

Gada pārskats – bilances sagatavošana (turpinājums)

Turpinām iepriekšējā numurā aizsākto tēmu par bilances sagatavošanu! Šoreiz noskaidrosim, kā gada pārskatā pareizi norādīt un novērtēt atlikušos bilances posteņus – apgrozāmos līdzekļus, pašu kapitālu, uzkrājumus un kreditorus.

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

Lai bilancē pareizi uzrādītu aktīvus, vispirms jāsaprot, ar ko apgrozāmie līdzekļi atšķiras no ilgtermiņa ieguldījumiem.

Apgrozāmie līdzekļi

Aktīvu klasificē kā apgrozāmo līdzekli, ja to paredz realizēt vai patērēt uzņēmuma pamatdarbības cikla ietvaros, to tur tirdzniecības nolūkiem un paredz pārdot 12 mēnešu laikā pēc bilances datuma (pārdošanai paredzētie ilgtermiņa ieguldījumi) vai tā ir nauda vai tās ekvivalents.

Apgrozāmos līdzekļus bilances datumā vienmēr novērtē iespējami zemākajā vērtībā, tāpēc to uzskaitē noteicošās ir 2 vērtības: pašizmaksa un tirgus cena. Bilancē apgrozāmos līdzekļus uzrāda 5 sadaļās: krājumi, pārdošanai turēti ilgtermiņa ieguldījumi, debitori, īstermiņa finanšu ieguldījumi un nauda.

Krājumi

Gada pārskatu likumā (GPL) krājumus novērtē pašizmaksā, tirgus cenā vai neto pārdošanas vērtībā

(GPL 32.pants). Krājumu atlikumus novērtē atbilstoši iegādes vai ražošanas pašizmaksai vai zemākajām tirgus cenām bilances datumā atkarībā no tā, kurš no rādītājiem ir zemāks. Izņēmuma gadījumos, ja krājumu vienības ir bojātas, daļēji vai pilnīgi novecojušas vai nozīmīgi palielinās to ražošanas pabeigšanas vai pārdošanas izmaksas, attiecīgos krājumus novērtē neto pārdošanas vērtībā (neto realizācijas cena ir aplēstā pārdošanas cena parastā uzņēmējdarbībā, atskaitot aplēstās produkcijas pabeigšanas un pārdošanas izmaksas).

Nereti ir gadījumi, kad transporta izmaksas tiek iekļautas uzreiz peļņas vai zaudējumu aprēķinā, tā tiek palielinātas izmaksas, un krājumu atlikumi noliktavā tiek novērtēti par zemu. Tāpēc vēlreiz uzsveru, ka krājumu iegādes pašizmaksu veido to iegādes cena un visi izdevumi līdz to nogādāšanai glabāšanas vietā.

Gada pārskata pielikumā uzrāda krājumu uzskaites metodi (vidējā svērtā vai FIFO (*first in – first out*)) pa krājumu veidiem, kā arī apraksta novērtēšanas principus.

Izejvielas, pamatmateriāli un palīgmateriāli	Šos posteņus izmanto ražojošie uzņēmumi.
Nepabeigtie ražojumi	Ražošanas uzņēmumi uzrāda līdz galam nepabeigtos ražojumus, vērtībā tiek iekļautas materiālu izmaksas, darba izmaksas un daļēji netiešās izmaksas saskaņā ar uzskaites politiku, ko norāda gada pārskata pielikumā.
Gatavie ražojumi un preces pārdošanai	Pašu saražotās un pirktās preces pārdošanai. Atlikumu vērtības samazinājumu uzrāda pielikumā. Te uzrāda arī preces ceļā, ja tās vēl nav fiziski saņemtas, bet atbilstoši piegādes nosacījumiem ir uzrādāmas bilancē.
Nepabeigtie pasūtījumi	Pielikumā uzrāda izmantotās novērtēšanas metodes. Ja postenī ir ietverta daļa no sagaidāmās peļņas no nepabeigtajiem darbiem, to paskaidro kopā ar novērtēšanas metodēm.
Avansa maksājumi par precēm	Uzrāda tikai samaksātās avansu summas par precēm, neuzrāda samaksātās avansa rēķinus par pakalpojumiem, kā arī par ilgtermiņa ieguldījumiem.
Darba dzīvnieki un produktīvie dzīvnieki	Dzīvnieki, no kuriem iegūst lauksaimniecības produkciju vai papildu bioloģiskos aktīvus.

Pārdošanai turēti ilgtermiņa ieguldījumi

Šajā postenī pārklasificē ilgtermiņa ieguldījumus, ko paredzēts pārdot 12 mēnešu laikā. Lai veiktu pārklasifikāciju, jābūt uzsāktam pārdošanas procesam (pieņemtam lēmumam par pārdošanu) un pārliecībai par pārdošanas procesa pabeigšanu gada laikā. Pārklasifikācija var būtiski uzlabot uzņēmuma likviditātes rādītājus, tāpēc tā ir izdevīga uzņēmumiem, kas vēlas piesaistīt papildu investīcijas. Taču jābūt pietiekamiem pierādījumiem, ka pārklasifikācija ir pamatota.

Šeit iekļautajiem pamatlīdzekļiem var turpināt rēķināt nolietojumu gan finanšu uzskaitē, gan nodokļu vajadzībām. Pielikumā informāciju uzrāda tāpat kā par pamatlīdzekļiem. GPL atļauj pārdošanai turētus ilgtermiņa ieguldījumus novērtēt zemākajā no vērtībām, salīdzinot šo aktīvu uzskaites vērtību un patieso vērtību, no kuras atskaitītas pārdošanas izmaksas. Ja objekts tiek novērtēts patiesajā vērtībā, nolietojuma aprēķinu pārtrauc. Pielikumā sniedz informāciju par objektu, novērtēšanas metodēm un svarīgākajiem pieņēmumiem, palielinājumu, atsavināšanu, peļņas vai zaudējumu korekciju un pārvietošanu (GPL 55.⁵ un 55.⁷pants).

Debitori

Katram debitoru parādu postenim bilancē atsevišķi norāda summas, kas saņemamas gada laikā (īstermiņa) un kas saņemamas vēlāk nekā gada laikā pēc bilances datuma (ilgtermiņa) (GPL 17.pants).

GPL 37.pantā noteikts, ka bilancē uzrāda tikai reāli saņemamos debitoru parādus. Apšaubāmās summas apmērā veido uzkrājumus nedrošiem parādiem atbilstoši vadības noteiktajai debitoru parādu kontroles procedūrai. Uzkrājumu veidošanā noteicošais ir summas atgūšana,



nevis tādi praksē dzirdēti iemesli kā uzņēmuma peļņas neesamība, atkarība no debitora maksātnespējas procesa pabeigšanas u.c. Jāuzsver, ka neatbilstoša vadības pieņemtā debitoru novērtēšanas politika neattaisno likuma neievērošanu.

Gada pārskata pielikumā sniedz pamatojumu nedrošiem parādiem izveidotajiem uzkrājumiem, kā arī informāciju par uzkrājumu kustību pārskata gadā.

Pircēju un pasūtītāju parādi	Uzrāda neto vērtībā, pielikumā nav prasīts uzrādīt debitoru uzskaitījumu, bet jāuzrāda debitoru uzskaites vērtība, izveidoto uzkrājumu apmērs un bilances neto vērtība, kā arī izveidoto uzkrājumu kustība (atlikums perioda sākumā, palielinājums, samazinājums saistībā ar norakstīšanu vai parāda atmaksu un atlikums perioda beigās).
Radniecīgo sabiedrību parādi / Asociēto sabiedrību parādi	Atsevišķos posteņos uzrāda radniecīgo un asociēto sabiedrību parādus par pārdotajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem un aizdevumiem.
Citi debitori	Debitori, ko nevar uzrādīt citos posteņos, arī pārmaksātie nodokļi, kreditoru parādu debeta atlikumi.
Neiemaksātās daļas sabiedrības kapitālā	Neiemaksātās daļas rodas, ja, dibinot sabiedrību vai palielinot tās pamatkapitālu, vēl nav pilnībā apmaksātas visas daļas. Akciju sabiedrībām neiemaksātās daļas nerodas.
Īstermiņa aizdevumi akcionāriem vai dalībniekiem un vadībai	Īstermiņa aizdevumi vai ilgtermiņa parādu daļa, kas atmaksājama gada laikā pēc bilances datuma. Pielikumā norāda vadībai izsniegto aizdevumu summas sadalījumā pa amatu grupām (padomes un valdes locekļi), minot procentu likmes, svarīgākos nosacījumus un atmaksājamās summas.
Nākamo periodu izmaksas	Izmaksas, kas samaksātas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamo pārskata periodu. Pielikumā atšifrē pa izmaksu veidiem.
Uzkrātie ieņēmumi	Skaidri zināmas norēķinu summas ar pircējiem un pasūtītājiem par precēm un pakalpojumiem, kas veikti pārskata periodā, bet rēķins vēl nav izrakstīts.

Īstermiņa finanšu ieguldījumi

Īstermiņa finanšu ieguldījumi atbilstoši GPL sniegtajai bilances shēmai tiek uzrādīti 4 posteņos: līdzdalība radniecīgo sabiedrību kapitālā, pašu akcijas un daļas, pārējie vērtspapīri un līdzdalība kapitālos, atvasinātie finanšu instrumenti. Kā redzams, sadalījums nav identisks ilgtermiņa finanšu ieguldījumiem, bet, ja uzņēmumam tas ir svarīgi, GPL ļauj atvērt papildu posteņus.

Atvasinātie finanšu instrumenti ir, piemēram, iespējas līgumi, ārpusbiržas nākotnes līgumi, mijmaiņas līgumi, procentu likmes nākotnes līgumi, kredīta atvasinātie instrumenti. Ilgtermiņa finanšu instrumentus novērtē ar pārvērtēšanas rezervi, bet īstermiņa instrumentu vērtības izmaiņas iekļauj pārskata gada rezultātā. Prasības pielikumā sniedzamajai informācijai atbilst ilgtermiņa ieguldījumu posteņu prasībām.

Nauda un naudas ekvivalents

Šis postenis bilancē un naudas plūsmas aprēķinā atšķiras. Latvijas normatīvajos dokumentos bilances posteni sauc "Nauda", savukārt naudas plūsmas kustības pārskatā – "Nauda un naudas ekvivalenti", kas ir plašāks apzīmējums. Abu terminu skaidrojumi ir sniegti Ministru kabineta (MK) noteikumos Nr.481 "Noteikumi par naudas

plūsmas pārskata un pašu kapitāla izmaiņu pārskata saturu un sagatavošanas kārtību":

- nauda ir skaidra nauda sabiedrības kasē un bezskaidra nauda maksājumu kontos un pieprasījuma noguldījumu kontos;
- naudas ekvivalenti ir īstermiņa ieguldījumi, kurus īsā laikā var pārvērst naudā, un pastāv maza iespēja, ka to vērtība būtiski mainīsies (piemēram, īstermiņa ieguldījumi ar atlikušo termiņu līdz to dzēšanai un atpirkšanai (no iegādes datuma) 3 mēneši vai mazāk). Praksē ir dažāda pieceja naudas līdzekļu uzrādīšanā.

Bilancē naudas sastāvā bieži iekļauj arī īstermiņa depozītus kredītiestādēs ar termiņu līdz 3 mēnešiem. Naudas sastāvā uzrāda arī naudu ceļā, kas ir inkasēta, bet vēl nav ieskaitīta bankas kontā. Savukārt, ja pircēji norēķinājušies ar bankas karti un nauda vēl nav ieskaitīta, to uzrāda citu debitoru sastāvā. Pielikumā sniedz skaidrojumu, kas konkrētajā uzņēmumā veido naudu bilancē un kas – naudu un naudas ekvivalentus naudas plūsmas pārskatā.

Pašu kapitāls

Svarīga pašu kapitāla iezīme ir, ka tas pieder uzņēmumam, respektīvi, kopīgi visiem tā īpašniekiem, līdz ar to par pašu kapitāla izlietojumu var lemt tikai īpašnieki.

Akciju vai daļu kapitāls (pamatkapitāls)	Uzrāda akciju vai daļu lielumu atbilstoši Komercreģistrā reģistrētajam lielumam. Ja pamatkapitāls sastāv no vairāku veidu daļām, pielikumā norāda daļu skaitu un nominālvērtību. Akciju sabiedrības vienmēr norāda akciju skaitu un to nominālvērtību (kopā un arī atsevišķi pa akciju veidiem).
Akciju (daļu) emisijas uzcenojums	Ja jaunās emisijas akcijas vai daļas tiek pārdotas par vērtību, kas ir augstāka par to nominālvērtību, rodas pozitīvais uzcenojums. Ja tās tiek pārdotas par zemāku vērtību, negatīvo vērtību rāda šajā pašā postenī ar mīnusa zīmi (GPL 38.pants).
Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve	Tā rodas, pārvērtējot ilgtermiņa ieguldījuma objektu, kura vērtība ir būtiski lielāka nekā tā iegādes (ražošanas) vērtība vai tā novērtējums iepriekšējā perioda beigās. Te uzrāda arī ieguldījuma īpašuma pirmo pārvērtēšanu, pārejot uz patiesās vērtības uzskaites metodi (MK noteikumu Nr.488 "Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" 84.punkts). Ilgtermiņa rezervi noraksta, ja pārvērtēto objektu likvidē, ja notiek vērtības samazinājums. Pārvērtēšanas rezervi katru gadu iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā proporcionāli pārvērtētā objekta nolietojumam (nevar apgalvot, ka šādi rezerve tiek sadalīta dividendēs, jo nolietojuma summa būs lielāka nekā rezerves daļa). Pielikumā katram pārvērtētajam aktīva postenim norāda pārvērtēšanas pamatojumu un novērtējuma starpību.
Finanšu instrumentu pārvērtēšanas rezerve	Pārdošanai pieejamu finanšu instrumentu vērtības izmaiņas, izņemot atvasinātos finanšu instrumentus un ar valūtu kursu izmaiņām saistītus ilgtermiņa ieguldījumus ārvalstu sabiedrību pamatkapitālā (GPL 55. ¹ –55. ³ pants). Ilgtermiņa finanšu ieguldījumu pārvērtēšanu, kas notikusi atbilstoši GPL 28.–29.pantam, uzrāda bilances postenī "Ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšanas rezerve".
Rezerves	Tās var būt likumā noteiktās rezerves (mazkapitāla sabiedrībām), rezerves pašu akcijām vai daļām, sabiedrības statūtos noteiktās, pārējās rezerves. Lēmumu par rezervju veidošanu pieņem īpašnieki. Vēl 1 būtiska iezīme – rezerves nav paredzētas nesaimniecisko izdevumu segšanai. Visām izmaksām ir jāparādās peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Rezerves var samazināt, ieskaitot tās pamatkapitāla palielināšanā vai uzkrāto zaudējumu segšanai.
Nesadalītā peļņa	Bilancē atsevišķi uzrāda iepriekšējo periodu peļņu un pārskata gada peļņu. Pārskata perioda peļņai ir jāaskan ar peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādīto peļņu. Peļņas sadale tiek parādīta tajā periodā, kad ir pieņemts lēmums. Vadības ziņojumā vadība sniedz ieteikumu peļņas sadalei vai zaudējumu segšanai. Iepriekšējo periodu peļņu var dalīt neierobežotu reižu skaitu gadā (Komerclikuma 161.pants).

Uzkrājumi

Uzkrājumi ir paredzēti, lai segtu noteikta veida saistības, kuras attiecas uz pārskata gadu vai iepriekšējiem gadiem. Tās ir paredzamas, bet nav skaidri zināma to summa vai maksājuma datums.

Uzkrājumus veido šādām saistībām: neizmantotiem atvaļinājumiem, tiesvedībai, garantijām, preču atgriešanai, bonusiem, prēmijām, pensijām u.c.

Bilancē uzkrājumu sadaļā rāda tikai uzkrājumus, kuru rezultātā naudas līdzekļi aizplūdis no uzņēmuma. Uzkrājumi, kas tiek veidoti grāmatvedībā aktīvu vērtības koriģēšanai, samazina konkrētā aktīva neto vērtību. Uzkrājumus veido, lai uzrādītu visas izmaksas, kas attiecas uz pārskata periodu, tomēr tie nedrīkst būt nepamatoti lieli.

Pielikumā uzkrājumus atšifrē pa veidiem un norāda to veidošanas pamatojumu, apjomu gada sākumā un beigās, izmaiņas pārskata gadā un iepriekšējā gadā (paskaidrojot izmaiņu iemeslus), paredzamo saistību segšanas laiku, ja tas ir paredzams.

Kreditori

Kreditoru parādus bilancē norāda atbilstoši attaisnojuma dokumentiem, un tiem tāpat kā debitoriem ir jābūt saskaņotiem ar pašu kreditoru (GPL 37.pants). Katram kreditoram atsevišķi uzrāda ilgtermiņa un īstermiņa summas (maksājamas gada laikā pēc bilances datuma). Saistības turpina klasificēt kā ilgtermiņa arī tad, ja to samaksas termiņš ir īsāks nekā gads, bet līdz pārskata parakstīšanai ir panākta vienošanās par termiņa pagarināšanu un iepriekš tās ir bijušas klasificētas kā ilgtermiņa. Jāatceras, ka kredītlīnijas vienmēr klasificējas kā īstermiņa parāds.

Bilancē atsevišķi no citām kreditoru saistībām uzrāda parādus radniecīgām un asociētām sabiedrībām. Pielikumā par katru kreditoru parādu norāda summas, kas atmaksājamas vēlāk nekā pēc 5 gadiem.

Aizņēmumi

Bilancē aizņēmumus uzrāda šādos posteņos: aizņēmumi pret obligācijām, akcijās pārvēršamie aizņēmumi, aizņēmumi no kredītiestādēm, citi aizņēmumi (šeit uzrāda arī parādus līzīngā uzņēmumiem). Pielikumā norāda informāciju par procentiem, atmaksas termiņu, nodrošinājumu. Atsevišķi norāda kreditoru parādu kopsomas, kuras segtas ar nodrošinājumu, ko sniegušas radniecīgās sabiedrības, minot nodrošinājuma veidu un formu (GPL 45.pants).

Atliktā nodokļa saistības

Atliktā nodokļa saistības uzrāda bilances ilgtermiņa kreditoru sastāvā. Atliktais nodoklis ir jāreķina neatkarīgi no tā, vai uzņēmums pārskata gadu noslēdz ar peļņu vai zaudējumiem. GPL ir paredzēts atvieglojums nerēķināt atlikto

nodokli vienīgi tām sabiedrībām, kas 2 gadus pēc kārtas nepārsniedz GPL 54.pantā noteiktos rādītājus.

Atliktais nodoklis veidojas galvenokārt no pagaidu atšķirībām pamatlīdzekļu uzskaitē, dažādiem uzkrājumiem, uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) deklarācijas zaudējumiem (bieži aizmirst ņemt vērā pārskata gada zaudējumus, ja tādi ir). Ja pārskata gadā ir notikusi ilgtermiņa ieguldījumu pārvērtēšana, par atlikto nodokli samazina pārvērtēšanas rezervi. Lai saprastu, no kādām pagaidu atšķirībām rēķināt atlikto nodokli, par pamatu ņem UIN deklarāciju un izvērtē visus apliekamā ienākuma palielinājumus un samazinājumus.

Pielikumā rāda, no kādām summām veidojas atliktais nodoklis. Ja rezultātā veidojas atliktā nodokļa aktīvs, ko neatzīst bilancē, pielikumā tomēr uzrāda aprēķinu.

Par pašu kapitāla izlietojumu var lemt vienīgi īpašnieki

Nodokļi

Nodokļu informāciju saskaņo ar nodokļu administrāciju. Kreditoru sastāvā uzrāda tikai nodokļu parādu, visas pārmaksas iekļauj citu debitoru sastāvā. Pielikumā sniedz informāciju par katru nodokļa un nodevas veidu: atlikumus gada sākumā, aprēķinātās un samaksātās summas, saņemtos atvieglojumus (norāda pamatojošos dokumentus), aprēķinātās kavējuma, soda naudas.

Nākamo periodu ieņēmumi

Šajā posteņā uzrāda ieņēmumus, kas saņemti pirms pārskata perioda beigām, bet attiecas uz nākamo gadu. Te uzrāda arī Eiropas Savienības fondu finansējumu, dāvinājumus, kas saņemti ilgtermiņa ieguldījumu iegādei. Tos noraksta ieņēmumos proporcionāli iegādātā vai izveidotā ilgtermiņa ieguldījuma nolietojumam un bilancē sadala ilgtermiņa un īstermiņa daļā.

Uzkrātās saistības

Uzrāda skaidri zināmās saistību summas pret piegādātājiem un darbuzņēmējiem par pārskata gadā saņemtajām precēm vai pakalpojumiem, par kurām bilances datumā vēl nav saņemts norēķinu dokuments (rēķins). Uzkrātās atvaļinājuma summas šajā posteņā uzrāda tikai tad, ja ir skaidri zināma izmaksājamā summa par pārskata gada beigās uzkrātajām neizmantotajām atvaļinājuma dienām vai maksājuma datumu. ●