

Gada pārskata sagatavošana – ieņēmumi un izmaksas

Ieņēmumu un izdevumu uzrādīšana pareizā periodā ir viens no svarīgiem jautājumiem, lai gada pārskatā atspoguļotā informācija būtu patiesa. Šajā cikla rakstā apskatīsim jautājumus, kas saistīti ar ieņēmumu un izdevumu uzskaiti, to periodizāciju un uzrādīšanu gada pārskatā.

SILVIJA GULBE, SIA “Grant Thornton Rimess” partnere, zvērināta revidente

Lai parliecinātos, ka visi pārskata perioda ieņēmumi ir uzrādīti, ir jāpadomā par uzņēmuma darbības specifiku un iespējamajiem riskiem. Aplūkosim biežākās kļūdas, kad nepareizi izprasts darījuma brīdis un vērtība!

Preču pārdošana

Ministru kabineta (MK) 21.06.2011. noteikumos Nr.488 “Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi” (MK noteikumi Nr. 488) ir noteikts, ka ieņēmumus no preču pārdošanas uzskaita tad, kad ir ievēroti visi šie nosacījumi:

- preces, viss risks par to bojāšanos vai bojāeju un visi varbūtējie ieguvumi no šīm precēm (ienākumi un vērtības pieaugums) ir nodoti pircējam;
- sabiedrība spēj ticami novērtēt ieņēmumu un izmaksu summas, kas radušās vai radīsies preču pārdošanas darījumos – ir zināma pārdošanas cena;
- sagaidāms, ka samaksa par precēm tiks saņemta.

Izvērtējot preču pārdošanas darījumus, vienmēr jāpatur prātā, ka noteicoša ir darījuma ekonomiskā būtība, nevis juridiskā forma. Parasti atšķirības starp juridisko formu un ekonomisko būtību rodas, ja preces tiek pārdotas uz pēcapmaksu – tās tiek nodotas pircējam, bet, lai garantētu samaksu par precēm, pārdevējs saglabā juridiskās īpašumtiesības. Šādos gadījumos pārdevējs uzrāda realizāciju brīdī, kad prece ir nodota pircējam.

Ja samaksa par pārdoto preci notiek ilgtermiņā un līgumā nav noteikti procenti par atlikto maksājumu vai arī procenti ir mazāki nekā tirgū esošās procentu likmes, visa pārdošanas vērtība neveido realizācijas ieņēmumus. Vispirms atskaita procentu summu, kāda būtu jāsaņem attiecīgajā periodā atbilstoši tirgū pastāvošām likmēm. Šo daļu attiecina uz ieņēmumiem visā periodā. Summa, kas

paliek pāri pēc procentu daļas atskaitīšanas, veido realizācijas ieņēmumus preču pārdošanas (nodošanas) brīdī. Preču pavaddokumentu izraksta jau pie preču nodošanas un uz tās veic atzīmi par līguma nosacījumiem, tādā veidā samazinās risks, ka puses grāmatvedībā varētu dažādi uzrādīt darījumu.

Ja preces nodotas tālākpārdošanai

Ja preces tiek nodotas klientam to tālākpārdošanai (konsignācija) un līgumā ir paredzēts, ka klients norēķinās, kad preces ir pārdotas, savukārt nepārdotās preces atgriež atpakaļ, visi preču realizācijas riski, tās nosūtot, vēl nepāriet pircējam, līdz ar to nav pamata atzīt ieņēmumus. Šādos gadījumos nosūtītā un vēl nepārdotā prece ir pārdevēja bilancē. Tātad, ja tiek nodotas preces uz konsignācijas noteikumiem, neaizmirstam tās inventarizēt un salīdzināt norēķinus ar darījuma partneri.

Nepareizi izprasti piegādes nosacījumi

Praksē ir gadījumi, kad nepareizi tiek izprasti preču piegādes nosacījumi, kā rezultātā netiek uzrādītas preces ceļā, un pārdevēji kļūdaini uzrāda realizāciju. Var gadīties, ka preču pavadzīme ir izrakstīta gada beigās, bet klients preces saņem tikai nākamā gada sākumā. Tad ir jāzina preču piegādes nosacījumi. Visā pasaulē starptautiskajās un arī iekšējās preču piegādes izmanto starptautiski atzītus *Incoterms* noteikumus. Tie palīdz izvairīties no pārpratumiem, precizējot pienākumus, izmaksas un riskus, kas saistīti ar preču piegādi no pārdevēja pircējam, kā arī nosakot realizācijas brīdi, kad preces lietošanas un īpašumtiesības pāriet no pārdevēja pircējam. *Incoterms* terminu skaidrojums ir pieejams internetā.

Pārdodot transporta līdzekli vai nekustamo īpašumu, īpašnieku maiņa ir jāreģistrē attiecīgos valsts reģistros.



Izvērtējot preču pārdošanas darījumus, vienmēr jāpatur prātā, ka noteicošais ir darījuma ekonomiskā būtība, nevis juridiskā forma

Nepabeigtie līgumi

Īpaša uzmanība ir jāpievērš nepabeigtajiem līgumiem. Ja var novērtēt pakalpojuma izpildes pakāpi, noteikt ieņēmumus un izdevumus (gan tos, kas jau ir bijuši, gan tos, kas vēl būs līdz pakalpojuma pilnīgai izpildei) un ir sagaidāms, ka samaksa tiks saņemta, ieņēmumu atzīst proporcionāli līguma izpildes pakāpei. Ja nevar noteikt darījuma iznākumu, ieņēmumus atzīst tikai tādā apmērā, cik lieli ir atzītie izdevumi (MK noteikumu Nr.488 30., 31.punkts).

Ja sabiedrība darbojas kā komercaģents vai starpnieks, tās ieņēmumos atzīst tikai atlīdzību par sniegtajiem komercaģenta vai starpnieka pakalpojumiem. Naudas plūsmas pārskatā, kas tiek sagatavots pēc tiešās metodes, ieņēmumos uzrāda visu saņemto naudu, un tie var būtiski atšķirties no neto apgrozījuma.

Maiņas darījumi

Ja maina pret precēm, kas ir līdzvērtīgas pēc veida vai vērtības, vai pakalpojumiem, uzskata, ka ieņēmumi netiek radīti.

Būvlīgumi

Būvlīgumiem svarīgi ir jau līguma noslēgšanas brīdi apzināt ne tikai līguma summu, bet ar to izpildi saistītos izdevumus. Svarīgi līgumu izpildes laikā ieņēmumus un izdevumus uzskaitīt atsevišķi pa projektiem. Gada beigās katram projektam novērtē tā izpildes pakāpi bilances datumā un izdevumus, kas ir sagaidāmi līdz projekta pilnīgai pabeigšanai un sagaidāmo rezultātu.

Līdz ar to darījums ir pilnībā pabeigts līdz ar tā reģistrāciju normatīvajos aktos noteiktā kārtībā. Tomēr var būt situācijas, kad pircējs pārņem visus riskus un gūst ienākumus jau pirms reģistrācijas. Šādos gadījumos līgumā ir stingri jānosaka, kādā veidā notiek lietas nodošana, lai nerastos pārpratumi un pārdevējs un pircējs varētu vienādi darījumu uzrādīt grāmatvedības reģistros.

Pakalpojumu sniegšana

Pareizai darījumu uzrādīšanai svarīgi ir noskaidrot pakalpojuma sniegšanas brīdi un ilgtermiņa līgumiem – novērtēt izpildes pakāpi.

Piemēram, ja uzņēmums iznomā telpas un

- rēķinu par telpu nomu decembrī izraksta janvārī, rēķinu iegrāmato gada beigās (debets – uzkrātie ieņēmumi, kredīts – ieņēmumi), pievienotās vērtības nodoklis (PVN) tiek atzīts tikai janvārī;
- decembrī ir izrakstīts rēķins par janvārī, ir jāskatās rēķina samaksa: ja nauda ir saņemta, kredītā būs nākamā perioda ieņēmumi, ja samaksa nav veikta, gada beigās būs jāveic korekcija un jāsamazina debitori un attiecīgais kredīta konts (arī PVN atzīst kā parādu budžetam, kad ir saņemta samaksa).

Grāmatvedībā sagatavo izziņu par ieņēmumiem un izmaksām, kas tiek iekļautas peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ņemot vērā iespēju ticami novērtēt projekta realizācijas izpildi un rezultātu.

Būvlīgumus uzrāda pārskatā:

- pircēju parādi – summas par pabeigto līguma daļu (atbilstoši darbu pieņemšanas – nodošanas aktiem);
- saņemtie avansi – būvnieka saistības par saņemtajiem un nenorakstītajiem avansiem;
- nepabeigtie pasūtījumi – izmaksas, kas saistītas ar līgumu turpmāko izpildi.

Ja nevar ticami novērtēt līguma izpildes pakāpi, ieņēmums atzīst tik lielā summā, cik lieli ir izdevumi, kas radušies saistībā ar konkrēto projektu. Ja ir sagaidāms, ka projekts tiks pabeigts ar zaudējumiem, tos uzrāda izmaksās jau pārskata gadā, kurā konstatē negatīvo rezultātu.

Ieņēmumi un izmaksas gada pārskatā

Neto apgrozījums un ražošanas izmaksas

Neto apgrozījuma sastāvā uzrāda tikai tos ieņēmumus, kas saistīti ar sabiedrības pamatdarbību. Attiecīgi tikai ar neto apgrozījumā gūto ieņēmumu pārdoto preču vai sniegto pakalpojumu pašizmaksu (iegādes vai ražošanas pašizmaksu) uzrāda izmaksu postenī. Ja gada beigās precīzē krājumu pašizmaksu (iegādes vai ražošanas pašizmaksu), svarīgi izmaksas sadalīt gan uz krājumiem, kas jau ir realizēti, gan uz to atlikumiem.

Sabiedrības, kas nodarbojas ar namu apsaimniekošanu, neto apgrozījumā uzrāda tikai maksu par saviem pakalpojumiem. Maksas, ko iekasē trešo personu vārdā uzrāda postenī “Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi”, ja rezultāts ir pozitīvs, vai pārdoto preču ražošanas izdevumos, ja rezultāts ir zaudējumi.

Gada pārskatu likuma (GPL) 24.pantā ir paredzēts atvieglojums, ko praksē tikpat kā neizmanto, proti, neto apgrozījumu, pārējās saimnieciskās darbības ieņēmumus un pārdoto preču ražošanas izmaksas apvienot 1 postenī – “Bruto peļņa”. To var piemērot sabiedrības, kuras nepārsniedz 2 no 3 rādītājiem (neto pagrozījums – 3 400 000 EUR, bilance 1 400 000 EUR, darbinieki – 250). Tāpat šīs sabiedrības var pielikumā nesniegt informāciju par neto apgrozījuma sadalījumu pa pamatdarbības veidiem un ģeogrāfiskajiem tirgiem.

Der atcerēties, ka normatīvie akti neprasa uzrādīt neto apgrozījumu pa PVN likmēm, kā arī, sadalot neto apgrozījumu pa PVN likmēm, ne vienmēr var saprast, kuram ģeogrāfiskajam tirgum tā atbilst.

Pārdošanas un administratīvie izdevumi

Posteņos “Pārdošanas izmaksas” un “Administrācijas izmaksas” iekļauj ar tām saistītās personāla, materiālu

izmaksas, pamatlīdzekļu nolietojuma un nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstījumu summas un citas ar tām saistītās izmaksas.

Tirdzniecības uzņēmumi noliktavu un veikalu nomas un uzturēšanas izmaksas ieskaita pārdošanas, nevis ražošanas izmaksās, jo krājumu iegādes pašizmaksu veido visas izmaksas līdz to nogādāšanai glabāšanas vietā.

Izmaksu dalījums pārdošanas un administrācijas, kā arī pārējās izmaksās katrai sabiedrībai var būt atšķirīgs. Svarīgi ir ieturēt konsekveni gadu no gada, tāpēc šo izmaksu sadali nosaka grāmatvedības politikā.

Ja tiek veikta izmaksu pārklasifikācija, attiecīgi jāpārklasificē arī iepriekšējo gadu rādītāji, kā arī pielikumā jāsniedz informācija par veiktajām izmaiņām.

Bieži ir novērots, ka finanšu pārskatu pielikumā nav sadalītas personāla izmaksas, kā tas noteikts GPL 50.pantā, proti, šādā sadalījumā:

- atlīdzība par darbu;
- pensijas no sabiedrības līdzekļiem;
- valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas;
- pārējās sociālās nodrošināšanas izmaksas.

Jāatceras arī atsevišķi uzrādīt valdei un padomei par pārvaldes funkciju pildīšanu izmaksāto atlīdzību, pensijas un līdzīgas saistības.

Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi un izdevumi

Posteņos “Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi” un “Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas” iekļauj attiecīgi sabiedrības saimnieciskās darbības ieņēmumus vai izmaksas, kas nav parādītas citos peļņas vai zaudējumu aprēķina posteņos un kas ir radušās saimnieciskās darbības rezultātā vai ir ar to saistītas, vai izriet tieši no tās.

Pārējos ieņēmumus un izmaksas uzrāda neto vērtībā, nevis atsevišķi uzrādot ieņēmumus un ar tiem saistītos izdevumus pilnā apmērā. Tas attiecas galvenokārt uz pamatlīdzekļu pārdošanu un citu aktīvu pārdošanu, kas neveido neto apgrozījumu, valūtas kursu svārstībā un darījumiem (pirkšana / pārdošana) ar ārvalstu valūtām, saņemtajām apdrošināšanas atlīdzībām un saistītām izmaksām.

Pārējie ieņēmumi varētu būt:

- peļņa no pamatlīdzekļu pārdošanas (neto rezultāts);
- valūtas kursu svārstību neto peļņa;
- saņemtās soda naudas;
- kreditoru parādu norakstīšana;
- saņemtās apdrošināšanas atlīdzības pārsniegums pār izmaksām u.c.

Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas varētu būt:

- zaudējumi no pamatlīdzekļu likvidācijas;
- aprēķinātās soda naudas;
- uzkrājumu veidošana šaubīgajiem debitoriem;

- bezcerīgo debitoru parādu norakstīšana;
- valūtas kursu svārstību neto zaudējumi;
- ziedojumu, dāvinājumi;
- virsnormatīvie preču zudumi;
- apdrošināšanas prēmiju maksājumi u.c.

Uzskaitījums ir tikai kā piemērs, to nosaka katra sabiedrība grāmatvedības politikā un ievēro gadu no gada. Ja sadalījums tiek mainīts, pārklasifikāciju paskaidro pielikumā.

Sabiedrības aprēķinātās soda naudas var uzskaitīt divējādi. Parasti ieņēmumos uzrāda tikai saņemtās soda naudas, bet komunālo pakalpojumu sniedzēji un namu apsaimniekotāji bieži automātiski aprēķina soda naudas un iekļauj tās rēķinos. Normatīvajos aktos ir noteikts, ka grāmatvedības politikā nosaka soda naudu uzskaites un atspoguļošanas principu. Ja tiek uzskaitītas aprēķinātās soda naudas, svarīgi ir izvērtēt to iekasēšanas iespējamību.

Ieņēmumi no līdzdalības sabiedrību kapitālos un vērtspapīriem

Peļņas vai zaudējumu aprēķinā ieņēmumus uzrāda šādos posteņos:

- procentus:
 - par naudas ilgtermiņa noguldījumiem un aizdevumiem – “Ieņēmumi no vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa ieguldījumus”;
 - par īstermiņa aizdevumiem un prasījumiem – “Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi”;
- autoratlīdzības – “Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi”;
- dividendes (ārkārtas dividendes):
 - no līdzdalības radniecīgas vai asociētas sabiedrības kapitālā – “Ieņēmumi no līdzdalības koncerna meitas un asociēto sabiedrību kapitālos”;
 - no ieguldījumiem citas sabiedrības kapitālā – “Ieņēmumi no vērtspapīriem un aizdevumiem, kas veidojuši ilgtermiņa ieguldījumus”.

Procentus aprēķina, pamatojoties uz proporcionālu laika sadalījumu neatkarīgi no to samaksas datuma. Ja procentu saņemšana ir apšaubāma, tiem veido uzkrājumus.

Autoratlīdzības uzskaita pēc uzkrāšanas principa saskaņā ar attiecīgo līgumu.

Ieņēmumus no dividendēm atzīst, kad ir pieņemts dalībnieku sapulces lēmums par dividendēs (arī ārkārtas dividendes) izmaksājamo peļņas daļu un aprēķināta dividenžu (ārkārtas dividenžu) summa. Dividendes ieņēmumos uzrāda tajā pārskata gadā, kad ir pieņemts lēmums par peļņas sadali, tātad dividendes par 2014.gadu varēs uzrādīt tikai 2015.gada pārskatā, izņemot ārkārtas

dividendes, kas ir apstiprinātas 2014.gada laikā. Ārkārtas dividenžu gadījumā uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN) ir piemērojams tāpat kā saņemot parastās dividendes (neatkarīgi no tā, vai ārkārtas dividenžu izmaksātājs tās uzrāda pie peļņas sadales vai pie pārējām izmaksām).

Ieņēmumus no dividendēm atzīst, kad ir pieņemts dalībnieku sapulces lēmums par dividendēs izmaksājamo peļņas daļu un aprēķināta dividenžu summa

Postenī “Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas” uzrāda aprēķinātos procentus par svešu aktīvu izmantošanu savas darbības izmantošanai. Tie var būt procenti bankām, līzings kompānijām, citiem aizdevējiem (kreditoriem). Procentus aprēķina par pilnu periodu līdz bilances datumam neatkarīgi no maksāšanas termiņa iestāšanās.

Gada laikā aprēķinātās ārkārtas dividendes uzrāda finanšu pārskatos:

- ja ir peļņa, peļņas vai zaudējumu aprēķinā pirms posteņa “Pārskata gada peļņa vai zaudējumi” pievieno posteni “Aprēķinātās ārkārtas dividendes”;
- ja ir zaudējumi vai peļņa ir mazāka par aprēķinātajām ārkārtas dividendēm, tās pilnā apmērā vai pārsnieguma daļu norāda postenī “Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas” (UIN šajā postenī iekļautajām ārkārtas dividendēm piemēro koeficientu 1,5).

SIA 1C FRANCHISING

FASTSoft

Tālr.: 26513950
www.fastsoft.lv

1C DATORPROGRAMMAS

Grāmatvedība

Tirdzniecība un Noliktava

Namu apsaimniekošana

Lombards un Kredīti

