

LATVIJAS UNIVERSITĀTE
EKONOMIKAS UN VADĪBAS FAKULTĀTE
GRĀMATVEDĪBAS UN AUDITA KATEDRA

APGROZĀMO LĪDZEKĻU UZSKAITE

DIPLOMDARBS

Autors: **Jānis Lapiņš**
Stud. apl. j108093
Darba vadītājs: M. oec. lekt. Lilija Ābika

RĪGA 2013

ANOTĀCIJA

Diplomdarba tēma ir "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". Šāda tēma tika izvēlēta, jo apgrozāmiem līdzekļiem ir svarīga loma sabiedrības saimnieciskās darbības nodrošināšanas procesā. Diplomdarba **mērķis** – veikt teorētisko izpēti apgrozāmo līdzekļu uzskaitē un tās atbilstību Latvijas normatīvo aktu prasībām.

Diplomdarbs ir strukturēts 4 daļās.

- Pirmajā daļā raksturots apgrozāmo līdzekļu un krājumu sastāvs un to uzskaitē.
- Otrajā daļā raksturots debitoru parādu sastāvs un to uzskaitē.
- Trešajā daļā raksturotas ir nākamo periodu izmaksas, to sastāvs un uzskaitē.
- Ceturtajā daļā raksturots ir naudas līdzekļu sastāvs un uzskaitē.

Veicot diplomdarbu apskatīti 29 literatūras avoti.

Atslēgvārdi: **apgrozāmo līdzekļu sastāvs, apgrozāmo līdzekļu uzskaitē, apgrozāmie līdzekļi likumos.**

ANNOTATION

Diploma topic is "Accountancy of Current Assets" This topic was chosen because, current assets have an important economic role in economic activities of a company. The objective of the Paper is – to carry out a theoretical study of Accountancy of current assets and its compliance with the Republic of Latvia laws and regulations.

Diploma thesis is structured in four parts:

- The first part describes the composition of current assets and the composition of the stock assessment and accounting.
- The second part describes the composition of accounts receivable and their accounting.
- The third part describes the composition of deferred cost and their accounting.
- The fourth part describes the composition of the funds and their accounting.

Used twenty nine sources.

Keywords: **composition of current assets, accountancy of current assets, legal regulations of current assets.**

SATURS

Ievads	5
1. Apgrozāmo līdzekļu sastāvs un uzskaitē.....	7
1.1. Krājumu uzskaitē	7
1.2. Krājumu novērtēšana	11
1.3. Uzskaitē pirktajām izejvielām, materiāliem un precēm pārdošanai	16
1.4. Nepabeigtā ražošanas un ražošanas izmaksu uzskaitē	23
1.5. Gatavās produkcijas, nepabeigto pasūtījumu izmaksu uzskaitē	26
1.6. Uzskaitē avansu maksājumiem par precēm	30
2. Debitoru uzskaitē.....	34
2.1. Pircēju un pasūtītāju parādu uzskaitē.....	34
2.2. Radniecīgo un asociēto (saistīto) sabiedrību parādu uzskaitē.....	40
2.3. Citu debitoru uzskaitē	41
2.4. Neiemaksātās daļas sabiedrības kapitālā	46
2.5. Nākamo periodu izdevumu uzskaitē.....	46
2.6. Uzkrāto ieņēmumu uzskaitē.....	48
3. Īstemiņa finanšu ieguldījumu uzskaitē.....	50
Pašas sabiedrības akciju un daļu uzskaitē	50
4. Naudas līdzekļu uzskaitē.....	54
4.1. Skaidras naudas uzskaitē kasē	54
4.2. Bezskaidras naudas darījumu uzskaitē.....	63
Secinājumi un priekšlikumi	71
Izmantotās literatūras avotu saraksts.....	75

IEVADS

Globalizācijas procesa ietekmē atsevišķu valstu attīstību arvien vairāk iespaido notikumi citās pasaules valstīs, arī dažādas ekonomiskās krīzes, kuru rezultātā samazinās gan preču, gan pakalpojumu, gan arī kapitāla plūsmas. Latvijas ekonomika kopš neatkarības atgūšanas ir piedzīvojusi gan lejupslīdes, gan straujas izaugsmes periodus, tāpēc būtiski ir mainījusies Latvijas ekonomikas struktūra un proporcijas starp atsevišķiem nacionālās ekonomikas elementiem, piemēram ražotājiem, nozarēm u.t.t. Krīzei, kura vēl nesēn satricināja arī Latviju, ir strukturālas krīzes pazīmes, tāpēc krīzes pārvarēšana un ekonomiskās izaugsmes atjaunošanās nav iespējama bez ekonomikas restrukturizācijas. Valsts konkurētspējas palielināšanai nākotnē nepieciešams izveidot efektīvu un konkurētspējīgu nozaru struktūru, tai skaitā veicinot jaunu un esošo sabiedrību darbību, rašanos un izaugsmi. Neviena ražojoša sabiedrība neiztiek bez ražošanai vajadzīgām izejvielām un materiāliem, neviena tirdzniecības sabiedrība neiztiek bez pārdodamām precēm. Apgrozāmie līdzekļi ir katrā sabiedrībā un katrā sabiedrībā tiem veic uzskaiti. Tāpēc šis darbs apraksta galveno apgrozāmo līdzekļu sastāvu un to uzskaiti.

Diplomdarba **mērķis** ir veikt teorētisko izpēti apgrozāmo līdzekļu uzskaitē un tās atbilstību Latvijas normatīvo aktu prasībām.

Lai varētu sasniegt diplomdarba mērķi, ir veikti šādi uzdevumi:

1. Atlasīta diplomdarba autoram pieejamā literatūra par apgrozāmo līdzekļu uzskaiti un veikta tās izpēte.
2. Salīdzināta informācijas atbilstība ar Latvijas normatīvajiem aktiem.
3. Aprakstīta svarīgāko apgrozāmo līdzekļu uzskaitē.

Diplomdarbs ir strukturēts 4 daļās.

- Pirmajā daļā aprakstīts apgrozāmo līdzekļu sastāvs, krājumu uzskaitē un tā sastāvs.
- Otrajā daļā raksturots debitoru parādu sastāvs un to uzskaitē.
- Trešajā daļā raksturotas ir nākamo periodu izmaksas, to sastāvs un uzskaitē.
- Ceturtajā daļā raksturots ir naudas līdzekļu sastāvs un uzskaitē.

Darba struktūra izvēlēta vadoties pēc teorētiskajos materiālos pieejamajiem struktūras piemēriem.

Īpaša uzmanība diplomdarbā pievērsta pētāmo objektu sastāvam un uzskaitē, vērā ņemta arī aktuālajos normatīvajos aktos pieejamā informācija. Izvērtēta šīs informācijas atbilstība normatīvo aktu prasībām.

Lai sasniegtu diplomdarba mērķi un izpildītu uzdevumus tika izmantota normatīvo aktu un pieejamās literatūras analītiskā metode.

Diplomdarba izstrādē ir izmantoti Latvijas normatīvie akti un standarti, daudzās pieejamās literatūras dēļ, darba izstrādei veikta pieejamās literatūras atlase, analizēti tādu autoru darbi kā: Brūnas I. un Kaires L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē", Apsītes I "Uzņēmuma gada pārskats 2011" u.c. autoru darbi.

1. APGROZĀMO LĪDZEKĻU SASTĀVS UN UZSKAITE

1.1. Krājumu uzskaitē

Praksē var izmantot terminus par apgrozāmajiem līdzekļiem, kurus definē Latvijas Grāmatvedības Standarts (turpmāk LGS) Nr.1 "Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes", kaut arī tie vairs no 1. jūlija 2011. gada ir atcelti, nav saistoši, 44. punkts, t.i., aktīvu objektu var atzīt par apgrozāmo līdzekli, ja:

1. To paredz realizēt vai patērēt sabiedrības pamatdarbības cikla ietvaros;
2. To tur galvenokārt tirdzniecības nolūkiem vai īslaicīgi un ja to paredz realizēt 12 mēnešos pēc bilances datuma;
3. Tā ir nauda vai tās ekvivalents, kam ir neierobežotas lietošanas iespējas.

Sabiedrības pamatdarbības cikls ir laiks starp produkcijas ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo materiālu iegādi un preču realizāciju vai pakalpojumu sniegšanu. Piemēram, apgrozāmie līdzekļi ietver krājumus, ko pārdod, patērē un realizē sabiedrības pamatdarbības cikla ietvaros arī tad, ja tos neparedz realizēt 12 mēnešu laikā pēc bilances datuma.

Vērtspapīrus klasificē kā apgrozāmos līdzekļus, ja tos paredz realizēt 12 mēnešos pēc bilances datuma. Pretējā gadījumā tos klasificē kā ilgtermiņa aktīvus.

Apgrozāmo līdzekļu definīcijas dažādos literatūras avotos, piemēram, "Beļavska L. Grāmatvedības pamati", Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska. "Grāmatvedības pamati", formulē dažādi:

- Apgrozāmie līdzekļi ir līdzekļi, kurus paredzēts izlietot viena gada vai ražošanas cikla laikā. Tie veido ļoti nozīmīgu bilances aktīva daļu. Pēc apgrozāmo līdzekļu kopsummas tiek vērtēts sabiedrības potenciāls, maksātspēja, likviditāte.¹
- Apgrozāmie līdzekļi ir tāds sabiedrības īpašuma veids (līdzekļi), kas gada laikā jāizmanto ražošanas procesā vai jāpārvērš naudā.²
- Apgrozāmie līdzekļi ir līdzekļi materiālā formā, kurus paredzēts pārdot vai patērēt

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 4. lpp

² Beļavska L. "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, Rīga 2007. 69. lpp

sabiedrības saimnieciskās darbības veikšanā.¹

- Apgrozāmie līdzekļi ir sabiedrības naudas un īstermiņa materiālie kapitālieguldījumi, kurus iespējams pārvērst naudā vai izlietot tuvāko 12 mēnešu laikā.²

Diplomdarba autoram vispiemērotākā apgrozāmo līdzekļu definīcija liekas: Apgrozāmie līdzekļi ir līdzekļi, kas jāizlieto ražošanā vai jāpārvērš naudā (jāpārdod) tuvāko 12 mēnešu laikā.

Apgrozāmo līdzekļu sastāvā ietilpst:

Krājumi ir sabiedrības līdzekļi, kas paredzēti īsā laika periodā, parasti 12 mēnešos tālākai pārdošanai vai iekļaušanai ražošanā:

- Izejvielas, materiāli, ko paredzēts izlietot produkcijas ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai, kas paredzēti pārdošanai;
- Nepabeigtā ražošana – ražojumi, kuri nav izgājuši visu ražošanas ciklu;
- Gatavie ražojumi – izstrādājumi, kuri sabiedrībā izgājuši visu ražošanas ciklu;
- Avansa maksājumi par precēm;

Debitoru parādi ir naudas līdzekļu summa, kuru sabiedrībai jāsaņem no:

- Citām sabiedrībām vai personām, par precēm, pakalpojumiem u.t.t. Debitori rodas pārdodot produkciju, sniedzot pakalpojumus, bet nesaņemot par to samaksu, kā arī sabiedrības dibināšanas brīdī dibinātājiem neieguldot kapitāla pilnu summu (daļu).

Nākamo periodu izmaksas:

- Maksājumi, kas notikuši pārskata periodā, bet pēc ekonomiskās būtības attiecas uz nākamajiem periodiem. Šādus izdevumus nedrīkst parādīt pārskata perioda izmaksās.

Vērtspapīri un īstermiņa līdzdalība kapitālos:

- Vērtspapīri, kurus paredzēts pārdot gada laikā, lai gūtu peļņu starpības veidā starp iegādes un pārdošanas vērtību kā arī līdzekļu ieguldījumi citās sabiedrībās.³

Naudas līdzekļi:

- Naudas līdzekļi nacionālajā un ārzemju valūtā sabiedrības kasē, skaidras naudas veidā un norēķinu kontos kredītiestādēs bezskaidras naudas veidā.

Darba autors secina, ka ekonomiskajā literatūrā apgrozāmos līdzekļus bieži sauc par

¹ Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska. "Grāmatvedības pamati". Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2009. 13. lpp

² Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca, izdevniecība Avots, 2005. 24. lpp

³ www.lv.wikipedia.org Raksts par grāmatvedību

http://lv.wikipedia.org/wiki/Gr%C4%81matved%C4%ABba#Apgroz.C4.81mie_.C4.ABdzek.C4.BCi

"īstermiņa (mobilajiem aktīviem)", jo tie nepārtraukti piedalās sabiedrības saimnieciskajā apgrozījumā, nodrošina tā maksāspēju un uztur tā kopējo likviditāti.¹

Latvijas grāmatvežu praksē tiek pielietota krājumu definīcija Starptautiskajā grāmatvedības standartā (turpmāk SGS) Nr.2 "Krājumi", kas no 1. jūlija 2011. g. ir atcelti, nav saistoši:

Krājumi ir aktīvi:

- pārdošanai parastā uzņēmējdarbības gaitā, kas atrodas ražošanas procesā, lai pēc tam tos pārdotu, materiālu un izejvielu veidā, kas tiks patērēti ražošanas procesā vai pakalpojumu sniegšanā.

Šis standarts ir piemērojams visiem krājumiem izņemot:

- nepabeigtos pasūtījumus, piemēram, būvlīgumi, pakalpojumu līgumi;
- finanšu instrumentus;
- bioloģiskos aktīvus, lauksaimniecības un mežsaimniecības ražotāju krājumus;
- preču brokeru tirgotāju krājumus.²

Praksē pielietotais Latvijas grāmatvedības standarts Nr.11 "Krājumi", kas nav spēkā no 1. jūlija 2011. gada, formulē krājumu definīciju šādi:

Krājumi ir sabiedrības apgrozāmie līdzekļi, kas:

- pēc savas nozīmes ir izejvielas vai materiāli, kurus paredzēts izlietot preču produkcijas ražošanas vai pakalpojumu sniegšanas procesā;
- paredzēti pārdošanai saskaņā ar sabiedrības pamatdarbību;
- atrodas ražošanas un pārstrādes procesā pirms to pārdošanas.

Savukārt krājumi dažādos literatūras avotos, piemēram, "Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīcā", Brūnas I., Kaires L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē", ir definēti dažādi, piemēram:

- Krājumi ir apgrozāmie līdzekļi, kuros ietilpst izejvielas, pamatmateriāli un palīgmateriāli, nepabeigtie ražojumi, gatavie ražojumi, preces pārdošanai, nepabeigtie pasūtījumi, avansa maksājumi par precēm.³
- Krājumi sastāv no ražošanas vajdzībām iegādātām izejvielām un materiāliem, nepabeigtiem ražojumiem un pasūtījumiem, gatavās produkcijas un pirkām precēm,

¹ **Beļavska L.** "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2007. 71. lpp

² **Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A.** "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 131. lpp

³ Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca, izdevniecība Avots, 2005. 109. lpp

kuras paredzētas pārdošanai.¹

- Krājumi ir līdzekļi, kuri nepieciešami saimnieciskās darbības nodrošināšanai.²
- Krājumu sastāvā ietilpst praktiski viss tas, kas atrodas noliktavā – izejvielas, materiāli, pusfabrikāti, komplektējošie izstrādājumi, degviela, inventārs, gatavā produkcija un preces u.c.³
- Krājumi ir sabiedrības līdzekļi, kas paredzēti tālākai pārdošanai vai iekļaušanai ražošanā īsā laika periodā, parasti viena gada laikā.⁴

Darba autors no diplomdarba izstrādes procesā analizētiem literatūras avotiem, secina, ka precīzākā krājumu definīcija ir :

Krājumi ir apgrozāmie līdzekļi, kuri nepieciešami saimnieciskās darbības nodrošināšanai, kas sastāv no izejvielām, materiāliem, gataviem un nepabeigtiem ražojumiem, precēm pārdošanai.

Darba autors no "Gada pārskatu likuma" 10. panta konstatē, ka krājumu sastāvs ir:

- Izejvielas, pamatmateriāli un palīgmateriāli;
- Nepabeigtie ražojumi;
- Gatavie ražojumi un preces pārdošanai;
- Nepabeigtie pasūtījumi;
- Avansa maksājumi par precēm;
- Pie krājumiem bilancē arī pieskaita produktīvos un darba dzīvniekus, bet veicot uzskaiti, tie ir atsevišķi.

Tātad var secināt, ka krājumu konti ir aktīva konti, saldo var būt tikai debetā, palielinājums jāgrāmato konta debetā, bet samazinājums konta kredītā.⁵

Krājumu uzskaites organizāciju nosaka, izstrādājot Grāmatvedības organizācijas dokumentus par apgrozāmo līdzekļu novērtēšanu un uzskaiti saskaņā ar MK noteikumiem Nr.585. "Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju" 41. p. Grāmatvedības organizācijas dokumenti nosaka kārtību, kādā dokumentē, novērtē un uzskaita sabiedrības saimnieciskos darījumus, mantu un saistības, veic inventarizāciju, sniedz pārskatus par skaidrās

¹ **Brūna I., Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 4.lpp

² **Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska.** "Grāmatvedības pamati". Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2009. 31. lpp

³ **Grebenko M.** "Grāmatvedība, Ceturtais izdevums, pirmā daļa". Rīga, Adrems, 2000. 58.lpp.

⁴ **Beļavska L.** "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2007. 70. lpp

⁵ **Apsīte I** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs 2011. 79. lpp

un bezskaidrās naudas avansu, kā arī izejvielu un citu krājumu izlietojumu, organizē attaisnojuma dokumentu apgrozību un kārto grāmatvedības reģistrus u.t.t.¹

Darba autors piekrīt, ka krājumu kontrolei un to kustības uzskaitē nepieciešams attiecīgs tehniskais nodrošinājums jo tas ir modernāks, jo vairāk iespēju saņemt detalizētu un patiesu informāciju gan finanšu, gan vadības grāmatvedības vajadzībām.²

1.2. Krājumu novērtēšana

Saskaņā ar LR likumu "Gada pārskata likums" Krājumu atlikumus novērtē atbilstoši iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai vai tirgus cenām bilances datumā atkarībā no tā, kurš no šiem rādītājiem ir zemāks. Ja krājumu izmaksas ir bojātas, daļēji vai pilnīgi novecojušas vai nozīmīgi palielinās to ražošanas pabeigšanas vai pārdošanas izmaksas attiecīgās krājumu vienības novērtē atbilstoši neto pārdošanas vērtībai.

Krājumu atlikumu iegādes izmaksas aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas tieši saistīti ar pirkumu, piemēram, transporta un pārvietošanas izdevumus, muitas nodokli un citus ar pirkumu saistītos nodokļus (atņemot tās nodokļu summas, kuras jāsaņem atpakaļ).

Sabiedrībai jālieto viena un tā pati krājumu novērtēšanas metode visiem līdzīga veida un lietojuma krājumiem. Cita veida krājumiem vai krājumiem, kas izmantojami citādi, var būt nepieciešama cita novērtēšanas metode.

Gada pārskatu likuma 31. pants nosaka, ka krājumu pašizmaksas noteikšanai izmanto izmaksu novērtēšanas metodes – vidējo svērto cenu metodi vai FIFO (pirmais iekšā–pirmais ārā) metodi.

Darba autora viedoklis, ka kaut gan Gada pārskata likums atzīst tikai šīs divas metodes, praksē izmanto arī citas:

Standarta vai normatīvo izmaksu metode:

Tās pamatā ir materiālu un izejvielu, darbaspēka un citu resursu efektivitātes un jaudu lietošanas normāls līmenis. Izmaksas tiek periodiski pārskaitītas un mainītas, ņemot vērā konkrētā perioda apstākļus. Tā kā pārdotās produkcijas pašizmaksu nosaka, pārskata perioda izmaksas koriģējot ar nepabeigtās ražošanas un gatavās produkcijas krājumu vērtības izmaiņām,

¹ **Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A.** "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 132. lpp

² **Ludboržs A.** "Apgrozāmā kapitāla vadīšana nelielos uzņēmumos". Lietišķās informācijas dienests, Rīga 2007. 131.lpp

kuras ir novērtētas standartizmakās, šī metode nodrošina iespēju noteikt finansiālo rezultātu, nesastādot pašizmaksas kalkulāciju, jo standartizmaksas gandrīz ir vienādas ar nepabeigtās ražošanas un gatavās produkcijas pašizmaksu. Šo metodi izmanto gatavās produkcijas un nepabeigto ražojumu uzskaitē.

Mazumtirdzniecības cenu metode:

Tās pamatā ir vidējā uzcenojuma procenta izmantošana, t.i., krājumu izmaksas nosaka, samazinot krājumu pārdošanas vērtību par attiecīgo bruto peļņas normas procentu. Šo metodi lieto tirdzniecības sabiedrībās, kuros preces tiek uzskaitītas un nodotas materiālā atbildībā pārdošanas cenās, nevis iegādes cenās. Šajā gadījumā inventarizācija veicama pārdošanas cenās.¹

1.1. tabula

Piemērs Preces pārrēķināšana pārdošanas cenās (LVL)*

Datums	Piegādātājs	Iegādes vērtība, LVL	Aprēķinātais uzcenojums, LVL	PVN 21%, LVL	Pilna pārdošanas vērtība, LVL
	Atlikums perioda sākumā	10 958,00	2 242,45	2 772,09	15 972,54
1. dat.	SIA "X"	52,00	6,25	12,23	70,48
4. dat.	SIA "W"	34,25	3,46	7,92	45,63
13. dat.	SIA "Q"	189,99	26,19	45,40	261,58
17. dat.	SIA "W"	342,08	41,54	80,56	464,18
26. dat.	SIA "X"	505,07	58,62	118,37	682,06
31. dat.	SIA "Q"	89,69	8,99	20,72	119,40
	Kopā iegāde	1 213,08	145,05	285,21	1 643,34
	Pārdots	9 435,69	1 850,92	2 370,19	13 656,80
	Atlikums perioda beigās	2 735,39	536,58	687,11	3 959,08

*Autora izveidota tabula

Darba autors no 1.1. tabulas datiem var konstatēt, ka pēc kases pārskata preces pārdotas par kopējo summu 13419,36 LVL; PVN 21% 2328,98 LVL; bet prece bez PVN 11090,38 LVL.

- Vidējais uzcenojuma procents ir:

$$(2242,45 + 145,05) / (10958 + 1213,08) * 100 = 2387,59 / 12171,08 * 100 = 19,616\%$$

- Preču atlikums iegādes cenās ir: $(3959,08 - 687,11) * 100 / 119,616 = 2735,39$ LVL, bet uzcenojums atlikumā esošajām precēm ir: $3959,08 - 687,11 - 2735,39 = 536,58$ LVL.

¹ **Apsīte I** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs 2011. 81. lpp

- Pārdoto preču pašizmaksa iegādes cenās ir: $10958 + 1213,08 - 2735,39 = 9435,69$ LVL,
bet uzcenojums pārdotajai precei: 1850,92 LVL

Tieši nosakāmo izmaksu metode:

Ir tādu preču un materiālo vienību pašizmaksa, kas nav savstarpēji aizstājamas vai arī tiek novirzītas konkrētiem projektiem, ir jānosaka, konkrēti identificējot katras šā krājuma vienības izmaksas. Šī izmaksu metode nav izmantojama, ja krājumos ir daudz savstarpēji aizstājamu vienību, jo tad ir iespējams regulēt finansiālo rezultātu. Parasti šo metodi izmanto gadījumos, ja krājumu vienības cena ir augsta un to apgrozījums ir mazs, piemēram, automašīnu, mākslas objektu, antikvāru priekšmetu, juvelierizstrādājumu tirdzniecībā, kā arī celtniecības objektiem un individuāliem pasūtījumiem.

FIFO (First in First out) metode:

Tā ir krājumu iegādes izmaksu novērtēšanas metode, kas pamatojas uz pieņēmumu, ka sabiedrībā vispirms tiek izlietoti un norakstīti krājumi atbilstoši pirmās iepirktās partijas cenai, tad otrās iepirktās partijas cenai u.t.t., kamēr izlietoti visi krājumi, bet faktiskā krājumu izlietošanas secība netiek ņemta vērā.

Darba autors secina, ka FIFO metodi var lietot gan tad, kad krājumu uzskaitē tiek kārtota ar nepārtrauktās inventarizācijas paņēmieni, gan arī ar periodiskās inventarizācijas paņēmieni.

Krājumu uzskaitē lietojot periodiskās inventarizācijas paņēmieni, izlietoto krājumu vērtību aprēķina un iegrāmato tikai pārskata perioda beigās, pamatojoties uz inventarizācijas noteiktiem krājumu atlikumiem. Atlikumā esošos krājumus novērtē pēdējās partijas iegādes cenās, bet, ja atlikumi pārsniedz pēdējās iegādes daudzumu, tad šo pārsniegumu novērtē priekšpēdējās iegādes cenās utt.¹ Savukārt, izlietoto (pārdoto) krājumu vērtību nosaka kā starpību starp izlietošanai paredzēto krājumu vērtību un atlikumā esošo krājumu vērtību.²

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 14. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 15. lpp

Piemērs FIFO metode nepārtrauktās inventarizācijas paņēmieni (LVL)*

Datums	Iegāde			Izlietojums			Atlikums		
	Vien.	1 vien. cena, LVL	Kopējā vērtība, LVL	Vien.	1 vien. cena, LVL	Kopējā vērtība, LVL	Vien.	1 vien. cena, LVL	Kopējā vērtība, LVL
1. dat.							300	4	1 200
6. dat.	800	6	4 800				300 800	4 6	1200 4800
10. dat.				300 500	4 6	1200 3000	300	6	1 800
12. dat.	800	8	6 400				300 800	6 8	1800 6400
15. dat.				300 500	6 8	1800 4000	300	8	2 400
21. dat.	200	9	1 800				300 200	8 9	2400 1800
Kopā			13 000			10 000			4 200

*Autora izveidota tabula

Darba autors no 1.2. tabulas datiem var konstatēt, ka kopējā izlietoto krājumu vērtība ir 10000 LVL, krājumu atlikumu vērtība ir 4200 LVL.

Piemērs, izmantojot periodisko inventarizāciju, ņemot skaitļus no 1.2. tabulas:

- Krājumu atlikumus 500 vienības novērtē šādi:
 $300 \cdot 8 + 200 \cdot 9 = 2400 + 1800 = 4200$ LVL
- Izlietošanai paredzēto krājumu vērtība:
 $1200 + 13000 = 14200$ LVL
- Izlietoto krājumu vērtība:
 $14200 - 4200 = 10000$ LVL

Kā redzams, no 1.2. tabulas datiem, izmantojot FIFO metodi abos gadījumos darba autors var secināt, ka iegūst vienādu rezultātu.

Grāmatveži praksē par labu FIFO metodei izsaka vairākus argumentus:

1. Materiālu faktiskā izlietojuma secība vairums gadījumu sakrīt ar to iegādes secību;
2. Krājumu atlikuma novērtējums pēdējās iegādes cenās tuvina to tirgus cenām bilances sastādīšanas dienā, un iegūtie uzskaites dati tādējādi patiesāk atspoguļo sabiedrības apgrozāmo līdzekļu vērtību;
3. Inflācijas apstākļos FIFO metode dod iespēju uzlabot pārskata perioda finansiālo rezultātu: palielinās sabiedrības kopējā peļņa, ienākuma nodokļa maksājumi un arī

dividendēs izmaksājamā summa.¹

Vidējās svērtās cenas metode:

Katras krājumu vienības izmaksas nosaka, pamatojoties uz līdzīgu vienību vidējām svērtām izmaksām perioda sākumā un perioda laikā iepirkto vai saražotu līdzīgu vienību izmaksām. Vidējo svērto cenu nosaka, visu esošo konkrētā krājuma vērtību (atlikums plus iegāde) dalot ar šo krājumu vienību daudzumu. Parasti šo izmaksu metodi izmanto ražošanā, norakstot izejvielas un gatavo vai nepabeigto ražojumu, kā arī degvielas, kokmateriālu u.c. tirdzniecībā.

Veicot krājumu uzskati ar periodiskās inventarizācijas paņēmieni, gan atlikumā palikušās, gan izlietotās krājumu vienības tiek novērtētas perioda vidējās svērtās cenās.²

[1.2]

Vidējās svērtās cenas aprēķināšanas formula varētu būt šāda:

$$\text{Vidējā svērtā cena} = (\text{Daudzums}(1) * \text{Cena}(1) + \text{Daudzums}(2) * \text{Cena}(2)) / \text{Daudzums}(1) + \text{Daudzums}(2)^3$$

Darba autors ilustrē periodisko inventarizācijas uzskaiti ar piemēru, ņemot skaitļus no 1.2. tabulas:

- Vidējā svērtā 1 vienības cena:
 $14200 / 2100 = 6,762 \text{ LVL}$
- Krājumu atlikumu vērtība:
 $500 * 6,762 = 3381 \text{ LVL}$
- Izlietoto krājumu vērtība:
 $14200 - 3380 = 10819 \text{ LVL}$

Darba autors var secināt, ka tādu pašu rezultātu var iegūt, reizinot izlietoto vienību skaitu ar vienības svērto cenu: $1600 * 6.762 = 10819 \text{ LVL}$

Darba autors dod piemēru, lietojot nepārtraukto inventarizācijas uzskaiti, ņemot skaitļus no 1.2. tabulas:

- 6. datuma atlikumiem:
 $(300 * 4 + 800 * 6) / 1100 = 5,45 \text{ LVL}$
Tātad vidējā svērtā cena vienai vienībai ir 5,45 LVL.
- 10. datumā izlietos materiālus 800 vienības novērtē pēc šīs cenas:
 $800 * 5,45 = 4360 \text{ LVL}$
- Vidējā svērtā cena pēc otrās piegādes 12. datumā:

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 16. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 16.lpp

³ Formulu 1.2. izstrādājis autors.

$$(300 * 5,45 + 800 * 8) / 1100 = 7,3 \text{ LVL}$$

- 15. datuma izlietojums
 $800 * 7,3 = 5840 \text{ LVL}$
- Vidējā svērtā cena pēc trešās piegādes 21. datumā:
 $(300 * 7,3 + 200 * 9) / 500 = 7,98 \text{ LVL}$

Darba autors secina, ka novērtējot krājumus vidējās svērtajās cenās un lietojot nepārtrauktās uzskaites paņēmieni, krājumu atlikumu vērtība ir 3990 LVL, bet lietojot periodiskās inventarizācijas paņēmieni ir 3381 LVL. Atšķirīga ir arī izlieto materiālu vērtība, attiecīgi 10200 LVL un 10816 LVL.

1.3. Uzskaitē pirktajām izejvielām, materiāliem un precēm pārdošanai

Ražošanas vajadzībām iepirkto izejvielu un materiālu, kā arī pārdošanai iepirkto preču uzskaitē lieto divas metodes periodiskās inventarizācijas uzskaites metodi un nepārtrauktās inventarizācijas uzskaites metodi.

Krājumu uzskaites galvenais uzdevums ir kontrolēt to saglabāšanu un pareizu lietošanu.

Tāpēc jābūt informācijai par:

- katra nosaukuma krājumu saņemšanu, izsniegšanu vai izlietošanu pakalpojumu sniegšanā vai pārdošanā;
- to, kura darbinieka materiāli atbildīgā glabāšanā atrodas jebkura nosaukuma un jebkura daudzuma materiālu krājumi.

Tas nozīmē, ka visa krājumu un materiālu uzskaitē ir jāiekārto atbilstoši nomenklatūras nosaukumiem un atbildīgajiem glabātājiem. Līdz ar to veidojas atsevišķa glabāšanas vietas jeb noliktavu uzskaitē iekārto sabiedrībā neatkarīgi no tā, kuru krājumu uzskaites metodi lieto grāmatvedībā. Noliktavu uzskaitē jāiekārto atbilstoši ekonomiski vienveidīgām grupām, katrai materiālu pozīcijai, atbildīgajiem glabātājiem.¹

Lietojot periodisko uzskaites metodi, bilances kontā "Izejvielas un materiāli" parādās tikai to atlikumu bilances sastādīšanas dienā, bet pārskata periodā ierakstus neizdara. Materiālu iegāde tiek uzskatīta kā pārskata perioda izdevumi, un tos iegrāmato attiecīgā izmaksu uzskaites kontā (71XX .grupa) debetā, kreditējot vai nu ar naudas līdzekļu kontiem, vai norēķiniem ar

¹ Apsīte I "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs 2011. 86. lpp

piegādātājiem. Tajā pašā laikā izlietoto materiālu vērtību tekošajā uzskaitē neatspoguļo. To aprēķina un iegrāmato tikai pārskata perioda beigās, pamatojoties uz inventarizācijā noteiktiem atlikumiem perioda sākumā un nosaka izmaiņas – krājumu palielinājumu vai krājumu samazinājumu. Lai kontos varētu iegrāmatot šīs izmaiņas, lieto kontu 719X – pirktu materiālu un preču krājumu vērtības izmaiņas. Ja materiālu krājumi ir palielinājušies tas nozīmē, ka ne visi pārskata periodā iegādātie materiāli izlietoti. Turpretīm materiālu krājumu samazināšanās liecina, ka izlietoto materiālu daudzums pārsniedz iepirkto.

Pamatojoties uz šiem datiem, ar vienkāršu aritmētisko aprēķinu nosaka izlietoto materiālu daudzumu:¹

[1.3]

$$\text{materiālu krājumi perioda sākumā} + \text{iepirkti materiāli} - \text{materiāli perioda beigās} = \text{izlietoti materiāli}^2$$

Aprēķini tiek izdarīti naturālās vienībās par katru materiālu pozīciju. Lai šo informāciju atspoguļotu finanšu grāmatvedības uzskaitē, naturālie lielumi, piemēram preču daudzumi, tonnas, kilogrami, izejvielu skaits, jāizsaka naudas mēritājā. "Gada pārskata likums" nosaka, ka krājumi jānovērtē atbilstoši to iegādes pašizmaksai.

Pēc tam, kad ir noteikta katra materiāla veida atlikuma vērtība un arī to izmaiņu vērtība, šos datus apkopo un kopējo summu atspoguļo finanšu grāmatvedībā.³

Ja materiālu vērtība ir palielinājusies, par palielinājumu sastāda grāmatojumu:

D Izejvielas un materiāli, 211X

K Izejvielu un materiālu iepirkšanas izdevumi, 711X

Materiālu krājumu samazinājumu iegrāmato ar pretēju ierakstu:

D Izejvielu un materiālu iepirkšanas izdevumi, 711X

K Izejvielas un materiāli, 211X

Darba autora viedoklis, ka abiem šiem kontiem var iekārtot sīkāku sadalījumu pa galvenajiem izejvielu, materiālu vai citu krājumu veidiem, atbilstoši katra sabiedrības darbības specifikai, piemēram, "Latvijas piena kombinātam" materiāls būtu tetra paku sagataves, dažādiem piena produktiem, piemēram kefīram viena, pienam cita, jogurtam vēl cita, katrai no sagatavēm varētu būt cits konts.

Ierakstot krājuma izmaiņas materiālu iepirkšanas kontā, tajā tieši tiek noteikta izlietoto

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 5. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 5. lpp

³ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 6. lpp

materiālu vērtība, kuru pārskata perioda beigās noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķinu kā izmaksas. Krājumu atlikumu samazinājumu vai palielinājumu var atspoguļot arī īpašā kontā "Pirkto krājumu izmaiņas" (7. gr operāciju konts): par atlikuma palielinājuma vērtību šis konts tiek kreditēts, par samazinājumu debetēts. Sastādot "Peļņas vai zaudējuma aprēķinu", jāņem vērā kā iepirkto izejvielu un materiālu vērtība, tā arī atlikumu izmaiņu kontā uzskaitītā summa. Darba autors var secināt, ka neatkarīgi no tā, vai krājumu atlikumu izmaiņas tiek atspoguļotas kontā "Izejvielu un materiālu iepirkšanas izdevumi" vai kontā "Krājumu izmaiņas" rezultātam ir jābūt vienādam.¹

Darba autors pievienojas viedoklim, ka viens no būtiskākajiem periodiskās uzskaites metodes trūkumiem ir tas, ka jebkurā laikā nevar iegūt detalizētu krājumu atlikumu sarakstu pēc nomenklatūras.²

Materiālu nepārtrauktās uzskaites metode paredz, ka bilances kontā "Izejvielas un materiāli" atspoguļo visu materiālu kustību kā saņemšanu, tā izlietošanu, turklāt jebkurā pārskata perioda brīdī var konstatēt krājumu atlikumus atbilstoši nomenklatūrai. Izniedzot materiālus ražošanas vajadzībām, to vērtību no krājumu konta (21XX kontu grupa) kredīta noraksta uz izmaksu uzskaites konta debetu (71XX kontu grupa), mainot tā nosaukumu, piemēram, "Izlietoto izejvielu un materiālu vērtība". Pārskata perioda beigās šo kontu slēdz un tajā uzskaitītās summas pārnes uz kontu "Peļņa vai zaudējumi" debetu.

Darba autors secina, ka nepārtrauktās uzskaites paņēmienam ir vairākas priekšrocības:

- 1) ir nodrošināta kontrole par materiālu saglabāšanu, ja notikusi krājumu samazināšanās dažādu negadījumu rezultātā, tad šos zudumus ir iespējams identificēt. Attiecīgi, lietojot periodisko uzskaiti, šādu materiālu samazinājums nereti tiek norakstīts uz ražošanas izmaksām vai realizēto preču pašizmaksu.
- 2) sabiedrības finansiālo rezultātu var aprēķināt par jebkuru laika periodu bez krājumu inventarizācijas. Izlietoto materiālu vērtību nosaka, pamatojoties uz materiālu izsniegšanas dokumentiem, tajos uzrādītos daudzumus izsaka naudas izteiksmē, lietojot kādu no novērtējuma metodēm.
- 3) ja periodiskajā uzskaitē inventarizācija ir obligāts priekšnoteikums, lai noteiktu izlietoto materiālu vērtību, tad nepārtrauktajā uzskaitē inventarizācijai ir tikai kontroles

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 6. lpp

² Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 87. lpp

nozīme, lai pārbaudītu krājumu uzskaites pareizību.¹

Krājumu periodiskās uzskaites (inventarizācijas) metodes galvenās priekšrocības:

- 1) nav nepieciešams iegādāties datortechniku, finanšu grāmatvedības un krājumu uzskaites datorprogrammas, piemēram "Apvārsnis", "Kentaurs", "Bilance";
- 2) krājumu novērtēšanu un inventarizācijas iespējams veikt pārdošanas cenās, krājumu atlikumus iegādes pašizmaksā novērtējot tikai finanšu grāmatvedības pārskatiem.²

Krājumu uzskaites periodiskās uzskaites inventarizācijas variants ir primitīvāks, jo nav iespējams kontrolēt krājumu izlietojumu atbilstoši sabiedrības darbības mērķiem. Šo metodi parasti izmanto nelielas sabiedrības, it īpaši tirdzniecības sabiedrībās, kuri nelieto krājumu uzskaites datorsistēmas, grāmatvedības programmas.³

Abu uzskaites variantu salīdzinājums tirdzniecības sabiedrībā:

Periodiskās inventarizācijas uzskaites metode:

- 1) preču iepirkšana tiek ieģrāmatota operāciju kontā "Preču iepirkšanas izdevumi";
- 2) kad ir notikusi preču pārdošana, grāmatvedībā atspoguļo tikai pārdošanas ieņēmumus, ieraksti par pārdoto preču vērtību netiek izdarīti;
- 3) krājumu atlikuma vērtība tiek noteikta ar inventarizācijas palīdzību;
- 4) pārdoto preču vērtību nosaka aprēķinu ceļā, no kopējās pārdošanai paredzētās preču vērtības atņemot beigu atlikuma vērtību.

Nepārtrauktās inventarizācijas uzskaites metode:

- 1) preču iepirkšana tiek ieģrāmatota krājumu kontā;
- 2) preču pārdošana tiek atspoguļota kā ieņēmumi (pārdošanas cenās) un vienlaicīgi no krājumu konta tiek norakstīta pārdoto preču pašizmaksa;
- 3) pārskata perioda beigās krājumu konta saldo norāda uz atlikumā esošo krājumu vērtību;
- 4) operāciju konta "Pārdoto preču vērtība" debeta apgrozījums norāda uz pārskata perioda pārdoto preču vērtību.⁴

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 9.lpp

² Ludboržs A. "Apgrozāmā kapitāla vadīšana nelielos uzņēmumos". Lietišķās informācijas dienests, Rīga 2007. 131.lpp

³ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 10. lpp

⁴ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 7. lpp

Darba autors ilustrē ar piemēru periodiskās inventarizācijas uzskaites metodi:

- Ja tiek veikta preču iegāde:

D Preču iepirkšanas izdevumi, 71XX

K Naudas līdzekļi, 26XX

- Ja tiek pārdotas preces:

D Naudas līdzekļi, 26XX

K Ieņēmumi no preču pārdošanas, 61XX

Darba autors ilustrē ar piemēru nepārtrauktās inventarizācijas uzskaites metodi:

- Ja tiek veikta preču iegāde:

D Gatavie ražojumi un preces pārdošanai, 213X

K Naudas līdzekļi, 26XX

- Ja tiek pārdotas preces:

D Naudas līdzekļi, 26XX

D Pārdoto preču vērtība 744X

K Ieņēmumi 61XX

K Gatavie ražojumi un preces pārdošanai, 213X

Darba autors secina, ka ne vienmēr krājumu izlietojums ir saistīts tikai ar ražošanas vajadzībām. Izejvielas, materiāli, preces tiek izlietotas arī citām vajadzībām, piemēram, ar sabiedrības attīstību saistītos pasākumos, kapitālajā celtniecībā, sociālajā infrastruktūrā, apbalvošanai, dāvanām, labdarības pasākumiem u.c.

Šo izlietojumu atspoguļo, pamatojoties uz attiecīgiem izsniegšanas dokumentiem. Ja materiālās vērtības tiek izlietotas pašā sabiedrībā, izlietojumu noformē ar iekšējiem dokumentiem: iekšējām pavadzīmēm vai norakstīšanas aktiem. Par materiālām vērtībām, kuras tiek izvestas no sabiedrības, ir jāizraksta nodokļu rēķins, pavadzīme. Jāņem vērā, ka vairumā gadījumu tas ir izlietojums, kas nav saistīts ar sabiedrības saimniecisko darbību, tāpēc budžetā ir jāatmaksā pie krājumu iegādes samaksātais pievienotās vērtības nodoklis (atskaitīts kā priekšnodoklis).

Pamatojoties uz attaisnojuma dokumentiem, tiek veikti ieraksti finanšu grāmatvedībā, krājumus norakstot uz attiecīgajiem izmaksu kontiem:

D Uzņēmuma attīstības izmaksas 111X vai

D Nepabeigto celtniecības objektu izmaksas, 124X,

K Norēķini par darba algu, 561X, vai

K Ar saimniecisko darbību nesaistītas izmaksas, 829X (dāvinājumi, sponsorēšana u.c.)

K Izejvielas un materiāli, 211X (preces)

Gadījumā, ja pirktu krājumu uzskaitē tiek veikta ar periodiskās inventarizācijas metodi, tad šādi identificētu izlietojumu var norakstīt arī no konta „Izejvielu un materiālu iepirkšanas izdevumi” kredīta, debetējot attiecīgo operāciju izmaksu kontu.¹

Darba autors secina, ka neatkarīgi no izvēlēta uzskaites varianta, materiālu uzskaitē finanšu grāmatvedībā jāpamato ar noliktavu uzskaites datiem. Noliktavu uzskaitē jāved par katru materiālu (preču) pozīciju, pa atbildīgiem glabātājiem. Materiālu saņemšanas operācijas no pirmdokumentiem ieraksta noliktavu uzskaites kartītēs vai citos informācijas nesējos. Ieraksti par saņemtiem materiāliem jāizdara ne tikai naturālā izteiksmē, bet jāuzrāda arī cena un kopējā iegādes vērtība. Šie dati nepieciešami, lai noteiktu izlietoto un arī atlikumā esošo krājumu pašizmaksu. Savukārt materiālu izlietojumu kartiņās vai datorizēti ieraksta: pie nepārtrauktās uzskaites varianta pamatojoties uz pirmdokumentiem, pie periodiskās inventarizācijas uzskaites varianta pamatojoties uz inventarizācijas datiem. Krājumu inventarizācija jāveic vismaz vienreiz gadā, lai noteiktu faktisko krājumu atlikumu un koriģētu starpību starp krājumu uzskaites datiem un inventarizācijas rezultātiem. Ja noliktavas uzskaites kartiņās vai citos materiālu analītiskās uzskaites reģistros datorizēti tiek sistemātiski atspoguļots materiālu izlietojums, tad pēc inventarizācijas datiem var noteikt materiālu pārpalikumu vai iztrūkumu. Pārpalikums var rasties divos gadījumos: tad, kad faktiski saņemtais materiālu daudzums lielāks par piegādātāja dokumentos uzrādīto, vai tad, kad faktiski izsniegts mazāk materiālu, nekā norādīts izsniegšanas dokumentos. Materiālu pārpalikums ir jāieraksta attiecīgajos analītiskās uzskaites reģistros. Sintētiskajā uzskaitē tā vērtība ir jāiegrāmato materiālu uzskaites konta debetā, korespondējot ar kādu no ieņēmumu kontiem.²

D Izejvielas un materiāli, 211X (preces)
K Citi ieņēmumi, 819X

Darba autors secina, ka materiālu iztrūkums, kā arī zudumi, var rasties: materiālus, preces, produkciju pārvadājot, glabājot, demonstrējot. Tā rezultātā var rasties fiziski defekti, vai var izbeigties realizācijas termiņš. Šādus zudumus var redzēt un tieši dokumentēt: sastādot materiālo vērtību norakstīšanas aktu, kurā bojātās vienības novērtē pašizmaksā, un uz norakstīšanas akta pamata izdara ierakstus kā analītiskajā uzskaitē (kartiņās), tā arī sintētiskajā uzskaitē (kontos). Cita veida zaudējumus var raksturot kā neparedzamus.

Materiālu (preču) zudumu un iztrūkumu uzskaitē ir atkarīga no tā, vai zudumu apmērs ir

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 11. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 11. lpp

normatīva robežās vai pārsniedz to. Katrā sabiedrībā, jābūt izstrādātam nolikumam par dabisko zudumu normām, kurā jānorāda, kādi zudumi attiecināmi uz dabiskajiem, un to normas. Zudumu normas var noteikt katrai materiālu (preču) nomenklatūras vienībai atsevišķi, tās var arī noteikt kā zudumu attiecību pret neto apgrozījumu vai iegādes pašizmaksu.¹

Darba autors var secināt, ka zudumus normatīva robežas attiecina uz ražošanas izmaksām, bet tirdzniecībā uz pārdoto preču pašizmaksu vai uz pārdošanas izmaksām.

Tos iegrāmato:

- D Materiālu izmaksas, 711X vai
- D Pārdoto preču pašizmaksa, 744X vai
- D Citi pārdošanas izdevumi, 765X
- K Izejvielas un materiāli, 211X (preces)

Ja materiālu (preču) iztrūkums pārsniedz apstiprināto normatīvu, tā vērtība iegādes pašizmaksā jāiegrāmato:

- D Materiālu (preču) virsnormatīvais iztrūkums, 719X
- K Izejvielas un materiāli, 211X (preces)

Par virsnormatīviem materiālo vērtību zudumiem ir jāatmaksā PVN priekšnodoklis, jo šīs vērtības nav izmantotas apliekamu darījumu veikšanai.

To iegrāmato:

- D Materiālu (preču) virsnormatīvais iztrūkums, 719X
- K Norēķini par PVN, 5721

Atsevišķos gadījumos materiālās vērtības ir jāpārceno. Gada pārskata likums nosaka, ka, ja krājumu faktiskā pašizmaksa ir augstāka par to tirgus cenām bilances sastādīšanas dienā, tie jānovērtē atbilstoši tirgus cenām.²

Krājumus nocenojot līdz to neto realizācijas vērtībai, ir jāpasastāda nocenošanas akts un par krājumu vērtības izmaiņām jāizdara ieraksti analītiskās uzskaites reģistros (noliktavu kartiņās). Ierakstus finanšu grāmatvedībā pamato ar grāmatvedības izziņu, par kopējo krājumu vērtības samazinājumu sastāda ierakstu:

- D Materiālu (preču) vērtības norakstīšana, 744X
- K Izejvielas un materiāli, 211X (preces)

Darba autors secina, ka materiālo vērtību norakstīšana līdz neto realizācijas vērtībai galvenokārt attiecas uz tirdzniecības sabiedrībām, bet var skart arī ražošanas sabiedrības.

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 12. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 13. lpp

Attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli ir jāņem vērā tāda nianse, ka par starpību starp krājumu pašizmaksu un jauno vērtību samaksātais priekšnodoklis nav jāmaksā.

Materiālu (preču) pārvērtēšanas rezultāti, kā arī virnormatīvo zudumu vērtība netiek ņemta vērā, nosakot uzņēmumu ienākuma nodokli un sastādot nodokļa deklarāciju, par šo summu apliekamais ienākums ir jāpalielina.¹

1.4. Nepabeigtā ražošana un ražošanas izmaksu uzskaitē

Ražošanas izmaksu uzskaitē sabiedrībā var izmantot vai nu integrēto, vai dalīto izmaksu uzskaites metodi.

Integrētais izmaksu uzskaites modelis:

Tajā izmantojot sabiedrības kontu plānu, tiek apvienota finanšu un ražošanas izmaksu uzskaitē, sagrupējot izmaksas pēc to rašanās jomām. Lai varētu aprēķināt gatavās produkcijas pašizmaksu, kontu plānā ir atvērti konti ražošanas pamatizmaksu uzskaitē pēc ražojumu veidiem un konti, kuros uzkrāj attiecīgās vispārīgās izmaksas, kuras pārskata perioda beigās (mēnesis, gads, ražošanas cikls) tiek sadalītas un pārgrāmatotas uz pamatizmaksu kontiem vai uz nepabeigtās ražošanas kontiem.²

Operāciju reģistrācija notiek ar divkāršo ierakstu:

Piemēram ražošanas strādniekiem aprēķināto algu ieģrāmato:

D Strādnieku algas, 721X

K Norēķini par darba algu, 561X

Savukārt ražotnes vadītājam aprēķināto darba algu ieģrāmato:

D Pārvaldes personāla un administratīvā personāla algas, 722X

K Norēķini par darba algu, 561X³

Dalītais izmaksu uzskaites modelis:

Tajā finanšu uzskaitē tiek pilnīgi atdalīta no izmaksu uzskaites pašizmaksas aprēķina vajadzībām. Šāds dalījums padara informāciju operatīvāku, jo finanšu grāmatvedībā var noteikt finansiālo rezultātu bez pašizmaksas kalkulācijas (salīdzinot ieņēmumus ar izmaksām, bet pie nosacījuma, ka nepabeigtās ražošanas un gatavās produkcijas krājumi novērtēti normatīvajā vai

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004.14. lpp

² Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 91. lpp

³ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 19. lpp

plāna pašizmaksā).¹

Finanšu grāmatvedībā ražošanas izmaksu uzskaitē ir paredzēti šādi konti:

Bilances konti 212X „Nepabeigtie ražojumi” vai 214X "Nepabeigtie pasūtījumi", kurus sadala sīkāk pēc produkcijas gatavības posmiem un operāciju 7. kontu grupa. Bilances kontā „Nepabeigtie ražojumi” nekādus ierakstus par ražošanas izmaksām neizdara, tajā parādās tikai nepabeigtās ražošanas atlikumi uz perioda sākumu un perioda beigām. Nepabeigtās ražošanas atlikuma izmaiņas palielinājumu vai samazinājumu pārskata perioda beigās ieģrāmato īpašā starpkontā „Nepabeigto ražojumu krājumu izmaiņas”.

Ja nepabeigtās ražošanas atlikums samazinājies, sastāda šādu ierakstu:

D Nepabeigtās ražošanas krājumu izmaiņas, 662X

K Nepabeigtie ražojumi, 212X

Savukārt nepabeigtās ražošanas palielinājumu ieģrāmato ar pretēju ierakstu. Nepabeigtās ražošanas atlikumus nosaka inventarizācijas ceļā. Inventarizācijas jāveic ar attiecīgo inženiertehnisko darbinieku līdzdalību, jo tikai tad var pareizāk noteikt tās apjomu un ieguldīto līdzekļu novērtējumu naudā. Inventarizācijas saraksts jā sastāda par konkrētu ražošanas struktūrvienību un pa izstrādājumu veidiem, un atsevišķiem pasūtījumiem. Šāda sīka detalizācija galvenokārt nepieciešama pašizmaksas aprēķinam, kamēr finanšu grāmatvedībā visi dati par nepabeigto ražošanu var tikt apkopoti vienā sintētiskās uzskaites kontā „Nepabeigtie ražojumi” vai arī kontā „Nepabeigtie pasūtījumi”.

Darba autors var secināt, ka iepriekš nosauktajos kontos ražošanas izmaksas netiek grāmatotas, tās tiek grupētas pēc to ekonomiskā satura un uzkrātas atbilstoša nosaukuma operācijas kontos. Operācijas konti jāizvēlās tā, lai tajos apkopotā informācija nodrošinātu visus nepieciešamos datus sabiedrības operatīvai vadībai un izmaksu kontrolei, kā arī peļņas vai zaudējumu aprēķina sastādīšanai.²

Pamatojoties uz 7. grupas kontos uzskaitītām summām, ņemot vērā nepabeigtās ražošanas izmaiņas, var noteikt kopējo ražotās produkcijas pašizmaksu. Pēc tam ņemot vērā gatavās produkcijas krājumu izmaiņas, nosaka pārdotās produkcijas pašizmaksu. Savukārt salīdzinot pārdotās produkcijas pašizmaksu ar pārdošanas ieņēmumiem, nosaka sabiedrības pamatdarbības peļņu vai zaudējumus: šos aprēķinus veic pārskata perioda beigās, kad tiek slēgti visi ieņēmumu un izmaksu, kā arī krājumu izmaiņu konti. Produkcijas pašizmaksas aprēķina secību var attēlot

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 20. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 21. lpp

šādi:

pārskata perioda ražošanas izmaksas

– nepabeigtās ražošanas palielinājums vai + nepabeigtās ražošanas samazinājums

= ražotās produkcijas pašizmaksa

gatavās produkcijas palielinājums vai + gatavās produkcijas samazinājums

= pārdotās produkcijas pašizmaksa¹

Var secināt, ka tādā veidā tieši no operāciju kontiem bez sarežģītiem papildu aprēķiniem iespējams noteikt sabiedrības finansiālo rezultātu. Šī shēma īpaši piemērotam sabiedrībām, kas darbojas dažādās pakalpojumu sfērās. Tās ir sabiedrības, kurās praktiski nav nepabeigtās ražošanas un gatavās produkcijas atlikumu vai arī šie krājumi ir nelieli.²

Materiālu iegāde ražošanas vajadzībām notiek ar pavadzīmēm, saņemot tos attiecīgajā noliktavā iegādes cenā, t.i., pirkšanas cenai pievienojot visus pieskaitījumus, transporta un citus ar to iegādi saistītos izdevumus un atskaitot piešķirtās atlaides. Saskaņā ar ražošanas kartēm, uzdevumiem vai citiem pirmdokumentiem, kas pamato materiālu faktisko izlietojumu.³

Piemēram, saņemti materiāli:

D Preču krājumi, 21XX

K Parāds piegādātājiem, 531X

D Norēķini par PVN 5721

K Parāds piegādātājiem, 531X

Var secināt, ka attiecībā uz tādu pakalpojumu saņemšanu, kuri skar ražošanu un kurus var uzreiz uz to attiecināt, tās var būt gan tiešās izmaksas, gan pieskaitāmie (vispārīgie) izdevumi, ko saskaņā ar sabiedrībā apstiprināto pašizmaksas aprēķināšanas kārtību iekļauj ražošanas pašizmaksā.⁴

Piemēram, saņemti pakalpojumi:

D Nepabeigtie ražojumi, 212X

K Parāds piegādātājiem, 531X

D Norēķini par PVN, 5721

K Parāds piegādātājiem, 531X

Visas izmaksas, kuras skar ražošanu un kuras var uzreiz uz to attiecināt, var būt gan tiešās izmaksas, gan pieskaitāmie (vispārīgie) izdevumi, kurus saskaņā ar sabiedrībā apstiprināto

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaite". LU, 2004. 23. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaite". LU, 2004. 24. lpp

³ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 92. lpp

⁴ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 92. lpp

pašizmaksas aprēķināšanas kārtību iekļauj ražošanas pašizmaksā.¹

Piemēram, aprēķināta darba alga:

D Nepabeigtie ražojumi, 212X
K Norēķini par darba algu, 561X

Darba devēja sociālās iemaksas:

D Nepabeigtie ražojumi, 212X
KNorēķini par darba devēja sociālajām iemaksām, 573X

Pamatlīdzekļu nolietojums:

D Nepabeigtie ražojumi, 212X
K Nolietojums, 129X

Var secināt, ka katra pārskata perioda beigās vai arī pārskata gada beigās, kad ir aprēķināta faktiskā pašizmaksa, sabiedrībā veic nepabeigto ražojumu un gatavās produkcijas atlikuma vērtības korekcijas:²

Piemēram, nepabeigtās ražošanas vērtības izmaiņas:

Samazinājums:

D Nepabeigto ražojumi vērtības izmaiņas, 662X
K Nepabeigtie ražojumi, 212X
Palielinājumu iegūstam ar pretēju darbību.

1.5. Gatavās produkcijas, nepabeigto pasūtījumu izmaksu uzskaitē

Gatavās produkcijas uzskaitē ir cieši saistīta ar ražošanas izmaksu uzskaiti. Kā zināms, izmaksu uzskaitē netiek lietots viens kopējs konts, bet izmaksas tiek apkopotas pēc izmaksu elementiem vairākos 7. grupas operācijas kontos.

Gatavās produkcijas uzskaitē iespējami divi varianti. Viens no tiem paredz, ka bilances kontā "Gatavie ražojumi" produkcijas kustība netiek parādīta, tajā fiksē tikai gatavās produkcijas atlikumu pārskata perioda beigās. Atlikumu izmaiņas (palielinājums vai samazinājums), ko nosaka inventarizācijas rezultātā, tiek ņemtas vērā, nosakot pārdotās produkcijas pašizmaksu. Ja gatavās produkcijas atlikums palielinājies, tas nozīmē, ka ne visa

¹ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 92. lpp

² Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 92. lpp

pārskata periodā saražotā produkcija pārdota. Turpretī tās atlikuma samazināšanās liecina, ka pārdotās vai citādi izlietotās produkcijas daudzums pārsniedz pārskata periodā saražoto. Grāmatvedībā krājumu izmaiņas atspoguļo kontā "Gatavās produkcijas krājumu izmaiņas". Pārskata perioda beigās šo kontu slēdz un tajā uzskaitītās summas ņem vērā, nosakot pārdošanas rezultātu.¹

Kontroli pār gatavās produkcijas kustību nodrošina noliktavu uzskaitē. To organizē līdzīgi materiālu uzskaitē. Katram produkcijas veidam atver analītisko kontu, manuāli vai elektronisku, kurā, pamatojoties uz iekšējām pavadzīmēm, atspoguļo produkcijas saņemšanu, savukārt, pamatojoties uz uzskaites preču pavadzīmēm rēķiniem, reģistrē pārdošanai izsniegtos produkcijas daudzumus. Pārskata perioda beigās pēc noliktavu uzskaites datiem nosaka katra produkcijas veida atlikumu naturālās vienībās. Vismaz reizi gadā jāveic gatavās produkcijas inventarizāciju, kurā nosaka tās faktiskos atlikumus un jāsalīdzina ar noliktavas uzskaites datiem. Lai iegūtu kopējo gatavās produkcijas krājumu vērtību, tad naturālie daudzumi jānovērtē naudā.²

Iepriekš raksturotā gatavās produkcijas uzskaites kārtība atbilst periodiskās uzskaites (inventarizācijas) metodes būtībai. Tātad, lietojot šo metodi, pārskata perioda laikā finanšu grāmatvedībā pašrazotās produkcijas kustību neatspoguļo, perioda beigās nosaka tās atlikumus un atlikumu izmaiņas ņem vērā, nosakot pārdotās produkcijas pašizmaksu.

Var secināt, ka lietojot nepārtrauktās uzskaites (inventarizācijas) metodi bilances kontā "Gatavie ražojumi" grāmato visu gatavās produkcijas kustību saņemšanu, izsniegšanu un arī norakstīšanu.³

Piemēram, par saņemto gatavo produkciju sastāda ierakstu:

D Gatavie ražojumi, 213X

K Gatavās produkcijas krājumu izmaiņas (operācijas konts), 661X

Savukārt pārdošanai izsniegto gatavo produkciju iegrāmato ar pretēju ierakstu:

D Gatavās produkcijas krājumu izmaiņas (operācijas konts), 661X

K Gatavie ražojumi, 213X

Darba autors var secināt, ka kontā "Gatavās produkcijas krājumu izmaiņas" debeta un kredīta apgrozījumi atspoguļo attiecību starp saražoto un pārdoto produkciju, un to ņem vērā, nosakot pārdošanas finansiālo rezultātu: sastādot peļņas vai zaudējumu aprēķinu pēc perioda

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 28. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 28. lpp

³ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 29. lpp

izmaksu metodes, augstākminētā konta saldo iekļauj aprēķinā kā atsevišķu posteni, bet sastādot aprēķinu pēc apgrozījuma izmaksu metodes pēc šiem datiem nosaka pārdotās produkcijas pašizmaksu.

Pašražoto produkciju izlieto arī citām vajadzībām, piemēram, savai infrastruktūrai, labdarības pasākumiem kā arī noraksta dažādu negadījumu rezultātā. Arī šo darījumu uzskaitē var lietot divus paņēmienus. Pēc viena no tiem produkcijas izlietojumu citām vajadzībām reģistrē tikai noliktavu uzskaitē (manuāli vai elektroniski). Pārskata perioda beigās, pamatojoties uz noliktavu uzskaites datiem, šo izlietojumu ieegrāmato bilances konta "Gatavie ražojumi" kredītā, debetējot attiecīgos izmaksu vai finansēšanas avotu kontus.¹

Piemēram, sociālās infrastruktūras vajadzībām izlietoto pašražoto produkciju ieegrāmato:

D Sociālās infrastruktūras izdevumi, 79XX
K Gatavie ražojumi, 213X

Ziemassvētku pasākumiem ziedoto pašražoto produkciju ieegrāmato:

D Ziedojumi un citas tamlīdzīgas izmaksas, 798X
K Gatavie ražojumi, 213X

Dažādu negadījumu (plūdu, zādzību u.c.) rezultātā norakstīto gatavo produkciju ieegrāmato:

D Gatavās produkcijas vērtības norakstījums, 744X
K Gatavie ražojumi, 213X

Darba autora viedoklis, ka tomēr jāņem vērā, ka, izlietojot produkciju citām vajadzībām, par tās vērtību budžetā ir jānomaksā pievienotās vērtības nodoklis. Un tas jā dara nekavējoties, kad notikusi attiecīgais darījums, nevis tikai gada beigās. Tāpēc lai nodrošinātu to, ka finanšu grāmatvedībā tiek savlaicīgi ieegrāmatotas visas pievienotās vērtības saistības, šādu darījumu reģistrēšanai ieteicamāks ir nepārtrauktās uzskaites paņēmieni. Kontu korespondence būs analogiska tai kāda tika norādīta pie pirmā uzskaites paņēmiena un veidojama atbilstoši operāciju darījumu saturam.²

Tā kā pie nepārtrauktā uzskaites paņēmiena finanšu grāmatvedībā tiek secīgi atspoguļota visa produkcijas kustība, tad pārskata perioda laikā tai ir jālieto pagaidu novērtējums, plānotajā pašizmaksā. Perioda beigās, kad ir aprēķināta produkcijas faktiskā pašizmaksa, nosaka tās novirzi no pagaidu novērtējuma un novirzes summu sadala uz tiem pašiem kontiem, kuros ieegrāmatots

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 30. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 30. lpp

produkcijas izlietojums. Daļu no novirzes summas var attiecināt uz gatavās produkcijas atlikumu.¹

Var secināt, ka nosakot gatavās produkcijas atlikuma novērtējumu bilancē ir jāvadās no zemākās vērtības principa. Tas nozīmē, ja pašražotās produkcijas pašizmaksa ir augstāka par zemākajām tirgus cenām, tad produkcijas atlikumi ir jāpārvērtē tirgus cenās. Tā kā tirgus cenas oficiāli netiek paziņotas, tad sabiedrībai pašai jāizvērtē esošā tirgus situācija un jānosaka cenas, par kurām attiecīgo produkciju varētu pārdot.²

Piemēram, gatavās produkcijas krājumu uzskaites vērtības samazinājumu atspoguļo ar šādu ierakstu:

D Gatavās produkcijas vērtības norakstījums, 744X

K Gatavā produkcija, 213X

Nepabeigtajos ražojumos, tāpat kā nepabeigtajos pasūtījumos, tiek ieguldīti līdzekļi. Tie ir izejvielas un materiāli, darba alga un sociālie maksājumi un citi izdevumi, kurus saskaņā ar sabiedrības pašizmaksas kalkulāciju iekļauj gatavo ražojumu ražošanas pašizmaksā.³

Nepabeigto pasūtījumu izmaksas aprēķina, attiecīgā pasūtījuma veikšanai izlietoto materiālu iegādes izmaksām pieskaitot citus izdevumus, kas tieši saistīti ar šo pasūtījumu (tiešos izdevumus darba algai un attiecīgos sociālo iemaksu atskaitījumus, kā arī tiešās izmaksas par pakalpojumiem, ko veikušas citas organizācijas vai privātpersonas). Šajās izmaksās var arī iekļaut noteiktu daļu no izmaksām, kas netieši saistītas ar attiecīgo pasūtījumu, ja šīs izmaksas attiecas uz to pašu periodu (pamatlīdzekļu remonta un ekspluatācijas izdevumi, pamatlīdzekļu nolietojums, nomas maksas un apdrošināšanas maksājumi, telpu uzturēšanas izdevumi, citu darbinieku darba algas u.t.t.).

Nepabeigtās ražošanas izmaksu uzskaitē izmantojama periodiskās inventarizācijas uzskaites metodi. Atlikumu novērtēšanas biežumu nosaka sabiedrības nepabeigto ražojumu un pasūtījumu novērtēšanas Nolikums. Pārskata gada beigās pirms gada pārskata sastādīšanas sabiedrība veic nepabeigto projektu izmaksu inventarizāciju, novērtējot to izpildes iespējamību. Šo inventarizāciju veic ar attiecīgo ražošanas speciālistu līdz dalību, lai precīzāk un pareizāk noteiktu nepabeigtās ražošanas apjomu un ieguldīto līdzekļu novērtējumu naudā. Ja objektīvu iemeslu dēļ kādu projektu nav iespējams pabeigt, to noraksta izdevumos pārskata periodā.⁴

¹ Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 31. lpp

² Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 32. lpp

³ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 96. lpp

⁴ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 96. lpp

Piemēram, vērtības palielinājums tiek ieģrāmatots:

Nepabeigtie ražojumiem:

D Nepabeigtie ražojumi, 212X

K Nepabeigto ražojumu krājumu un vērtības izmaiņas 662X

Nepabeigtiem pasūtījumiem:

D Nepabeigtie pasūtījumi, 214X

K Nepabeigto pasūtījumu atlikumu un vērtības izmaiņas, 663X

Vērtības samazinājumam ir pretēji grāmatojumi.

1.6. Uzskaitē avansu maksājumiem par precēm

Krājumu uzskaites kontu grupā ir atsevišķs konts avansa maksājumiem par apgrozāmajiem līdzekļiem, kuriem nav krājumu uzskaitē paredzēto kontu iezīmju tas ir norēķina attiecību uzskaites konts. Šajā grupā tas iekļauts tāpēc, ka par konta debetā uzrādītajām summām sabiedrība nesaņems naudu, bet gan materiālās vērtības, tāpēc šim kontam ir cita likviditātes pakāpe salīdzinājumā ar pārējiem norēķinu uzskaites kontiem.¹

Darba autors secina, ka norēķiniem par avansa maksājumiem ir līdzīgs grāmatojums kā citiem aktīvu norēķinu uzskaites kontiem: debetā grāmato pārskaitīto avansa summu, kredītā šo summu dzēšanu līdz ar piegādes saņemšanu, vai piegādātāja atmaksāto avansu, ja piegāde nav notikusi. Ja, pieņemot pasūtījumu, no pircēja tiek saņemts avansa maksājums, bet pasūtītās preces vēl izgatavojamas vai nopērkamas no trešās personas, lai tās piegādātu pircējam, tad pārdevējs ieņēmumus uzskaita tikai pēc tam, kad pasūtījums izpildīts (preces piegādātas pircējam).²

Grāmatvedības ieraksti avansu maksājumu uzskaitē, piemēri:

Samaksājot avansu:

D Avansa maksājumi par precēm, 219X

K Naudas līdzekļi, 26XX

Saņemot avansu:

D Avansa maksājumi par precēm, 219X

K Norēķini ar piegādātājiem, 531X

¹ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 98. lpp

² Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 33. lpp

Norēķinoties par avansu:

D Norēķini ar piegādātājiem, 531X

K Avansa maksājumi par precēm, 219X

Ja šajos kontos darījumi notiek ārvalstu valūtā un ja pārskata perioda beigās tajos paliek atlikumi, tie saskaņā ar spēkā esošo LR likumdošanu ir jāpārvērtē pēc pēdējās gada darba dienas Latvijas Bankas kursa. Ja sabiedrībā norēķinu atlikumus valūtā uzskaita pēc vēsturiskā kursa, nākamā pārskata pirmajā dienā šo pārvērtējumu anulē, pārgrāmatojot atpakaļ.¹

Valūtas kursa svārstības pārskata perioda beigās, veicot valūtas atlikumu pārrēķinu pārskata gada pēdējā dienā:

Piemēram, peļņa tiek ieģrāmatota:

D Avansa maksājumi par precēm, 219X

K Ienākumi no valūtas kursa paaugstināšanās, 815X

Zaudējumi:

D Zaudējumi no valūtas kursa pazemināšanās, 825X

K Avansa maksājumi par precēm, 219X

VID metodiskajos materiālos "Par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk PVN) aprēķināšanas un uzskaites kārtību avansa maksājumiem" ir rakstīts:

Ja atlīdzība par preču piegādi (pakalpojumu sniegšanu) ir saņemta pirms preču nosūtīšanas (pakalpojumu sniegšanas), preču piegāde (pakalpojumu sniegšana) ir notikusi.

Saņemot atlīdzību par precēm vai pakalpojumiem avansā, izrakstītajā nodokļa rēķinā aprēķinātais nodoklis maksājams budžetā tajā taksācijas periodā, kad saņemts avanss

Avansa saņēmējs – preču piegādātājs (pakalpojumu sniedzējs) – par avansa maksājumu izrakstītajā nodokļa rēķinā aprēķināto PVN uzskaita, piemēram:

D Nauda, 26XX

K No pircējiem saņemtie avansi, 231X

K Norēķini par PVN, 5721

Var secināt, ka piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, par kuriem saņemts avanss saskaņā ar nodokļu rēķinu, avansa saņēmējs – preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs – izrakstītajā nodokļa rēķinā aprēķināto PVN uzskaita, piemēram:

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 98. lpp

D Pircēju un pasūtītāju parādi, 231X
K Saimnieciskās darbības ieņēmumi, 611X
K Norēķini par PVN, 5721

Vienlaikus uzskaita saņemtā avansa izlietojumu un pārgrāmato iepriekš konta “Norēķini par pievienotās vērtības nodokli” kredītā uzskaitīto PVN, piemēram:

D No pircējiem saņemtie avansi, 521X
D Norēķini par PVN, 5721
K Pircēju un pasūtītāju parādi, 231X

Var secināt, ka nodokļa rēķinos norādītās nodokļu summas kā priekšnodokli atskaita pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas avansā:

Avansa maksātājs – preču pircējs (pakalpojumu saņēmējs) – par avansa maksājumu saņemtajā nodokļa rēķinā norādīto un samaksāto PVN iegrāmato kā priekšnodokli, piemēram:

D Avansa maksājumi, 521X
D Norēķini par PVN, 5721
K Nauda, 26XX

Saņemot preces vai pakalpojumus, par kuriem samaksāts avanss saskaņā ar nodokļu rēķinu, avansa maksātājs – preču vai pakalpojumu saņēmējs – saņemtajā nodokļa rēķinā norādīto PVN uzskaita, piemēram:

D Saimnieciskās darbības izmaksas 7. kontu grupa vai Krājumi, 21XX
D Norēķini par PVN, 5721
K Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem, 531X

Vienlaikus uzskaita samaksātā avansa izlietojumu un pārgrāmato iepriekš konta “Norēķini par pievienotās vērtības nodokli” debetā uzskaitīto PVN, piemēram:

D Parādi piegādātājiem un darbuzņēmējiem, 531X
K Avansa maksājumi, 219X
K Norēķini par PVN, 5721

Darba autors var secināt, ka, ja avansa maksātājs – preču pircējs vai pakalpojumu saņēmējs – pieprasa atmaksāt par nesaņemtajām precēm vai pakalpojumiem samaksāto avansa summu vai tās daļu, par kuru tas ir saņēmis nodokļa rēķinu un iegrāmatojis PVN, tad avansa saņēmējs – preču piegādātājs (pakalpojumu sniedzējs) – PVN koriģēšanai izraksta nodokļa kredītrēķinu, kurā norāda nodokļa rēķinam noteiktos rekvizītus.

Darba autors var secināt, ka avansa saņēmējs – preču piegādātājs vai pakalpojumu

sniedzējs – izrakstītajā nodokļa kredītrēķinā aprēķināto atmaksājamo PVN summu uzskaita konta “Norēķini par pievienotās vērtības nodokli” debetā, koriģējot iepriekš ieģrāmatoto par saņemto avansu aprēķināto PVN.

Darba autors var secināt, ka avansa maksātājs – preču pircējs pakalpojumu saņēmējs – saņemtajā nodokļa kredītrēķinā norādīto PVN summu uzskaita konta “Norēķini par pievienotās vērtības nodokli” kredītā, koriģējot kā priekšnodokli iepriekš ieģrāmatoto par avansu samaksāto PVN.¹

¹ VID metodiskajos materiālos "Par pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un uzskaites kārtību avansa maksājumiem" www.vid.gov.lv

2. DEBITORU UZSKAITE

2.1. Pircēju un pasūtītāju parādu uzskaitē

Tāpat kā krājumu definīcijas, arī debitoru definīcijas dažādos literatūras avotos ir formulētas dažādi:

- Debitoru parādi ir aktīvi, kas saistīti ar juridiskām tiesībām nākotnē saņemt ekonomiskos labumus no juridiskām un privātām personām.¹
- Debitori ir fiziskas vai juridiskas personas, kas aizņemas vai ir aizņēmušās naudu vai kādu materiālu vērtību.²
- Debitori tās ir juridiskas un fiziskas personas, kas ir sabiedrības parādnieki.³
- Debitori ir sabiedrības parādnieki visā savā daudzveidībā.⁴

Diplomdarba autoram vispiemērotākā debitoru definīcija šķiet – debitori ir fiziskās un juridiskās personas, kuras ir parādā sabiedrībai. Debitoru parādi jeb prasības ir šo personu parādi sabiedrībai. Debitoru parādi ir sabiedrības līdzekļi, kuri uz laiku ir nodoti lietošanā citai personai jeb debitoram. Parasti sabiedrības debitori ir pircēji un pasūtītāji. Grāmatvedības bilancē debitoru parādu atspoguļo tās aktīvā apgrozāmo līdzekļu sastāvā.

Debitoru parādi rodas pārdodot produkciju vai pakalpojumus un nesaņemot tūlītēju samaksu par to, aizdodot savus līdzekļus meitas sabiedrībām, saistītajām sabiedrībām vai citām sabiedrībām, gadījumos, kad uzņēmējsabiedrības dibināšanas brīdī vai pamatkapitāla palielināšanas brīdī nav iemaksāta pilna parakstītā kapitāla summa un citos gadījumos, kad rodas debitoru parāds.⁵

Gada pārskatu likuma 37.pants nosaka, ka debitoru parādu atlikumi bilancē jāparāda atbilstoši attaisnojuma dokumentiem un ierakstiem grāmatvedības reģistros, un tiem jābūt saskaņotiem ar pašu debitoru uzskaites datiem bilances datumā. Strīda gadījumos atlikumi bilancē jāuzrāda atbilstoši grāmatvedības datiem. Debitoru parādiem, kuru saņemšana tiek apšaubīta, apšaubāmās summas apmērā veido uzkrājumus nedrošiem parādiem. Debitoru parādu

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011.111.lpp

² **Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A.** "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 182. lpp

³ **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 34. lpp

⁴ **Grebenko M.** "Grāmatvedība, Ceturtais izdevums, pirmā daļa". Rīga, Adrems, 2000. 70.lpp.

⁵ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 111.lpp

atlikumi bilancē jāparāda neto vērtībā, kas aprēķināta, no šo parādu uzskaites vērtības atbilstoši grāmatvedības datiem atskaitot nedrošiem parādiem izveidoto uzkrājumu atlikumus. Gada pārskata pielikumā ir jādod nedrošiem parādiem izveidoto uzkrājumu apjoma pamatojums. Ja parāds uzskatāms par bezcerīgu (zaudētu bez cerībām to kādreiz atgūt), tas attiecīgi jānoraksta no nedrošiem parādiem izveidotajiem uzkrājumiem vai jāiekļauj zaudējumos.

Gada pārskatu likuma 17. pants 2. punkts noska: Katram debitoru parādu postenim bilancē atsevišķi norāda summas, kas saņemamas gada laikā un kas saņemamas vēlāk nekā gada laikā pēc bilances datuma.

Var secināt, ka debitoru sastāvs atspoguļojas Gada pārskatu likuma 10. pantā:

Debitori:

- Pircēju un pasūtītāju parādi;
- Radniecīgo sabiedrību parādi;
- Asociēto sabiedrību parādi;
- Citi debitori;
- Neiemaksātās daļas sabiedrības kapitālā;
- Īstermiņa aizdevumi akcionāriem vai dalībniekiem un vadībai;
- Nākamo periodu izmaksas;
- Uzkrātie ieņēmumi.

Pircēju un pasūtītāju parādi ir visbiežāk lietotais debitoru postenis bilancē. Šajā postenī atspoguļo un atbilstošajos kontos uzskaita visus pircēju un pasūtītāju parādus, kuri izveidojušies, pārdodot preces, darbus vai pakalpojumus, bet uzreiz nesaņemot atlīdzību par tiem.¹

Atbilstoši uzkrāšanas un saskaņošanas principam, par pārdošanas momentu tiek atzīts brīdis, kad produkcijas vai preces valdījuma un lietošanas tiesības pāriet pircējam neatkarīgi no tā, vai samaksa saņemta vai nē. Līdz ar produkcijas nodošanu pircējam, par to pienākošā samaksa jāuzskaita kā ieņēmumi. Ieņēmumu uzskaiti kārtoti 6. grupas kontos, nepieciešamības gadījumā detalizējot to pa atsevišķiem darbības virzieniem, pa produkcijas veidiem, pēc aplikšanas ar nodokļiem. Jāatcerās, ka pievienotās vērtības nodokli ar kuru tiek aplikta produkcijas (preču) pārdošana, ieņēmumos neskaita. Pamatdokuments pārdošanas noformēšanai ir stingrās uzskaites preču pavadzīme rēķins.²

¹ Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., Svarinska A. "Finanšu grāmatvedība". SIA Izglītības soļi, Rīga 2004. 104. lpp

² Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 35. lpp

Lai sistematizētu datus par nosūtīto produkciju un izpildītajiem darbiem, tad šim nolūkam grāmatvedībā iekārto reģistru "Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem". Tajā vispirms no iepriekšējā perioda uzskaites reģistra pārnes datus par neapmaksātiem rēķiniem uz perioda sākumu. Pēc tam ieraksta visas produkcijas nosūtīšanas vai pakalpojumu sniegšanas operācijas darījumus norādot preču vai pakalpojumu saņēmēja nosaukumu, preču pavadzīmes nummuru, kopējo izrakstītā rēķina summu, tai skaitā preču (pakalpojumu vērtību) un PVN summu.

Šajā reģistrā izdara atzīmes par rēķinu apmaksu vai preču atgriešanu. Pārskata perioda beigās atkārtoti nosaka neapmaksāto rēķinu atlikumus.¹ Reģistru parasti veido vienam mēnesim, bet mazākas sabiedrības var veidot ceturksnim vai pat gadam.

Kad beidzās pārskata periods, par kopējo izrakstīto rēķinu summu sastāda šādu grāmatojumu:

D Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem, 231X
K Ieņēmumi 621X
K Norēķini par PVN, 5721

Vienlaicīgi tiek ieģrāmatota norakstītā pašizmaksa pārdotajai produkcijai:

D Izdevumi pārdotās produkcijas norakstīšanai pašizmaksā, 76XX
K Gatavā produkcija un preces pārdošanai, 213X

Kā redzams no iepriekšējiem grāmatojumiem, Latvijas budžetā iemaksājamais PVN tiek noteikts no summām, kas aprēķinātas par nosūtītajām precēm, sniegtajiem pakalpojumiem.

Gadās, ka pircējs vēlas atgriezt tam jau nosūtīto produkciju, par kuru vēl nav veikta samaksa, tad ir jāsamazina pircēja parāds, ieņēmumi un PVN maksājumi budžetā.

Šo operāciju veic šadi:

D Ieņēmumi, 6XXX
D Norēķini par PVN, 5721
K Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem, 231X

Vienlaicīgi tiek ieģrāmatota produkcijas atgriešana pārdošanas brīdī norakstītajā pašizmaksā:

D Gatavā produkcija un preces pārdošanai, 213X
K Izdevumi pārdotās produkcijas norakstīšanai pašizmaksā, 76XX

Sabiedrība pircējiem un pasūtītājiem var piešķirt atlaides, kas samazina par pirkumu vai pakalpojumu maksājamo summu.

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 36. lpp

Pastāv dažādas atlaides:

- **Skonto** ir tirdzniecības atlaide, ko sniedz pārdevējs par to ka pircējs norēķināsies noteiktā laikā. Atlaides un samaksas termiņa nosacījumi tiek ierakstīti reiķinā.
- **Rabats** ir tirdzniecības atlaide, ko sniedz pārdevējs par to, ka pircējs iepērk preces vairumā, vai, ja pircējs ir pastāvīgs klients, vai arī kāda cita iemesla dēļ. Rabatu parasti neuzskaita, piemēram, pensionāriem pirmsdienā ir 10% atlaide par pakalpojumiem.
- **Bonuss** atlaidi piešķir par noteiktu realizācijas apjomu sasniegšanu, piemēram, pērc par 500 Ls un preci piegādās par velti, vai pērc 3 maksā par 2. Tā ir sava veida prēmija, kuru pircējam piešķir bezmaksas, preču (pakalpojumu) vai naudas veidā.¹

VID metodiskajos materiālos "Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un uzskaites kārtība piemērojot ieņēmumus samazinošas atlaides" ir norādīts, ka:

Preču piegādēm (pakalpojumu sniegšanai), piemērojot ieņēmumu samazinošas atlaides, darījuma vērtību nosaka, ievērojot atlaides apmēru.

Ja atlaides piešķir, izpildot zināmus samaksas vai citus nosacījumus, piemēram, kā procentus no pārdošanas cenas, cenas samazinājumu par lielām preču partijām, pirkumiem lielos apjomos, rēķina tūlītēju vai ātrāku samaksu u.tml., un pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) rēķina izrakstīšanas brīdī nav zināms vai preču pircējs (pakalpojumu saņēmējs) tos izpildīs, apliekamā persona nodokļa rēķinu izraksta par pilnu piegādāto preču (sniegto pakalpojumu) vērtību.

Preču piegādātājs (pakalpojumu sniedzējs), piešķirtās atlaides uzskaita ieņēmumus samazinošā kontrpasīvā uzskaites kontā „Piešķirtās atlaides”.

Preču pircējs (pakalpojumu saņēmējs) saņemtās atlaides uzskaita izdevumus samazinošā kontraktīvā uzskaites kontā „Saņemtās atlaides”.

Pircēju parādu atlikumi bilancē jāuzrāda atbilstoši attaisnojuma dokumentiem un ierakstiem uzskaites reģistros. Tiem jābūt saskaņotiem ar pircēju uzskaites datiem.

Piemēram, atlaidi uzskaita:

Pircēja grāmatvedībā :

K Saņemtās atlaides, 713X (izmaksu samazinoša)

Pārdevēja grāmatvedībā:

D Ieņēmumus samazinošas atlaides , 64XX debetā

Ja piešķirtās atlaides ir atskaitītas no piegādāto preču vai sniegto pakalpojuma cenas (vienas

¹ **Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A.** "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka. SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 183. lpp

vienības vērtība bez nodokļa), tad tās nodokļa rēķinā neuzrāda.

Preču pircējs (pakalpojumu saņēmējs) preču iegādes (pakalpojumu saņemšanas) ES teritorijā PVN koriģēšanu sakarā ar atlaides saņemšanu uzskaita, piemēram:

D Norēķini ar piegādātājiem un darbuņēmējiem, 531X
K Saņemtās atlaides, 64XX

PVN summu, kas aprēķināta uz saņemtā preču piegādātāja (pakalpojumu sniedzēja) izrakstītā kredītrēķina pamata par piešķirto atlaidi, uzskaita kā aprēķināto nodokli, piemēram:

D Pievienotās vērtības nodoklis par saņemtajām precēm un pakalpojumiem, 572X
K Norēķini par pievienotās vērtības nodokli, 5721

Tajā pašā taksācijas periodā PVN summu, kas aprēķināta uz saņemtā preču piegādātāja (pakalpojumu sniedzēja) izrakstītā kredītrēķina pamata par piešķirto atlaidi pārgrāmato kā priekšnodokli, piemēram:

D Norēķini par PVN, 5721
K Pievienotās vērtības nodoklis par saņemtajām precēm un pakalpojumiem 572X¹

Darba autors var secināt, ka pārdodot preces vai pakalpojumus ar vēlāku samaksu, pastāv iespēja, ka pircējs par to nesamaksās. Tādēļ pircēju parādi periodiski jānovērtē pēc to drošuma. Obligāti to vajadzētu darīt pirms gada pārskata sastādīšanas. Debitoru parādus var iedalīt divās grupās:

Bezcerīgie parādi ir parādi, kuri ar tiesas lēmumu vai cita veida dokumentu apliecina, ka, lai gan veikti visi pasākumi tā atgūšanai, parāds nekad netiks atmaksāts. Šajā gadījumā veic grāmatojumu:

D Izdevumi no bezcerīgo parādu norakstīšanas, 829X
K Attiecīgā debitora parādu konts, 23XX

Šaubīgie parādi ir parādi, kuri, iespējams, tuvākajā nākotnē vēl tiks samaksāti, kaut gan parāda termiņš jau ir beidzies. Šajā gadījumā veic šādus grāmatojumus:

D Šaubīgo debitoru parādi, 23XX
K Attiecīgā debitora parādu konts, 23XX
D Izdevumi uzkrājumiem šaubīgajiem debitoru parādiem, 829X
K Uzkrājumi šaubīgajiem debitoru parādiem, 431X

Var secināt, ka nesaņemto pircēju parādu norakstīšana iespējama divējādi norakstot tieši

¹ VID metodiskie materiāli "Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un uzskaites kārtība piemērojot ieņēmumus samazinošas atlaides". www.vid.gov.lv

zaudējumos vai norakstot tos no iepriekš izveidotiem uzkrājumiem. Metodiski pareizāks ir otrais uzskaites variants.

Sastādot finanšu pārskatu, pircēju un pasūtītāju parādi ir jāuzrāda neto vērtībā, bez šaubīgajiem parādiem. Tātad, lai bilancē saglabātu līdzsvaru, bilancē neuzrāda arī šim mērķim izveidotos uzkrājumus.¹

Izveidotos uzkrājumus pakāpeniski izlieto nākamo periodu laikā, no tiem norakstot pircēju un pasūtītāju parādus, kuri atzīti par bezcerīgiem. Ja tomēr šo uzkrājumu summa nav pietiekama, lai norakstītu bezcerīgo parādu attiecīgajā periodā, tad uzkrājumu kontā var rasties debeta atlikums, ko dzēš, veicot koriģējošus ierakstus perioda beigās. Savukārt, ja kāds no šaubīgajiem debitoriem tomēr atdod parādu, tad veic šādu grāmatojumu:

D Naudas līdzekļi, 26XX
K Debitori, 23XX

Izveidotos uzkrājumus koriģē tikai pārskata perioda (mēnesis, ceturksnis, gads) beigās, ņemot vērā no jauna radušos situāciju:

- ja uzkrājumu konta atlikums ir lielāks nekā šaubīgie debitoru summa, tad starpību ieskaita ieņēmumos;
- ja mazāka, tad uzkrājumu kontu papildina un starpību ieskaita izmaksās.

Darba autors secina, ka atsevišķos gadījumos var būt tā, ka debitoru parāds tiek norakstīts kā bezcerīgs, jo sabiedrība vairs necer kādreiz saņemt samaksu un tādēļ pārtraucis parāda piedziņu, tomēr ir neliela varbūtība, ka šis parāds kādreiz varētu tikt daļēji samaksāts. Pamatojums šādam viedoklim ir citu šī paša parādnieka kreditoru vai valsts institūciju aktivitātes. Šādos gadījumos informāciju par norakstīto bezcerīgo parādu kopā ar attaisnojuma dokumentiem patur kontrolē līdz laikam, kamēr nenoteiktība izzūd vai kamēr iestājas prasības noilgums. Ja tiek saņemta agrāk norakstīta bezcerīga parāda summa (pilnīgi vai daļēji), to iegrāmato kā ieņēmumus.

Uz izmaksu rēķina izveidotie uzkrājumi samazina sabiedrības peļņu toties apliekamais ienākums netiek samazināts. Savukārt, ja izveidotie uzkrājumi taksācijas perioda beigās, salīdzinot ar iepriekšējo periodu, tiek samazināti, tad attiecīgi ir jāsamazina arī apliekamais ienākums.²

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 41. lpp

² Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 42. lpp

2.2. Radniecīgo un asociēto (saistīto) sabiedrību parādu uzskaitē

Radnieciskā sabiedrība, tā ir sabiedrība, kura attiecībā pret sabiedrību, kas sastāda gada pārskatu, ir vai nu meitas, vai mātes sabiedrība. Savukārt meitas sabiedrība ir sabiedrība, kuras kapitāls vairāk kā 50% apmērā pieder mātes sabiedrībai. Asociētā sabiedrība ir tāda sabiedrība, kas atrodas citas sabiedrības būtiskā ietekmē, kura tiek nodrošināta ar ne mazāk kā 20, bet ne vairāk kā 50 procentiem no akcionāru vai dalībnieku balstiesībām šajā sabiedrībā.¹

Radniecīgo (saistīto) sabiedrību parādi atspoguļo mātes vai meitas sabiedrības īstermiņu debitoru parādus. Asociēto (saistīto) sabiedrību parādi atspoguļo asociēto sabiedrību īstermiņa debitoru parādus.

Grāmatveži praksē pielietojot 24. Starptautisko grāmatvedības standartu "Informācijas atklāšanas par saistītām pusēm" piemēro, lai:

- 1) idnetificētu saistīto pušu attiecības un darījumus;
- 2) identificētu savstarpējos atlikumus starp sabiedrību un ar to saistītajām pusēm;
- 3) noteiktu kādu informāciju jāatklāj.

Saskaņā ar šo grāmatvedības standartu saistīto pušu darījumi un atlikumi ar citām grupas sabiedrībām jāatklāj sabiedrību finanšu pārskatos, bet sagatavojot koncerna konsolidētos pārskatus, tie jāizslēdz.

Var secināt, ka atbilstoši grāmatvedības informācijas lietotāju interesēm finanšu pārskatos norēķinus ar saistītajiem, t.i., radniecīgajām un asociētajām sabiedrībām uzrāda atsevišķi, ko arī ir nosaka Gada pārskata likuma 10. pants. uzskaitē izmantojot kontus 232X "Radniecīgo sabiedrību parādi" un 233X "Asociēto sabiedrību parādi"

Šo sabiedrību debitoru parādi rodas, pārdodot tiem savu preci vai pakalpojumus un nesaņemot par to samaksu, kā arī aizdevumu rezultātā, arī var būt cita veida darījumi.

Kontu atlikumi atspoguļo neatmaksāto parādu summas, un tajās ietver arī procentus, kuru saņemšanas termiņš ir pienācis (korespondējot ar kontu "Procenta ieņēmumi"). Savukārt procenti, kas tiek aprēķināti par noteiktu laika periodu, bet kuru saņemšanas termiņš vēl nav pienācis, ir jāiegrāmato kontā "Uzkrātie ieņēmumi"²

Darījumos ar šādiem saistītām sabiedrībām jāievēro likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12. pants, kas paredz, ka nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, kuru

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 43. lpp

² Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 43. lpp

veido no pamatlīdzekļu vērtības starpība, kas rodas, ja pamatlīdzekļi par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdoti ar sabiedrību saistītām personām vai saistītai sabiedrībai, saistītām ārvalstu sabiedrībām vai komercsabiedrībām, kuras ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa vai kuras izmanto citos Latvijas Republikas likumos noteiktās uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaides vai atvieglojumus.

2.3. Citu debitoru uzskaitē

Bilances postenī "Citi debitori" atspoguļojamas šādas prasības:

- 1) norēķini ar debitoriem par darījumiem, kas nav sabiedrības pamatdarbība;
- 2) norēķini ar darbiniekiem par izsniegtajām norēķinu summām un īstermiņa aizdevumiem;
- 3) budžetā pārmaksātie un avansā samaksātie nodokļi;
- 4) norēķini par avansā saņemto un avansā samaksāto PVN u.tml.

Norēķiniem ar citiem debitoriem sabiedrībās parasti izmanto kontu grupu 235X "Norēķini ar citiem debitoriem".¹

Šo debitoru sastāvs ir ļoti daudzveidīgs, tāpēc katram no tiem ir jāatver sintētiskās uzskaites konts, un, lai varētu kontrolēt katra atsevišķa darījuma norēķinu stāvokli, jānodrošina arī analītiskā uzskaitē.

Uzskaites konti varētu būt:

- aizdevumi citām sabiedrībām, 2351;
- norēķini par nenoskaidrotām summām, 2352;
- ķīlas naudas un garantijas, 2353;
- darbiniekiem izsniegtie avansi, 2354 u.c.

Aizdevumu operāciju uzskaitē praktiski neatšķiras no aktīvu kontu uzskaites shēmas, piemēram:

D Izsniegtā aizdevumu summa, 2351
K Naudas līdzekļi, 26XX

Nenoskaidrotas summas sabiedrību saimnieciskajā darbībā gadās reti, bet tomēr, ja

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 122.lpp

bankas norēķinu kontā ienāk nauda, kuras izcelsmes noskaidrošanai nepieciešams laiks, tad uzskaitē ir šāda.

Piemēram, norēķinu kontā ieskaita nenoskaidrotu naudas summu:

D Norēķinu konts bankā, 262X
K Norēķini par nenoskaidrotām summām, 2352

Nepareizi ieskaitītā nauda atgriezta:

D Norēķini par nenoskaidrotām summām, 2352
K Norēķinu konts bankā, 262X

Ja ienākusī nauda pēc noskaidrošanas ir attiecināma uz pircēju samaksu:

D Norēķini par nenoskaidrotām summām, 2352
K Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem, 231X

Pēc šo summu noskaidrošanas sabiedrības grāmatvedībā sagatavo grāmatvedības izziņu, kurā apraksta visu darījuma noskaidrošanas gaitu, pievienojot tai attaisnojuma dokumentus.¹

Var secināt, ka saņemot pakalpojumu ķīlas naudas un garantijas naudas iemaksas tiek pieprasītas, par kāda ar šo pakalpojumu saistīta mehānisma vai iekārtas saņemšanu lietošanā. Pēc līguma pārtraukšanas vai izbeigšanās un saistību izpildes ķīlas vai garantijas nauda tiek atgriezta atpakaļ.

Konta analītiskā uzskaitē jāiekārto par katru no samaksātajām summām (manuāli vai elektroniski), kā arī jābūt informācijai par šo summu iemaksas noteikumu termiņiem.

Piemēram, samaksāta ķīlas vai garantijas nauda:

D Ķīlas naudas un garantijas, 2353
K Naudas līdzekļi, 26XX

Saņemot atpakaļ ķīlas naudu grāmatojums ir pretējs.

Ieskaitījums izdevumos, ja zūd parāda saistības:

D Apgrozāmo līdzekļu vērtības norakstīšana, 744X
K Ķīlas naudas un garantijas, 2353

Norēķini par prasībām pret personālu norāda visas prasības pret sabiedrības darbiniekiem, kuras izveidojušās sabiedrības saimnieciskajā darbībā. Visbiežāk sastopamie norēķini ir par saņemtajiem avansiem, kas tiek izsniegti dažādos gadījumos, piemēram:

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 123.lpp

- lai apmaksātu dažādus pakalpojumus;
- lai iegādātos saimniecības preces;
- lai segtu komandējuma izdevumus u.c.

Darba autora viedoklis, ka sabiedrībā jābūt apstiprinātiem noteikumiem par avansa izsniegšanu un norēķināšanās kārtību. Avansa saņēmējs kļūst par norēķinu personu. No sabiedrības naudas līdzekļiem izsniegtos avansus iegrāmato, piemēram:

D Norēķini ar norēķinu personām (avansieriem), 238X
K Naudas līdzekļi, 26XX

Savukārt avansa norēķinu grāmato:

D Izdevumi (atbilstotšie operācijas konti)
K Norēķini ar norēķinu personām, 238X

Ja palicis avansu atlikums, norēķinu persona to atmaksā uzņēmumam, veicot grāmatojumu, piemēram:

D Naudas līdzekļi, 26XX
K Norēķini ar norēķinu personām, 238X

Ja norēķinu personas izdevumi pārsniedz izsniegto avansu, tad tos atlīdzina, veicot grāmatojumu, piemēram:

D Norēķini ar norēķinu personām, 238X
K Naudas līdzekļi, 26XX

Var secināt, ka norēķinu personai noteiktos termiņos ir jāiesniedz norēķins par saņemto summu faktisko izlietošanu, klāt pievienojot attaisnojošos dokumentus.

Ja izsniegtā avansa summa pārsniedz izlietoto, tad neizlietotā summa jāatmaksā sabiedrībai, ja izlietots vairāk, tad pārtēriņa segšanai tiek izsniegts papildus avanss. Dažreiz sabiedrības darbinieki dažus saimnieciskus izdevumus apmaksā no saviem līdzekļiem. Tad šajā gadījumā ir jāastāda avansa norēķins, un pēc tā apstiprināšanas izlietotā summa tiek kompensēta.

Lai nodrošinātu kontroli pār norēķinu personu saistībām, grāmatvedībā iekārto norēķinu personas uzskaites reģistru, kurā apvienoti kā sintētiskās, tā analītiskās uzskaites elementi. Uzskaites reģistru veido, izmantojot lineārā ieraksta paņēmieni Vienā līnijā ieraksta visus datus, kas attiecas uz izsniegto avansu. Līdz ar avansa norēķina apstiprināšanu tās pat līnijas turpinājumā ieraksta datus par izlietoto summu norakstīšanu, pārtēriņa kompensāciju vai papildu avansa izsniegšanu.

Noslēdzot šo reģistru pārskata perioda beigās, tiek noteikta kopējā izsniegto avansa norēķinu summa, ko iegrāmato konta "Norēķini ar norēķinu personām" kredītā, un, atkarībā no naudas līdzekļu izlietojuma, korespondē ar, piemēram, šādu kontu debetiem:¹

- Saimnieciskās darbības izdevumi
- Biroja izdevumi
- Komandējuma izdevumi

Konts "Norēķini ar norēķinu personām" ir aktīva – pasīva konts. Tā debeta saldo norāda norēķinu personu parādu sabiedrībai, bet, ja norēķinu personas ir izlietojušas lielāku summu nekā saņemtais avanss un šī summa nav kompensēta, tad kontā būs kredīta saldo. Praksē pielietotais, bet no 1. jūlija 2011. gada atceltais LGS Nr.1 Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes 27.pnkts nosaka, ka aktīvus un saistības nedrīkst savstarpēji ieskaitīt, izņemot gadījumus, kad savstarpēju ieskaitīšanu pieprasa vai atļauj kāds cits Latvijas grāmatvedības standarts, tāpēc tie norēķini ar norēķinu personām, kuriem ir debeta atlikumi, bilancē jāuzrāda kā debitoru prasības, bet norēķini ar kredīta atlikumiem jāuzrāda saistībās.

MK noteikumos Nr. 969. „Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem saistītie izdevumi” 8.punktā norādīti izdevumi kādus atlīdzina darbiniekam par komandējuma laiku:

- dienas naudu, lai kompensētu papildu izdevumus, kas rodas komandējuma laikā (piemēram, par ēdināšanu, dažādiem pakalpojumiem);
- ceļa (transporta) izdevumus (ja ir iesniegti attiecīgos izdevumus apliecinājoši attaisnojuma dokumenti) u.c.

MK noteikumos norādīts, kādus izdevumus darbiniekam atlīdzina, ja darbinieks bijis komandējumā Latvijas Republikā:

- izdevumus par braucienu uz komandējuma vietu un atpakaļ uz pastāvīgo darba (dienesta) vietu ar dzelzceļa, ūdens un gaisa transportlīdzekļiem, kā arī autotransporta līdzekļiem (izņemot taksometru). Ja darbinieks nav uzrādījis dokumentu, kas apliecina viņa braukšanas izdevumus, institūcijas vadītājs ir tiesīgs atļaut atlīdzināt braukšanas izdevumus atbilstoši minimālajai braukšanas cenai (tarifam);
- dienas naudu – četrus latus par katru komandējuma dienu. Ja darbinieks komandējuma laikā katru dienu var atgriezties pastāvīgajā dzīvesvietā un tas ir ekonomiski pamatoti, institūcijas vadītājs var pieņemt lēmumu par dienas naudas atlīdzināšanu 50 % apmērā no minētās summas. Ja darbinieks tiek komandēts tikai uz vienu dienu un var atgriezties

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 47. un 48. lpp

pastāvīgajā dzīvesvietā, ievērojot normatīvajos aktos noteikto darba un atpūtas režīmu, dienas nauda netiek maksāta;

- izdevumus par viesnīcu (naktsmītni) (arī izdevumus par vietas rezervēšanu) saskaņā ar iesniegtajiem samaksājamiem rēķiniem. Budžeta iestāžu darbinieku izdevumiem par viesnīcu (naktsmītni) noteiktā maksimālā norma Rīgā – 40 latu par diennakti, citās apdzīvotās vietās – 30 latu par diennakti.

Var secināt, ka, ja darbinieks nav iesniedzis dokumentus, kas apliecina viesnīcas (naktsmītnes) izmantošanu, institūcijas vadītājs ir tiesīgs atļaut izmaksāt darbiniekam summu, kas nepārsniedz dienas naudas (kompensācijas par papildu izdevumiem) normu.

MK noteikumos Nr. 969. 24 punktā norādīts, kādus izdevumus darbiniekam atlīdzina Ja darbinieks bijis komandējumā ārvalstīs:

- par laiku, kad, dodoties uz citu valsti, darbinieks atradies Latvijas Republikas teritorijā
- sākot ar dienu, kad tika šķērsota Latvijas Republikas valsts robeža, dodoties komandējumā, un beidzot ar dienu, kad tika šķērsota Latvijas Republikas valsts robeža, atgriežoties no komandējuma

Komandējuma dienas nauda darbiniekam tiek izmaksāta:

- par komandējuma laiku citas valsts teritorijā – saskaņā ar noteiktajām normām par katru ārvalstīs pavadīto dienu latos vai to ekvivalentā konvertējamā valūtā, vai tās valsts nacionālajā valūtā, uz kuru darbinieks nosūtīts komandējumā;
- par dienu, kad tika šķērsota Latvijas Republikas valsts robeža, dodoties komandējumā vai atgriežoties no tā, – saskaņā ar normām, kādas noteiktas valstij, uz kuru darbinieks ir nosūtīts. Ja darbinieks bijis komandējumā vairākās valstīs, tad par dienu, kad tika šķērsota Latvijas Republikas valsts robeža, atgriežoties no komandējuma, dienas naudu izmaksā saskaņā ar normām, kādas noteiktas valstij, no kuras darbinieks atgriežas uz pastāvīgo darba (dienesta) vietu;
- par pārbraukšanas dienu no vienas ārvalsts uz citu, ja darbinieks ir nosūtīts uz vairākām valstīm, – saskaņā ar normām, kādas noteiktas valstij, uz kuru viņš dodas;
- par laiku, ko darbinieks pavadījis ceļā, braucot uz komandējuma vietu ārvalstīs un šķērsojot vairāku valstu teritorijas, tai skaitā Latvijas Republikas teritoriju, – saskaņā ar normām, kādas noteiktas valstij, uz kuru viņš nosūtīts.

2.4. Neiemaksātās daļas sabiedrības kapitālā

LR "Komerclikuma" 146. pants 2. punkts paredz, ka sabiedrības ar ierobežotu atbildību pamatkapitāls līdz reģistrācijas pieteikuma iesniegšanai parakstāms pilnā apmērā un apmaksājams vismaz 50 procentu apmērā. Pārējā daļa apmaksājama viena gada laikā no dienas, kad sabiedrība ierakstīta komercreģistrā.

Parāda uzskaitē par neiemaksāto līdzdalības daļu izmanto kontu "Norēķini par parakstītā kapitāla neiemaksātām daļām". Jāiekārto arī analītiskos kontus (manuāli vai elektroniski) par katra dalībnieka neiemaksāto daļu. Līdz reģistrācijas pieteikuma iesniegšanai apmaksātais pamatkapitāls jāiegrāmato, piemēram:

D Naudas līdzekļi, 26XX vai Mantiskie ieguldījumi, 12XX
K Pamatkapitāls, 311X

Pamatkapitāla neiemaksāto daļu ieogrāmato:

D Norēķini par parakstītā pamatkapitāla neiemaksātām daļām, 236X
K Pamatkapitāls, 311X

Var secināt, ka līdzīga kārtība ir norēķiniem par parakstītā kapitālā neiemaksātām summām noteikta arī akciju sabiedrībām.

LR "Komerclikuma" 146. pants 3. punkts arī nosaka, ka līdz reģistrācijas pieteikuma iesniegšanai jābūt parakstītam visam dibināšanas līgumā noteiktajam akciju sabiedrības pamatkapitālam. Līdz reģistrācijas pieteikuma iesniegšanai apmaksātais pamatkapitāls nedrīkst būt mazāks par akciju sabiedrībām noteikto minimālo pamatkapitālu un mazāks par 25 procentiem no parakstītā pamatkapitāla. Darba autors secina, ka pēc visu līdzdalības summu iemaksas kontu "Norēķini par parakstītā kapitāla neiemaksātām daļām" slēdz un šads postenis vairs bilancē neparādās.

2.5. Nākamo periodu izdevumu uzskaitē

Pēc ekanomiskā satura šis nav debitoru postenis, bet tajā atspoguļo izdevumus, kas attiecas uz nākamiem pārskata periodiem. Tātad tās ir avansētas izmaksas.¹

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 52. lpp

Katram šādam izmaksu objektam jāiekārto atsevišķa uzskaitē analītiskajā kontā un jāparedz laika periods, kurā tas jānoraksta pārskata perioda saimnieciskās darbības izdevumos. Šādus izdevumus sabiedrībā noraksta ik mēnesi vai reizi ceturksnī, vai arī vienu reizi pārskata gadā saskaņā ar sabiedrībā izstrādāto šādu izdevumu norakstīšanas kārtību, bet obligāti tajā periodā uz kuru tie attiecas. Daudzos gadījumos atsevišķas nākamo periodu izdevumu summas uzkrājas pakāpeniski, darbu izpildes gaitā, kurām pēc to pabeigšanas tiek noteikts laika periods, kādā šie izdevumi norakstāmi katra pārskata perioda saimnieciskās darbības izdevumos, turklāt bieži vien daļa šo izdevumu ir attiecināma jau uz kārtējo pārskata periodu.¹

Nākamo periodu izdevumi var būt:

- atbilstoši līgumam iepriekš samaksāta nomas maksa;
- lielāka apmēra pamatlīdzekļu remonta darbi, starpremontu periods aptver vairākus gadus;
- avansa maksājumi par nākamajā periodā regulāri saņemtiem pakalpojumiem, piemēram, par gāzes izmantošanu;
- sabiedrības dibināšanas izmaksas, ja to summa ir ievērojama

Gada pārskatu likumā 17. panta 1. punktā noteikts, ka izmaksas, kas izdarītas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, jāparāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā. (Pie šādiem nākamo periodu izdevumiem pieskaitāmi tādi izdevumi kā preses izdevumu abonēšanas maksa, mācību maksa u.tml. izdevumi kurus maksā pārskata gadā, bet peļņas vai zaudējumu aprēķinā tie iekļaujami nākamajos periodos.)² Ieņēmumi, kas saņemti pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamo gadu vai tālākiem gadiem, jāparāda kā nākamo periodu ieņēmumi pasīvā.

Piemēram, nākamo periodu izmaksu grāmatojumi:

Samaksāts rēķins par pakalpojumiem:

D Nākamo periodu izdevumi, 241X

K Naudas līdzekļi, 24XX

Piemēram, ja tiek pārgrāmatoti izdevumi uz pārskata perioda izdevumiem:

D Pārējie saimnieciskās darbības izdevumi, 755X vai administrācijas izdevumi, 772X

K Nākamo periodu izdevumi, 241X

Piemēram, ja tiek saņemts nodokļu rēķins, ja tas jau ir samaksāts par izpildītiem darbiem un

¹ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 130. un 131. lpp

² Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011. 131. lpp

PVN:

D Nākamo periodu izdevumi, 241X

D Norēķini par PVN, 5721

K Norēķini ar piegādātājiem un darbuņēmējiem, 531X

Darba autors var secināt, ka nākamo periodu izdevumu kontos uzskaitītos izdevumus noraksta vienādās daļās visu to periodu laikā, kurā saglabājas šo izdevumu ietekme uz saimniecisko darbību. Tomēr šo izdevumu norakstīšanas periodam nevajadzētu pārsniegt piecus gadus.¹

2.6. Uzkrāto ieņēmumu uzskaitē

Latvijas grāmatvedības praksē MK noteikumu Nr. 488 "Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" 103. punkts nosaka, ka Gada pārskatu likuma 10.panta iedaļas "III. Debitori" 8.postenī "Uzkrātie ieņēmumi" norāda skaidri zināmās norēķinu summas ar pircējiem un pasūtītājiem par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu pārskata gadā, attiecībā uz kuriem saskaņā ar piegādes, pirkuma vai sabiedrības līguma nosacījumiem bilances datumā vēl nav pienācis norēķinu dokumenta (rēķina) iesniegšanas termiņš. Šīs norēķinu summas aprēķina, pamatojoties uz attiecīgajā līgumā noteikto cenu un faktisko preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu apliecinājošiem dokumentiem.

Darba autors var secināt, ka tas paredz, ka ieņēmumi un izmaksas ir jāatzīst tad, kad tie nopelnīti vai radušies, nevis tad, kad nauda ir saņemta vai samaksāta. Tātad peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāiekļauj visi ieņēmumi: kā tie, kurus sabiedrība ir saņēmusi, tā arī tie, kurus tā vēl nav saņēmusi. Atkarībā no tā, kāpēc nav saņemta pienākošā summa, ir atšķirīgs to atspoguļojums grāmatvedībā. Ja samaksas termiņš ir iestājies, bet samaksa nav saņemta tāpēc, ka maksātājs ir palicis parādā, tad to atspoguļo bilancē kā prasību un iekļauj arī peļņas vai zaudējumu aprēķinā kā ieņēmumus. Ja ieņēmumi ir nopelnīti, bet to saņemšanas termiņš vēl nav pienācis, tad šādas summas atspoguļo bilances postenī "Uzkrātie ieņēmumi" un tas ir jāņem vērā, nosakot sabiedrības finansiālo rezultātu. Tas attiecas galvenokārt uz nomas maksu par izīrētiem pamatlīdzekļiem un depozītu procentiem par noguldījumiem.² PVN uzskaita tajā taksācijas periodā, kurā izrakstīts reiķins.

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 131. lpp

² **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 54. lpp

Grāmatojumu piemērs:

Veikta preču piegāde, par kuru rēķins izrakstīts nākamajā gadā uz grāmatvedības izziņas pamata decembrī:

D Uzkrātie ieņēmumi, 241X

K Ieņēmumi, 6XXX

Izrakstītais nodokļu rēķins, par preču piegādi:

D Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem, 231X

K Uzkrātie ieņēmumi, 241X

K Norēķini par PVN, 5721¹

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 131. lpp

3. ĪSTERMIŅA FINANŠU IEGULDĪJUMU UZSKAITE

Pašas sabiedrības akciju un daļu uzskaitē

Īstermiņa ieguldījumus dažādos literatūras avotos, piemēram, Beļavska L. "Grāmatvedības pamati", Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011" formulē dažādi:

- Īstermiņa ieguldījumi ir ieguldījumi, kuri viegli pārdodami un kurus nav paredzēts turēt ilgāk par vienu gadu.¹
- Īstermiņa finanšu ieguldījumi ir sabiedrības īstermiņa investīcijas (laika periodā kas sākas par vienu gadu) citos radniecīgās sabiedrībās, citu sabiedrību vai valsts vērtspapīros, investīcijas citos ražošanas finanšu instrumentos, pašu akcijās vai daļās.²
- Vērtspapīrus klasificē kā apgrozāmos līdzekļus, ja tos paredz realizēt 12 mēnešos pēc bilances datuma.³

Darba autors piekrīt Beļavskas L. definīcijai, kas ir dota grāmatā "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem".

Īstermiņa finanšu ieguldījumi pēc Gada pārskata likuma 10. panta ir:

- Līdzdalība radniecīgo sabiedrību kapitālā.
- Pašu akcijas un daļas.
- Pārējie vērtspapīri un līdzdalība kapitālos.
- Atvasinātie finanšu instrumenti.

Vērtspapīru uzskaitē jāveido atsevišķi pa ieguldījumu veidiem:

- radniecīgo sabiedrību vērtspapīri;
- asociēto sabiedrību vērtspapīri;
- citu sabiedrību vērtspapīri.

Īstermiņa finanšu ieguldījumu analītiskai uzskaitē jānodrošina informācija par:

- sabiedrības īpašumā esošo vērtspapīru skaitu;
- iegādes pašizmaksu katram vērtspapīra veidam;

¹ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 132. lpp

² Beļavska L. "Grāmatvedības pamati Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka. SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2007. 71. lpp

³ Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A. "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 216. lpp

- nominālvērtību katram vērtspapīra veidam.

Gada pārskatu likuma 30.panta 1. un 2. punkts nosaka, ka apgrozāmo līdzekļu novērtēšana jāpamato ar iegādes vai ražošanas pašizmaksu un ka iegādes pašizmaksu aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas saistīti ar pirkumu.

Darba autora viedoklis, ka gada pārskata likuma 32. pants nosaka, ka apgrozāmajiem līdzekļiem jāpiemēro tāds novērtējums, lai tie bilances datumā tiktu novērtēti atbilstoši zemākajai tirgus cenai vai pašizmaksai. Savukārt tie vērtspapīri, kas kotējas biržā, novērtējami pēc biržas kursa bilances datumā.

Var secināt, ka, ja sabiedrība ieguldījumus uzskaita pēc tirgus vērtības, vērtības pieauguma vai samazinājuma uzskaitē, tad tos pārvērtējot, konsekventi jāizmanto viens no uzskaites summu izmaiņu uzskaites variantiem:

- uzskaites vērtības izmaiņas tiek atzītas par ienākumiem vai izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā;
- uzskaites vērtības izmaiņas tiek atzītas tāpat kā ilgtermiņa finanšu ieguldījumiem.

Ieguldījumu pārdodot, starpība starp neto pārdošanas ieņēmumiem un uzskaites summu ir atzīstama par ienākumiem vai izdevumiem peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Nosacījumi, kādi jāpiemēro vērtspapīru veidu piemērošanā, to iegādes un pārdošanas vērtības, peļņas vai zaudējumu noteikšanai, ir izklāstīti MK noteikumos Nr. 556 "Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" no 55 līdz 60 punktam,¹ piemēram: Vērtspapīru iegādes vērtība ir vērtspapīru vienības cena un to izmaksu summa, kas ir tieši attiecināmas uz attiecīgo vērtspapīru iegādi. Vērtspapīru iegādes vērtības noteikšanai izmanto metodi "pirmais iekšā – pirmais ārā" (FIFO) vai vidējo svērto cenu metodi. Ja nav iespējams noteikt tās izmaksas, kas ir tieši attiecināmas uz konkrēto vērtspapīru iegādi, minētās izmaksas, nosakot vērtspapīru iegādes vērtību, netiek ņemtas vērā.

Var secināt, ka ja sabiedrība maina ieguldījuma plānu un īstermiņa ieguldījumus pārklasificē uz ilgtermiņa ieguldījumiem, tad katru no šiem ieguldījumiem jāpārnes pēc mazākās no šādām vērtībām – pašizmaksas vai tirgus vērtības.

Piemēram, ja īstermiņa ieguldījumi tiek pārklasificēti uz ilgtermiņa ieguldījumiem:

D Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi, 13XX

K Vērtspapīri, 25XX

¹ **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 133. lpp

Var secināt, ka īstermiņa ieguldījumu analītiskā uzskaitē un inventarizācija veicama tāpat kā ilgtermiņa ieguldījumiem.¹

Piemēram, ja ir iegādāti īstermiņa vērtspapīri (turpmāk: vērtspapīri), tad tos ieģrāmato:

D Vērtspapīri, 25XX

K Naudas līdzekļi, 26XX vai kāds no kreditoru kontiem 5XXX

Piemēram, ja vērtspapīri tiek pārvērtēti pēc tirgus vērtības kotējamie:

Ja pieaug vērtspapīru vērtība:

D Vērtspapīri, 25XX

K Ieņēmumi no līdzdalības, vērtspapīriem un aizdevumiem, 811X

Ja vērtspapīru vērtība samazinās:

D Īstermiņa finanšu ieguldījumu vērtības norakstīšana, 821X

K Vērtspapīri, 25XX

Darba autors var secināt, ka, lai sabiedrība varētu iegādāties vērtspapīrus, tai bankā jāatver vērtspapīru konts, kurā nopirktie vērtspapīri tiek ieskaitīti pēc tam, kad no norēķinu konta par tiem ir pārskaitīta nauda un veikta dereģistrācija Latvijas Centrālajā Depozitārijā.

Piemēram, ja tiek pārdoti vērtspapīri virs pašizmaksas un ir gūta peļņa no pārdošanas:

D Naudas līdzekļi bankā, 262X

K Vērtspapīri, 25XX

K Ieņēmumi no līdzdalības, vērtspapīriem un aizdevumiem, 811X

Piemēram, ja tiek pārdoti vērtspapīri zem pašizmaksas un ir gūta peļņa no pārdošanas:

D Naudas līdzekļi bankā, 262X

D Īstermiņa finanšu ieguldījumu vērtības norakstīšana, 821X

K Vērtspapīri, 25XX

Šajā bilances sadaļā īpašs uzskaites objekts ir pašu akcijas un daļas, kas apgrozāmajos līdzekļos var parādīties, ja sabiedrība tās ir atpirkusi no saviem akcionāriem.

Gada pārskata likuma 51. pantā ir atrunāts par to, ka katrai sabiedrībai par savu akciju vai daļu kopumu ir jāsniedz šādas ziņas:

- akciju vai daļu skaits un to nominālvērtības kopsumma, kā arī šīs kopsummas īpatsvars pamatkapitālā;
- pārskata gadā atpirkto vai pārdoto akciju vai daļu skaits, to nominālvērtība un īpatsvars procentos pamatkapitālā, atpirkšanas vai pārdošanas kopsumma;

¹ Apsīte I. "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 133. lpp

- iemesls sabiedrības savu akciju un daļu iegādei pārskata gadā.

Akciju atpirkšana varētu notikt dažādu iemeslu dēļ, piemēram:

- lai dotu iespēju sabiedrības akcijas nopirkt pārējiem akcionāriem, ja kāds no akcionāriem vai dalībniekiem savas akcijas vai daļas vēlas pārdot;
- lai akcijas nenonāktu nevēlamu personu rīcībā;
- lai atpiktās akcijas vai daļas anulētu un tādējādi samazinātu pamatkapitālu;
- lai valdes locekļu darbībai beidzoties, atgūtu personālakcijas, kuras akciju sabiedrība pārdod jaunajiem valdes locekļiem.

Darba autors, var secināt, ka pašu akciju vai daļu iegāde tāpat kā visi citi vērtspapīri jāuzskaita pēc zemākās tirgus cenas vai pašizmaksas. Vienīgi valdes locekļiem pārdodamās akcijas, ja tās rezervētas no pirmā akciju laidiena, uzskaita nominālvērtībā. Finanšu grāmatvedībā uzskaitot pašu akcijas un daļas jāievēro, ka minētajā aktīvu postenī nekādā gadījumā neuzrāda kārtējā akciju emisijā izlaistās, bet vēl nepārdotās akcijas.¹

Darba autors konstatē, ka gada pārskata likuma 38. pants paskaidro, ja jaunās emisijas akcijas vai daļas pārdotas par summu, kas ir lielāka par to nominālvērtību, starpība jāparāda bilances pasīva iedaļās "Pašu kapitāls" īpašā postenī "Akciju (daļu) emisijas uzcenojums", 312X. Ja jaunās emisijas akcijas vai daļas pārdotas par summu, kas ir mazāka par to nominālvērtību, starpība jāparāda šajā pašā postenī kā negatīvs skaitlis.

¹ **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 58. lpp

4. NAUDAS LĪDZEKĻU UZSKAITE

4.1. Skaidras naudas uzskaitē kasē

Katrai sabiedrībai saimniecisko darījumu veikšanai nepieciešami naudas līdzekļi. Tie ir vislikvīdākie sabiedrības aktīvi un to atspoguļošanu grāmatvedības bilanci paredzēta piektā posteņu grupa ko nosaka Gada pārskata likuma 10. pants. Jāuzsver, ka naudas līdzekļu uzskaitē ir reglamentēta daudzos LR normatīvos dokumentos.

Nauda Latvijas Valsts likumdošanā oficiālos aktos ir noteikta abstrakta vērtības vienība, ar kuras palīdzību var skaitliski izteikt jebkura cita priekšmeta vērtību. Vai arī tā ir prece, kuras specifiskais patēriņš ļauj būt par visu citu preču ekvivalentu un pildīt vērtības mēra, maiņas līdzekļu, maksāšanas un uzkrāšanas līdzekļa funkcijas, piemēram, dārgmetāli. Vispārējā nozīmē nauda ir instruments, īpaša prece, kurš liek darboties ražošanas ekonomiskajiem regulatoriem.¹

Naudas līdzekļi sabiedrībā ir:

- skaidra nauda:
to uzskaita kasē, tās ir dažādas iemaksas par no sabiedrības iegādātām precēm vai sniegtiem pakalpojumiem, atgrieztas lieki izmaksātās summas, dažādas iemaksas, piemēram par dienesta dzīvokļa īri u.c. No kases izmaksā skaidrā naudā algas, no algām ieturētos alimentus, aprēķinātās atvaļinājuma summas un slimības naudu, prēmijas, izsneidz naudu norēķinu personām vai aizdevumus u.c.
- bezskaidra nauda:
tā pārsvarā pastāv starp sabiedrībām, bet arī fiziskām personām arī var pārskaitīt algu uz viņu kontiem, noformējot attiecīgos dokumentus, pārskaitīt naudu piegādātājiem, nodokļus budžetam, maksājamos procentus kredītiestādei u.t.t.

Naudas līdzekļus dažādos literatūras avotos, piemēram, Borenko J., Beļavska L., Tjurina A. "Finanšu grāmatvedība", Brūna, I. Kaire L. "Aprozāmo līdzekļu uzskaitē" formulē dažādi:

- Naudas līdzekļi ir aprozāmo līdzekļu sastāvdaļa, tos glabā kasē vai bankā.²
- Naudas līdzekļi ir gan skaidra nauda sabiedrības kasē, gan bezskaidra nauda

¹ Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska. "Grāmatvedības pamati". Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2009. 116. lpp

² Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A. "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009. 218. lpp

kredītiestāžu kontos.¹

- Naudas līdzekļi ir skaidrā nauda sabiedrības kasē, bezskaidras naudas līdzekļi norēķinu kontos bankās un citās kredītiestādēs, kā arī naudas līdzekļi ceļā.²
- Nauda ir maksāšanas līdzeklis, un ar tā palīdzību tiek īstenota saimniecisko līdzekļu aprīte. Vienalga, kādā veidā uzglabā naudas līdzekļus – norēķinu kontos bankā vai kasē.³
- Naudas līdzekļi ir nacionālajā un ārzemju valūtā sabiedrības kasē skaidras naudas veidā un norēķinu kontos kredītiestādēs bezskaidras naudas veidā.⁴

No diplomdarba izstrādes procesā analizētiem literatūras avotiem, diplomdarba autoram vispiemērotākā naudas līdzekļu definīcija ir :

Naudas līdzekļi ir apgrozāmo līdzekļu sastāvdaļa, kas ir gan skaidra nauda sabiedrības kasē, gan bezskaidra nauda kredītiestāžu kontos, kas var būt nacionālajā un ārzemju valūtā, kā arī naudas līdzekļi ceļā.

Naudas līdzekļu uzskaites galvenie uzdevumi ir naudas līdzekļu apgrozījuma un atlikuma kontrole pa valūtām, glabāšanas vietām un materiāli atbildīgajām personām, par to atbild sabiedrības vadītājs.

Darījumi ar skaidru un bezskaidru naudu tiek noformēti ar atšķirīgiem dokumentiem un tos regulē dažādi normatīvie akti, piemēram, MK noteikumi Nr. 237, tāpēc, veidojot sabiedrības grāmatvedības sistēmu, nepieciešams noteikt atsevišķu uzskaites kārtību katram naudas līdzekļu veidam.

Naudas līdzekļu uzskaitē pārbaudīt skaidras naudas atlikumus kasēs, bezskaidras naudas atlikumus sabiedrības norēķinu kontos bankās un citās kredītiestādēs, kā arī naudas norēķinu dokumentus gada pārskata sastādīšanas datumā. Uzskaitītie ceļā esošie naudas līdzekļi jāpārbauda pēc tiem dokumentiem, kuri apstiprina naudas nosūtīšanu vai nodošanu vankai, pastam t.tml. Naudas līdzekļus ceļā inventarizē, salīdzinot uzskaitītās summas ar bankas vai citas kredītiestādes kvīšu datiem, pavadrakstiem (kvītīm) par ieņēmumu nodošanu inkasentiem un ar citiem attiecīgiem dokumentiem un pēc tam salīdzinot ar ienākošās naudas summu bankas kontā.

Skaidrās naudas uzskaiti nosaka MK noteikumi Nr. 584 "Kases operāciju uzskaites

¹ **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 58.lpp

² **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011", Lietišķās apmācības centrs, 2011. 79. lpp

³ **Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska.** "Grāmatvedības pamati". Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2009. 117. lpp

⁴ **Beļavska L.** "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem", Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2007. 71. lpp

noteikumi", kas nosaka saņemto un izdarīto skaidrās naudas maksājumu (kases operāciju) uzskaites kārtību, piemēram: Sabiedrības kases operācijas, kā arī skaidrās naudas atlikumus sabiedrības kasē reģistrē atsevišķi kases operācijām latos un kases operācijām ārvalstu valūtās (pa to veidiem) iekārtotās kases grāmatās (turpmāk kases grāmata), ja kases grāmata sagatavota papīra reģistra veidā. Ja kases grāmatu kārtoti elektroniski, izmantojot datorprogrammu, tad uzņēmuma kases operācijas, kā arī skaidrās naudas atlikumus sabiedrības kasē reģistrē vienā kases grāmatā, atsevišķi uzskaitot kases operācijas latos un kases operācijas ārvalstu valūtās (pa to veidiem).

Kases operācijas reģistrē, pamatojoties uz kases ieņēmumu vai izdevumu orderiem (kredītiestādēs, krājaizdevu sabiedrībās un Latvijas Bankā kases iemaksu un izmaksu attaisnojuma dokumentiem) un norādot kases grāmatā attiecīgā ordera (kredītiestādēs un Latvijas Bankā – kases iemaksu un izmaksu attaisnojuma dokumenta) numuru, maksājuma mērķi un kases operācijas summu. Dokumentus var sagatavot gan papīra, gan elektroniskā formā.

Kases ieņēmumu orderim ir obligāti šādi rekvizīti (identifikācijas dati):

- sabiedrības skaidrās naudas saņēmēja nosaukums (komersanta sabiedrība) un reģistrācijas numurs Tieslietu ministrijas reģistru iestādēs (vai nodokļu maksātāja reģistra kods);
- dokumenta nosaukums, numurs un sagatavošanas datums;
- fiziskās personas skaidrās naudas maksātāja vārds, uzvārds un personas kods (rezidentiem), personu apliecinoša dokumenta dati (dokumenta nosaukums, numurs, izsniegšanas datums un vieta) vai personas identifikācijas kods un valsts nosaukums (nerezidentiem), ievērojot šo noteikumu 26. punkta noteikto kārtību attiecībā uz ārvalsts valūtas pirkšanas darījumiem;
- saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums (norāda arī pievienotā attaisnojuma dokumenta (ja tāds ir) nosaukumu, numuru un sagatavošanas datumu);
- valūtas kods;
- saņemamā skaidrās naudas summa, izteikta ar cipariem;
- saņemamā skaidrās naudas summa, izteikta ar vārdiem un cipariem (šo summu veidojošās valūtas vienības lati, eiro un citas ar vārdiem, bet to daļas santīmi, centi un citas ar cipariem);
- sabiedrības vadītāja vai atbildīgā grāmatveža paraksts;
- kasiera paraksts;

- Papildus var būt sabiedrības zīmogs.

Tas pats arī attiecas uz kases izdevumu orderi.

Visi paraksti ir jāveic tikai ar tintes vai lodīšu pildspalvu, vai elektronisko parakstu.

Kopā ar kases ieņēmumu vai izdevumu orderi var agatavot Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālajā iestādē reģistrēta kvīti, kura satur visus tos pašus kases ieņēmuma ordera rekvizītus.

Kasieris nedrīkst izsniegt skaidru naudu no kases, ja naudas saņēmējs nav parakstījis kases izdevumu orderi.

Izsniedzot vai saņemot skaidru naudu ārvalstu valūtā ir paredzēts, ka papildus obligātajiem rekvizītiem kases orderos ir jānorāda arī Latvijas Bankas noteiktais attiecīgās valūtas kurss darījuma dienā.

Ja nauda tiek izsniegta fiziskai personai, kuru ir pilnvarojusi kāda juridiska persona vai cita fiziska persona, tad šādu darījumu drīkst veikt tikai, pamatojoties uz šai personai izsniegtu pilnvaru. Tad kases izdevumu orderī aiz naudas saņēmēja vārda, uzvārda un personas koda norāda arī pilnvarotās personas datus. Izmaksu sarakstā pirms naudas saņēmēja paraksta ieraksta norādi "Ar pilnvaru".¹

Darba autors secina, ka likumā "Par grāmatvedību" 8 pants nosaka, ka kases operāciju uzskaitē ir jāizdara tā, lai katrs saņemtais un izdarītais maksājums tiktu reģistrēts ik dienas. Par katru dienu ir jānorāda kases atlikums dienas sākumā, jāaskaita dienas ieņēmumi un izdevumi un jāaprēķina atlikums dienas beigās. (Šim mērķim kasē tiek izdarīti ieraksti kases grāmatā, kas glabājas pie kasiera. Kases grāmatas forma un sagatavošanas paņēmieni noteikumos nav stingri atrunāti, tādēļ to uzņēmuma vadība var brīvi izvēlēties. Kases grāmatu var veidot uz datora, tomēr šajā gadījumā ir jānodrošina kases pārskata izdruka, kas ir grāmatas ielikuma lapa.) Uzņēmumos, kuros vidējie dienas ieņēmumi kasē nav lielāki par 100 latiem, var aprēķināt kases atlikumu par nedēļu. Sabiedrības, kas lieto kases aparātus vai līdzīgas datu reģistrēšanas iekārtas, var iegrāmatot ieņēmumus ar vienu ierakstu par visu dienu. Pārējie saņemtie attaisnojuma dokumenti par uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem ir jāiegrāmato sabiedrības grāmatvedības reģistros pēc iespējas drīzāk, bet ne vēlāk kā 15 dienu laikā pēc tā mēneša beigām, kurā dokumentu saņēma uzņēmums, un obligāti pārskata perioda beigās.

Kases grāmatā dzēst ierakstus ir stingri aizliegts, tā vietā labojumus apliecinot ar parakstu veic kasieris vai arī atbildīgais grāmatvedis.

Sabiedrībām, kuras naudas iekasēšanai izmanto kases aparātus, jāvadās pēc MK

¹ **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. no 59. lpp līdz 63. lpp

noteikumiem Nr. 282 "Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība", piemēram: Kases aparāta, kases sistēmas, specializētās ierīces vai iekārtas lietotājs nodrošina darījuma un par to saņemtās samaksas skaidrā naudā, ar maksājumu kartēm vai citiem maksājuma apliecinājumiem (dāvanu kartes, čeki, taloni un tamlīdzīgi apliecinājumi par to, ka tiek veikts norēķins par darījumu) reģistrēšanu, kases čeka (ar rekvizītiem, kas kases čekam noteikti normatīvajos aktos par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu tehniskajām prasībām, bet taksometra skaitītājiem – normatīvajos aktos par pasažieru pārvadāšanu ar vieglajiem taksometriem) izdrukāšanu un izsniegšanu darījuma partnerim.

Kases aparātu pirms tā lietošanas jāpiereģistrē VID teritoriālajā iestādē vai nu pēc stacionāra kases aparāta uzstādīšanas vietas, vai arī pēc sabiedrības juridiskās adrese, ja tas ir pārnēsājams.

Čekam, ko izsniedz pircējam vai pakalpojuma ņēmējam ir jāsaturs šādi dati:

- juridiskās personas nosaukums;
- nodokļu maksātāja kods;
- kases aparāta vai kases sistēmas uzstādīšanas vietas adrese vai sabiedrības juridiskā adrese;
- fiziskās personas vārds, uzvārds personas kods;
- dokumenta nosaukums "čeks", nummurs, datums un izdrukas laiks;
- kases aparāta vai kases sistēmas nodaļas nummurs;
- darījuma nosaukums un PVN zīme (cipars, burts vai nodokļa likme, kas norāda, ka attiecīgajai precei vai pakalpojumam ir piemērojama konkrētā nodokļa likme vai nodoklis nav piemērojams), kā arī apjoms un cena;
- pievienotās vērtības nodokļu likme;
- darījuma atlaides;
- darījuma kopsumma, ieskaitot PVN;
- PVN kopsumma;
- norēķinoties saņemtā naudas summa;
- kases aparāta pilns šasijas numurs.

Var secināt, ka maksājumus skaidrā naudā ārvalstu valūtā drīkst pieņemt tikai tad, ja kases aparāts vai kases sistēma veic konvertācijas aprēķinu. Šādā gadījumā čekā papildus augstākminētajām prasībām jānorāda valūtas nosaukums un daudzums, valūtas kurss, darījuma

summa latos un izsniegtais naudas atlikums latos. Ja, preces pārdodot, tike izrakstīta preču pavadzīme rēķins, čekā nenorāda preču nosaukumu, daudzumu, cenu un attiecīgās summas, bet norāda preču pavadzīme rēķina numuru un datumu, kā arī pirkuma kopējo summu bez PVN.¹

Darba autors var secināt, ka veicot norēķinus ar juridiskām personām (sabiedrībām) skaidrā naudā, sabiedrībai jāievēro likuma "Par nodokļiem un nodevām" 30 panta ierobežojumi, piemērm: Nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, kuras nav individuālie komersanti, katru mēnesi līdz 15.datumam Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus iepriekšējā mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Nodokļu maksātājiem, izņemot fiziskās personas, kuras nav individuālie komersanti, nav atļauts veikt skaidrā naudā darījumus, kuru summa pārsniedz 5000 latu (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās).

Veicot norēķinus ar juridiskām personām (sabiedrībām) skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas kārtība saskaņā ar MK noteikumiem Nr. 237 "Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi", piemēram: Darījuma dalībnieki, ja šajos noteikumos nav noteikts citādi, deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek, veicot vienu operāciju vai vairākas operācijas), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem darījuma dalībnieki iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam. Deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem ar fiziskajām personām nodokļu maksātāji, kas veic saimniecisko darbību, iesniedz Valsts ieņēmumu dienestā līdz taksācijas gadam sekojošā gada 1.februārim. Nodokļu maksātāji, kas veic saimniecisko darbību, deklarējot gada laikā skaidrā naudā veiktos darījumus ar fiziskajām personām, pielikumā konkrētu mēnesi nenorāda.

Deklarācija nav jāuzrāda darījuma partneriem krēdītiestādes kontos skaidrā naudā iemaksātās summas. Šie noteikumi neattiecas arī uz krēdītiestāžu pakalpojumiem, bet mazumtirdzniecībā veiktajiem skaidras naudas darījumiemprasību par deklarēšanu attiecas tikai uz preču pircēju.²

Sodu par skaidras naudas darījumu nedeklarēšanu nosaka likums "'Par nodokļiem un nodevām" 32. pants:

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 68. lpp

² Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. 70. lpp

- ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra;
- ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Skaidrās naudas atlikuma un kustības reģistrēšanai sabiedrības kontu plānā paredze sintētiskās uzskaites aktīva kontu "Kase", 261X. Šī konta saldo jeb atlikums norāda skaidrās naudas daudzumu sabiedrības kasē saldo aprēķināšanas datumā (pārskata perioda sākumā vai beigās), debeta apgrozījums raksturo atbilstošajā periodā kasē saņemto skaidro naudu, bet kredīta apgrozījums naudu, kas no kases izmaksāta. Sabiedrības kasē nauda var rasties netikai valsts valūtā (šobrīd latos), bet arī ārvalstu valūtā. Piemēram, tā sauktajos "tax free" veikalos, kur samaksu par precēm, pieņem gandrīz jebkuras valsts valūtu. Ārvalstu valūtas inventarizācijai, uzskaitē veido analītiskās uzskaites kontus, kuriem ar konta koda palīdzību precizē valūtu, kurā veic skaidrās naudas uzskaiti. Piemēram:

- Kase LVL, 2610;
- Kase USD, 2611;
- Kase EUR, 2612;
- Kase GBP, 2613 u.t.t.

Darba autors secina, ka skaidrās naudas darījumus ārvalstu valūtā veic tāpat kā darījumus latos, tomēr dokumentējot šādus darījumus, kases orderos jābūt norādītam valūtas kursam, bet naudas saņemšanas un izsniegšanas ierakstus kasieris izdara katrai valūtai atsevišķi iekārtotā kases grāmatā. Kā jau iepriekš minēts naudas kustību ārvalstu valūtā tiek pārrēķināta un iegrāmatota latos pēc LB valūtas kursa darījuma datumā. Valūtas kursa svārstība rada nepieciešamību pārrēķināt ārvalstu valūtas atlikumu katru dienu, kurā notiek naudas kustība.

Piemēram, ja tiek pārrēķināts valūtas kurss, piemēram, USD, un ir gūta peļņa:

D Kase USD, 2611
K Ienākumi no valūtu kursa paaugstināšanās 815X

Ja ir zaudējumi no kursa pārrēķina

D Zaudējumi no valūtu kursa pazemināšanās, 825X
K Kase USD, 2611

Grāmatvedības datorprogrammās, piemēram, "Bilance", parasti ir paredzēta automātiska ārvalstu valūtas pārrēķināšana latos un ieegrāmatošana operāciju kontos.

Lai atspoguļotu skaidrās naudas darījumus elektroniskajā kases aparātā, sabiedrības konta plānā nepieciešams izveidot aktīvu kontu "Nauda elektroniskajā kases aparātā (EKA)", kuram iekārto analītisko kontus atbilstoši kases aparātu skaitam sabiedrībā. Šajā kontā atbilstoši kases aparāta žurnāla datiem ieegrāmato dienas realizācija ieņēmumus, piemēram:

D Nauda EKA, čeks, 264X
K Ieņēmumi no preču pārdošanas, 611X
K Norēķini ar budžetu par PVN, 5721

Pēc tam naudu ar kases ieņēmumu orderi nodod galvenajā kasē. Veidojot skaidras naudas darījumu uzskaiti sabiedrībās, kur netiek izmantotas grāmatvedības datorprogrammas, var izveidot skaidras naudas kustības kopsavilkuma uzskaites reģistru par noteiktu periodu, piemēram, mēnesi, no kura summas pēc tam tiek pārnesta uz galveno grāmatu. Ierakstus šajā uzskaites reģistrā izdara grāmatvedis, atbilstoši ierakstiem kases grāmatā.

Sintētiskās uzskaites konts "Kase", 261X, var būt saistīts ar daudziem dažādiem citiem grāmatvedības kontiem gan naudu saņemot, gan izmaksājot no kases.¹

¹ Brūna I. Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. no 70. lpp līdz 73. lpp

Skaidras naudas saņemšanai biežākie lietojamie grāmatojumi:*

Operācijas veids	Grāmatojumi	
	D	K
Skaidras naudas čeku kasē saņemta nauda no norēķinu konta:	Kase, 261X	Norēķinu konts bankā, 262X
Kasē saņemta skaidrā nauda par preču realizāciju:	Kase, 261X	Ieņēmumi no preču pārdošanas, 611X un PVN, 5721
Kasē tiek saņemta nauda no elektroniskā kases aparāta	Kase, 261X	Nauda EKA, čeks, 264X
Avansieris iemaksājis kasē neizmantoto avansa daļu	Kase, 261X	Norēķini ar avansieriem, 237X
Tiek dzēsts parāds par materiālo vērtību iztrūkumu	Kase, 261X	Norēķini ar personālu, 238X
Skaidrā naudā tiek dzēsts debitora parāds	Kase, 261X	Citi debitori, 235X
Kasē saņemti procenti par aizdevumu	Kase, 261X	Procentu ieņēmumi, 812X

*Autora izveidota tabula

Skaidras naudas izsniegšanai biežākie lietojamie grāmatojumi:*

Operācijas veids	Grāmatojumi	
	D	K
No kases tiek ieskaitīta nauda norēķinu kontā bankā	Norēķinu konts bankā, 262X	Kase, 261X
No kases samaksā darba algu	Norēķini par darba algu, 561X	Kase, 261X
No kases izsniegta maiņas nauda darbam ar EKA	Nauda EKA, čeks, 264X	Kase, 261X
Tiek izsniegts avanss norēķinu personām (avansierim)	Norēķini ar avansieriem, 237X	Kase, 261X
No kases tiek samaksāti alimenti, kas ieturēti no darbinieka algas par labu citām personām	Norēķini par citiem ieturējumiem (izņemot nodokļus) no darba algas, 562X	Kase, 261X
Tiek samaksāti dažādi saimnieciskās darbības izdevumi skaidrā naudā	Saimnieciskās darbības izmaksas, 7XXX	Kase, 261X
Tiek veikta naudas inkasācija	Pārējie naudas līdzekļi, 267X	Kase, 261X

*Autora izveidota tabula

4.2. Bezskaidras naudas darījumu uzskaitē

Darba autora viedoklis ir, ka sabiedrībām sava saimnieciskā darbība būtu jāorganizē tā, lai norēķināšanās ar darījuma partneriem notiktu bezskaidrā naudā ar bankas starpniecību. Šim nolūkam jau sabiedrības dibināšanas brīdī bankā nepieciešams atvērt norēķinu kontu. Bezskaidras naudas norēķini ir daudz ērtāki, ātrāki, drošāki un vieglāk uzskaitāmi nekā skaidras naudas norēķini. Parasti bankas konts tiek atvērts uz nenoteiktu periodu un nodrošina iespēju lietot dažādus bankas pakalpojumus.

Bezskaidras naudas līdzekļus sabiedrību kontos bankās un citās kredītiestādēs jāuzskaita un jākontrolē pamatojoties uz Latvijas Bankas un attiecīgo kredītiestāžu noteikto dokumentāciju. Katra sabiedrība var atvērt tik daudz norēķinu kontu bankās un tādās valūtās, kā sabiedrības vadība uzskata par nepieciešamu, bet par katru šādu atvērtu kontu ir jāziņo savai Valsts ieņēmuma dienesta teritoriālajai iestādei, kurā sabiedrība ir reģistrējusies kā nodokļu maksātāja.

Ar norēķina konta palīdzību ir pieejami dažādi bankas pakalpojumi, piemēram:

- Naudas pārvedumi;
- Bezskaidras valūtas konvertācijas operācijas;
- Termiņnoguldījumu veikšana;
- Līzings un kredītēšanas operācijas (tai skaitā arī overdrafts*);
- Akreditīvi;
- Čeku operācijas;
- Inkasācija;
- Skaidras naudas darījumi, piemēram, izņemt skaidru naudu.

*Autora piezīme: Overdrafts ir kredīta pagarinājums, piemēram, kad norēķinu kontā ir beigusies nauda, banka ļauj turpināt izņemt naudu, līdz kādai noteiktai summai, protams šo overdrafta summu jātmaksā ar nelieliem procentiem.

Par konta apkalpošanu un veiktām operācijām, tai skaitā arī par bankas izraksta sagatavošanu, banka iekasē no klienta komisijas naudu, bet dažas atservišķas bankas kontā ieskaita arī procentu ieņēmumus par mēneša vidējā konta atlikumu.

Darījumu apmaksa starp partneriem notiek, pārskaitot naudas līdzekļus no maksātāja norēķina konta bankā uz saņēmēja norēķina kontu tajā pašā bankā vai citā un izdarot attiecīgos grāmatvedības ierakstus.

Pastāv dažādas operācijas ar norēķinu kontu, piemēram, norēķins ar masksājumu

uzdevumu, to lieto apmaksājot saņemtās preču – materiālās vērtības un pakalpojumus, kā arī veicot citus maksājumus, piemēram, nodokļu summu ieskaitīšanu kasē. Šī ir ļoti vienkārša, tādēļ plaši pielietota norēķinu forma:

Maksātājs iesniedz savā bankā maksājumu uzdevumu, papīra dokumenta veidā manuāli, ejot uz banku, vai elektroniski nosūtot uz e-pastu, kurā dod bankai rīkojumu no sava norēķina konta pārskaitīt noteiktu summu naudas saņēmējam, norādot tā rekvizītus, banku un norēķina nummuru. Banka pieņem šo dokumentu apstrādei un veic naudas pārskaitīšanu.

Pateicoties datu elektroniskajām apstrādes sistēmām, pastāv arī attālināto norēķinu veidi, tādi kā:

Telefonbanka, ir norēķinu sistēma, kas ļauj saņemt gandrīz visus bankas pakalpojumus, kas ir saistīti ar norēķinu kontu, piemēram, informāciju par savu konta atlikumu, piezvanot uz banku pa noteiktu tālruni, veikt samaksu par kādu rēķinu. Šādu norēķinu veikšanai nepieciešams norēķinu konts (atverot kontu, banka automātiski dod pieeju telefonbankai, internetbankai un izsniedz maksājumu karti), pieslēgums telefona līnijai. Visbiežāk telefonbanku izmanto privātpersonas, parasti, tikai tad, ja nav pieejams internets, lai atmaksātu dažādus rēķinus un veiktu citus maksājumus, arī juridiskām personām ir pieejams šāds norēķinu veids. Telefonbankas norēķinu aizsardzības sistēmā izmanto: bankas piešķirto identifikācijas kodu, paša klienta izvēlētu identifikācijas paroli, kas, parasti, ir atbilde uz jautājumu, kas jānosauc, veicot darījumus ar telefonbankas palīdzību.

Internetbanka, ir augstākā līmeņa norēķinu veids, kas ļauj darījumus ar bankas kontiem veikt 24h diennaktī, izmantojot pieslēgumu internetam. Internetbankai tāpat kā telefonbankai ir pilnais un informatīvais režīms, kuru pieeja sabiedrībām un privātpersonām ir nodrošināta tad, ja ir atvērta norēķinu konts bankā un, ja ir pieeja internetam (mobilajā telefonā vai datorā). Lai nodrošinātu informācijas konfidencialitāti un autentiskumu, bankas klientam tiek piešķirts lietotāja vārds, kas ir noteikta ciparu kombinācija, klienta izvēlēta pastāvīgā parole, ko var mainīt tik bieži, cik vēlas un bankas izsniegta kodu karte, fiziskām personām vai kodu kalkulators, juridiskām personām, kas jāizmanto, veicot maksājumus ar internetbankas palīdzību. Dažādās bankās lietotā parolu sistēma var atšķirties, piemēram, Swedbankas klientiem, veicot pirkumu internetā maksājot par pirkumu ir jāieraksta, ne tikai maksājumu kartes dati un no kodu kartes kods, bet arī klienta izvēlēta, speciāla parole interneta pirkumiem, kas dažām bankām Latvijā vēl nav ieviests.

Ja internetbankas lietotājs savas paroles datus ir ievadījis pareizi, tad jebkurš pieslēgšanās laikā dotais rīkojums tiks izpildīts. Izmantojot internetbanku ir iespējams veikt dažādus naudas

līdzekļu pārskaitījumus, piemēram: no viena sava konta uz citiem, veikt maksājumus darījumu partneriem, pārskaitīt naudu uz citām bankām latos vai ārvalstu valūtā, kā arī veikt darbinieku algu ieskaitīšanu sabiedrības darbinieku kontos.

Internetbankas lietošana ļauj iegūt visdažādāko informāciju, kas saistīta maksājumu veikšanu, piemēram: noskaidrot maksājuma uzdevuma statusu, uzzināt konta atlikumu, kurā ir atspoguļots konta pašreizējais stāvoklis, kur atsevišķi uzrādītas rezervētās summas, kredīti un pieejamie līdzekļi, iegūt informāciju par valūtas kursiem un vēl daudz dažādu citu informāciju.

Veicot maksājumus internetbankā naudas pārskaitīšana ir izslēgta līdz minimumam, jo apstiprinot sagatavoto maksājumu vēlreiz ir jāievada summa un jāizdara apstiprinājums. Veidojoties atšķirībai starp pirmo un otro summas variantu, tiek saņemts paziņojums par kļūdu. Internetbankā atsevišķi ir nodalīti iekšzemes maksājumi, starptautiskie maksājumi un maksājumi budžētā

Juridiskām personām bankas piedāvā iespēju norēķinus veikt tīklā (on-line) elektronisko norēķinu sistēmās, piemēram Lateko-Net u.c. Tās realizē, izmantojot interneta pieslēgumu, kas dod iespēju savienot sabiedrības grāmatvedības datorprogrammas ar elektrisko norēķinu sistēmu, tomēr tās izmantošana ir ierobežota ar bankas darba laiku.

Darba autors secina, ka norēķinoties ar saviem partneriem bezskaidrā naudā, sabiedrības grāmatvedībā darījumu izpildes pareizības pārbaudi un ierakstus grāmatvedības kontos izdara, pamatojoties uz bankas izrakstu. Bankas konta izraksts ir papīra dokumenta vai elektroniskā veidā sagatavots dokuments, kuru konta īpašniekam izsniedz banka. Konta izrakstā norāda visu noteiktā laika periodā veikto naudas līdzekļu kustību un norāda kontu atlikumu šī perioda sākumā un beigās. To sastāda, parasti, valsts valodā, bet vienojoties ar konta īpašnieku var sastādīt arī citā valodā.

Konta izrakstam parasti ir piecas daļas:

- ievaddaļa, kurā uzrāda dokumenta nosaukumu, bankas rekvizītus un citu papildus informāciju, piemēram, telefona numurus, konta īpašnieku u.c.
- apgrozījuma daļa, kurā norāda informāciju par visām šajā periodā notikušajām konta atlikumu pārmaiņām:
 - darījuma datumu;
 - darījuma reģistrācijas numuru un maksājuma dokumenta numuru;
 - maksājumā iesaistīto pretējo pusi;
 - maksājumā iesaistītās pretējās puses bankas rekvizītus;
 - darījuma mērķi;

- darījuma summu;
- apgrozījuma kopsumma un beigu atlikums, kur tiek norādīts gan konta debeta, gan kredīta apgrozījums un beigu saldo;
- papildinformācija konta īpašniekam, ko pievieno banka pēc saviem ieskatiem vai vienojoties ar klientu;
- noslēdzošā daļa, kas ietver bankas darbinieka parakstu uz konta izraksta un kopējo lappušu skaitu.

Bezskaidras naudas darījumu uzskaitēi sabiedrības kontu plānā iekļauj vairākus sintētiskās uzskaites kontus, piemēram:

- norēķinu konti bankās, 262X;
- akreditīvi, čeki un īpašu norēķina formu konti, 264X;
- citi konti bankā, 265X;
- pārējie naudas līdzekļi, 267X.

Aktīva sintētiskās uzskaites konts "Norēķinu konts bankā paredzēts" bankā atvērto norēķinu kontu atlikumu un apgrozījumu uzskaitēi. Šī konta debetā tiek ierakstīts:

- bezskaidras naudas līdzekļu atlikums perioda sākumā;
- no aizņēmuma kases iemaksātās skaidrās naudas summas;
- no pircējiem un pasūtītājiem saņemtā nauda par piegādātajām precēm un pakalpojumiem;
- saņemtie aizdevumi.

Savukārt, šī konta kredītā norāda:

- piegādātājiem pārskaitīto samaksu;
- valsts budžetā ieskaitītās maksājamo nodokļu summas;
- aizdevumu dzēšanu;
- sabiedrības kasē saņemto skaidro naudu, kas izņemta no bankas konta;
- citus līdzīgus darījumus.

Darba autors secina, ka sintētiskās uzskaites kontam "Norēķinu konts bankā" ir ļoti plaša kontu korespondence, tas var būt saistīts gandrīz ar visiem citiem bilances un operāciju kontiem.

Konta "Norēķinu konts bankā" biežākā lietojamie debeta grāmatojumi:*

Operācijas veids	Grāmatojumi	
	D	K
No kases tiek ieskaitīta nauda norēķinu kontā bankā	Norēķinu konts bankā, 262X	Kase, 261X
Tiek veikta neizmantota akreditīva ieskaitīšana norēķinu kontā	Norēķinu konts bankā, 262X	Akreditīvi, 264X
No pircējiem saņemta samaksa par piegādātām precēm	Norēķinu konts bankā, 262X	Norēķini ar pircējiem, 231X
Norēķinu kontā tiek ieskaitīts īstermiņa aizņēmums no bankas	Norēķinu konts bankā, 262X	Īstermiņa aizņēmumi no kredītiestādēm, 515X
Tiek dzēsts parāds par parakstītā kapitālā neiemaksātām summām	Norēķinu konts bankā, 262X	Norēķini par parakstītā sabiedrības kapitālā neiemaksātās summām, 236X
No pircēja saņemts avanss saskaņā ar izrakstīto avansa reiķinu	Norēķinu konts bankā, 262X	No pircējiem saņemtie avansi, 521X un PVN, 5721
Ja nominieks samaksājis nomas maksu par nākamo pārskata gadu	Norēķinu konts bankā, 262X	Nākamo periodu ieņēmumi, 591X un PVN, 5721
Ja notikusi naudas inkasācija uz banku	Norēķinu konts bankā, 262X	Pārējie naudas līdzekļi, 267X

*Autora izveidota tabula

Konta "Norēķinu konts bankā" biežākā lietojamie kredīta grāmatojumi:*

Operācijas veids	Grāmatojumi	
	D	K
No norēķinu konta tiek saņemta skaidra nauda sabiedrības kasē	Kase, 261X	Norēķinu konts bankā, 262X
Tiek atvērts akreditīvs	Akreditīvi, 264X	Norēķinu konts bankā, 262X
Tiek pārskaitīta nauda piegādātājiem un darbuņēmējiem parāda dzēšanai	Norēķini ar piegādātājiem un darbuņēmējiem, 531X	Norēķinu konts bankā, 262X
No norēķinu konta tiek dzēsts bankas aizdevums	Īstermiņa aizņēmumi no kredītiestādēm, 515X	Norēķinu konts bankā, 262X
Tiek ieskaitīta darba samaksa darbinieku algas kontos	Norēķini par darba algu, 561X	Norēķinu konts bankā, 262X

Tiek pārskaitīti nodokļi valsts kasei	Norēķini ar budžetu par nodokļiem, 57XX	Norēķinu konts bankā, 262X
No norēķinu konta tiek apmaksāti dažādi saimnieciskās darbības izdevumi	Saimnieciskās darbības izmaksas, 7XXX un PVN, 5721	Norēķinu konts bankā, 262X
Tiek pārskaitīti naudas līdzekļi par vērtspapīru iegādi	Vērtspapīri, 254X	Norēķinu konts bankā, 262X

*Autora izveidota tabula

Darba autors secina, ka likumā "Par grāmatvedību" 5. pants nosaka, ka Grāmatvedībā par vērtības mēru jālieto Latvijas Republikas naudas vienība. Savukārt, MK noteikumos Nr. 585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošānu un organizāciju" 9. punkts nosaka, ka kārtojot finanšu grāmatvedības reģistrus, ierakstos par vērtības mēru lieto Latvijas Republikas naudas vienību – latu. Ja attaisnojuma dokumentā vērtības mērs ir ārvalsts valūta, tajā norādītās summas ieģrāmatošanai pārrēķina latos pēc Latvijas Bankas noteiktā attiecīgās ārvalsts valūtas kursa, kas ir spēkā saimnieciskā darījuma dienā (attiecīgi naudas saņemšanas vai maksāšanas dienā, preču vai pakalpojumu pirkšanas vai pārdošanas dienā, kā arī jebkurā citā dienā, kurā faktiski notikušas pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī). Kredītiestāde attaisnojuma dokumentā par klientam sniegtu finanšu pakalpojumu norādītās summas ārvalsts valūtā var ieģrāmatot grāmatvedības reģistrā attiecīgajā valūtā, ja šo reģistru kārtu elektroniski, izmantojot datorprogrammu, un atsevišķi uzskaita saimnieciskos darījumus latos un ārvalstu valūtās (pa to veidiem), kā arī nodrošina ārvalstu valūtās ieģrāmatoto summu (kopsummu) pārrēķināšanu latos pēc Latvijas Bankas noteiktā attiecīgās ārvalsts valūtas kursa vismaz reizi darbdiēnā.

Var secināt, ka lai veiktu darījumus ārvalstu valūtā, sabiedrība var atvērt bankā valūtas kontus, bet grāmatvedības uzskaitē katrai valūtai piešķirot analītisko uzskaites kontu, piešķirot tam kodu, pēc kura ir nosakāma banka, kurā konts atvērts, piemēram:

- 26221 – EUR konts Swedbankā;
- 26222 – EUR konts SEB bankā;
- 26231 – USD konts Swedbankā u.tml.

Darba autors secina, ka grāmatvedības padomes lēmumā "Par LGS Nr. 1, kas ir atcelts no 1. jūlija 2011. gada, " Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes" pieņemšanu" 2. pielikumā, XII. sadaļā "Ārvalstu valūtu pārvērtēšana latos" noteikts, ka līdzekļi un saistības, kas izteikti ārvalstu valūtā, tiek pārrēķināti latos pēc Latvijas Bankas noteiktā kursa pārskata gada pēdējā dienā. Ārvalstu valūtas kursu svārstību rezultātā gūtā peļņa vai zaudējumi tiek atspoguļoti attiecīgā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Darba autors uzskata, ka biežāk sastopamie ārvalstu valūtas darījumi, kuros nepieciešams veikt valūtas pārrēķinu nacionālajā valūtā, ir saistīti ar:

- preču un pakalpojumu realizāciju ārvalstu pircējam;
- valūtas saņemšanu sabiedrības norēķinu kontā;
- pamatlīdzekļu, dažādu krājumu importu un pakalpojumu saņemšanu no ārvalstu piegādātājiem;
- kreditoru parādu dzēšanu no valūtas konta;
- kases operācijām ārvalstu valūtā;
- norēķiniem ar darbiniekiem par ārvalstu valūtā izsniegtiem avansiem.

Eksportējot preces ārvalstu pircējam, rēķins tiek izrakstīts ārvalstu valūtā, bet grāmatvedībā to uzskaita, pārvērtējot latos pēc Latvijas Bankas noteiktā valūtas kursa dokumenta izrakstīšanas datumā, piemēram:

D Norēķini ar pircējiem, 231X
K Ieņēmumi no pārdošanas, 611X

Ārvalstu pircējs ieskaita valūtu sabiedrības bankas kontā, ko apstiprina no bankas saņemtais konta izraksts. Šī summa iegrāmatojot tiek pārvērtēta pēc Latvijas Bankas valūtas kursa naudas saņemšanas datumā, taču šis kurss var atšķirties no valūtas kursa, kurā iepriekš tika pārrēķināta ārvalstu pircēja parāda summa, tāpēc parāda dzēšanas gadījumā veidosies iztrūkums vai pārpalikums.

Sabiedrībā, ja valūtas kurss periodā starp nodokļu rēķina izrakstīšanas un naudas saņemšanu ir palielinājies, tad saņemtā summa būs lielāka nekā pircēja parāds. Starpību uzskaita speciāli šim nolūkam paredzētā 8.grupas operāciju kontā "Ieņēmumi no valūtas kursa svārstībām":

D Norēķinu valūtas konts bankā, 262XX latos pārrēķinātā saņemtā valūta
K Norēķini ar pircējiem, 231X rēķinā uzrādītā summa latos
D Ienākumi no valūtu kursa paaugstināšanās 815X starpība

Ja valūtas kurss periodā starp rēķina izrakstīšanas un naudas saņemšanu ir samazinājies, tad saņemtā summa būs mazāka nekā pircēja parāds. Starpību uzskaita speciāli šim nolūkam paredzētā 8.grupas operāciju kontā "Zaudējumi no valūtas kursa svārstībām":

D Norēķinu valūtas konts bankā, 262XX latos pārrēķinātā saņemtā valūta
K Norēķini ar pircējiem, 231X rēķinā uzrādītā summa latos

D Zaudējumi no valūtu kursa pazemināšanās, 825X starpība¹

Piemēram, ja sabiedrībai ir ārvalstu valūta bankā tad valūtas konvertācija bankā grāmatosies šadi:

Peļņa no konvertācijas:

D Norēķinu valūtas kots bankā, 262XX

K Peļņa no ārzemju valūtas pārdošanas vai pirkšanas, 817X

Zaudējumi no konvertācijas:

D Zaudējumi no ārzemju valūtas pirkšanas vai pārdošanas, 827X

K Norēķinu valūtas kots bankā, 262XX²

¹ **Brūna I. Kaire L.** "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". LU, 2004. no 75. lpp līdz 95.lpp

² **Apsīte I.** "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs, 2011.

SECINĀJUMI UN PRIEKŠLIKUMI

Diplomdarba veiktie pētījumi ļauj izvirzīt sekojošus **secinājumus**:

1. Apgrozāmie līdzekļi ir līdzekļi, kas jāizlieto ražošanā vai jāpārvērš naudā, jāpārdod tuvāko 12 mēnešu laikā;
2. Krājumi ir apgrozāmie līdzekļi, kuri nepieciešami saimnieciskās darbības nodrošināšanai, kas sastāv no izejvielām, materiāliem, gataviem un nepabeigtiem ražojumiem, precēm pārdošanai;
3. Lai nodrošinātu patiesu krājumu atspoguļojumu, grāmatvedībai ir jānodrošina krājumu ieguves un izlietojuma precīza uzskaitē, krājumu saglabāšanas kontrole;
4. Krājumu uzskaitē krājumu atlikumi ir jānovērtē atbilstoši iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai vai tirgus cenām bilances datumā atkarībā no tā kurš ir zemākais no šiem rādītājiem;
5. Gada pārskata likums nosaka, ka krājumu pašizmaksas noteikšanai izmanto tikai divas krājumu novērtēšanas metodes Vidēji svērto vai FIFO metodi, bet praksē vēl izmanto Standarta vai normatīvo izmaksu, Mazumtirdzniecības cenu un Tieši nosakāmo izmaksu metodes;
6. Ražošanas vajadzībām iepirkto izejvielu un materiālu, kā arī pārdošani iepirkto preču uzskaitē lieto divas metodes periodiskās inventarizācijas un nepārtrauktās inventarizācijas uzskaites metodes;
7. Viens no būtiskākajiem periodiskās uzskaites metodes trūkumiem ir tas, ka jebkurā laikā nevar iegūt detalizētu krājumu atlikumu sarakstu pēc nomenklatūras;
8. Nepārtrauktās uzskaites metodei ir vairākas priekšrocības: ir nodrošināta kontrole par materiālu saglabāšanu; sabiedrības finansiālo rezultātu var aprēķināt par jebkuru laika periodu bez krājumu inventarizācijas; nepārtrauktajā uzskaitē inventarizācijai ir tikai kontroles nozīme, lai pārbaudītu krājumu uzskaites pareizību;
9. Periodiskās uzskaites metodes galvenās priekšrocības: nav nepieciešams iegādāties datortehniku un datorprogrammas; krājumu novērtēšanu un inventarizācijas iespējams veikt pārdošanas cenās, krājumu atlikumus iegādes pašizmaksā novērtējot tikai finanšu grāmatvedības pārskatiem;
10. Neatkarīgi no izvēlētajā krājumu uzskaites metodes varianta, materiālu uzskaitē finanšu grāmatvedībā jāpamato ar noliktavu uzskaites datiem;

11. Ražošanas izmaksu uzskaitē izmanto vai nu integrēto vai dalīto izmaksu uzskaites metodi;
12. Lietojot nepārtrauktās uzskaites, inventarizācijas metodi bilances kontā "Gatavie ražojumi" grāmato visu gatavās produkcijas kustību;
13. Norēķiniem par avansa maksājumiem ir līdzīgs grāmatojums kā citiem aktīvu norēķinu uzskaites kontiem;
14. Gatavās produkcijas uzskaitē ir cieši saistīta ar ražošanas izmaksu uzskaiti, kontroli pār gatavās produkcijas kustību nodrošina noliktavu uzskaitē;
15. Nepabeigtās ražošanas izmaksu uzskaitē tiek izmantota tikai periodiskā inventarizācijas metode;
16. Debitori ir fiziskās un juridiskās personas, kuras ir parādā sabiedrībai. Debitoru parādi jeb prasības ir šo personu parādi sabiedrībai. Debitoru parādi ir sabiedrības līdzekļi, kuri uz laiku ir nodoti lietošanā citai personai jeb debitoram. Parasti sabiedrības debitori ir pircēji un pasūtītāji. Grāmatvedības bilancē debitoru parādu atspoguļo tās aktīvā apgrozāmo līdzekļu sastāvā.
17. Pircēju un pasūtītāju parādu uzskaitē pastāv trīs dažādas atlaides: Skonto, Rabats, Bonuss;
18. Debitoru parādus, kurus iespējams debitors neatgriezīs, var iedalīt divās grupās: Bezcerīgie un Šaubīgie parādi;
19. Nesaņemto pircēju parādu var norakstīt tieši zaudējumos vai norakstīt tos no iepriekš izveidotiem uzkrājumiem;
20. Šaubīgos parādus bilancē neuzrāda, tāpat kā šim mērķim izveidotos uzkrājumus;
21. Radniecīgo un asociēto (saistīto) sabiedrību parādus uzskaita atsevišķi;
22. Citu debitoru sastāvs var būt ļoti daudzveidīgs, piemēram, aizdevumi citām sabiedrībām, norēķini par nenoskaidrotām summām, darbiniekiem izsniegtie avansi u.c. un katrai no šīm sastāva daļām atšķirās grāmatojumi;
23. Izveidojot jaunu sabiedrību pamatkapitāls ir parakstāms pilnā apmērā un apmaksājams vismaz 50 % apmērā un atlikušos 50 % jāapmaksā gada laikā, sākot no dienas, kad sabiedrība ierakstīta komercreģistrā. Pēc visa pamatkapitāla apmaksas, kontu "Norēķini par parakstītā kapitāla neiemaksātām daļām" slēdz un bilancē vairs neuzrāda;
24. "Nākamo periodu izdevumi" pēc ekanomiskā satura īsti neatbilst debitoru posteņiem, bet tajā atspoguļo izdevumus, kas attiecas uz nākamiem pārskata periodiem, tātad

- avansētas izmaksas;
25. Nākamo periodu izdevumu kontos uzskaitītos izdevumus noraksta vienādās daļās visu to laiku, kurā saglabājas šo izdevumu ietekme uz saimniecisko darbību.
 26. Īstermiņa finanšu ieguldījumi ir sabiedrības īstermiņa investīcijas citās radniecīgās sabiedrībās, citu sabiedrību vai valsts vērtspapīros, investīcijas citos ražošanas finanšu instrumentos, pašu akcijās vai daļās;
 27. Pašu akciju un daļu iegāde, tāpat kā visi citi vērtspapīri jāuzskaita pēc zemākās tirgus cenas vai pašizmaksas;
 28. Naudas līdzekļi sabiedrībā ir skaidras naudas vai bezskaidras naudas veidā, vai arī naudas līdzekļi ceļā;
 29. Naudas līdzekļu uzskaites galvenie uzdevumi ir naudas līdzekļu apgrozījuma un atlikuma kontrole pa valūtām, glabāšanas vietām un materiāli atbildīgajām personām;
 30. Norēķinoties ar saviem partneriem bezskaidrā naudā, sabiedrības grāmatvedībā darījumu izpildes pareizības pārbaudi un ierakstus grāmatvedības kontos izdara pamatojoties uz bankas izrakstiem;
 31. Kontiem "Norēķinu konts bankā" un "Naudas līdzekļi kasē" ir ļoti plaša kontu korespondence, tie var būt saistīti gandrīz ar visiem bilances un operāciju kontiem;
 32. Lai veiktu darījumus ārvalstu valūtā sabiedrība var atvērt bankā valūtas kontus, vai uzskaitīt kasē izmantojot analītiskos valūtas kases kontus.

Diplomdarba veiktie pētījumi ļauj izvirzīt sekojošus **priekšlikumus**:

1. LR seimai, Ministru Kabinetam, VID vadībai vajadzētu pieņemt lēmumus, kas paredz sniegt valsts atmaksātus seminārus, par konkrētu likumu, piemēram par PVN, Dabas resursu nodokli un citu, respektīvi izskaidrot sarežģītāk saprotamo likumu saturu un domu, kas palīdzētu praktiskā grāmatvedības uzskaitē;
2. VID vadībai vajadzētu izdalīt naudas līdzekļus, lai izstrādātu rokasgrāmatu par dažādu galveno operāciju, darījumu grāmatojumu uzskaiti (dažādām nozarēm), kas ļoti noderētu studentiem un jaunajiem grāmatvežiem praksē vai uzsākot darbu;
3. Sabiedrībām savu saimniecisko darbību vajadzētu organizēt tā, lai par visiem darījumiem ar darījumu partneriem norēķinātos bezskaidrā naudā ar bankas starpniecību, bet, ja individuālie komersanti, kuri veic saimniecisko darbību (lasa ogas, vāc sēnes, pin grozus u.t.t.), kuriem nav nevienā bankā atvērts bankas konts, dzīvo Latvijas lauku teritorijā, kur sabiedriskais transports kursē vienreiz dienā vai divas

reizes nedēļā, tad rodas atvērts jautājums kā risināt šo problēmu;

4. Sabiedrību vadībām (grāmatvedībā) izstrādājot savu kontu plānu vajadzētu dot detalizētāku apgrozāmo līdzekļu kontu sarakstu, piemēram, papildināt ar kontiem kurināmais – akmeņogles, dīzeļdegviela, BIO kurināmais, kas ir dažāda veida granulas (koksnes, kūdras, salmu, niedru, sausas zāles, saulespuķu čaumalu u. c.), graudi, malka, briketes u.c. kurināmie.

IZMANTOTĀS LITERATŪRAS AVOTU SARAKSTS

1. LR likums "Gada pārskatu likums". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=66461> (skatīts 13.05.2013.)
2. LR likums "Komerclikums". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=5490> (skatīts 18.05.2013.)
3. LR likums "Par grāmatvedību". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=66460> (skatīts 21.05.2013.)
4. LR likums "Par nodokļiem un nodevām". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=33946> (skatīts 21.05.2013.)
5. LR likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=34094> (skatīts 15.05.2013.)
6. Latvijas Grāmatvedības Standarts (LGS) Nr.1 "Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes". Pieņemts ar Grāmatvedības padomes 2004.gada 5.februāra lēmumu (prot.Nr.2 1.p.) un atcelts no 1. jūlija 2011. gada. (skatīts 13.05.2013)
7. Latvijas grāmatvedības standarts Nr.11 "Krājumi". Pieņemts ar Grāmatvedības padomes 2010.gada 8.septembra lēmumu (prot. Nr.1, 2.p.). Pieejams <http://www.likumi.lv/doc.php?id=221422> (skatīts 13.05.2013)
8. LR MK noteikumi Nr. 237. "Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=155755> (skatīts 21.05.2013.)
9. LR MK noteikumi Nr. 282. "Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=66460> (skatīts 21.05.2013.)
10. LR MK noteikumi Nr. 488. "Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=232353> (skatīts 17.05.2013.)
11. LR MK noteikumi Nr. 556. "Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" Pieejams: <http://likumi.lv/doc.php?id=139741> (skatīts 18.05.2013)
12. LR MK noteikumi Nr. 584. "Kases operāciju uzskaites noteikumi". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=80346> (skatīts 21.05.2013.)
13. LR MK noteikumi Nr. 585. "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=80418> (skatīts 13.05.2013.)
14. LR MK noteikumi Nr. 969. "Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem saistītie

- izdevumi". Pieejams: <http://www.likumi.lv/doc.php?id=220013> (skatīts 17.05.2013.)
15. VID metodiskie materiāli "Par pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un uzskaites kārtību avansa maksājumiem". Pieejams:
<http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=177&hl=1&oid=9345&otype=17> (skatīts 15.05.2013.)
 16. VID metodiskie materiāli "Pievienotās vērtības nodokļa aprēķināšanas un uzskaites kārtība piemērojot ieņēmumus samazinošas atlaides". Pieejams:
<http://vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=177&hl=1&oid=9345&otype=17> (skatīts 24.05.2013.)
 17. Apsīte I "Uzņēmuma gada pārskats 2011". Lietišķās apmācības centrs 2011.
 18. Beļavska L. "Grāmatvedības pamati, Atbilstoši starptautiskajiem un nacionālajiem standartiem". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2007.
 19. Bojarenko J., Beļavska L., Tjurina A. "Finanšu grāmatvedība: Teorija un prakse". Grāmatvedības un Finanšu koledžas bibliotēka, SIA KIF Biznesa komplekss, Rīga, 2009.
 20. Block B. S. "Foundations of Financial Management". Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1989.
 21. Brūna I., Kaire L. "Apgrozāmo līdzekļu uzskaitē". Latvijas Universitāte, 2004.
 22. Damoram A. "Corporate finance: Theory and practice". New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001.
 23. "Grāmatvedības jēdzienu skaidrojošā vārdnīca", izdevniecība Avots, 2005.
 24. Grigorjeva R., Jesemčika A., Leibus I., A. Svarinska. "Grāmatvedības pamati". Latvijas Uzņēmējdarbības un menedžmenta akadēmija, 2009.
 25. Grebenko M. "Grāmatvedība, Ceturtais izdevums, pirmā daļa". Rīga, Adrems, 2000.
 26. Latvijas universitāte. "Inovācijas un Latvijas tautsaimniecība". LU Akadēmiskais apgāds, 2011. gads.
 27. Ludboržs A. "Apgrozāmā kapitāla vadīšana nelielos uzņēmumos". Lietišķās informācijas dienests, Rīga 2007.
 28. Ross, Westerfield, Jaffe. "Corporate finance". Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1990
 29. [www.lv.wikipedia.org](http://lv.wikipedia.org) Raksts par grāmatvedību. Pieejams:
http://lv.wikipedia.org/wiki/Gr%C4%81matved%C4%ABba#Apgroz.C4.81mie_1.C4.ABdzek.C4.BCi (skatīts 14.05.2013.)