmatvedības principi”. Likuma 3.pants uzlika pienākumu visiem likuma subjektiem neatkarīgi no darbības veida un citiem kvantitatīviem kritērijiem kārtot grāmatvedību un sagatavot finanšu pārskatus saskaņā ar minētajiem principiem. Tiem bija jābalstās uz Eiropas Savienības 4.direktīvas, kā arī Starptautisko Grāmatvedības standartu padomes pieņemto standartu un to interpretāciju prasībām. Saturiski šos principus veidoja Igaunijas likuma „Par grāmatvedību” normas un Nacionālās Grāmatvedības padomes pieņemtas „vadlīnijas” (jeb grāmatvedības standarti).

Tajā pašā laikā kopumā šo likumu var raksturot kā vispārējo pamatnostādņu avotu, kas veidoja grāmatvedības tiesisko bāzi un iezīmēja tās robežas.

Sevišķa likuma nodaļa detalizēti regulēja Igaunijas Nacionālās grāmatvedības padomes izveidošanas kārtību un darbību. 1995.-2000.gados padome izstrādāja un pieņēma 16 Igaunijas nacionālos grāmatvedības standartus, bet 2002.gada 30.decembrī tika pieņemtas 11 grāmatvedības standartu modificētas versijas. Tāpat padome aktīvi izmantoja tai piešķirtās tiesības gan izstrādāt un pieņemt grāmatvedības standartu skaidrojumus, gan arī citas likuma „Par grāmatvedību” prasības papildinošas metodiskās rekomendācijas (par grāmatvedības principiem, finanšu pārskatu sagatavošanu, ieņēmumu atzīšanu, komercdarbības apvienošanu).

Kopš 2003.gada

Ar 2002.gada 22.novembrī pieņemtu likumu „Par grāmatvedību” (spēkā no 2003.gada 1.janvāra) Nacionālai Grāmatvedības padomei bija piešķirts neatkarīga veidojuma statuss. Likums ir saistošs Igaunijas Republikai kā publisko tiesību subjektam; vietējām pašvaldībām; visiem citiem privāto un publisko tiesību subjektiem, kas reģistrēti Igaunijā, individuālajiem komersantiem un ārvalstu kompāniju reģistrētajām filiālēm, ja tādas veido pastāvīgu uzskaites vienību. [A. Prauliņš, Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse]

Pašlaik Igaunijā ir spēkā 17 padomes pieņemtie standarti, kurus var raksturot kā starptautisko finanšu pārskatu standartu „mini versiju”. Likums atļauj piemērot starptautiskos standartus nacionālo standartu vietā, sagatavojot gan atsevišķus, gan konsolidētos pārskatus. Igaunija ir viena no pirmajām Eiropas valstīm, kas piešķīra kompānijām šādas izvēles tiesības. Zināmā mērā to nodrošināja finanšu un nodokļu uzskaites nošķiršana kopš 1994.gada 1.janvāra, kad stājās spēkā jaunais likums „Par ieņēmumu nodokli”. Patlaban Igaunijā ar nodokli tiek aplikta dividendēs izmaksātā summa, nevis visa peļņa kopumā. Tādējādi finanšu grāmatvedībā noteikts kompānijas darbības rezultāts neietekmē nodokļu bāzi un valsts budžeta ieņēmumu

apmēru. Kā rada prakse, lielas kompānijas parasti izvēlas starptautisko standartu pilnu versiju, bet vidējie un mazie uzņēmumi paliek uzticīgi nacionālajam regulējumam.

Igaunijas grāmatvedības standarts Nr. 1 „Gada pārskatu sagatavošanas vispārējie principi”- balstīts uz „Finanšu pārskatu sagatavošanas un sniegšanas pamatnostādnes”(IASB Framework), Starptautisko grāmatvedības standartu Nr. 1 „Finanšu pārskatu sniegšana”, starptautisko grāmatvedības standartu Nr. 8 „Grāmatvedības politika, izmaiņas grāmatvedības aplēsēs un kļūdas” un starptautisko grāmatvedības standartu Nr. 10 „Notikumi pēc bilances datuma”. Igaunijas grāmatvedības standarta Nr. 1 prasības pilnībā atbilst nosaukto starptautisko standartu saturam, bet nav tik detalizētas. [A. Prauliņš , Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007]

Lielbritānija galveno uzmanību standartizācijas procesā pievērsta nacionālas uzskaites tuvināšanai starptautiskajām prasībām.

Lielbritānijas grāmatvedības standartu padomes mērķis ir izlaist grāmatvedības standartus. Lielbritānijas Grāmatvedības standartu padome sagatavoja uzskaites standartu izdevumu Accounting Standards 2000/2001. [A. Prauliņš , Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007]. Pārsvarā gadījumu atbilstība Lielbritānijas standartiem nozīmē arī atbilstību starptautiskajiem standartiem.

Ukrainā finanšu pārskatu sagatavošana saskaņā ar starptautiskiem grāmatvedības standartiem netika praktizēta līdz pat šim laikam. Grāmatvedības uzskaiti Ukrainā regulē atbilstoši likumi un Finanšu standarti no 01.01.2000. Ukrainas standarti nav veidoti, lai būtu pretrunā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, bet pārsvarā gadījumu tā ir. Pārsvarā uzņēmumos tiek izmantota dubultā grāmatvedība.

Ukrainā grāmatvedības uzskaites attīstība notikusi vairākos etapos:

1. etaps 1917.g.-1932.g.

Pārejas perioda uzskaites pāreja no kapitālisma pie sociālisma. Raksturojams ar pakāpenisku pāreju no iepriekšējā perioda uzskaites metodēm uz sociālistiska tipa uzskaites principiem. Šī distance noslēdzas ar speciālas birokrātiskas valsts institūcijas izglītību – Centrālā tautsaimnieciskas uzskaites pārvalde.

2. etaps 1932.g.-1945.g.

Šim etapam raksturīga metodoloģijas un uzskaites organizāciju attīstība, kas ir nosūtīta plānu izpildes kontrolei, uzskaites, paņēmieni un uzskaites metožu jaunu formu radīšanu, izdevumu un produkcijas pašizmaksas kalkulācijām.

3.etaps 1945.g.-1965.g.

Šajā posmā notiek grāmatvedību uzskaites sistēmas pilnveidošana valsts mērogā:

- normatīvu aktu atjaunināšana no atsevišķiem uzskaites objektiem, kuri attiecas uz saimniekošanu;
- jaunu kontu plānu ieviešanu, formu jauno nosacījumu uzskaitēi;
- primāras dokumentācijas satura reglamentāciju;
- normatīvu ieviešana uzskaites metodēm un kalkulācija.

4. etaps 1965g.-1991g.

Notiek kontu plāna pilnveidošanas, kopējo un nozaru stāvokļu plānošana, tiek veiktas uzskaites un kalkulācijas produkcijas pašizmaksai.

5. etaps 1991.g. -2000.g.

Pāriešanas periods, kas ir saistīts ar valsts iekārtas izmaiņām. Notiek nacionālās uzskaites sistēmas tapšana ievērojot starptautiskos standartus. Jauna kontu plāna pieņemšana, jaunu uzskaites reģistru veidošana.

Lietuvas grāmatvedības standartizācijas process, tāpat kā Igaunijā notika 3 attīstības posmos:

1. 1990.-1992. gads

Lietuvas grāmatvedības sistēmas pāreja no plānveida uz tirgus ekonomiku pirmsākumi meklējami 1988. 1989. gadā, kas grāmatvedības teorētiski uzsāka diskusijas par Lietuvas likuma „Par grāmatvedību” nepieciešamību. 1990. gadā sakarā ar ekonomisko reformu komisijas lēmumi tika izveidota grupa, kas noteica sekojošus likumprojekta izstrādes kritērijus:

- nepieciešamību izvērtēt pirmskara Lietuvas pieredzi;
- sniegt pašreizējās situācijas objektīvu vērtējumu;
- starptautisko grāmatvedības standartu un ES direktīvu ievērošanu;
- Rietumvalstu pozitīvās pieredzes pārņemšanu.

Izvirzīt kritērijus bija vieglāk kā tos realizēt praksē.

2. 1993.-2001. gads

1992. gada 18. jūnijā likums „Par grāmatvedības principiem” beidzot tika pieņemts parlamentā un 1993. gada 1. janvārī stājās spēkā. Tas bija saistošs visa veida uzņēmējdarbībām un organizācijām. Saskaņā ar šo likumu, grāmatvedības darbu varēja organizēt pastāvīgas uzņēmuma struktūrvienības ietvaros vai arī izmantojot speciālus grāmatvedības, audita un citu uzņēmumu pakalpojumus. Grāmatvedības vadība bija jāuzņemas galvenajam grāmatvedim, kuru darbā pieņēma un atlaida kompānijas vadītājs vai īpašnieks. Saskaņā ar likumu grāmatvedību bija jākārtoti lietuviešu valodā, izmantojot divkāršā ieraksta principu. Gada pārskatam bija jā sastāv no bilances, peļņas – zaudējumu aprēķina, pārskata par finanšu stāvokļa izmaiņām un pielikumiem. Kontu plāns bija jāizveido kompānijās un uzņēmuma vadītājam tas bija jāapstiprina.

Taču grāmatvedības reglamentējošo dokumentu kvalitāte bija zema. Problēmas radīja pat grāmatvedības terminoloģija, kurā no padomju laikiem bija mantots rusicisms. 1997. gadā tika sagatavots un akceptēts Lietuvas grāmatvedības sistēmas reorganizācijas plāns. Tas paredzēja virkni pasākumu :

1. jauna likuma „Par grāmatvedību” izstrādi;
2. kontu plāna pilnveidošanu;
3. nacionālo grāmatvedības standartu sagatavošanu;
4. grāmatvedības terminoloģijas vārdnīcas izdošanu

5. kopš 2002. gada

Likumu „Par grāmatvedību”, „Par finanšu pārskatiem” un „Par konsolidētajiem gada pārskatiem” pieņemšana Lietuvas parlamentā 2001. gada novembrī bija nākamā grāmatvedības attīstības posma sākums. Normatīvo aktu izstrāde ilga vairākus gadus.

Likums „Par grāmatvedību” attiecas uz ļoti plašu subjektu loku, proti, visām juridiskajām un fiziskajām personām, kas nodarbojas ar komercdarbību. Visiem likuma subjektiem ir uzlikts pienākums izstrādāt un apstiprināt savu grāmatvedības politiku.

Idejas izveidot īpašu organizāciju, kas nodarbotos ar grāmatvedības jautājumu izpēti un regulējuma pilnveidošanu pirmsākumi meklējami 1990. gadā.

Par Lietuvas Republikas Grāmatvedības un audita institūta dzimšanas dienu var uzskatīt 1995. gada jūniju. Tika noteikti galvenie institūta darbības virzieni:

- grāmatvedības standartu izstrāde subjektiem, kas darbojas peļņas gūšanas nolūkos;

• metodisko rekomendāciju sagatavošana finanšu grāmatvedības jomā;

• priekšlikumu izvirzīšana spēkā esošo reglamentējošo aktu pilnveidošanai un jaunu aktu izstrāde;

• periodikas un metodiskās literatūras izdošana;

• kursu, semināru u.c. pasākumu organizēšana.

Kopš 2002. gada atbilstoši jaunajiem grozījumiem likumā „Par grāmatvedību”, Grāmatvedības un audita institūts tika pārveidots par Grāmatvedības institūtu.

Veicot aplūkoto valstu grāmatvedības sistēmu regulējošo datu analīzi, darba autore konstatēja vairākas atšķirības, kuras apkopotas tabulā Nr. 1.1.

1.1.tabula

Standartu prasību vispārīgs salīdzinājums

Parametrs	Latvija	Igaunija	Lielbritānija	Ukraina	Lietuva
Nacionālā grāmatvedības standartu un starptautisko standartu attiecinājums	Nacionālā un starptautiskā grāmatvedības standarta tematiskā sakritība	Atsevišķi nacionālie standarti aptver vairāku starptautisko standartu tēmas	Nacionālo un starptautisko standartu cieša sakritība	Nacionālie standarti pārsvarā ir pretrunā starptautiskiem standartiem	Atsevišķi nacionālie standarti aptver vairāku starptautisko standartu tēmas
Prasība sniegt "patiesu un skaidru priekšstatu"	Ir	Nav	ir	Nav	Ir
Pašraizējā nacionālās grāmatvedības standartizācijas institūcija	Grāmatvedības padome	Nacionālā grāmatvedības padome	Grāmatvedības standartu padome	Nacionālā standartu padome	Grāmatvedības institūts

Aplūkojot tabulu var secināt, ka aplūkotajās valstīs visciešākā sakritība ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem ir tikai Lielbritānijai, Latvijai ar starptautiskajiem standartiem ir standartu tematiskā sakritība. Ukraina ir vienīgā no aplūkotajām valstīm, kur grāmatvedības standarti pārsvarā ir pretrunās ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, Igaunijā un Lietuvā atsevišķi grāmatvedības standarti aptver vairākus starptautiskos grāmatvedības standartus.

Latvijā un Lielbritānijā grāmatvedības standartus izstrādā Grāmatvedības padome, Igaunijā un Ukrainā – nacionālā grāmatvedības padome, Lietuvā - Grāmatvedības institūts.

Aplūkotajās valstīs vienīgi Latvijā, Lietuvā un Lielbritānijā, finanšu pārskatu standartā ir izvirzīta prasība finanšu pārskatiem sniegt patiesu un skaidru priekšstatu.

2. FINANŠU PĀRSKATU SATURS UN SASTĀDĪŠANA

2.1. Finanšu pārskatu uzskaites principi

Daudzi uzņēmumi visā pasaulē gatavo ārējiem lietotājiem paredzētus finanšu pārskatus. Kaut gan dažādās valstīs sagatavotie finanšu pārskati var šķist līdzīgi, tomēr pastāv sociālu, ekonomisku un juridisku apstākļu radītas atšķirības un dažādās valstīs nacionālās prasības izstrādātas vadoties pēc atšķirīgu lietotāju grupu vajadzībām.

Šo apstākļu iespaidā radušās dažādas finanšu pārskatu elementu, piemēram, aktīvu, saistību, pašu kapitāla, ienākumu un izdevumu definīcijas. Atšķiras arī kritēriji, pēc kuriem posteņi tiek atzīti finanšu pārskatos, un to novērtēšanas metodes. Atšķiras arī finanšu darbības joma un informācijas izklāsts tajos.

Finanšu pārskati ir finanšu ziņošanas procesa sastāvdaļa. Finanšu pārskata pilnā komplektā parasti ietilpst bilance, peļņas vai zaudējumu aprēķins, pārskats par izmaiņām finansiālajā stāvoklī (ko var sagatavot vairākos veidos, piemēram, ka naudas plūsmas pārskatu vai finanšu resursu plūsmas pārskatu), kā arī tās piezīmes, citi pārskati un paskaidrojošie materiāli, kuri ir finanšu pārskata neatņemama sastāvdaļa. Tie var ietvert arī papildus pielikumus un informāciju, kas balstīta uz pārskatiem vai iegūta no tiem un kas jālasa saistībā ar šiem pārskatiem. Šādi papildinājumi, piemēram, var sniegt finanšu informāciju par nozaru un ģeogrāfiskajiem segmentiem un cenu izmaiņu ietekmi. Finanšu pārskats neietver vadības ziņojumu, valdes priekšsēdētāja atskaites, vadības apsvērumus un analīzi un tamlīdzīgus dokumentus, kas var būt iekļauti gada vai citos pārskatos.

Finanšu pārskatiem patiesi jāparāda uzņēmuma finansiālais stāvoklis, darbības finansiālie rezultāti un naudas plūsma.

Finanšu pārskati ataino darījumu un citu notikumu finansiālo rezultātu, grupējot tos plašākas kategorijās saskaņā ar ekonomiskajām īpašībām. Šīs kategorijas sauc par finanšu pārskatu elementiem.

Starptautiskie finanšu pārskatu standarti balstās uz diviem pamatprincipiem – uz aprēķina principu un darbības nepārtrauktības principu.

Lai tiktu izpildīti finanšu pārskatu uzdevumi, tos gatavo, saskaņā ar uzkrāšanas principu. Proti, darījumu un citu notikumu rezultātus atzīst tad, kad tie notiek (un nevis tad, kas tiek saņemta vai maksāta nauda vai tās ekvivalenti) un tos uzskaita grāmatvedības reģistros un uzrāda to periodu finanšu pārskatos, uz kuriem tie attiecas. Finanšu pārskati, kas sagatavoti saskaņā ar uzkrāšanas principu, to lietotājus informē ne vien par tiem darījumiem

pagātnē, kas bija saistīti ar naudas maksāšanu un saņemšanu, bet arī par pienākumiem maksāt naudu nākotnē un resursiem, kas ļautu naudu saņemt nākotnē. Tādējādi tie nodrošina saimnieciska rakstura lēmumu pieņemšanā visnoderīgāko informāciju par darījumiem un citiem pagātnes notikumiem.

Finanšu pārskatus parasti sagatavo, pieņemot, ka uzņēmuma darbība ir nepārtraukta un paredzamā nākotnē turpināsies. Tādējādi tiek pieņemts, ka uzņēmumam nav ne nodoma, ne nepieciešamība likvidēties vai būtiski samazināt darbības apjomus, ja šāds nodoms vai nepieciešamība pastāv, iespējams, ka finanšu pārskati jāsagatavo saskaņā ar citu pieņēmumu, šādā gadījumā lietotais pieņēmums ir jānoskaidro. [Olga Ivanova, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, Merkūrijs LAT, 2004,]

Latvijas grāmatvedības pirmā standarta ceturtnā līdz devītnā standarta sadaļā ir apskatīti grāmatvedības fundamentālie principi, taču standarta autori ne vienmēr nosauc šīs principiālās prasības, kas tiek izvirzītas uzņēmuma finanšu pārskatam, tāpat kā tās ir nosauktas LR likumā „Par grāmatvedību” un „Gada pārskatu likumā”.

Grāmatvedības fundamentālie principi ir:

- sabalansētības vai divkāršā ieraksta;
- naudas mērvienības;
- nepārtrauktības;
- autonomisma;
- būtiskuma;
- piesardzības;
- pašizmaksas;
- realizācijas;
- atbilstības.

Šo principu zināšana ļauj speciālistam vienmēr atrast pareizo izeju no ikvienas grūtās situācijas, kas radusies uzskaitē - kā kārtējā darbā, sastādot pārskatus, tā arī veidojot uzņēmuma uzskaites sistēmu.

Sabalansētības un naudas mērvienības princips ir obligāta prasība mūsu valsts uzņēmumu uzskaites organizēšanā, kas jau ir minēta LR likumā „Par grāmatvedību”. Sabalansētības princips izpaužas likuma norādījumos par grāmatvedības kārtošānu, izmantojot divkārša ieraksta sistēmu, un nepieciešamību par pārskata periodu rezultātiem sastādīt bilanci. Naudas mērvienības princips nosaka prasību grāmatvedību kārtot valsts

valūtā, t.i., Latvijas latos. /O. Ivanova, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, Merkūrijs LAT, 2004/

Parasti uzņēmumu finanšu pārskats tiek sastādīts, vadoties no pieņēmuma, ka uzņēmums pastāvēja, pastāv un pastāvēs, tādēļ tā ienākumi un izdevumi sadalās pa pagātņi, tagadni un nākotni. Tas ir *nepārtrauktības princips*.

Būtiskuma princips attiecas uz informācijas grupēšanu pašā finanšu pārskatā. Šis princips paredz speciālista rīcības uzskaites novērtējuma jomā, organizējot uzņēmuma uzskaites sistēmu, informācijas vākšanas un tās uzskaites dziļumu un vienpusību. Princips nosaka, ka speciālu sistēmu vai uzskaites apakšsistēmu ir jāorganizē tikai tajā gadījumā, kad tās organizācijas uzturēšanas izmaksas nepārsniedz savāktās informācijas būtiskumu.

Pašizmaksas princips tiek atzīts likumā „Gada pārskatu likums” un pastāvīgi šajā likumā tiek piedāvāti izņēmumi, lai nepielietotu šo principu.

Realizācijas princips paredz uzņēmuma ieņēmumu uzskaiti tajā brīdī, kad ir notikusi preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, bet ne tad, kad par tiem ir izdarīta samaksa. Analogiski ir ar izdevumu uzskaiti – tie ir jāuzskaita brīdī, kad prece vai pakalpojums ir saņemti, nevis, kad veikta apmaksa par tiem.

Pēc *atbilstības principa* prasībām, katram ienākuma veidam pārskatā ir jāizdala atbilstoši izdevumi, un otrādi, ja ir izdevumi, mums jāatrod konkrēti ieņēmumi, kas tos segs.

Igaunijas grāmatvedības standartā grāmatvedības uzskaites principiem ir veltīta nodaļa - pamatprincipi finansiālo pārskatu sagatavošanā. Šajā nodaļā tiek uzskaitīti principi, kas ir jāizmanto uzņēmumu grāmatvedības uzskaitē finanšu pārskatu sagatavošanā:

1. Biznesa uzskaites princips

Šis princips nosaka, ka katru bilances posteni – aktīvus, saistības, ekonomiskos darījumus ar akcionāriem, kreditoriem, darbiniekiem, pircējiem un citām personām jāuzskaita katru savā atsevišķā kontā. Tikai pamatlīdzekļiem, prasībām, peļņai, izdevumiem un naudas plūsmai jābūt atspoguļotai finanšu pārskatos.

2. Darbības turpināšanas princips.

Salīdzinot ar Latvijas grāmatvedības standartu par uzņēmuma darbības turpināšanu tiek runāts grāmatvedības principā, kas saucas – nepārtrauktības princips. Gan Latvijas, gan Igaunijas standartos sniegtais skaidrojums ir ļoti līdzīgs. Abu valstu grāmatvedības standartos

ir prasības, ka uzņēmumam finanšu pārskati ir jā sagatavo vadoties no principa, ka uzņēmums savu darbību turpinās nākamajos mēnešos. Kā pozitīvu iezīmi Igaunijas standartos var minēt, to, ka tur ir sīkāks skaidrojums un ir teikts, ka uzņēmumam, ja tā darbība nākamajos 12 mēnešos ir apšaubāma, tas uzņēmuma vadībai ir jāpaskaidro, sastādot finanšu pārskatus.

3. *Saprotamības princips.*

Saprotamības princips izpaužas tā, ka finanšu pārskatos sniegtajai informācijai ir jābūt saprotamai finanšu pārskatu lietotājiem, kam ir zināšanas finanšu jomā.

Finanšu pārskati tiek sagatavoti plašai lietotāju grupai (ieskaitot uzņēmuma īpašniekus, kreditorus, darbiniekus, biznesa partnerus, valsts iestādes u.c.). Sastādot finanšu pārskatus ir jāpatur prātā, ka tiem ir jābūt viegli saprotamiem arī ārējiem lietotājiem, tas ir, tiem, kas nav ikdienā saistīti ar uzņēmuma darbību.

Latvijas grāmatvedības standartā šāda uzskaites principa nav, taču par finanšu pārskatu saprotamību tiek pieminēta pie uzņēmuma finanšu pārskatu kvalitātes īpašībām.

4. *Materialitātes princips*

Tas nosaka, ka finanšu pārskatiem jāatspoguļo finansiālais rezultāts, naudas plūsma uzņēmumā. Informācijai finanšu pārskatos ir jābūt noderīgai un jāsniedz precīzs finansiālā stāvokļa atspoguļojums, jo uzņēmuma vadība savus lēmumus pieņem vadoties no finanšu pārskatiem. Gatavojot finanšu pārskatus, jāņem vērā uzskaites dati, lai tie būtu noderīgi uzņēmuma vadībai lēmumu pieņemšanā.

5. *Atbilstības princips*

Izmaksām un ienākumiem, kas attiecas uz vienu un to pašu laika periodu, ir jābūt atspoguļotām vienā laika periodā. Izdevumi tiek atzīti laika periodā tāpat kā ieņēmumi.

Latvijas grāmatvedības standartā atbilstības princips tiek skaidrots kā princips, kas nosaka, ka katram ienākuma veidam ir jābūt izdalītiem konkrētiem izdevumiem un otrādi – katram izdevumu veidam, jābūt ienākumiem, kas tos segs.

Pēc autores domām Latvijas grāmatvedības standartā šī principa skaidrojums ir pilnīgāks un saprotamāks, kā Igaunijas standartā.

6. *Objektivitātes princips*

Šis princips nosaka, ka finanšu pārskatu sniegtajai informācijai ir jābūt neitrālai un uzticamai.

Gatavojot finanšu pārskatus un veicot grāmatvedības aprēķinus, uzņēmuma vadībai jābūt pieejamai visai informācijai, ieskaitot notikumus, kas notiek pēc bilances datuma.

Latvijā objektivitātes princips tiek minēts pie finanšu pārskatu kvalitātes īpašībām. Latvijas standartā ir plašs šī principa skaidrojums.

7. Saprātīguma princips

Finanšu pārskatiem jābūt sagatavotiem saprātīgi un piesardzīgi. Aktīvi un ienākumi vai saistības un izdevumi ir jānovērtē saprātīgi.

8. Kompleksuma princips

Finanšu pārskatos jābūt iekļautai visai nepieciešamai informācijai par uzņēmuma darbību, lai finanšu pārskatu lietotājiem rastos īsts un taisnīgs priekšstats par uzņēmuma finansiālo darbību, naudas plūsmu.

Finanšu pozīcijas, finanšu dati un naudas plūsmas, tāpat kā citi ietekmējoši faktori, kas iedarbojas uz uzņēmuma finanšu datiem laika periodā vai ietekmē nākamos periodus, ir jāatspoguļo finanšu pārskatos. Lietderīga informācija ir noderīga finanšu pārskatu lietotājiem, pat ja tās atspoguļošana netiek prasīta uz standartu vai kādu citu noteikumu pamata.

9. Formas princips

Ekonomiskiem darījumiem jābūt uzskaitītiem kontos un finanšu pārskatos atspoguļotiem, atbilstoši to uzskaites būtībai, kas ne vienmēr atbilst to patiesajai formai. Atspoguļojot biznesa darījumus liela nozīme ir to ekonomiskajai nozīmei, ne tikai to likumiskajai formai. / Igaunijas grāmatvedības standarts/

Ukrainas grāmatvedības standartā Nr. 1 minēti 10 finanšu pārskatu uzskaites principi:

1. Autonomisma princips

Tas nosaka, ka uzņēmums ir aplūkojams kā juridiska „seja”, kura ir nodalīta no īpašniekiem. Tādēļ personiskam īpašumam un īpašnieku saistībām nav jāatspoguļojas uzņēmuma finanšu uzskaites atskaitēs.

2. *Darbības turpināšanas*

Darbības turpināšanas princips Ukrainas standartā tiek skaidrots tāpat kā Latvijas standartā. Saskaņā ar to uzņēmumam finanšu pārskati jāgatavo vadoties no pieņēmuma, ka uzņēmums savu darbību turpinās nākotnē.

3. *Periodiskuma* princips

Saskaņā ar periodiskuma principu, uzņēmuma finanšu atskaites jāgatavo attiecīgi pa noteiktiem periodiem. Uzņēmuma darbība jāsakārto pa noteiktiem laika periodiem.

4. *Faktiskās pašizmaksas*

Faktiskās pašizmaksas princips nosaka aktīvu prioritāti, pamatojoties uz izdevumiem aktīvu ražošanai un iegādei.

Latvijas grāmatvedības standartā arī runāts par pašizmaksas principu. Taču Latvijas standartā ir visai niecīgs šī principa skaidrojums, ir dotas norādes uz Gada pārskatu likumu, taču tur ir doti dažādi izņēmumi, lai nelietotu šo principu.

Pēc autores domām Latvijas standartā vajadzētu sniegt izsmeļošāku informāciju par šo principu.

5. *Atbilstības princips*

Līdzīgi kā Latvijas standartā atbilstības princips paredz ienākumu un izdevumu atbilstību pa pārskata periodiem.

6. *Pilna atspoguļojuma* princips

Saskaņā ar šo principu finanšu atskaitēm ir jāsaturs visa informācija par operāciju un notikumu faktiskām un potenciālām sekām, kuras var ietekmēt lēmumus, kas tiek pieņemti vadoties pēc šīm atskaitēm.

7. *Konsekvences princips*

Tas paredz, ka uzņēmumam no gada gadā jāizmanto viena un tā pati uzskaites politika. Uzskaites politikas maiņa ir jāpamato un tās maiņas iemesli ir jāatklāj uzņēmuma finanšu atskaitēs.

8. *Piesardzīguma princips*

Tas ir princips, saskaņā ar kuru tiek novērtas nepilnības saistību un aktīvu novērtēšanā. Tas nosaka, ka ir jānovērš pazemināta saistību un izdevumu uzskaitē un paaugstināta aktīvu un uzņēmuma ienākumu uzskaitē.

9. *Dominantes princips*

Tas nosaka, ka darījuma operācijas ir jāņem vērā saskaņā ar to būtību, nevis tikai pamatojoties uz to juridisko formu.

10. *Naudas mērvienības*

Šī principa skaidrojums ir tāds pats kā iepriekš aplūkotajās valstīs, t.i., tas princips paredz, ka visām uzņēmuma operācijām jābūt atspoguļotām valsts valūtā.

Par grāmatvedības uzskaites principiem Lielbritānijā runāts Lielbritānijas standarta 6. sadaļā. Tur ir aprakstītas finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes un tās ir:

1. *Darbības turpināšanas princips.*

Šī principa raksturojums ir vienāds ar Latvijas grāmatvedības standarta skaidrojumu.

2. *Patiesuma princips*

Darījumu atspoguļošanā liela nozīme ir to taisnīgam atspoguļojumam.

Latvijas standartā par šo uzskaites principu tiek runāts pie finanšu pārskatu kvalitātes īpašībām.

3. *Piesardzības princips*

Latvijas standartā par piesardzības principa izmantošanu ieņēmumu un izdevumu uzskaitē, tiek runāts nedaudz, pie finanšu pārskatu kvalitātes īpašībām tiek pieminēts, ka sniegtajai informācijai ir jābūt novērtētai ar piesardzību.

4. *Kapitāla koriģēšanas un mainīgo cenu princips.*

Saskaņā ar šo principu tiek rēķināts, cik uzņēmums nopelna. /Lielbritānijas grāmatvedības standarts/

Latvijas standartā šāda uzskaites principa nav.

Lielbritānijas standartā grāmatvedības uzskaites principiem ir veltīta vesela nodaļa, kurā ir sīki aprakstīta katra principa būtība, uzskaites prasības un nepieciešamība.

Lietuvas grāmatvedības standarta Nr. 1 „Finanšu pārskati” 9. sadaļā tiek runāts par grāmatvedības uzskaites principiem. Tie būtu:

1. *Objektivitātes princips*

Objektivitātes princips nosaka, ka katra pozīcija, kas veido finanšu pārskatu, ir jāatspoguļo atsevišķi. Nevar uzņēmuma ieņēmumus un izdevumus atspoguļot vienā kontā, katram jābūt atspoguļotam atsevišķā kontā.

2. *Darbības nepārtrauktības princips*

Šis princips tāpat kā Latvijas grāmatvedības standartā norādīts, nosaka, ka finanšu pārskati jāgatavo vadoties no principa, ka uzņēmums savu darbību turpinās arī nākotnē. Vēl pieminēts, ka ja uzņēmuma vadību māc šaubas par to, ka uzņēmums savu darbību varēs turpināt nākotnē, gatavojot finanšu pārskatus, vadības ziņojumā ir jāpaskaidro šīs varbūtības iemesli.

3. *Periodiskuma princips;*

No periodiskuma principa izriet, ka uzņēmuma atskaitēm jābūt veidotām uz attiecīgā perioda pēdējo dienu.

Vēl sakarā ar šo principu tiek skaidrots, ka parasti finanšu gadam jābūt 12 mēneši, taču finanšu gads var būt arī īsāks, vai garāks, taču ne garāks kā 18 mēneši.

Latvijas standartā šāds princips netiek uzskaitīts. Būtu ieteicams Latvijas standartu papildināt ar šādu principu.

4. *Secības princips*

Lietuvas grāmatvedības standartā šis princips ir raksturots, kā nepieciešamība veicot darījumu uzskaiti izmantot katru gadu vienādas metodes. Ja tas nav iespējams, tad sastādot finanšu pārskatu jāpamato kāpēc šī metode ir mainīta.

5. *Naudas uzskaites princips*

Šis princips nosaka, ka visi darījumi, kas notiek uzņēmumā finanšu atskaitēs ir jāatspoguļo naudas izteiksmē, to vērtībā, kāda tā ir uz finanšu atskaišu perioda beigām.

6. Uzkrāšanas princips

Uzkrāšanas princips nosaka, ka ekonomiskie darījumi ir jāatspoguļo tanī brīdī, kad tie rodas, neatkarīgi no tā, kad saņemta vai samaksāta nauda.

7. Salīdzināšanas princips

Šī principa raksturojums ir ļoti līdzīgs, kā Latvijas standartā. Sīkāk kā Latvijas standartā ir raksturots kas jāpaskaidro, ja tiek mainīta uzskaites metode.

8. Piesardzības princips

Finanšu atskaites ir jāgatavo saskaņā ar piesardzības principu. Gatavojot finanšu atskaites ir nepieciešams pārbaudīt visus posteņus, vai ieņēmumi nav atspoguļoti pa daudz un izdevumi pa maz.

9. Neitralitātes princips

Neitralitātes princips nosaka, ka finanšu pārskatu sniegtajai informācijai ir jābūt neitrālai.

10. Formas princips

Ekonomiskiem darījumiem jābūt uzskaitītiem kontos un finanšu pārskatos atspoguļotiem atbilstoši to uzskaites būtībai, kas ne vienmēr atbilst to patiesajai formai. Atspoguļojot biznesa darījumus liela nozīme ir to ekonomiskajai nozīmei, ne tikai to likumiskajai formai./ Igaunijas grāmatvedības standarts/

Aplūkot Latvijas un analizējamo valstu grāmatvedības prasības finanšu pārskatu uzskaites principu jomā, darba autore konstatēja vairākas atšķirības (skat. 2.1. tabulu).

2.1. tabula

Grāmatvedības uzskaites principu salīdzinājums

	Latvija	Igaunija	Ukraina	Lielbritānija	Lietuva
Grāmatvedības uzskaites principi	9	9	10	4	10
Piesardzības princips	nav	ir	ir	ir	ir
Izsmeljoši principu skaidrojumi	ne visam	ir	nav	ir	ir
Prasība pēc finanšu pārskatu saprotamības	nav	ir	nav	nav	nav

Aplūkojot valstu grāmatvedības uzskaites principus, autore secina, ka visvairāk grāmatvedības uzskaites principu tiek uzskaitīti Ukrainā un Lietuvā, tas ir, 10, vismazāk – Lielbritānijā – 4, Latvijā un Igaunijā – 9. Taču, neskatoties uz mazo grāmatvedības uzskaites principu skaitu, Lielbritānijā ir visizsmēļošākais uzskaites principu raksturojums.

Latvijā, Igaunijā un Ukrainā ir prasība ievērot naudas mērvienības principu, t.i., visai uzņēmuma finanšu pārskatiem ir jābūt atspoguļotiem valsts valūtā. Lietuvā arī tiek pieminēts naudas mērvienības princips, taču tajā nav minēta nepieciešamība finanšu pārskatus atspoguļot valsts valūtā.

Visās aplūkotajās valstīs ir minēts tāds uzskaites princips kā darbības turpināšanas jeb nepārtrauktības princips.

Latvijas grāmatvedības standartā vajadzētu papildināt pašizmaksas principa skaidrojumu. Šeit Latvija varētu ņemt piemēru no Ukrainas grāmatvedības standarta.

Tāpat Latvijas grāmatvedības standarts būtu jāpapildina ar periodiskuma principu un tā raksturojumu. Par finanšu pārskatu periodiem tiek runāt „Gada pārskatu likumā”, taču būtu ieteicams papildināt arī finanšu uzskaites principus.

Salīdzinājumā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem aplūkotajās valstīs, grāmatvedības uzskaites principi ir izklāstīti plašāk kā starptautiskajos grāmatvedības standartos.

2.2. Finanšu pārskatu elementi, to atzīšana un novērtēšana

Finanšu pārskati ataino darījumu un citu notikumu finansiālos rezultātus, grupējot tos kategorijās, atbilstoši to ekonomiskajām īpašībām, kuras sauc par finanšu pārskatu elementiem. Aktīvi, saistības un pašu kapitāls ir bilances elementi, kas tieši attiecas uz finansiālā stāvokļa novērtējumu. Ienākumi un izdevumi ir peļņas vai zaudējumu aprēķina elementi, kas tieši attiecas uz darbības rezultātu novērtējumu.

Finanšu pārskatu elementus atspoguļo bilancē un peļņas vai zaudējumu aprēķinā, sadalot tos pa apakšgrupām, piemēram, aktīvus un saistības var klasificēt pēc to rakstura vai funkcijām uzņēmuma darbībā tā, lai informāciju padarītu saimnieciska rakstura lēmumu pieņemšanai vispiemērotākajā veidā.

Starptautisko grāmatvedības standartu pamatnostādņēs skaidrots, ka aktīvi, saistības un pašu kapitāls ir elementi, kas tieši attiecas uz finansiālā stāvokļa novērtējumu. Tos definē šādi:

- aktīvi ir resursi, kurus uzņēmums ieguvis savā rīcībā pagātnes notikumu rezultātā un no kuriem nākotnē uzņēmumam ir sagaidāms ekonomisks labums;

- saistības ir uzņēmuma pienākums, kas šobrīd ir spēkā un ko radījuši pagātnes notikumi, un ir sagaidāms, ka šo pienākumu izpildot, uzņēmums zaudēs ekonomiskos labumus;

- pašu kapitāls ir atlikusī līdzdalības daļa uzņēmuma aktīvos pēc visu saistību atskaitīšanas.

Izvērtējot vai postenis atbilst kādai no šīm grupām, ir jāpievērš uzmanība tā būtībai un ekonomiskajam saturam, nevis tā juridiskajai formai.

Aktīvos ietvertais nākotnes ekonomiskais labums ir to spēja tieši vai netieši nodrošināt naudas un tās ekvivalentu ieplūdi uzņēmumā. Šī spēja var būt saistīta ar uzņēmuma pamatdarbību.

Uzņēmums parasti savus aktīvus izmanto lai ražotu preces vai sniegtu pakalpojumus, kas spēj apmierināt klientu vēlmes vai vajadzības un veicināt naudas plūsmu uzņēmumā.

Daudzi aktīvi, piemēram, debitoru parādi un īpašums, ir saistīti ar juridiskām tiesībām, tajā skaitā, ar īpašumtiesībām. Nosakot aktīvu esamību, īpašumtiesības nav izšķirošais faktors, jo, piemēram, īpašums, kas saņemts nomā, uzskatāms par aktīvu, ja uzņēmums kontrolē labumus, kurus nodrošina īpašuma lietošana.

Uzņēmuma aktīvi rodas pagātnes darījumu rezultātā. Uzņēmumi parasti aktīvus iegūst tos nopērkot vai saražojot, tomēr tas var notikt arī citu darījumu vai notikumu iespaidā.

Saistību raksturīga pazīme ir tā, ka uzņēmumam šobrīd ir pienākums pret kādu trešo personu. Pienākums ir obligāts uzdevums vai atbildība rīkoties, vai kaut ko veikt noteiktā veidā. Pienākums pret trešo personu var izrietēt no juridiski saistoša līguma vai likuma prasības, tā tas parasti notiek ar parādiem par saņemtajām precēm un pakalpojumiem.

Ir nepieciešams nodalīt esošo pienākumu no nākotnes saistībām.

Tāpat kā aktīvi arī saistības rodas pagātnes darījumu vai citu pagātnes notikumu rezultātā. Saistības rodas iegādājoties preces vai saņemot pakalpojumus no trešajām personām.

Pašu kapitāls tiek definēts kā atlikusī līdzdalība. Uzņēmumi, kas ir statūsabiedrības, akcionāru ieguldītos līdzekļus, nesadalīto peļņu, no peļņas veidotās rezerves un kapitāla saglabāšanas korekciju rezerves atspoguļo atsevišķi. Bilancē uzrādītā pašu kapitāla summa ir atkarīga no aktīvu un saistību novērtējuma. Pašu kapitāla kopsumma tikai retos gadījumos sakrīt ar uzņēmuma akciju tirgus vērtības kopsummu vai summu, ko var iegūt pārdodot uzņēmuma neto aktīvus pa daļām vai darbojošos uzņēmumu kopumā.

Bieži vien peļņa tiek izmatota kā darbības rezultāta novērtējums. Ienākumi un izdevumi ir elementi, kas tieši saistīti ar peļņas noteikšanu. Ienākumu un izdevumu atzīšana

un novērtējums, un, līdz ar to, arī peļņa lielā mērā ir atkarīga no uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanā lietotajiem kapitāla un kapitāla saglabāšanas principiem.

Ienākumi – aktīvu ieplūdes vai uzlabojumu, vai arī saistību samazinājuma rezultātā radies ekonomiskā labuma pieaugums pārskata periodā, kā rezultātā palielinājies pašu kapitāls, izņemot pieaugumu, ko radījuši uzņēmuma dalībnieku ieguldījumi.

Jēdziena „ienākumi” definīcija attiecas gan uz ieņēmumiem, gan uz guvumiem. Ieņēmumi rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā, guvumi ir cita veida ienākumi. Guvumi ietver tos guvumus, kas radušies, piemēram, atsavinot ilgtermiņa aktīvus.

Izdevumi – aktīvu aizplūdes vai izlietojuma, vai arī saistību pieauguma veidā radies ekonomiskā labuma samazinājums pārskata periodā, kā rezultātā samazinās pašu kapitāls, izņemot tā sadali starp uzņēmuma dalībniekiem.

Izdevumi aptver gan zaudējumus, gan izdevumus, kas rodas uzņēmuma parastās darbības gaitā. Izdevumi ir visas tās izmaksas, kas saistītas ar pārdotās produkcijas pašizmaksu, algas un nolietojuma izmaksām un tml.

Nodalīti ienākumu un izdevumu posteņi, kā arī atšķirīgas to kombinācijas ļauj parādīt vairākus uzņēmuma darbību raksturojošus rādītājus.

Zaudējumi – tie ir pārējie posteņi, kas atbilst jēdziena „izdevumi” definīcijai un var rasties uzņēmuma aprastās darbības gaitā, bet var rasties arī citādi. Zaudējumi atspoguļo ekonomiskā labuma samazinājumu, un tādā ziņā tie neatšķiras no citiem izdevumiem.

Apskatot Latvijas grāmatvedības standartu ir redzams, ka grāmatvedības standarta pirmā sadaļa ir veltīta vispārīgiem jautājumiem, kā arī tajā ir dots 9 finanšu pārskatu elementu atšifrējums:

- aktīvi;
- ienākumi;
- ieņēmumi;
- ieguvumi;
- izdevumi;
- zaudējumi;
- izdevumu, kas radušies parastās darbības gaitā;
- saistības;
- pašu kapitāls.

Aktīvi ir uzņēmuma resursi, kuri iegūti savā rīcībā pagātnes notikumu rezultātā un no kuriem nākotnē uzņēmumam ir sagaidāms ekonomisks ieguvums.

Pašu kapitāls ir pēc visu saistību atskaitīšanas atlikusī līdzdalības daļa uzņēmuma aktīvos.

Saistības ir uzņēmuma pašreizējais pienākums, ko radījuši pagātnes notikumi, ka ir sagaidāms, ka šo pienākumu izpildot, uzņēmums zaudēs ekonomiskā izdevīguma resursus.

Lai uzņēmums varētu uzsākt darbu, tā īpašnieks izdala noteiktu līdzekļu (naudas vai materiālo) daudzumu, kas grāmatvedībā tiek fiksēts kā īpašnieka ieguldījums (kapitāls). Līdztekus ar uzņēmuma attīstību tajā rodas arī citas personas, kuras izdara ieguldījumus, kuri ir jāatlīdzina, - t.s. par saistībām.

Atšķirība starp kapitālu un saistībām ir tajā, ka saistības ir jāpilda un saistībā ar tām tiek izdarīti regulāri maksājumi, bet kapitāls ir atdots uzņēmumam beztermiņa lietošanā, un maksa par to ir dividendes.

Tā arī ir radies – pirmais un galvenais – bilances vienādojums, „līdzekļi = kapitāls”, kas veido uzņēmuma bilances shēmas pamatu. Pie tam līdzekļi izveido aktīvu, bet saistību un kapitāla summa – pasīvu. Pati par sevi balance – tā ir noteiktā laika brīdī fiksēta attiecība starp tā līdzekļiem, saistībām un kapitālu, kura parāda vienlīdzību starp divām bilances pusēm.

Ienākumi ir aktīvu ieguvuma vai arī saistību samazinājuma veidā radies ekonomiskā izdevīguma resursu pieaugums pārskata periodā, kā rezultātā palielinājies pašu kapitāls, izņemot pieaugumu, ko radījuši dalībnieku ieguldījumi.

Ar ienākumiem Latvijas grāmatvedības standartā saprot uzņēmuma paša kapitāla palielināšanos uz uzņēmuma aktīvu vērtības pieauguma rēķina vai arī uz viņa saistību daļas samazinājuma rēķina bilances summā, salīdzinot ar iepriekšējo pārskata periodu. Tas ir tīri ekonomisks uzņēmuma vērtības pieauguma definējums un to būtu pareizi nosaukt par kapitāla ienākumu vai pieaugumu. /O. Ivanova, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti/

Standartā ir uzsvērts, ka ar šo ienākumu jēdzienu domāts kapitāla pieaugums uz uzņēmuma saimnieciskās darbības rēķina, nevis uz tā īpašnieku (dalībnieku) papildu ieguldījumu rēķina.

Standarts par uzņēmuma kapitāla palielinājuma avotiem, vadoties no šā jēdziena ekonomiskās būtības, nosauc divus ienākuma veidus, kurus definē sekojoši:

Ieņēmumi ir ienākumi, kas gūti parastās darbības rezultātā, tajā skaitā, apgrozījums, maksa par pakalpojumiem, saņemtie procenti, dividendes un nomas ieņēmumi.

Ieguvumi ir ienākumi no darījumiem un notikumiem, kuru mērķis nav radīt ieņēmumus, bet kuri rada ekonomiskā izdevīguma resursu pieaugumu, tajā skaitā, ienākumi no ilgtermiņa ieguldījumu pārdošanas un nerealizētie ienākumi no aktīvu posteņu pārvērtēšanas.

Ieņēmumi – tā ir uzņēmuma parasto ieņēmumu summa no tā saimnieciskās darbības, kuru „Gada pārskatu likums” definē kā neto apgrozījumu, kā arī visi citi uzņēmuma ieņēmumu veidi, kas saistīti ar tā pārējo saimniecisko un finanšu darbību. Un ja visu šo ieņēmumu summa kopsummā pārsniegs peļņas vai zaudējumu pārskatā fiksēto izdevumu summu, tad mums būs peļņa (bilances peļņa), kura noved pie uzņēmuma paša kapitāla palielināšanās.

Otra ienākumu sastāvdaļa – **ieguvumi** atspoguļo reālo un „nerealizēto” ienākumu no aktīvu pārdošanas vai pārvērtēšanas.

Saskaņā ar pirmo un otro ienākumu veidu, notiek uzņēmuma paša kapitāla palielināšanās uz bilances peļņas rēķina, turpretī, saskaņā ar trešo ienākumu, veidu pašu kapitāla palielināšanās notiek uz ilgtermiņa aktīvu pārvērtēšanas izveidotās rezerves rēķina.

Pēc Latvijas grāmatvedības standarta definējuma iznāk, ka ieņēmumi ir tie ieņēmumi, kas saistīti ar saimniecisko darbību, bet ieguvumi ir tādi ieņēmumi, kas nav standarta, piemēram, pamatlīdzekļa pārdošana.

Šis ieņēmumu un ieguvumu skaidrojums ir sarežģīts un ne katrs grāmatvedības standarta lietotājs uzreiz var saprast, kas domāts ar ieņēmumiem, kas ar ieguvumiem. Ieņēmumu un ieguvumu definējumu varētu vienkāršot, kā arī tos pārdēvēt, piemēram, par saimnieciskās darbības ieņēmumiem un pārējiem ieņēmumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību. Tas pēc autores domām, atvieglotu šo jēdzienu uztveramību visiem standarta lietotājiem.

Tāpat kā ienākumi, tā arī izdevumi sadalīti vairākās grupās. **Izdevumi** (kā zaudējumi), parastās darbības gaitā radušies izdevumi, zaudējumi. Termins „izdevumi” šajā gadījumā arī nav ļoti veiksmīgs un neatspoguļo šā jēdziena ekonomisko būtību, kuru sniedz pats standarts.

Izdevumi ir aktīvu atdošanas vai izlietojuma, vai arī saistību pieauguma veidā radies ekonomiskā izdevīguma resursu samazinājums pārskata periodā, kā rezultātā samazinās pašu kapitāls, izņemot samazinājumu, ko radījusi sadale starp dalībniekiem.

Līdz ar to, ar izdevumiem Latvijas grāmatvedības standartos saprot pašu kapitāla samazināšanos uz uzņēmuma aktīvu vērtības samazinājuma rēķina vai arī uz tā saistību daļas

pieauguma rēķina bilances summā, salīdzinot ar iepriekšējo pārskata periodu. Tas ir tīri ekonomisks uzņēmuma vērtības samazinājuma definējums un to pareizi būtu nosaukt par kapitāla vērtības zaudējumu vai krišanos (samazināšanos). Tajā pat laikā ar doto izdevumu jēdzienu standartā domāti tikai tādi uzņēmuma vērtības (aktīvu) zaudējumi, kas ir saistīti ar uzņēmuma paša darbību, nevis ar izņemšanu, ko veic uzņēmuma īpašnieki (dalībnieki).

Par uzņēmuma kapitāla samazināšanās avotiem, vadoties no šā jēdziena ekonomiskās būtības, Standarts nosauc divus izdevumu veidus, kurus definē šādi:

- Parastās darbības gaitā radušies izdevumi, piemēram, pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, algas un nolietojums.

Tie ir uzņēmuma izdevumi, kas ir saistīti ar saimniecisko (pamat un pārējo) un finanšu darbību. Tās summas, kuras parasti norāda uzņēmuma peļņas vai zaudējumu aprēķinā, un ja šīs summas kopsummā ir lielākas par šeit pat parādītajiem ienākumiem, tad uzņēmumam saskaņā ar pārskata gada rezultātiem ir zaudējumi (bilances zaudējumi), kuri noved pie pašu kapitāla samazināšanās.

- Zaudējumi ir izdevumi, kas uzrāda ekonomiskā izdevīguma resursu samazinājumu, piemēram, zaudējumi stihisku nelaimju rezultātā, zaudējumi no ilgtermiņa ieguldījumu atsavināšanas un nerealizētie zaudējumi no ārvalstu valūtas izteikto ilgtermiņa aizņēmumu pārvērtēšanas.

Tie ir zaudējumi vai aktīvu vērtības zudums, kurš rodas divu iemeslu dēļ:

1. neparedzēti, no uzņēmuma neatkarīgi iemesli (dabas katastrofas, īpašuma atsavināšana),
2. aktīvu vērtības pārvērtēšana.

Neparedzēto izdevumu dēļ uzņēmuma rodas zaudējumi, kuri ietekmē tā bilances peļņu pārskata periodā un var novest pie tās pārvēršanās par bilances zaudējumiem. Ja aktīvu vērtības pārvērtēšana notiek apstākļos, kad netiek izveidota aktīvu pārvērtēšanas rezerve uzņēmuma pašu kapitāla sastāvā, tad šāda aktīva vērtības pazemināšanas summa zaudējumu veidā tieši atspoguļojas uzņēmuma peļņas vai zaudējumu aprēķinā par doto pārskata periodu.

Līdzīgi kā ar ieņēmumu definējumā, arī ar izdevumi tiek dalīti divās daļās: izdevumi un zaudējumi. Pēc autores domām, šis ar nav veiksmīgs finanšu elementu skaidrojums, vienkāršāk būtu šos elementus raksturot kā saimnieciskās darbības izdevumi un pārējie izdevumi. Tas atvieglotu šo elementu uztveramību un pareizu izdevumu sadalījumu finanšu pārskatos.

Igaunijas grāmatvedības standartā ir minēti 6 finanšu pārskatu elementi:

- aktīvi;
- saistības;
- pašu kapitāls;
- ieņēmumi;
- izdevumi;
- peļņa.

Tāpat kā Latvijas standartā, arī **Igaunijas** standartā aktīvu raksturojums ir līdzīgs, tie ir resursi, kas veidojušies kā pagājušo periodu rezultāts, ir gaidāms, ka nākotnē tie veidos ekonomiskos labumus. Aktīvi bilancē tiek atspoguļoti tikai tad, ja ir pamats domāt, ka nākotnē no tiem būs ekonomisks labums.

Saistības salīdzinājumā ar Latvijas standartu ir skaidrotas izsmeļošāk. Igaunijas standartā tiek skaidrots, ka saistības ir uzņēmuma parāds, kurš radies pagātnes notikumu rezultātā, vai arī paredzams, ka nākotnē izplūdis ekonomiskie resursi saņemto labumu atmaksai. Saistības tiek atzītas bilancē, ja rezultāts, kas veidojas ekonomiskās darbības rezultātā, un ka tās nākotnē veido ekonomiskās izmaksas. Saistības parasti rodas likumisku nolīgumu ceļā. Noteiktās saistības var rasties no paredzamās ekonomiskās darbības.

Pašu kapitāls ir starpība starp aktīviem un saistībām. Pašu kapitāls atspoguļo uzņēmuma īpašnieku daļu apmēru uz bilances datumu.

Latvijas standartā skaidrojums ir kodolīgāks – pašu kapitāls ir pēc visu saistību atskaitīšanas atlikusī līdzdalības daļa uzņēmuma aktīvos.

Pēc autores domām, Igaunija standarta skaidrojums ir saprotamāks. Latvijas grāmatvedības standartā vajadzētu šo skaidrojumu vienkāršot.

Ieņēmumi ir ekonomisko resursu palielinājums laika periodā. Peļņa palielina pašu kapitālu, izņemot pašu uzņēmuma īpašnieku iemaksas pašu kapitālā.

Izdevumi ir ekonomisko resursu aizplūdums laika periodā.

Peļņas galvenais raksturojums ir, ka tā palielina aktīvus, bez akcionāru papildus ieguldījumiem. Patēriņa galvenais raksturojums ir tas, ka tie samazina aktīvus.

Salīdzinot Latvijas un Igaunijas standartu aprakstītos finanšu pārskatu elementus, autore secina, ka abās valstīs finanšu pārskatu elementi ir visai neskaidri aprakstīti. Latvijā kā neskaidri aprakstītus elementus var minēt ienākumus un izdevumus. /Igaunijas grāmatvedības standarts/

Pētot Ukrainas grāmatvedības standartu aprakstītos finanšu pārskatu elementus ir redzams, ka kā finanšu pārskatu elementi Ukrainas grāmatvedības standartos ir minēti šādi elementi:

Aktīvu skaidrojums Ukrainas standartā ir vienāds ar Latvijas standarta skaidrojumu

Izdevumi ir ekonomisko resursu samazināšana aktīvu pārvēršanas veidā vai saistību palielinājuma veidā, kuri rezultātā noved pie pašu kapitāla samazināšanās.

Pašu kapitāls ir uzņēmuma daļa aktīvos, kas paliek pēc uzņēmuma saistību atskaitīšanas.

Ienākumi ir ekonomisko resursu palielinājums aktīvu pārstrādes veidā vai saistību samazināšanās, kura noved pie pašu kapitāla palielināšanās (izņemot gadījumus, kad pašu kapitāls palielinās uz uzņēmuma dibinātāju iemaksu rēķina).

Saistības ir skaidrotas ļoti līdzīgi kā Latvijas standartā.

Saistības ir uzņēmuma parādi, kas rodas uzņēmuma iepriekšējās darbības rezultātā un kuru nodzēšana tagad vai nākotnē samazinās ekonomiskos resursus. /Ukrainas grāmatvedības standarts/

Lielbritānijas grāmatvedības standarta 4. nodaļa veltīta finanšu pārskatu elementu aprakstam. Finanšu pārskatu elementi ir tie, uz kā balstoties tiek veidoti finanšu pārskati. Finanšu pārskatu elementi ir:

Aktīvi ir uzņēmuma resursi, kas iespējams nākotnē uzņēmumam dos ieņēmumus. Aktīvi ne vienmēr izpaužas naudas izteiksmē, tie var būt arī kā tiesības uz nākamajiem ekonomiskajiem resursiem. Precīzāk sakot:

- nauda, tas ir, skaidra nauda un nauda uzņēmuma norēķinu kontā. Tā var tikt samainīta pret jebkādu preci/ pakalpojumu, kurš var būt saglabāts vai samainīts nākotnē.

- Debitori un tamlīdzīgi aktīvi. Tie ir tiešie nākotnes ekonomisko labumu devēji, tāpēc, ka par debitoru parādiem saņemtie ekonomiskie labumi ir nauda.

- Citi aktīvi nodrošina piekļūšanu pie nākamajām ekonomiskajām izmaksām caur to spēju tikt samainītiem naudā, izmantotiem pie preču vai pakalpojumu nodrošināšanas.

Lielbritānijas standartā ir ļoti izsmeļošs aktīvu skaidrojums. Latvijas standartā vajadzētu smalkāk aprakstīt aktīvu skaidrojumu.

Saistības ir uzņēmuma pienākums maksāt ekonomiskos labumus par pagātnē saņemtajiem labumiem. Daudzas saistības tiek dibinātas uz līgumu pamata, taču tas nav obligāts nosacījums, saistības var eksistēt arī, ja tām nav līgumiska pamata, bet ir bijis komerciāls darījums, kas rada konstruktīvas saistības.

Pašu kapitāls standartā ir definēts kā:

Pašu kapitāls ir atlikums pēc visu saistību atņemšanas no visiem uzņēmuma aktīviem.

Īpašnieki uzņēmumā investē savu naudu ar cerību, ka vismaz minimums no viņa iemaksu daļas viņam atgriezīsies dividenžu veidā.

Finanšu pārskati rāda izmaiņas uzņēmuma īpašnieku ieguldītajā kapitālā, kas rodas dažādu darījumu rezultātā. Šī izmaiņas tiek definētas sekojoši:

1. peļņa ir uzņēmuma kapitāla palielinājums, neskaitot uzņēmuma īpašnieku iemaksas;
2. zaudējumi ir uzņēmuma kapitāla samazinājums, neņemot vērā izmaksas uzņēmuma īpašniekiem.

Termini „peļņa” un „zaudējumi” sevī ietver tādus elementus kā „ieņēmumi” un „izdevumi”.

Dažādas operācijas dod uzņēmuma peļņas (zaudējumu) pieaugumu, kas ir divu posteņu rezultāts: ieņēmumi no darījumiem un izdevumi vai izmaksas, lai veidotu ieņēmumus.

Dalībnieku iemaksas tiek iekļautas uzņēmuma pašu kapitāla sastāvā. Izmaksas uzņēmuma dalībniekiem ietver dividendes un iemaksu atgriešanu.

Pēc autores domām šāds finanšu pārskatu elementa – pašu kapitāls sadalījums ir optimāls. Tiek paskaidrots no kā sastāv pašu kapitāls un uzreiz tiek dots katras sastāvdaļas skaidrojums. Pēc šāda sadalījuma ir vieglāk uztvert finanšu pārskata elementa būtību un sadalīt pareizi ieņēmumu, izdevumus. Latvijas grāmatvedības standartā ar vajadzētu ieviest šādu sadalījumu, nevis katru elementu uzskaitīt sīki un sarežģīto skaidrojumu aizstāt ar vieglāk uztveramu.

Lietuvas standarta 5. sadaļa veltīta finanšu pārskatu elementu aprakstam.

Vadoties no darījumu ekonomiskās būtības tie tiek dalīti atbilstošās grupās, kas tiek sauktas par finanšu pārskatu elementiem./ Igaunijas grāmatvedības standarts/

Finanšu pārskatu elementi tiek dalīti pēc to būtības:

1. elementi, kas tiek atspoguļoti bilancē – aktīvi, saistības, kapitāls – apraksta uzņēmuma finansiālās pozīcijas;
2. elementi, kas tiek atspoguļoti peļņas pārskatā – ieņēmumi un izdevumi.

Aktīvi tiek raksturoti, kā ekonomiskie labumi, kas tiek izmantoti pārdošanai vai pakalpojumu sniegšanai, un pēc kuru pārdošanas tiek sagaidīti lieli ekonomiskie labumi. Aktīvi var tikt pārvērsti ekonomiskos labumos ne tikai to pārdošanas ceļā, bet arī no to apmaiņšanas citos aktīvos, vai to pārvēršana saistībās. Tāpat ir arī teikts, ka ne vienmēr aktīviem ir jābūt fiziskas formas, tie var arī būt nemateriāli.

Saskaņā ar Lietuvas standarta prasībām aktīvi obligāti jāuzskaita tajā brīdī, kad rodas izdevumi saistīti ar aktīva iegādi. Tomēr ir uzskaitīti arī gadījumi, kad aktīvu var ņemt uzskaitē, kaut vai nav radušies nekādi izdevumi.

Saistības Lietuvas grāmatvedības standartā ir raksturotas kā pienākums, kas rodas ekonomisku darījumu un citu notikumu rezultātā. Kā likums, saistībām jābūt pamatotām ar līgumu.

Pašu kapitāls ir viss, kas paliek pāri pēc uzņēmuma saistību samaksāšanas. Kā pamats objekta ekonomiskai izpildei ir peļņa. Galvenie elementi, kas saistīti ar uzņēmuma peļņu, ir ieņēmumi un izdevumi:

- **Ieņēmumi** ir ekonomisko labumu palielinājums;
- **Izdevumi** – ekonomisko labumu samazināšanās.

Uzņēmuma peļņas pārskatā ieņēmumi un izdevumi tiek atspoguļoti dažādos veidos. Atspoguļojums ir atkarīgs no uzņēma darījumu būtības. Uzņēma ikdienas saimnieciskie darījumi, tiek atdalīti atsevišķi no pēkšņiem neparedzētiem ienākumiem vai izdevumiem.

Šajā standarta sadaļā arī tiek pieminēts uzņēmuma ienākuma nodoklis un tā aprēķināšanas kārtība. Ir teikts, kas uzņēmuma ienākuma nodoklis ir jāaprēķina vadoties pēc uzkrāšanas principa.

Aplūkojot un salīdzinot analizējamo valstu standartu prasības finanšu pārskatu elementu jomā, ar Latvijas standarta prasībā, autore atrada dažas atšķirības.(skat 2.2. tabulu)

2.2. tabula

Finanšu pārskatu elementu salīdzinājums

	Latvija	Igaunija	Ukraina	Lielbritānija	Lietuva
Grāmatvedības uzskaites elementi	9	6	5	3	3
Līdzība ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem	ir	ir	ir	ir	ir
Ienākumu atsevišķs sadalījums	ir	nav	nav	nav	nav
Izdevumu atsevišķs sadalījums	ir	nav	nav	nav	nav

Apskatot izvēlēto valstu finanšu pārskatu elementus, autore secina, ka Latvijā ir visvairāk uzskaitīto finanšu pārskatu elementu, bet vismazāk to ir Lielbritānijā un Lietuvā. Lielbritānijas standartā tādi elementi, kā peļņa, ieņēmumi, izdevumi, netiek atsevišķi skaidroti, to skaidrojums tiek iekļauts pašu kapitāla uzsmēlošā skaidrojumā. Lietuvā ieņēmumu, peļņas un izdevumu skaidrojums tiek iekļauts pašu kapitāla aprakstā.

Latvijas standartā ir diezgan plašs finanšu pārskatu elementu apraksts. Latvijas standartā tiek uzskaitīti tādi finanšu pārskatu elementi kā aktīvi, ienākumi, ieņēmumi, ieguvumi, izdevumi, zaudējumi, izdevumi, kas radušies parastās darbības gaitā, saistības, pašu kapitāls. Latvijas grāmatvedības standartā plaši aprakstīti ieņēmumi, ieguvumi, izdevumi un zaudējumi. Ieņēmumi tiek skaidroti kā ienākumi, kas gūti parastās darbības rezultātā, bet ieguvumi ir ienākumi, kuru mērķi nav radīt ieņēmumus. Tas pats arī attiecas uz Latvijas grāmatvedības standarta skaidrojumu par izdevumiem. Latvijas standartā vajadzētu ņemt piemēru no Lielbritānijas pašu kapitāla skaidrojuma un veikt atbilstoša izmaiņas Latvijas normatīvajos aktos sniegtajā skaidrojumā, līdz ar to vienkāršojot ieņēmumu un izdevumu skaidrojumu, kurš Latvijas standartā ir plašs, taču ne katram uzreiz uztverams.

Latvijas standartā arī varētu sīkāk paskaidrot katra elementa būtību, kā tas ir darīts Lielbritānijas standartā.

Saistību raksturojumā Latvija varētu ņemt piemēru no Lietuvas. Lietuvas standartā ir labi raksturots saistību elements, to būtība uzskaites īpatnības un prasība.

Salīdzinot starptautisko grāmatvedības standartu un aplūkoto valstu standartu līdzību, var secināt, ka Latvijas grāmatvedības standartā rakstītais finanšu pārskatu elementu definējums ir ļoti tuvs tam, kas rakstīts starptautiskajos grāmatvedības standartos.

Starptautiskajos grāmatvedības standartos norādīts, ka finanšu pārskatu elementu atzīšana ir process, kura gaitā bilancē vai peļņas un zaudējumu aprēķinā iekļauj posteni, kas atbilst elementa definīcijai un noteiktiem kritērijiem. Posteni, kas atbilst elementa definīcijai, ir jāatzīst, ja:

1. pastāv varbūtība, ka uzņēmums gūs vai zaudēs jebkādas nākotnes ekonomisko izdevīgumu, kas ir saistīts ar šo posteni;
2. postenim ir ticami nosakāma izmaksa vai cita vērtība.

Atzīstot posteni, to apraksta vārdos un naudas izteiksmē, kā arī iekļauj tā summu bilancē vai peļņas un zaudējuma aprēķina kopsummās. Posteņi, kas atbilst atzīšanas kritērijiem, jāatzīst bilancē vai peļņas un zaudējumu aprēķinā.

Aktīvus atzīst bilancē, ja pastāv liela varbūtība, ka uzņēmums nākotnē gūs labumu un aktīvam ir ticami nosakāmas izmaksas vai vērtība.

Aktīvu bilancē neatzīst, ja ir radušies izdevumi, bet varbūtība, ka pēc pārskata perioda beigām uzņēmums gūs ekonomisku labumu, ir neliela.

Saistības bilancē atzīst, ja pastāv liela varbūtība, ka, norēķinoties par šobrīd spēkā esošo pienākumu, uzņēmums zaudēs ekonomiskos labumus ietverošus resursus un ja norēķinu summu var ticami novērtēt.

Ienākumus atzīst peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ja, pieaugot aktīviem vai samazinoties saistībām, uzņēmums ir guvis ekonomisko labumu un spēj to ticami novērtēt. Tas nozīmē, ka ienākumus vienlaicīgi atzīst ar aktīvu pieaugumu vai saistību samazinājumu.

Izdevumus atzīst peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ja, samazinoties aktīviem vai pieaugot saistībām, uzņēmums ir zaudējis ekonomiskos labumus un to var ticami novērtēt. Tas nozīmē, ka izdevumus atzīst vienlaikus ar saistību pieauguma vai aktīvu samazinājuma atzīšanu.

Izdevumus peļņas vai zaudējumu aprēķinā atzīst, pamatojoties uz tiešo sakarību starp veiktajām izmaksām un attiecīgo ienākumu gūšanu. Šo procesu parasti dēvē par izmaksu un ieņēmumu saskaņošanu.

Finanšu pārskatu elementu novērtēšana bilancē un peļņas vai zaudējumu aprēķinā atzīstamo un iekļaujamo finanšu pārskatu elementu summu noteikšana naudas izteiksmē. Šajā procesā ietilpst novērtēšanas bāzes izvēle.

Finanšu pārskatos dažādā apjomā un kombinācijās izmanto dažādas novērtēšanas bāzes. To vidū:

- sākotnējās izmaksas. Aktīvus uzskaita atbilstoši par tiem samaksātās naudas vai tās ekvivalentu summai vai citas atlīdzības patiesajai vērtībai aktīvu iegūšanas brīdī. Saistības uzskaita atbilstoši apmaiņā pret saņemto līdzekļu daudzumu, vai dažkārt, naudas vai tās ekvivalentu summā, kuru parastās uzņēmējdarbības gaitā paredzēts nomaksāt;

- aizvietošanas izmaksas. Aktīvus uzskaita atbilstoši naudas vai tās ekvivalentu summai, kura šobrīd būtu jāmaksā, lai iegādātos tādus pašus vai līdzvērtīgus aktīvus. Saistības uzskaita atbilstoši tādai nediskontētai naudas vai tās ekvivalentu summai, kas šobrīd būtu nepieciešama, lai norēķinātos par parādiem ar trešajām personām;

- realizācijas vērtība. Aktīvus uzskaita atbilstoši naudas vai tās ekvivalentu summai, ko šobrīd varētu iegūt, pārdodot aktīvus parastā kārtībā. Saistības uzskaita maksājuma vērtībā, tas ir, nediskontētā naudas vai tās ekvivalentu summa, kas normālās uzņēmējdarbības apstākļos nepieciešams, lai tās nokārtotu;

- pašreizējā vērtība. Aktīvus uzskaita atbilstoši nākotnes neto naudas plūsmai, ko parastās uzņēmējdarbības gaitā uzņēmums paredz iegūt no attiecīgā

posteņa, pašreizējai diskontētajai vērtībai. Saistības uzskaita atbilstoši parastās uzņēmējdarbības gaitā saistību nokārtošanai nepieciešamās izejošās naudas plūsmas pašreizējai diskontētai vērtībai.

Latvijas, Ukrainas, Igaunijas un Lielbritānijas finanšu pārskatu sagatavošanas standartā nav runāts par finanšu elementu atzīšanu.

Aplūkojot izvēlēto valstu skaidrojumus finanšu elementu novērtēšanas jomā, autore secina, ka nevienā no izvēlētajām valstīm netiek runāts par to, kā pareizi novērtēt finanšu pārskatu elementus. To var minēt kā ļoti lielu trūkumu, jo ne vienmēr ir viegli finanšu elementus atpazīt un pieskaitīt pie atbilstošās kategorijas.

Latvijas grāmatvedības standartu būtu ieteicams papildināt ar finanšu pārskatu elementu novērtēšanas skaidrojumu, jo kā jau iepriekš minēts, ne vienmēr ir viegli finanšu pārskatu elementus precīzi novērtēt un uzskaitīt pareizajā grupā.

2.3.Finanšu pārskatu kvalitātes īpašības

Finanšu pārskatu mērķis ir sniegt informāciju par uzņēmuma finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un finansiālā stāvokļa izmaiņām, kas ir noderīga plašam finanšu pārskatu lietotāju lokam, pieņemot saimnieciska rakstura lēmumus.

Tomēr finanšu pārskati nesniedz visu informāciju, kas ir nepieciešama, lai pieņemtu saimnieciska rakstura lēmumus. Finanšu pārskati pārsvarā parāda pagātnes notikumu finansiālo rezultātu un ne vienmēr sniedz nefinansiāla rakstura informāciju.

Finanšu pārskati raksturo arī uzņēmuma vadības kvalitāti vai uzņēmuma vadītāju atbildību par tai uzticētajiem resursiem.

"Patiesa un skaidra priekšstata" sniegšana ir viena no galvenajām prasībām finanšu pārskatu kvalitātes jomā. Šīs prasības vienkāršība ir maldinoša, un uzskats, ka tieši šis kritērijs var kalpot kā dažādās valstīs sagatavoto finanšu pārskatu vienojošais pirmsākums un uzskaites standartizāciju vai harmonizāciju veicinošs elements uz grāmatvedību reglamentējošās likumdošanas daudzveidības fona ir pilnīgi nepamatots.

Patiesa un skaidra priekšstata sniegšana ir viens no visbiežāk lietotajiem grāmatvedības jēdzieniem, bet tas nav definēts ne ES 4.direktīvā- ne starptautiskajos finanšu pārskatos. Tāpēc grāmatvedības teorijā pastāv uzskats, ka no vienas puses definīcijas trūkums norāda uz priekšstata vairāk simbolisku nozīmi, bet no citas puses liecina par jēdziena neierobežotu un visaptverošu raksturu.

Vārdkopas „paties un skaidrs priekšstats" dzimtene ir Lielbritānija, kur to sākot ar XVIII gs. izmantoja kādas saimnieciskās paražas apzīmēšanai. Angļu normatīvajos aktos šis

jēdziens pirmo reizi tika nostiprināts 1947.gada likumā „Par kompānijām” bet starptautiskajā līmenī- ES 4.direktīvā , kuras pirmais projekts (1971.g.) bija sagatavots vācu uzskaites filozofijas spēcīgā ietekmē. Kaut gan vācu likumdošana nepazīna patiesa un skaidra priekšstata koncepciju, anglosakšu uzskaites teorētiķu spiediena rezultātā 1974.gadā tā tika iekļauta topošas direktīvas otrajā projektā. Tomēr projekts nesniedza atbildi uz jautājumu, kā rīkoties, ja direktīvas priekšrakstu ievērošana automātiski nenodrošina patiesa un skaidra priekšstata sniegšanu. Pastāvēja divi atšķirīgi viedokļi:

- vācu pieeja- direktīvas priekšrakstu ievērošana automātiski noved pie patiesa un skaidra priekšstata sniegšanas, bet prasība nodrošināt to attiecas tikai uz tiem gadījumiem, kas nav noregulēti ar direktīvas normām.
- angļu pieeja- patiesa un skaidra priekšstata sniegšana ir virsnorma, kurai vienmēr piemīt prerogatīvs raksturs.

Oficiāli virsroku guva angļu pieeja, kas tika nostiprināta Eiropas Savienības 4.direktīvas gala redakcijā.

Vācu nacionālajā likumdošanā 4.direktīvas 2.panta prasības tika nostiprinātas ar būtiskām izmaiņām. Vācu Tirdzniecības kodekss paredz, ka gadījumā, ja saskaņā ar „pienācīgiem grāmatvedības kārtības principiem” sagatavotie finanšu pārskati nesniedz patiesu un skaidru priekšstatu, tad papildu informācija ir jāiekļauj pielikumos. Jāatzīmē, ka direktīva neparedz šādus ierobežojumus.

Eiropas Savienības 4.direktīvas tekstā absolūts vairākums dalībvalstu kā jēdziena "paties un skaidrs priekšstats" nacionālo analogu izmanto "ticams". Jēdziena apzīmējums ir identisks tikai Lielbritānijā un Īrijā.

Ir izteiktas dažādas prognozes par patiesa un skaidra priekšstata sniegšanas koncepcijas attīstības tendencēm Eiropas Savienības ietvaros. Visautoritatīvākais un zinātniski pamatotākais ir *C.W.Nobes* viedoklis, kas saskatīja 3 attīstības scenārijus:

1. Patiesa un skaidra priekšstata sniegšanas prerogatīva- pastāv Lielbritānijā un Īrijā, kur to plaši izmanto ne tikai finanšu pārskatu sastādītāji, bet arī nacionālās grāmatvedības standartizācijas institūcijas.

2. Virzība uz patiesa un skaidra priekšstata sniegšanas prerogatīvu- notiek Dānijā, ar zināmām atrunām arī Francijā, Spānijā un Portugālē. Tomēr pēdējas 3 valstis joprojām atrodas ļoti spēcīgā legālisma ietekmē. Piemēram, Francijā ir plaši izplatīts viedoklis, ka šī koncepcija ir jāizmanto tikai tajos gadījumos, ja jautājumam trūkst normatīvā regulējuma.

3. Normatīvā regulējuma prerogatīva- ir skaidri saskatāma Vācijā un Itālijā. Kaut gan daži vācu zinātnieki optimistiski apgalvo, ka pašreizēja koncepcijas interpretācija ar laiku var mainīties.

Saskaņā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem kvalitatīvās īpašības ir tās pazīmes, kas nosaka, cik noderīga finanšu pārskatu lietotājiem ir tajos sniegtā informācija. Četras galvenās kvalitatīvās īpašības ir:

1. saprotamība;
2. atbilstība;
3. ticamība;
4. salīdzināmība.

Būtiska finanšu pārskatos sniegtās informācijas īpašība ir, lai, tā būtu saprotama lietotājiem. Šajā sakarā tiek pieņemts, ka finanšu pārskatu lietotājiem ir priekšzināšanas uzņēmējdarbībā, ekonomikā un grāmatvedībā, kā arī vēlme pietiekami rūpīgi iepazīties ar šo informāciju.

Lai informācija būtu noderīga, tai jāatbilst finanšu pārskatu lietotāju vajadzībām. Informācija ir atbilstoša, ja tā ietekmē finanšu pārskatu lietotāju saimnieciskā rakstura lēmumus, palīdzot viņiem novērtēt pagātnes, tagadnes vai nākotnes notikumus, vai apstiprinot, vai labojot viņu iepriekšējos vērtējumus.

Lai informācija būtu noderīga prognozēšanai, tai nav obligāti jābūt izteiktai precīzas prognozes veidā. Tomēr pagātnes darījumu un citu notikumu izklāsta veids paaugstina finanšu pārskatu noderīgumu prognozēšanas procesā. Piemēram, peļņas un zaudējumu aprēķina kā prognožu instrumenta derīgums palielinās, ja īpašie, netipiskie un neregulārie ienākumu un izdevumu posteņi tiek skaidroti atsevišķi.

Informācijas atbilstību ietekmē tās raksturs un būtiskums. Dažos gadījumos pietiek zināt tikai informācijas raksturu, lai noteiktu tās atbilstību.

Informācija ir būtiska, ja tās nepieminēšana vai sagrozīšana varētu ietekmēt saimnieciska rakstura lēmumus, kurus finanšu pārskatu lietotāju pieņem, balstoties uz šiem pārskatiem. Būtiskums ir atkarīgs no posteņa vai kļūdas relatīvā lieluma konkrētajā nepieminēšanas vai sagrozīšanas situācijā. Tādejādi būtiskums drīzāk uzskatāms par kritēriju informācijas iekļaušanu pārskatos, nevis par primāro kvalitatīvo īpašību, kas raksturo tās noderīgumu.

Lai informācija būtu noderīga, tai jābūt arī ticamai. Informācija uzskatāma par ticamu, ja tajā nav nozīmīgu kļūdu, tā nav subjektīva, kā arī, ja finanšu pārskatu lietotāji var paļauties, ka tā atspoguļo to, ko tai vajadzētu atspoguļot un ko no tās pamatoti sagaida.

Informācija var būt atbilstoša, taču pēc sava rakstura un izklāsta tik apšaubāma, ka tās atzīšana varētu kļūt maldinoša.

Lai informācija būtu ticama, tai precīzi jāatspoguļo darījumi un citi notikumi, ko tai vajadzētu atspoguļot vai kuru atspoguļojumu no tās pamatoti sagaida.

Lielākā daļa finansiālās informācijas ir pakļauta riskam, ka tā varētu neprecīzi atspoguļot attiecīgos notikumus. Šī riska cēlonis nav neobjektivitāte, bet gan novērtējamo darbīgumu un citu notikumu identifikācijas grūtības, kā arī to novērtēšanas un izklāsta paņēmieni sarežģītība.

Lai informācija patiesi atspoguļotu darījumus un citus notikumus, kurus tai vajadzētu atspoguļot, ir nepieciešams šos darījumus un notikumus uzskaitīt un atspoguļot ņemot vērā to būtību un ekonomisko saturu, bet nevis tikai to juridisko formu. Darījumu un citu notikumu juridiskā būtība ne vienmēr atbilst tam, kas šķietami izriet no to juridiskās vai iecerētās formas.

Informācijai jābūt arī neitrālai, lai tā būtu ticama, tas nozīmē, ka sniegtā informācija nedrīkst būt subjektīva. Finanšu pārskati nav neitrāli, jo tajos ietvertā informācija izvēlēta vai pasniegta tā, lai ietekmētu kādu lēmumu vai spriedumu noteikta rezultāta vai iznākuma virzienā.

Finanšu pārskatu sagatavotājiem ir jārisina problēmas, ko rada daudziem notikumiem un apstākļiem, piemēram, šaubīgo debitoru parādu atgūstamībai, ražotņu un iekārtu iespējamās lietderīgās lietošanas laikam un garantijas prasību skaitam, raksturīgā nenoteiktība. Finanšu pārskatos šo nenoteiktību atzīst izklāstot tas būtību un apjomu, kā arī to sagatavošanā ievērojot piesardzības principu. Saskaņā ar šo principu, nenoteiktības apstākļos nepieciešami novērtējumi jāveic tā, lai aktīvi vai ienākumi netiktu novērtēti pārāk augstu un saistības vai izdevumi netiktu novērtēti pārāk zemu.

Lai finanšu pārskatu lietotāji varētu noteikt uzņēmuma finansiālā stāvokļa un darbības rezultātu atbilstības tendences, viņiem ir jābūt iespējai šos pārskatus laika gaitā salīdzināt.

Liela nozīme salīdzināšanas nodrošināšanā ir tam, ka finanšu pārskatu lietotājus iepazīstina ar finanšu pārskatu sagatavošanā izmantotajām grāmatvedības metodēm, jebkurām izmaiņām šajās metodēs un to rezultātiem.

Prasību pēc salīdzināmības nedrīkst jaukt ar parastu vienādošanu un tā nedrīkst kavēt pilnveidotu grāmatvedības standartu ieviešanu.

Latvijas grāmatvedības standarta otrā standarta sadaļā ir noteiktas galvenās prasības, kuras tiek izvirzītas uzņēmuma finanšu pārskatam, kā arī prasības vadības ziņojuma saturam, kurš kopā ar finanšu pārskatu veido uzņēmuma gada pārskatu.

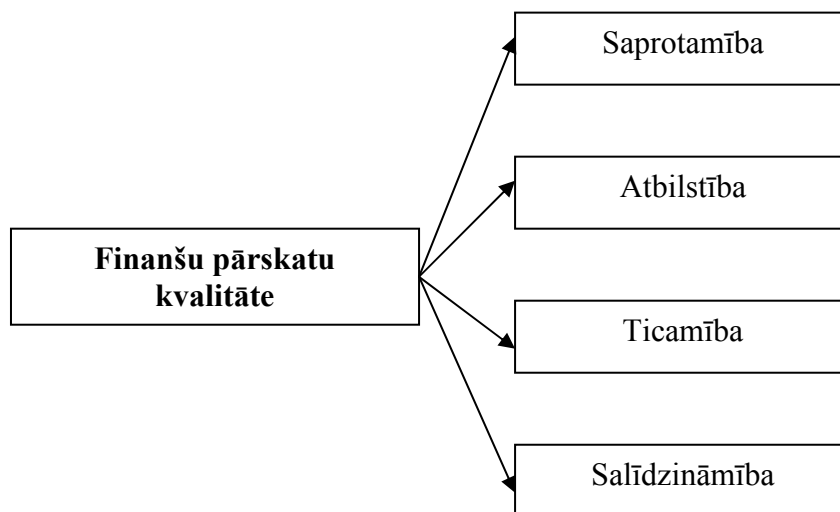
Finanšu pārskatam izvirzītās galvenās prasības, tiek sauktas par finanšu pārskatu kvalitātes pazīmēm (2.1. attēls). Tās ir sekojošas:

- saprotamība;
- atbilstība;
- ticamība;
- salīdzināmība.

Finanšu pārskatu sniegtās informācijas saprotamība lietotājiem ir obligāta prasība, kas tiek izvirzīta jebkuram dokumentam. Ja dokuments ir saprotams tikai tā sastādītājam, tad tas dokuments nevienam nav vajadzīgs un ir jāiznīcina. /Latvijas grāmatvedības standarts nr. 1./

Analoģiska prasība ir noteikta LR likumā „Par grāmatvedībā”:

„Grāmatvedību kārtotā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laika posmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.”



2.1. attēls Finanšu pārskatu kvalitāte

Standarts nesniedz viennozīmīgu un skaidri saprotamu finanšu pārskatu prasības pēc informācijas atbilstības. Tajā tiek izdalīti četri momenti:

- informācijas nepieciešamība, noderīgums, tas ir, informācijas, kura ir pārskatā finanšu pārskatu lietotāju vajadzībām;

- pašas informācijas iekšējā savstarpējā saistība, tas ir, lai informācija, kas sniegta pārskata vienā daļā, atbilstu šai pašai informācijai, kas sniegta pārskata citā daļā;
- informācijas savstarpējā saistība, tas ir, lai informācijas, kas sniegta pārskatā, saistība ar uzņēmuma darbību pagātnē, tagadnē un nākotnē;
- sniegtās informācijas būtiskums un jaunu nepierastu ienākumu, izdevumu posteņu un notikumu uzrādīšana.

Finanšu pārskata informācijas atbilstību ir jāizprot un jāizmanto, pirmkārt, lai novērtētu paša pārskata sastādīšanas pareizību un metodiku, kas tiek izmantota gadu no gada, vienveidību. Audita un analīzes analītiskās procedūras, vadoties tikai no pārskata skaitļu ārējā izskata, ļauj izdarīt iepriekšēju secinājumu par pārskata patiesumu un/vai pareizību.

Pārskatā sniegtās informācijas, kā arī jebkura cita dokumenta informācijai ir jābūt ticamai, tas ir absolūti nepieciešams noteikums. Dokuments, kurš satur nepatiesu informāciju, normālos apstākļos nevienam nav vajadzīgs. Standartā tiek izdalītas 5 sekojošas informācijas ticamības pazīmes:

1. precizitāte informācijas par notikumu vai darījumu atspoguļošanā;
2. darījuma vai notikuma būtības atspoguļošana, nevis tikai tā juridiskās formas atspoguļošana;
3. neitralitāte informācijas izklāstā un pasniegšanā, lai to neizkropļotu dokumenta, pārskata sastādītāja pieejas subjektivitāte;
4. piesardzības principa izmantošana uzskaitot ienākumus un izdevumus, aktīvus un uzņēmuma saistības. Ienākumus un aktīvus – pazemināti, izdevumus un saistības – paaugstināti;
5. saprātīga pieeja informācijas pilnīgumam, lai tiekšanās izklāstīt informāciju pilnīgāk nepārsniegtu nepieciešamo apjomu, un tajā pat laikā nepieciešamās informācijas apjoms nedrīkst novest pie tās nedrošības.

Finanšu pārskatu sniegtās informācijas ticamība ir noteicošais faktors, novērtējot finanšu pārskatu kvalitāti. Ticama informācija ir tāda, kas nesatur būtiskas kļūdas, tā nav subjektīva. Pārskata sastādīšanas galvenais instruments, lai sniegtā informācija būtu patiesa, ir inventarizācija, kura tiek veikta uzņēmuma gada pārskata sagatavošanas ietvaros.

Finanšu pārskatu sniegtajai informācijai jābūt salīdzināmai ar iepriekšējām pārskata perioda datiem, lai būtu iespējams novērtēt uzņēmuma attīstības tendences. Ja informācija nav salīdzināma, šāds pārskats nevienam nav derīgs. Standartā izvirzīti sekojoši salīdzināmības kritēriji:

- informācijai ir jābūt pasniegtai formā, kura ir salīdzināma ar iepriekš sniegto informāciju šādā pat pārskatā;

- uzskaites metodēm ir jānodrošina informācijas salīdzināmība un tajā pat laikā jāņem vērā tās ticamība, saglabājot šīs uzskaites metodes nemainītā veidā;
- pieejas vienādu vai līdzīgu darījumu ankoloģiskai atspoguļošanai uzskaitē nedrīkst pārkāpt saņemamās informācijas ticamības prasības.

Šāda jebkura, īpaši grāmatvedības dokumenta kvalitātes kritērija izmantošana Latvijā ir īpaši svarīga, jo normatīvie akti nosaka tikai ārējos kritērijus attiecībā uz grāmatvedības pārskatu saturu.

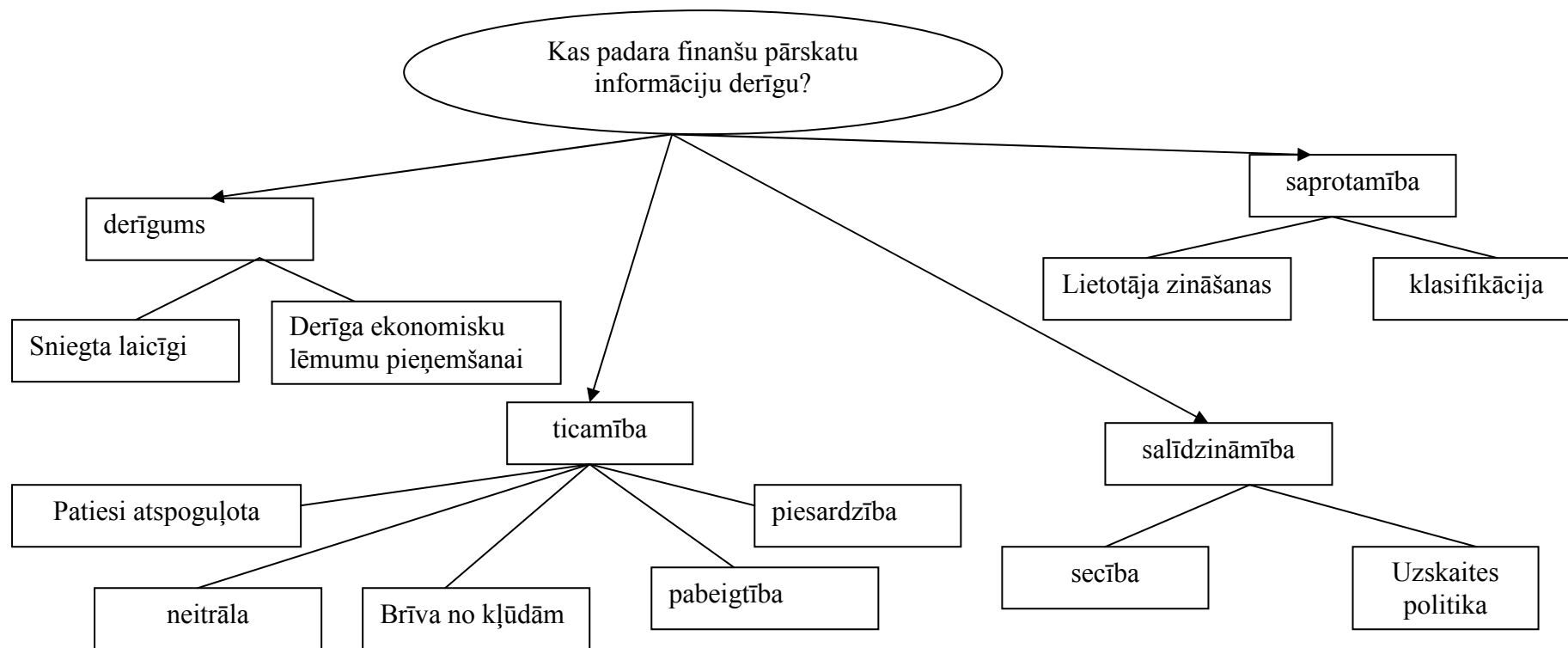
Ukrainas grāmatvedības standartos kā viens no uzņēmuma finanšu atskaišu kvalitātes kritērijiem minēts, ka informācijai, kuru sniedz finanšu pārskati, jābūt *pieejamai un saprotamai* tās lietotājiem, ar noteikumu, ka finanšu pārskatu lietotājam ir pietiekamas zināšanas, lai viņš šo informāciju spētu pielietot.

Nākamais kvalitātes kritērijs ir tāds, ka sniegtajai informācijai jābūt *lietderīgai*, jo tā finanšu pārskatu lietotājiem dod iespēju laikā novērtēt pagātnes, tagadnes un nākotnes notikumus. Šī informācija ļauj plānot nākotnes notikumus, un izvērtēt pagātnes notikumu lietderību.

Finanšu atskaišu informācijai ir jābūt *ticamai*. Šis uzņēmuma finanšu pārskatu kvalitātes kritērijs ir raksturots tāds pats kā Latvijas grāmatvedības standartā.

Arī prasība pēc uzņēmuma finanšu pārskatu sniegtās informācijas salīdzināmības ir raksturota līdzīgi kā Latvijas standartā.

Lielbritānijas standartā 3. nodaļā aprakstītas finanšu pārskatu kvalitātes īpašības. Pieņemot lēmumus par informācijas iekļaušanu finanšu pārskatā, kad to iekļaut un kā to atspoguļot, kā galvenais nosacījums ir jāizvēlas tas, lai finanšu pārskatos sniegtā informācija ir derīga citiem.



2.2. attēls Lielbritānijas finanšu pārskatu kvalitātes raksturojums

Finanšu pārskatu sniegtajai informācijai jābūt:

- derīgai;
- ticamai;
- salīdzināmai;
- saprotamai.

Finanšu pārskatu sniegtās informācijas **derīgums** ir galvenais kritērija finanšu pārskatu kvalitātes īpašību raksturojumā. Finanšu pārskatu sniegtā informācija ir derīga, ja tā dod finanšu pārskatu lietotājiem iespēju pieņemt ekonomiskus lēmumus un tā tiek sniegta laicīgi.

Finanšu pārskatu sniegtā informācija ir **ticama**, ja:

- ir patiesi atspoguļota;
- tā ir neitrāla;
- nesatur nederīgu informāciju;
- tiek izmantots piesardzības princips;
- tā ir pilnīga.

Patiesa informācijas atspoguļošana ietver sevī visu uzņēmuma darījumu atspoguļošanu atbilstoši to būtībai.

Finanšu pārskatu sniegtajai informācijai ir jābūt neitrālai. Tā nedrīkst būt subjektīva.

Finanšu pārskatu informācija ir jāatspoguļo ar atbilstošu piesardzību. Tas nozīmē, ka ieņēmumus un aktīvus nav jāvērtē par augstu un izdevumi un saistības – par zemu.

Prasība pēc finanšu pārskatu datu salīdzināmības ir tāda pati kā Latvijas standartā.

Svarīgs finanšu pārskatu kvalitātes kritērijs ir, ka finanšu pārskatu sniegtajai informācijai ir jābūt **saprotamai**. Šis pazīmes skaidrojums ir līdzīgs Latvijas standartā sniegtajam skaidrojumam./ Lielbritānijas grāmatvedības standarts/

Lietuvas grāmatvedības standartā par finanšu pārskatu kvalitātes īpašībā ir runāts nedaudz. Ir teikts, ka finanšu pārskatos aktīviem, pasīviem un pašu kapitālam ir jāatspoguļo uzņēmama naudas plūsmu.

Finanšu pārskatu sniegtajai informācijai to lietotājiem jāsniedz **skaidrs un saprotams** priekšstats par uzņēmuma darbību, lai to lietotājiem būtu iespējams pieņemt kvalitatīvus lēmumus.

Finanšu pārskatu sniegtajai informācijai jābūt **salīdzināmai** pa periodiem.

Tāpat teikts, ka finanšu pārskatiem jābūt gatavoties saskaņā ar standartiem. Ja šī prasība netiek izpildīta, tad tas ir jāpaskaidro finanšu pārskata pielikumā.

Apkopojot iepriekš nodaļā aprakstīto, autore Latvijas standarta finanšu pārskatu kvalitātes raksturojuma salīdzinājumā ar citu valstu standartu prasībām atrada dažas atšķirības. (skat. 2.3. tabula)

2.3.tabula

Finanšu pārskatu kvalitātes pazīmju salīdzinājums

	Latvija	Igaunija	Ukraina	Lielbritānija	Lietuva
Finanšu pārskatu kvalitātes pazīmes	ir	nav	ir	ir	ir
Kvalitātes pazīmju skaits	4	-	4	4	3
Prasība pēc informācijas salīdzināmīb	ir	-	ir	ir	ir
Prasība pēc informācijas ticamības	ir	-	ir	ir	ir
Prasība pēc informācijas atbilstības	ir	-	ir	ir	nav

Aplūkojot visu valstu prasības finanšu pārskatu kvalitātes pazīmju jomā, autore secina, ka visās aplūkotajās valstīs, izņemot Igauniju tiek runāts par finanšu pārskatu kvalitātes pazīmēm. Salīdzinot šo valstu kvalitātes kritērijus ar starptautiskajiem standartiem, var secināt, ka tie ir identiski.

Visās valstīs kā kvalitātes kritēriji minēti finanšu pārskatu datu saprotamība, salīdzināmības, ticamība, atbilstība. Ukrainas standartā apraksts ir visai īss, visplašākais tas ir Lielbritānijas standartā. Latvijas standartā ir izsmeļoša informācija par finanšu pārskatu kvalitātes pazīmēm. Lietuvas standartā ir neliels un visai paviršs kvalitātes rādītāju raksturojums.

2.4.Finanšu pārskatu struktūra un noformējums

Finanšu pārskatu sastādīšanas kopums sastāv no bilances, peļņas un zaudējumu aprēķina, pašu kapitāla izmaiņu pārskata, naudas plūsmas pārskata, pielikumiem.

Starptautiskajos standartos daudz uzmanības ir veltīts finanšu pārskatu elementu sniegšanas veidlapām. Vispārīgās prasības pārskatu veidlapām izvirzītas starptautiskā grāmatvedības standartā Nr. 1 „Finanšu pārskatu sniegšana”, kur sniegts pilns finanšu pārskatu komplekta uzskaitījums

Latvijā finanšu pārskatu sastāvdaļas nosaka „Gada pārskatu likums”, kā arī attiecīgie Latvijas grāmatvedības standarti.

Lai finanšu pārskatu sniegtā informācija sniegtu patiesu un skaidru informāciju par uzņēmuma finansiālo stāvokli un darbības rezultātiem, bilancē, peļņas vai zaudējumu aprēķinā un naudas plūsmas pārskatā ietver papildus posteņus.

Lemjot par papildus posteņu uzrādīšanu, uzņēmums vērtē:

1. aktīvu būtību, likviditāti un būtiskumu;
2. aktīvu funkcijas;
3. saistību summas, būtību un termiņus.

Finanšu pārskatu identificē un nodala no citas tajā pašā dokumentā ietvertās informācijas, piemēram, no vadības ziņojuma.

Katra finanšu pārskata sastāvdaļu skaidri identificē. Uzskatāmi ir jānorāda šāda informācija un, ja tas nepieciešams, jāatkārto:

1. uzņēmuma nosaukums;
2. pārskata nosaukums;
3. bilances datumu;
4. periodu, kādu aptver finanšu pārskats;
5. pārskatā lietoto naudas vienību;
6. pārskata sastāvdaļu nosaukumu

Finanšu pārskats parasti tiek gatavots par 12 mēnešiem. Finanšu pārskats var ietvert vairāk kā 12 mēnešus, bet ne vairāk kā 18 mēnešus. Ja finanšu pārskats ir garāks par 12 mēnešiem, finanšu pārskatu pielikumā ir jānorāda iemeslu, kāpēc tiek lietots cits pārskata periods, nekā parasti un faktu, ka informācija, nav salīdzināma ar iepriekšējiem periodiem.

Kā pirmo finanšu pārskata dokumentu ir jāmin bilanci. Bilance ir viena no svarīgākajām finanšu pārskatu formām. Bilances aktīvā atspoguļo uzņēmuma līdzekļus sastāvu, bet pasīvā – to finansēšanas avotus.

Aktīvus klasificē kā apgrozāmo līdzekli šādos gadījumos:

- to ir paredzēts realizēt vai patērēt uzņēmuma saimnieciskās darbības ciklā;
- to glabā tirdzniecības nolūkiem;
- tā ir nauda vai tās ekvivalenti;

Saistības klasificē kā īstermiņa saistības, ja:

- par tām ir paredzēts norēķināties uzņēmuma pamatdarbības cikla ietvaros;
- par tām norēķināsies ne vēlāk kā 12 mēnešu laikā pēc bilances datuma.

Pārējās uzņēmuma saistības ir klasificējamas kā ilgtermiņa.

Bilances forma nav noteikta. Bilanci var sastādīt kā uz standarta veidlapas, tā arī elektroniskā veidā, kur tiek norādīti vienīgi tie posteņi, kuri apstiprināti ar konkrētiem rādītājiem uzņēmuma uzskaitē. Posteņu formulējumu var paplašināt un detalizēt, vienlaikus saglabājot Gada pārskatu likuma 10. pantā norādīto klasifikāciju.

Kā nākamo svarīgāko atskaiti var minēt peļņas vai zaudējumu aprēķinu. Peļņas vai zaudējumu aprēķina sastādīšanā izmanto divas metodes:

1. Pēc perioda izmaksu metodes (izmaksu būtības);
2. Pēc apgrozījuma izmaksu metodes (izmaksu funkcijas).

Saskaņā ar perioda izmaksu metodi izdevumus klasificē pēc to funkcijām un nepārdala atbilstoši dažādām funkcijām uzņēmumā.

Saskaņā ar apgrozījuma izmaksu metodi izdevumus klasificē pēc to funkcijām - ražošanas, pārdošanas vai administrācijas darbības.

Pašu kapitāla izmaiņu pārskats ir pārskats, kas sniedz detalizētu informāciju par bilances posteni „Pašu kapitāls”. Šajā pārskatā sniedz informāciju par:

- iepriekšējā gada bilancē norādīto summu;
- iepriekšējā gada bilances norādītās summas labojumus, ja tādi veikti;
- pārskata gada beigās norādīto summu un izmaiņu summu;
- papildus kapitāla iesaistīšana vai pamatkapitāla palielināšana citā veidā;
- pamatlīdzekļu vi ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas augstākā vērtībā,

un cita informācija, kas ietekmē uzņēmuma pašu kapitāla apmēru.

Par naudas plūsmas pārskata aizpildīšanas prasībām tiek runāts Latvijas grāmatvedības standartā Nr. 2 „Naudas plūsmas pārskats”.

Finanšu pārskata pielūkos uzņēmums norāda informāciju par uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādņem un attiecībā uz nozīmīgiem darījumiem notikumiem pieņemto grāmatvedības politiku, skaidro Latvijas valsts likumos prasīto informāciju, kas nav uzrādīta citur pārskatos, sniedz papildus informāciju, kas nepieciešama patiesas informācijas sniegšanai.

Latvijas grāmatvedības standarta trešā sadaļa apskata prasības uzņēmuma grāmatvedības politikai. Standartu otrajā pielikumā ir sniegts piemērs uzņēmuma grāmatvedības politikai, taču tikai attiecībā uz finanšu pārskatu sastādīšanas noteikumiem. Tajā pat laikā pārbaudošās institūcijas pieprasa, lai uzņēmumam būtu kopēja grāmatvedības politika.

Šī standarta izpratnē grāmatvedības politika – tā ir uzņēmuma gada pārskata pielikuma pirmā daļa, kurā ir izskaidroti principi un metodes, kuras ir izmantotas, sastādot doto pārskatu.

Tai ir jāietver aptuveni šādas daļas:

- vispārējie principi;
- ieņēmumu atzīšana un neto apgrozījums;
- konsolidācijas principi;
- pamatlīdzekļi;
- aizņēmuma izmaksu un citu izmaksu kapitalizācija;
- debitoru parādi;
- finanšu līzings;
- pētniecības darbu un attīstības izmaksas;
- krājumi;
- uzņēmuma ienākuma nodoklis;
- uzkrājumi garantijas remonta izmaksām;
- ārvalstu valūtu pārvērtēšana latos;
- nauda un tās ekvivalenti;
- dotācijas.

Uzņēmuma gada pārskatu sastādīšanas praksē, kura jau ilgst daudzus gadus, uzņēmuma finanšu pārskatu pielikuma pirmā daļa ietver sekojošas daļas:

- pārskatu sagatavošanas pamats;
- gada pārskata sagatavošanā pielietotie grāmatvedības principi;
- pārskata periods;
- naudas vienība un ārvalstu valūtas pārvērtēšana;
- ilgtermiņa un īstermiņa posteņu atspoguļošanas noteikumi;
- krājumu novērtējums.

Visi citi paskaidrojumi un grāmatvedības politikas par pārskata sagatavošanu apraksti tiek doti blakus pašiem skaitļiem, kas atšifrē pārskata posteņus. Grāmatvedības politikas apraksta formas, kura tiek izmantota gada pārskatā, izvēle parasti ir uzņēmuma grāmatvedības ziņā.

Vispārīgi runājot uzņēmuma grāmatvedības politika ir vesels dokumentu kopums, kurā ir aprakstītas ne tikai uzņēmuma gada pārskata sastādīšanas prasības, bet arī metodes, kādas uzņēmuma jāizmanto savā ikdienas saimnieciskajā darbībā ieņēmumu un izdevumu uzskaitē, krājumu uzskaitē, naudas līdzekļu uzskaitē, utml.

Sīkāka par grāmatvedības politiku runāts Latvijas grāmatvedības standartā Nr. 4.

Tajā skaidrota termina “grāmatvedības politika” nozīme, Grāmatvedības politikas izvēles kritēriji un izstrādāšanas kārtība, kā arī prasības skaidrojumu sniegšanai par

grāmatvedības politiku noteiktas Latvijas grāmatvedības standarta Nr.1 "Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes" 15., 16., 17. un 74.punktā un šā standarta II un III nodaļā.

Standarts nosaka, ka, ja uz darījumu, faktu vai notikumu ir attiecināmas Latvijas Republikā spēkā esošo ārējo normatīvo aktu un Latvijas grāmatvedības standartu prasības, attiecīgajam gadījumam piemērojamo grāmatvedības politiku nosaka atbilstoši to prasībām. Vienveidīgu darījumu, faktu un notikumu uzskaitē uzņēmums piemēro konsekventu grāmatvedības politiku, izņemot, ja ārējie normatīvie akti un Latvijas grāmatvedības standarti īpaši nosaka vai atļauj posteņu dalījumu grupās, uz kurām attiecināma atšķirīga politika. Ja ārējie normatīvie akti un Latvijas grāmatvedības standarti nosaka vai atļauj šādu dalījumu, katrai grupai izvēlas un konsekventi piemēro atbilstošu grāmatvedības politiku. Darījumi, fakti vai notikumi tieši neattiecas ārējo normatīvo aktu un Latvijas grāmatvedības standartu prasības, vadība izvēlas un piemēro grāmatvedības politiku saskaņā ar Latvijas grāmatvedības standarta Nr.1 "Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes" 17.3 un 17.4. apakšpunkta nosacījumiem.

Uzņēmumam izvēloties un piemērojot grāmatvedības politiku, ņem vērā Latvijas grāmatvedības standarta Nr.1 „Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes” 4.punktā ietvertu terminu “aktīvi, saistības, ienākumi un izdevumi” skaidrojumu, kā arī minētā standarta IV – IX nodaļā noteiktos principus.

Uzņēmums drīkst mainīt grāmatvedības politiku, ja to nosaka ārējie normatīvie akti un Latvijas grāmatvedības standarti; vai grāmatvedības politikas maiņa ļauj sastādīt finanšu pārskatus, kas sniedz ticamu un atbilstošāku informāciju par darījumu, faktu un notikumu ietekmi uz uzņēmuma finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un naudas plūsmu.

Informācijai finanšu pārskatu pielikumos jābūt sistematizētai. Ja attiecībā uz bilances, peļņas vai zaudējuma aprēķina, pašu kapitāla izmaiņu pārskata vai naudas plūsmas pārskata posteni pielikumā ir ietverta papildus informācija, pie tās norāda attiecīgu atsauci.

Lai finanšu pārskatu lietotājiem būtu vieglāk izprast un salīdzināt finanšu pārskatus, pielikumā ietvertās informācijas secība ir šāda:

1. norāde par atbilstību likumdošanai;
2. finanšu pārskatu posteņu novērtēšanā izmantotās metodes;
3. papildus informācija ar bilancē, peļņas vai zaudējumu aprēķinā norādīto informāciju;
4. citi skaidrojumi, tajā skaitā:
 - nenoteiktības, nākotnes saistības un citi finanšu skaidrojumi;
 - nefinansiālā rakstura skaidrojumi.

Finanšu pārskatu pielikumā uzņēmums uzrāda:

- uzņēmuma juridisko formu, adresi;
- uzņēmuma darbības veida aprakstu;
- mātes uzņēmuma nosaukumu;
- vidējo darbinieku skaitu pārskata gadā.

Ukrainas grāmatvedības standartā ir noteiktas prasības par nepieciešamo informāciju, kas jāatspoguļo finanšu atskaitēs. Lai informācija būtu saprotama lietotājiem, tai ir jāsaturs dati par:

- uzņēmumu;
- atskaites datums un atskaites periods;
- atskaites valūta.

Finanšu atskaišu periodam ir jāsakrīt ar kalendāro gadu. Uzņēmuma pirmais atskaites periods var būt mazāks par 12 mēnešiem, bet nevar būt lielāks par 15 mēnešiem. Uzņēmuma, kurš gatavojas likvidēties, pārskata periods, ir no gada sākuma līdz likvidācijas brīdim.

Finanšu pārskatos šāda jānorāda informācija par uzņēmumu:

- nosaukums;
- uzņēmējdarbības forma;
- uzņēmuma atrašanās vieta;
- īss uzņēmuma darbības apraksts.

Finanšu atskaitēs jābūt norādītai valūtai, kurā atspoguļoti atskaites elementi. Ja atskaites valūta atšķiras no valūtas, kurā tiek kārtota uzņēmuma grāmatvedība, tad uzņēmumam ir jāatklāj iemesli un metodes, kuras izmantotas finanšu atskaišu rezultātu pārvedumam vienā valūtā.

Katrai finanšu atskaipei ir jāsaturs datums, uz kuri ir atspoguļoti uzņēmuma dati, vai periods, ko šī atskaite aptver.

Uzņēmumam pie finanšu atskaitēm jāpaskaidro šāda informācija:

1. uzņēmuma finanšu politiku;
2. informāciju, kas tieši nav saistīta ar finanšu atskaitēm, bet ir obligāta saskaņā ar atbilstošo standartu.

Uzskaites politika ir principu, metožu un procedūru kopums, kuras tiek izmantotas uzņēmumā, lai sagatavotu finanšu atskaites.

Uzņēmumam izvēlētā uzskaites politika ir jāatspoguļo apraksta ceļā:

- atskaišu posteņu novērtējuma principus;

- atskaišu uzskaites atsevišķu posteņu metodes.

Finanšu atskaišu pielikumos ir nepieciešams atklāt:

- uzņēmuma grāmatvedības politiku;
- informāciju, kas tieši nav iekļauta finanšu atskaitēs, bet ir obligāta saskaņā ar pastāvošo likumdošanu.

Igaunijas standartā par finanšu atskaišu sastāvu nav runāts.

Lielbritānijas standarta 7 sadaļā aprakstītas finanšu pārskatu sniegšanas prasības.

Standarta finanšu pārskatu saturs ir:

- finanšu rezultāts (peļņas un zaudējumu aprēķins);
- finanšu stāvoklis (balance);
- naudas ienākumi un izdevumi (naudas plūsmas pārskats);
- un dažādi pielikumi pie finanšu pārskata.

Peļņas vai zaudējumu aprēķinam jāatspoguļo šāda informācija:

- atzītie ieņēmumi un izdevumi;
- jāklasificē posteņi pēc to piederības (kā pārdošanas, produkcijas un administrācijas) vai būtības (tādas kā darba izmaksas);
- jāatspoguļo atsevišķi pa posteņiem tādas izmaksas un ieņēmumi, kas ir neparasti, nav katru gadu.

Finanšu pārskatu lietotāji pētot bilances lapu parasti ir ieinteresēti aktīvu sastāvā, saistību apjomā un saistībai starp aktīviem un pasīviem. Kvalitatīvs bilances pārskats satur šādu informāciju:

- atspoguļoti aktīvi, saistība un pašu kapitāls;
- posteņu pareiza struktūra;
- aktīvu sadalīšana pēc to lietošanas vajadzībām – vai aktīvi tiek turēti pārdošanai, vai aktīvi, ko paredzēts izmantot citām vajadzībām.

Naudas plūsmas pārskata sniegtā informācija ir noderīga, ja tā pareizi atspoguļo naudas plūsmu uzņēmumā, piemēram, atsevišķi tiek atspoguļota ienākusī nauda no uzņēmuma darbības (ieņēmumi), iztērētā nauda, lai samaksātu debitoriem, izmaksātā nauda dividendēs.

Finanšu pārskatu pielikumos iekļauj detalizētu informāciju par peļņas vai zaudējuma aprēķina posteņiem, informāciju, kas nebūtu jāiekļauj standarta atskaitēs, bet kuru būtu

svarīgi pieminēt. Finanšu pārskatu pielikumi pārstāv ļoti svarīgu daļu no visas iegūstamās informācijas no finanšu pārskata.

Lietuvas standarta 4. sadaļā tiek nedaudz aprakstīts finanšu pārskatu saturs. Saskaņā ar standarta prasībām finanšu pārskata pilns komplekts satur:

1. bilances;
2. peļņas pārskata;
3. pašu kapitāla izmaiņu pārskata;
4. naudas plūsmas pārskata;
5. pielikumiem

Sīkāk par katra finanšu pārskata saturu un izpildīšanas kārtību tiek runāts citos grāmatvedības standartos.

Salīdzinot Latvijas standarta prasības ar Lietuvas, Igaunijas, Ukrainas un Lielbritānijas standartu prasībām, autore atklāja dažas atšķirības.

2.4.tabula

Finanšu pārskatu struktūras salīdzinājums

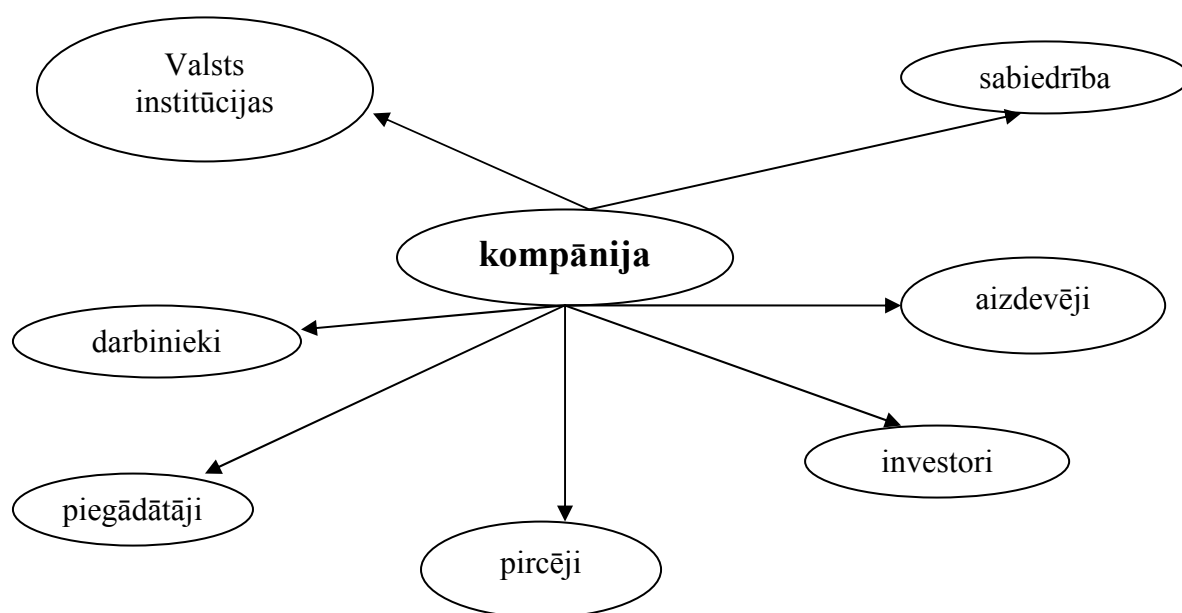
	Latvija	Lietuva	Igaunija	Ukraina	Lielbritānija
Finanšu pārskatu satura raksturojums	ir	ir	-	ir	ir
Prasība pēc pašu kapitāla izmaiņu pārskata	ir	ir	-	-	-
Prasība pēc finanšu pārskata pielikuma	ir	ir	-	ir	ir

Runājot par finanšu pārskatu struktūru un noformējumu autore secina, ka visizsmeļošāk par to ir runāts starptautiskajos grāmatvedības standartos. Latvijas grāmatvedības standartā par to ir runāts, taču vairāk informācijas par to ir „Gada pārskatu likumā”. Lielbritānijā arī finanšu pārskatu noformējums ir apskatīts visai vispārīgi. Igaunijas apskatītajā standartā par apskatāmo tēmu nav runāts. Tā tiek apskatīta citos normatīvajos aktos.

Finanšu pārskatu mērķis ir sniegt informāciju par kompānijas finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un finansiālā stāvokļa pārmaiņām. Šī informācija ir nepieciešama plašām lietotāju grupām, lai varētu pieņemt dažāda veida ekonomiskos lēmumus.

Šiem mērķiem sagatavotie finanšu pārskati apmierina lietotāju lielākās daļas vispārīgās vajadzības, tomēr nesniedz visu informāciju, kādu lietotājiem var ievajadzēties ekonomisko lēmumu pieņemšanai, jo tā galvenokārt atspoguļo vēsturiskus notikumus.

Saskaņā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem finanšu pārskatu lietotāji ir esošie un potenciālie ieguldītāji, darbinieki, aizdevēji, piegādātāji un citi kreditori, klienti, valsts institūcijas un sabiedrība. (skat. 2.3. attēls)



2.3. attēls Finanšu pārskatu lietotāji

Viņi finanšu pārskatus lieto, lai iegūtu vajadzīgās ziņas par uzņēmumu, tai skaitā:

- **Ieguldītāji.** Riska kapitāla ieguldītājus un viņu konsultantus interesē ar ieguldījumiem saistītais risks un to atdeve. Viņiem nepieciešama informācija, kas palīdzēs noteikt, vai akcijas ir izdevīgi pirkt, saglabāt vai pārdot. Akcionārus interesē arī informācija, kas tiem ļautu izvērtēt uzņēmuma spēju maksāt dividendes.
- **Darbinieki.** Darbiniekus un viņu pārstāvošās grupas interesē informācija par darba devēja stabilitāti un uzņēmuma ienesīgumu. Viņus interesē arī informācija, kas ļautu izvērtēt uzņēmuma spēju nodrošināt atalgojumu, pensijas un tamlīdzīgus materiālu izdevīgumu, kā arī darbavietas.

- **Aizdevēji.** Aizdevējus interesē informācija, kas viņiem ļautu noteikt, vai kredīti un to procenti tiks savlaicīgi atmaksāti.

- **Piegādātāji un citi kreditori.** Piegādātājus un citus kreditorus interesē informācija, kas ļautu noteikt, vai parādi viņiem laikā tiks atmaksāti. Ja vien uzņēmums nav lielākais piegādātāja pircējs, kas ir atkarīgs no tā darbības turpināšanas piegādātājus un citus darījumu kreditorus parasti interesē uzņēmuma darbība īsākā laika posmā, nekā citus aizdevējus.

- **Pircēji.** Pircējus interesē informācija par uzņēmuma darbības turpināšanu, it īpaši, ja pircējiem ir ilgtermiņa attiecības ar šo uzņēmumu vai viņi ir no tā atkarīgi.

- **Valdības un to aģentūras.** Valdības un to aģentūras interesē resursu sadale un, līdz ar to, uzņēmuma darbība. Tām informācija ir nepieciešama arī tādēļ, lai regulētu uzņēmuma darbību, noteiktu nodokļu politiku un kā bāze nacionālajam ienākumam un tamlīdzīgai statistikai.

- **Sabiedrība.** Uzņēmumi sabiedrības locekļus ietekmē dažādos veidos. Piemēram, uzņēmumi var dot nozīmīgu ieguldījumu vietējā tautsaimniecībā, tajā skaitā – nodarbinot cilvēkus un vietējiem piegādātājiem nodrošinot pasūtījumus. Finanšu pārskati var sabiedrībai palīdzēt iegūt informāciju par tendencēm un jaunākajām izmaiņām uzņēmuma ekonomiskajā attīstībā un darbības virzienos.

Kaut gan finanšu pārskati nevar apmierināt visas minēto lietotāju vajadzības pēc informācijas, pastāv visiem finanšu pārskatu lietotājiem kopīgas intereses. Tā kā ieguldītāji ir uzņēmuma riska kapitāla nodrošinātāji, finanšu pārskatu sagatavošana saskaņā ar viņu vajadzībām atbildīs arī vairumam pārējo lietotāju interešu.

Par uzņēmuma finanšu pārskatu sagatavošanu un sniegšanu atbild uzņēmuma vadība. Lai gan vadībai ir pieejama arī cita vadības un finanšu informācija, kas tai palīdzēs pildīt plānošanas, lēmumu pieņemšanas un kontroles funkcijas, to interesē arī ziņas, kas ietvertas finanšu pārskatos. Uzņēmuma vadība var noteikt sev vajadzīgās papildinformācijas formu un saturu. Pamatnostādnes uz šādu informāciju neattiecas. Tomēr publicētie finanšu pārskati pamatojas uz vadības izmantoto informāciju par uzņēmuma finansiālo stāvokli, tā izmaiņām un darbības rezultātiem. [Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (SPFS) 2004, Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, 2004]

Latvijas grāmatvedības standartā Nr. 1 par finanšu pārskatu lietotājiem nav informācijas.

Ukrainas grāmatvedības uzskaites standartā kā finanšu atskaišu lietotāji tiek minēti fiziskas un juridiskas personas, kuras pieprasa informāciju par uzņēmuma darbību, lai pieņemtu lēmumus. [<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>]

Saskaņā ar Lielbritānijas grāmatvedības standartu finanšu pārskatu sniegtā informācija ir nepieciešama plašam lietotāju lokam. Tāpat arī daži no finanšu pārskatu lietotājiem ir tiesīgi regulēt finanšu pārskatos sniegto informāciju. Daudzi no lietotājiem ir tieši ieinteresēti finanšu pārskatu sniegtajā informācijā, lai izvērtētu iespējamo sadarbību ar uzņēmumu.

Kā finanšu pārskatu lietotāji tiek minēti:

1. potenciālie investori;
2. kreditori;
3. piegādātāji un citi kreditori;
4. darbinieki;
5. klienti;
6. valdība un tās aģentūras;
7. publika.

Potenciāliem investoriem interesē informācija par uzņēmuma pārvaldes sistēmas darbību, vai tā atbildīgi un lietderīgi tērē uzņēmuma līdzekļus. Riska kapitāla piegādātāji ir ieinteresēti informācijā, kura palīdz vērtēt kā faktiskā valde ir izpildījusi savu lomu. Tie tāpat ir ieinteresēti informācijā, kura ir derīga lēmumu pieņemšanā par investēšanu uzņēmumā.

Kreditori ir ieinteresēti informācijā, kura palīdz vērtēt vai uzņēmumi ir rentabli un maksāspējīgi. Potenciālie kreditori ir ieinteresēti informācijā, kura palīdz novērtēt vai piešķirt uzņēmuma aizdevumu vai nē.

Piegādātājus un citus kreditorus interesē informācija, kas palīdz izlemt vai pārdot uzņēmuma precis un vērtēt kādā apjomā precis dot kredītā un uz cik ilgu laiku.

Darbinieki. Darbinieki tiek ieinteresēti informācijā par to, vai viņu darba devējs ir stabils un spējīgs maksāt atalgojumu. Tie tāpat ir ieinteresēti informācijā par to, vai darba devējs ir spējīgs maksāt arī prēmijas, un citu darbinieku motivējošus labumus.

Klienti. Klienti ir ieinteresēti par uzņēmuma darbības turpināšanu.

Valdība un tās aģentūras ir ieinteresētas resursu izlietojumā un līdz ar to, arī uzņēmuma darbībā. Tie pieprasa informāciju, kura atspoguļo uzņēmuma darbību, vērtē nodokļu apmaksu un nodrošina pamatu nacionālās statistikas datiem. Kaut arī šī informācija pārsvarā tiek saņemta no daudzām citām finanšu atskaitēm, tai tomēr galējā variantā jāsakrīt ar finanšu gada pārskata informāciju.

Publika, tai skaitā lokālā sabiedrība, var būt daļēji ieinteresēta informācijā, kura palīdz novērtēt valsts tendences uzņēmuma darbības sfērā.

2.5.tabula

Finanšu pārskatu lietotāju salīdzinājums

	Latvija	Igaunija	Lielbritānija	Ukraina	Lietuva
Finanšu pārskatu lietotāju skaidrojums	nav	nav	ir	ir	nav

Salīdzinot apskatāmo valstu normatīvo aktu noteiktos finanšu pārskatu lietotājus, autore secina, ka tikai starptautiskajos grāmatvedības standartos un Lielbritānijas standartos izsmeļoši ir runāts par finanšu pārskatu lietotājiem. Latvijas standartos finanšu pārskatu lietotāji vispār netiek pieminēti, Ukrainas grāmatvedības standartā par finanšu pārskatu lietotājiem ir visai paviršs apraksts, kuru derētu papildināt un Latvijas grāmatvedības standartos vajadzētu iekļaut sadaļu – finanšu pārskatu lietotāji.

2.5. Kapitāla un kapitāla saglabāšanas koncepcijas

Vairums uzņēmumu finanšu pārskatu sagatavošanā lieto kapitāla finanšu koncepciju. Saskaņā ar kapitāla (piemēram, ieguldītās naudas vai ieguldītās pirktspējas) finanšu koncepciju, kapitāls ir sinonīms jēdzienam "neto aktīvi" vai „pašu kapitāls” Izmantojot kapitāla fizisko koncepciju (piemēram, attiecībā uz darbības spēju) uzņēmuma kapitāls ir ražošanas jauda, ko nosaka, piemēram, pēc dienā saražoto vienību skaita.

Izvētoties piemērotu kapitāla finansu koncepciju, uzņēmumā ir jāņem vērā finanšu pārskatu lietotāju vajadzības. Kapitāla finanšu koncepcija ir jālieto, ja finanšu pārskatu lietotājus interesē galvenokārt nominālā ieguldītā kapitāla saglabāšana vai ieguldītā kapitāla pirktspējas uzturēšana. Taču, ja uzņēmuma finanšu pārskatu lietotāju interesē uzņēmuma darbības spēja, ir jālieto kapitāla fiziskā koncepcija. Šīs koncepcijas izvēle norāda uz peļņas noteikšanas mērķi, kaut gan, to lietojot, var rasties novērtēšanas grūtības.

No augstāk aprakstītajām koncepcijām izriet šādas kapitāla saglabāšanas koncepcijas:

1. Finanšu kapitāla saglabāšana. Saskaņā ar šo koncepciju peļņa tiek gūta tikai tad, ja neto aktīvu finansiālā summa perioda beigās ir lielāka nekā neto aktīvu finanšu summa perioda sākumā, aprēķinā neņemot vērā perioda laikā īpašniekiem sadalītās un

īpašnieku ieguldītās summas. Finanšu kapitāla saglabāšanu var novērtēt vai nu nominālās naudas vienībās, vai nemainīgās pirktspējas vienībās;

2. Fiziskā kapitāla saglabāšana. Saskaņā ar šo koncepciju peļņa tiek gūta tikai tad, ja uzņēmuma fiziskā ražošanas jauda jeb darbības spēja perioda beigās ir lielāka nekā fiziskā ražošanas jauda perioda sākumā, neņemot vērā perioda laikā īpašniekiem sadalītās un īpašnieku ieguldītās summas.

Kapitāla saglabāšanas koncepciju pamatā ir jautājums, kā uzņēmums definē kapitālu. Dodot atskaites punktu peļņas noteikšanai, šī definīcija sasaista kapitāla koncepcijas ar peļņas koncepcijām. Tā ļauj atšķirt uzņēmuma kapitāla atdevi un kapitāla saglabāšanu. Tikai aktīvi, kuri iegūti papildus kapitāla saglabāšanai nepieciešamajiem, ir uzskatāmi par peļņu un kapitāla atdevi. Līdz ar to, peļņa ir summa, kas paliek, atņemot izdevums no ienākumiem. Ja izdevumi pārsniedz ieņēmumus, tad atlikusī summa ir neto zaudējumi.

Fiziskā kapitāla saglabāšanas koncepcija kā novērtēšanas bāzi prasa izmantot tagadējās izmaksas. Finanšu kapitāla saglabāšanas koncepcijai nav nepieciešama noteikta novērtēšanas bāze. To nosaka uzņēmuma izvēlētais finanšu kapitāla veids.

Galvenā atšķirība starp šīm koncepcijām ir pieeja uzņēmuma aktīvu un saistību cenu izmaiņu rezultātiem. Parasti uzņēmums ir saglabājis savu kapitālu, ja tam perioda beigās ir tikpat daudz kapitāla kā perioda sākumā. Peļņa ir jebkura summa, kas pārsniedz kapitāla saglabāšanai nepieciešamo.

Saskaņā ar finanšu kapitāla saglabāšanas koncepciju, kapitālu mēra nominālās naudas mērvienībās, bet peļņa ir nominālā naudas kapitāla pieaugums perioda laikā. Tātad perioda laikā uzņēmumam piederošo aktīvu cenu pieaugums, ko parasti dēvē par turēšanas guvumiem, ir uzskatāms par peļņu. Šādu peļņu var arī neatzīt līdz brīdim, kamēr aktīvus neatsavina maiņas darījumā. Ja finanšu kapitāla saglabāšanas koncepcijas ietvaros novērtēšanai izmanto nemainīgas pirktspējas vienības, peļņa ir ieguldītās pirktspējas pieaugums perioda laikā. Tā ietver tikai to aktīvu cenu pieauguma daļu, kas pārsniedz vispārējo cenu līmeņa pieaugumu. Atlikušo pieaugumu uzskata par kapitāla saglabāšanas korekciju, tātad – par pašu kapitāla daļu.

Saskaņā ar fiziskā kapitāla saglabāšanas koncepciju kapitālu mēra fiziskās ražošanas jaudas vienībās, un peļņa ir šāda kapitāla pieaugums perioda laikā. Visas uzņēmuma aktīvu un saistību cenu izmaiņas uzskata par izmaiņām uzņēmuma fiziskās ražošanas jaudas novērtējumā, tās uzskaitot kā kapitāla saglabāšanas korekcijas, kas ir daļā no pašu kapitāla, nevis no peļņas.

Novērtēšanas bāzes un kapitāla saglabāšanas koncepcijas izvēle nosaka finanšu pārskatu sagatavošanā lietojamo grāmatvedības modeļi. Dažādi grāmatvedības modeļi

piedāvā dažādas atbilstības un ticamības pakāpes, un, tāpat kā citās jomās, vadībai ir jāmeklē līdzsvars starp atbilstību un ticamību.

Nevienā no aplūkotajām valstīm standartā netiek runāts par kapitālu un tā saglabāšanas koncepcijām. Latvijas grāmatvedības standartā būtu ieteicam iekļaut šādu nodaļu.

Secinājumi un priekšlikumi

1. Valstīs ar vispārīgo tiesību sistēmu, likumdošana bāzējas uz tiesas lēmumiem, kas regulē konkrētas attiecības. Uzskaites standartus galvenokārt nosaka dažādas ārpusvaldības profesionālās grāmatvežu asociācijas;
2. Darbs grāmatvedības sistēmu harmonizēšanā sākās ap XX gadsimta 70. gadiem, izpētot transnacionālo kompāniju ietekmi uz šiem jautājumiem. Harmonizācijas pamats ir starptautiskie finanšu pārskatu standarti;
3. Finanšu pārskatu mērķis ir sniegt informāciju par kompānijas finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un finansiālā stāvokļa pārmaiņām;
4. Latvijā, Lietuvā un Lielbritānijā, finanšu pārskatu standartā ir izvirzīta prasība finanšu pārskatiem sniegt patiesu un skaidru priekšstatu;
5. Visvairāk grāmatvedības uzskaites principu tiek uzskaitīti Ukrainā un Lietuvā, tas ir, 10, vismazāk – Lielbritānijā – 4, Latvijā un Igaunijā – 9;
6. Latvijas standartā ir diezgan plašs finanšu pārskatu elementu apraksts. Latvijas standartā tiek uzskaitīti tādi finanšu pārskatu elementi kā aktīvi, ienākumi, ieņēmumi, ieguvumi, izdevumi, zaudējumi, izdevumu, kas radušies parastās darbības gaitā, saistības, pašu kapitāls;
7. Kā nopietnu visu valstu standartu trūkumu var minēt to, ka nevienā no tiem nav runāts par finanšu pārskatu elementu atzīšanu;
8. Starptautiskajos grāmatvedības standartos, Ukrainas un Lielbritānijas standartos tiek runāts par finanšu pārskatu lietotājiem;
9. Nevienā no aplūkotajām valstīm netiek apskatīts kapitāls un tā saglabāšanas koncepcija;
10. Latvijas standartā par finanšu pārskatu lietotājiem netiek runāts;
11. Latvijas grāmatvedības standartā ir skaidrotas finanšu pārskatu formas un sastāvdaļas. Taču vairāk par to informācija ir „Gada pārskatu likumā”

Analizējot minētās problēmas autore maģistra darbā ir izvirzījusi šādus priekšlikumus Latvijas Grāmatvedības standartu padomei:

1. Latvijas grāmatvedības standartā būtu ieteicams sīkāk paskaidrot tādu finanšu pārskatu uzskaites principu kā pašizmaksas principu;

2. Latvijas normatīvos aktos vajadzētu ieviest tādu finanšu pārskatu elementu kā pašu kapitāls, un tā skaidrojumā apvienot ieņēmumu un izdevumu skaidrojumu, kā tas tiek darīts Lielbritānijas standartā;
3. Latvijas normatīvajos aktos būtu ieteicams pievērts lielāku uzmanību finanšu pārskatu elementiem un aprakstīt finanšu pārskatu elementu atzīšanas noteikumus;
4. Latvijas standartus būtu jāpapildina ar informāciju par finanšu pārskatu lietotājiem;
5. Autores ieteikums Latvijas grāmatvedības padomei būtu šo informāciju par finanšu pārskatu sastāvdaļām iekļaut jaunā standartā „finanšu pārskatu sniegšana”, kurā sīki varētu aprakstīt prasības pēc finanšu pārskatu formas un nepieciešamajām sastāvdaļām;
6. Latvijas standartā vajadzētu iekļaut nodaļu par kapitālu un tā saglabāšanas koncepciju;
7. Latvijas grāmatvedības padomei ieteiktu iztulkot Latvijas grāmatvedības standartu iztulkot angļu valodā, lai šī informācija būtu pieejama ne tikai latviešu valodas zinātājiem, bet arī cittautībniekiem, kas vēlas atvērt savu biznesu Latvijā.

Izmantotā literatūra

1. LR „Gada pārskatu likums”, Latvijas Vēstnesis, Latvijas Republikas Augstākās Padomes un Valdības Ziņotājs, 1992. gada 12. novembris
2. Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 1 „Finanšu pārskatu sagatavošanas pamatnostādnes”, Latvijas grāmatvedības padome, 2004.gada 5.februārī
3. Igaunijas grāmatvedības standarts Nr. 1 „Gada pārskatu sagatavošanas vispārējie principi”, Nacionālā Grāmatvedības padome, 2005. gads
4. Lielbritānijas standarts „Finanšu pārskatu sagatavošana”, Lielbritānijas grāmatvedības standartu padome, 199. gads
5. Ukrainas grāmatvedības standarts „Finanšu pārskatu sagatavošana”, Ukrainas Finanšu ministrija, 31.03.1999
6. Lietuvas grāmatvedības standarts „Finanšu pārskati”, Lietuvas grāmatvedības institūts, 2003. gada 18. decembris
7. Alver J, the development of accounting legislation in Estonia, LU raksti, 2005, 19lpp
8. Alver J., L. Alver, J. Mackevicius, V. Paupa, Development of Accounting in the Baltic States, 2004
9. Grigorjeva R., A. Jesemčuka, I. Leibus, A. Svarinska Finanšu grāmatvedība, Rīga, 2004, 224 – 226lpp
10. Haldma T., Paupa V., Mackevicius J. Development of Accounting Education and Training in Estonia, Latvia and Lithuania. Paper presented at the 9 IAAER World Congress of Accounting Educators. Hong Kong, November, 2002
11. Ivanova Olga, Starptautiskie finanšu pārskatu standarti, Merkūrijs LAT, 2004, 13 – 21lpp
12. Prauliņš A., Grāmatvedības standartizācijas teorija un prakse, Rīga, 2007
13. Starptautiskie finanšu pārskatu standarti (SPFS) 2004, Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija, 2004, 26 – 45 lpp
14. Zaiceva J., Latvijas grāmatvedības standarti: to piemērošana uzskaitē un uzņēmuma gada pārskata sastādīšanā, LGEK, Rīga, 2006, 15-28lpp
15. Voruškins V, Kāpēc MCFO atspoguļo reāli ekonomisko situāciju
16. <http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=831&hl=1>
17. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>
18. www.easb.ee/?id=1976
19. <http://www.frc.org.uk/asb/technical/principles.cfm>

20. http://www.coface.com/CofacePortal/ShowBinary/BEA%20Repository/CE/en_EN/documents/infocorner/Country_Report/CountryReport_2007_UA_EN
21. <http://referat-bank.ru/subject5/page13.html>
22. <http://www.buhgalter911.com/Res/Blanks/Pervich/Pervich.aspx>