

Krājumu uzskaitē un novērtēšana finanšu pārskatā

Sagatavojot sabiedrības finanšu pārskatu, īpaša uzmanība jāpievērš krājumu atlikuma pilnīgai inventarizācijai un pēc iespējas precīzākai novērtēšanai, jo Latvijas ekonomikas straujās izmaiņas kopumā pazeminājušas visu sabiedrību aktīvu vērtību. Atbilstoši grāmatvedības likumdošanas prasībām bilances datumā apgrozāmie līdzekļi, tajā skaitā arī krājumi, jānovērtē zemākajā no vērtībām — iegādes, izveidošanas pašizmaksā vai tirgus cenā.

IEVA LIEPIŅA,
zvērināta revidente,
sertificēta nodokļu konsultante,
SIA *Ievas Liepiņas birojs*
valdes locekle



Tomēr, lai veiktu pārvērtēšanu, vispirms jāpārlicinās, vai ikdienā krājumu uzskaitē un ražošanas pašizmaksas aprēķināšana norit atbilstoši pastāvošās likumdošanas prasībām.

Krājumu uzskaitē izmanto vienu no divām metodēm.

1. Periodiskās inventarizācijas metode.

■ PIEMĒRS

SIA *Imports* grāmatvedības uzskaites politikā noteikts, ka krājumu uzskaitē tiek lietota periodiskās inventarizācijas metode. Pārskata perioda laikā, saņemot rēķinus no krājumu piegādātājiem, grāmato:

D 7120 «Preču iepirkšanas un piegādes izdevumi»

K 5310 «Norēķini ar piegādātājiem un darbuņēmējiem»

Preces pārdodot, realizācijas dokumentu iegāmato:

D 2310 «Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem»

K 6110 «Ieņēmumi no pārdošanas»

Noslēdzoties pārskata periodam, tiek veikta inventarizācija un salīdzināts, vai analītiskajā uzskaitē atlikušais preču daudzums un vērtība atbilst dabā faktiski konstatētajiem atliku-

miem, iegrāmatoto analītiskās uzskaites preču atlikumu noliktavā, šajā gadījumā grāmatojot izmaksu samazinājumu:

D 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai»

K 7120 «Preču iepirkšanas un piegādes izdevumi»

2. Nepārtrauktās inventarizācijas metode.

■ PIEMĒRS

SIA *Eksports* grāmatvedības uzskaites politikā noteikts, ka krājumu uzskaitē tiek lietota nepārtrauktā inventarizācijas metode. Pārskata perioda laikā, saņemot rēķinus no krājumu piegādātājiem, grāmato:

D 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai»

K 5310 «Norēķini ar piegādātājiem un darbuņēmējiem»

Preces pārdodot, realizācijas dokumentu iegāmato:

1) **D 2310** «Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem»

K 6110 «Ieņēmumi no pārdošanas»

2) noraksta pārdoto preču pašizmaksu

D 7120 «Preču iepirkšanas un piegādes izdevumi»

K 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai»

Noslēdzoties pārskata periodam, tiek veikta inventarizācija un salīdzināts, vai finanšu uzskaites kontā 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai» atlikušais preču daudzums un vērtība atbilst dabā faktiski konstatētajiem atlikumiem.

Lai arī kura metode sabiedrībā tiktu izvēlēta, jānodrošina arī krājumu analītiskā uzskaitē, t.i., uzskaitē natūrā. Šādu prasību nosaka Ministru kabineta 2003. gada 21. oktobra noteikumu Nr. 855 «Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju» 19. punkts:

«Sistemātiskajos reģistros saimnieciskos darījumus apkopo pēc ekonomiskā satura vienveidīgās grupās. Sistemātiskie reģistri ir galvenā grāmata un analītiskās uzskaites reģistri. Galvenajā grāmatā saimnieciskos darījumus reģistrē naudas izteiksmē pa grāmatvedības kontiem. Analītiskās uzskaites reģistros saimnieciskos darījumus reģistrē pa analītiskās uzskaites kontiem naudas izteiksmē, bet attiecībā uz pamatlīdzekļu un krājumu uzskaites vienībām — arī natūrā.»

Gada pārskatu likuma (GPL) 31. pants nosaka, ka krājumu iegādes vai ražošanas pašizmaksu var noteikt kā

- vidējo svērto cenu vai
- pēc metodes «Pirmais iekšā — pirmais ārā» (FIFO).

Neatkarīgi no tā, kura krājumu uzskaites metode sabiedrībā tiek lietota, veicot ikgadējo krājumu inventarizāciju, jāizvērtē divi būtiski jautājumi:

1) vai sabiedrības īpašumā ir lēni aprītoši vai novecojuši, sarežģīti realizējami krājumi;

■ PIEZĪME

GPL 32. panta otrā daļa:

«(..)Ipašos gadījumos — ja krājumu vienības ir bojātas, daļēji vai pilnīgi novecojušas vai nozīmīgi palielinās to ražošanas pabeigšanas vai pārdošanas izmaksas — attiecīgās krājumu vienības novērtē atbilstoši neto pārdošanas vērtībai.»

Neto pārdošanas vērtība = pārdošanas cena – ar pārdošanu saistītās izmaksas

■ PIEMĒRS

Izveido uzkrājumus ilgstoši nerealizētajām ziepēm 100% apmērā

D 7440 «Apgrozāmo līdzekļu vērtības norakstīšana» Ls 2400

K 4330 «Uzkrājumi lēni apritošiem un bojātiem krājumiem»

Sagatavojot SIA Imports 2009. gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju, apliekamais ienākums jāpalielina par abām jaunizveidotajām uzkrājumu summām:

1300 + 2400 = Ls 3700

SIA Imports 2009. gada finanšu pārskatā izveidotā uzkrājumu summa Ls 3700 Peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāiekļauj postenī «Pārdošanas izmaksas». Savukārt finanšu pārskata pielikumā par krājumiem bilances datumā jāsniedz šāda informācija:

31.12.2009., Ls

Krājumu uzskaites vērtība	4700
Uzkrājumi vērtības samazinājumam	-3700
Krājumu bilances vērtība	1000

2010. gada augustā SIA Imports pārdod preces ar bojātu iepakojumu par Ls 500 un ziepes par Ls 2900. Finanšu uzskaitē jānoraksta pārdoto krājumu vērtība:

1) **D 7120** «Preču iepirkšanas un piegādes izdevumi» Ls 1000

K 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai»

2) **D 4330** «Uzkrājumi lēni apritošiem un bojātiem krājumiem» Ls 3700

K 2130 «Gatavie ražojumi un preces pārdošanai»

Sabiedrības 2010. gada ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamais ienākums jāsamazina par 2010. gadā pārdotajiem krājumiem iepriekš 2009. gadā izveidoto uzkrājumu

summu Ls 3700, neatkarīgi no tā, vai krājumi pārdoti ar peļņu vai zaudējumiem.

2) vai krājumu pašizmaksa bilances datumā ir būtiski lielāka par tirgus cenu.

■ PIEZĪME

GPL 32. panta otrā daļa:

«Krājumu atlikumus novērtē atbilstoši iegādes vai ražošanas pašizmaksai vai zemākajām tirgus cenām bilances datumā atkarībā no tā, kurš no šiem rādītājiem ir zemāks (...).»

■ PIEMĒRS

SIA Eksports krājumu kontos uzskaitīti trīs dzīvokļi ar kopējo platību 120 m². Dzīvokļu izveidošanas pašizmaksa ir 1200 Ls/m². Līdz ar to sabiedrības bilances datumā 2009. gada 31. decembrī tie uzskaitīti izveidošanas pašizmaksā Ls 144 000 vērtībā (1 200 × 120 = 144 000). SIA Eksports internetā izvietojis sludinājumus, kuros minēts, ka dzīvokļi tiek pārdoti par 1000 Ls/m². Tādēļ 2009. gada 31. decembrī krājumu bilances vērtība jāsamazina vismaz par 200 Ls/m², t.i., 200 Ls/m² × 120 m² = Ls 24 000, un jāiegrāmato uzkrājumi lēni apritošiem krājumiem:

D 7440 «Apgrozāmo līdzekļu vērtības norakstīšana» Ls 24 000

K 4330 «Uzkrājumi lēni apritošiem un bojātiem krājumiem»

Iespējami arī tādi gadījumi, kad krājumu tirgus cena ir būtiski lielāka par to iegādes vai ražošanas pašizmaksu. GPL 31. panta otrā daļa nosaka:

«Ja, lietojot šā panta pirmajā daļā norādītās metodes, izveidojas vērtība, kas būtiski atšķiras no tirgus cenas bilances datumā, starpība par katru attiecīgo krājuma posteni jāpaskaidro pielikumā.»

■ PIEMĒRS

SIA Eksports krājumu sastāvā ir no cukurbietēm ražots cukurs. Prece uzskaitīta pašizmaksā Ls 12 000 vērtībā. Sabiedrības vadības aplēses liecina, ka šāda veida cukura tirgus cena ir vismaz Ls 36 000. Sagatavojot SIA Eksports finanšu pārskatu, cukurs jāuzrāda pašizmaksā, jo tā ir zemāka par aplēsto tirgus cenu, savukārt pielikumā sniedz ziņas par iespējamo, būtiski lielāko aktīva tirgus vērtību.

Ļoti būtiska nozīme sabiedrības aktīvu novērtēšanā bilances datumā ir paša inventarizācijas procesa norisei un tā kvalitātei. Likuma «Par grāmatvedību» 11. pants nosaka:

«Uzņēmums, kas uzsāk darbību, veic inventarizāciju, kurā nosaka visas uzņēmuma mantas un lietojumā esošās mantas apjomu dabā, kā arī salīdzina uzņēmuma un debitoru un kreditoru prasījumu un saistību summas. Inventarizācijas rezultātus atspoguļo inventarizācijas sarakstos. Mantas, arī prasījumu un saistību novērtēšanu izdara normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Turpmāk šādu inventarizāciju veic katra pārskata gada beigās, kā arī izbeidzot uzņēmuma darbību vai reorganizējot to vai tad, ja ir ierosināta lieta par uzņēmuma pasludināšanu par maksātnespējīgu.»

LZRA Izglītības centrs
piedāvā iegādāties izdevumu

Gada pārskata sagatavošanas rokasgrāmata 2009/2010

Ieva Liepiņa

Grāmata paredzēta kā praktisks ceļvedis gada pārskatu sagatavošanas un noformēšanas procesā. Grāmatas sagatavošanā izmantota īpaša pieeja – situācijām un problēmām pievienots piemērs, skaidrojumi un piezīmes no vairākiem normatīvajiem dokumentiem, izcelti sarežģījumi kādi Latvijas grāmatvedības uzskaiti regulējošo likumdošanas aktu piemērošanas rezultātā varētu rasties. Grāmata paredzēta praktizējošiem grāmatvežiem kā uzturamais materiāls komercsabiedrību gada pārskata sagatavošanas procesā. Tajā apkopotas atbildes uz biežāk uzdotajiem jautājumiem un dažādu problēmu iespējamie risinājumu varianti, piemēram, kas jāņem vērā novērtējot pamatlīdzekļus un novērtējot krājumus, vai un kā veidot uzkrājumus šaubīgiem debitoru parādiem, kā noteikt krājumu zudumu normas, kā apkopot un finanšu uzskaitē atspoguļot inventarizācijās konstatētos pārpalikumus vai iztrūkumus, kā praktiski novērtēt ilgtermiņa līgumu izpildes rezultātus u.t.t. Grāmatā dotas atsauces uz likumiem un citiem normatīvajiem aktiem, kas ir spēkā uz 01.01.2010.

Autore Ieva Liepiņa ir zvērināta revidente un sertificēta nodokļu konsultante, kas grāmatvedības jomā strādā jau kopš 1995.gada. Viņai ir ievērojama pieredze semināru vadīšanā par grāmatvedības uzskaites un nodokļu jautājumiem.

Ieva Liepiņa

Gada pārskata sagatavošanas rokasgrāmata

2009/2010

Grāmatu iegādāties var LZRA Izglītības centrā, iepriekš piesakoties pa tālruni vai rakstot uz e-pastu.

Adrese: Brīvības gatve 224/5, Rīga
tālrunis: 67223338
e-pasta adrese: lzraic@lzra.lv

Cena Ls 16.50
ieskaitot PVN
Iespējams saņemt arī pa pastu,
samaksājot pasta izdevumus.

ISBN 978-9984-9459-7-2
© SIA "LZRA Izglītības centrs", 2010, 118. lpp.
© Ieva Liepiņa, 2010
Izdevējs SIA "LZRA Izglītības centrs"
Tālrunis: 67223338
E-pasts: lzraic@lzra.lv

No tā varam secināt, ka bilances datumā jāveic pilna, nevis daļēja vai izlases veida sabiedrības mantas inventarizācija. Kā arī, ņemot vērā praktisko pieredzi, būtu ieteicams saglabāt inventarizāciju melnrakstus un piezīmes.

Inventarizācijas rezultātā var tikt konstatēti zudumi un/vai pārpalikumi. Tādos gadījumos rīkojas šādā secībā:

- noskaidro cēloņus (darbinieku neuzmanība, pieņemot vai norakstot preces, kļūdas datorprogrammas uzstādījumos vai sistēmās, zādzība, neprecīzi noteiktas zudumu normas);
- pieņem lēmumu par turpmāko rīcību. Ministru kabineta 2006. gada 4. jūlija noteikumu Nr. 556 «Likuma «Par uzņēmumu ienākuma nodokli» normu piemērošanas noteikumi» 46. punkts nosaka:

«(..) pie izdevumiem, kas nav ekonomiski saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita preces zudumus un norakstīto preču vērtību, kas pārsniedz nodokļu maksātāja plānoto zudumu normatīvus taksācijas periodam.

Plānoto zudumu normatīvus taksācijas periodam aprēķina, pamatojoties uz faktisko preču zudumu vērtību iepriekšējos trijos taksācijas periodos. Jaunizveidotiem komersantiem, kā arī tādiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuru darbības veids, izmantotās izejvielas vai pārdodamo preču sortiments ir būtiski mainījies, plānoto zudumu normas aprēķina, pamatojoties uz attiecīgā komersanta taksācijas gada prognozi un ievērojot saimnieciskās darbības specifiku. Ja preces zudumu norma ir noteikta speciālā normatīvajā aktā, nodokļu maksātājs preces zudumu normu nosaka saskaņā ar speciālajiem normatīvajiem aktiem.»

No tā varam secināt, ka jaundibinātā uzņēmumā zudumu normas jāprognozē pašiem, bet citos gadījumos jāņem vērā uzkrātā, dokumentāri pamatotā iepriekšējo trīs gadu pieredze.

Bieži praktiskajā darbā rodas sarežģījumi ar krājumu pašizmaksas aprēķināšanu un novērtēšanu bilances datumā, ja sabiedrības ražošanas process sastāv no vairākiem posmiem un bilances datumā ir gan pabeigti ražojumi, gan nepabeigti ražojumi dažādās gatavības pakāpēs. Grāmatvedības uzskaiti regulējošā likumdošana nosaka tikai krājumu novērtēšanas vispārīgos principus un nedefinē konkrētus aprēķinus un formulas, tādēļ katrā sabiedrībā sava aprēķinu un novērtēšanas metodika jāizstrādā

dā patstāvīgi. Turpmākajā piemērā apskatīts viens no iespējamiem variantiem.

PIEMĒRS

SIA *Imports* pamatdarbības veids ir metāla bļodu ražošana. Ražošanas process sastāv no šādiem posmiem:

- izejmateriālu – metāla plāksņu iegāde;
- 1. ražošanas līnijā no plāksnēm piegriež bļodu formu;
- 2. ražošanas līnijā no piegrieztās formas presē bļodas;
- 3. ražošanas līnijā bļodas nokrāso.

Sabiedrības ražošanas tehnoloģiskais vadītājs apstiprinājis preces gatavības pakāpi katrā ražošanas posmā:

Ražošanas posms	Preces gatavības pakāpe
Izejmateriālu iegāde	0%
1. ražošanas līnija	10%
2. ražošanas līnija	80%
3. ražošanas līnija	100%

2009. gadā uzkrātas šādas ar ražošanu tieši saistītas izmaksas:

- metāla plāksņu izmaksas Ls 12 000;
- plāksņu iegādes transporta izmaksas Ls 90;
- ražošanas palīgmateriālu izmaksas Ls 210;
- 1. ražošanas līnijas amortizācija Ls 100;
- 2. ražošanas līnijas amortizācija Ls 3000;
- 3. ražošanas līnijas amortizācija Ls 230;
- ražošanas iekārtu uzturēšanas un kārtējā remonta izmaksas Ls 450;
- strādnieku darba alga un VSAOI Ls 16 080.

Pārskata periodā saražoti 50 tūkstoši bļodu.

2009. gada decembrī SIA *Imports* veica krājumu inventarizāciju un konstatēja, ka

- 1. ražošanas līnijā atlikušas 300 piegrieztas bļodas;
- 2. ražošanas līnijā atlikušas 139 sapsesētas bļodas;
- noliktavā atlikušas nerealizētas 12 300 piegrieztas, sapsesētas un nokrāsotas bļodas.

Lai noteiktu kopējo nepabeigtās ražošanas un saražotās produkcijas atlikumu vērtību, jāaprēķina katrā ražošanas posmā esošas bļodas pašizmaksa.

1. ražošanas līnijā atlikušo 300 piegrieztu bļodu pašizmaksas aprēķins

- metāla plāksņu izmaksas Ls 12 000
- plāksņu iegādes transporta izmaksas Ls 90
- $12\ 000 + 90 = \text{Ls } 12\ 090$
- $12\ 090 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,2418 \text{ Ls/gab.}}$
- ražošanas palīgmateriālu izmaksas Ls 210
- ražošanas iekārtu uzturēšanas un kārtējā remonta izmaksas Ls 450
- strādnieku darba alga un VSAOI Ls 16 080
- $210 + 450 + 16\ 080 = \text{Ls } 16\ 740$
- $16\ 740 \text{ Ls} \times 10\% \text{ (gatavības pakāpe)} = \text{Ls } 1674$
- $1\ 674 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,03348 \text{ Ls/gab.}}$

- 1. ražošanas līnijas amortizācija Ls 100
- $100 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,002 \text{ Ls/gab.}}$

1. ražošanas līnijā atlikušo piegrieztu bļodu pašizmaksa ir:

$$(0,2418 + 0,03348 + 0,002) \times 300 = 0,27728 \times 300 = \mathbf{\text{Ls } 83,18}$$

2. ražošanas līnijā atlikušo 139 sapsesēto bļodu pašizmaksas aprēķins

- metāla plāksņu izmaksas Ls 12 000
- plāksņu iegādes transporta izmaksas Ls 90
- $12\ 000 + 90 = \text{Ls } 12\ 090$
- $12\ 090 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,2418 \text{ Ls/gab.}}$
- ražošanas palīgmateriālu izmaksas Ls 210
- ražošanas iekārtu uzturēšanas un kārtējā remonta izmaksas Ls 450
- strādnieku darba alga un VSAOI Ls 16 080
- $210 + 450 + 16\ 080 = \text{Ls } 16\ 740$
- $16\ 740 \times 80\% \text{ (gatavības pakāpe)} = \text{Ls } 13\ 392$
- $13\ 392 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,26784 \text{ Ls/gab.}}$

- 1. ražošanas līnijas amortizācija Ls 100
- $100 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,002 \text{ Ls/gab.}}$

- 2. ražošanas līnijas amortizācija Ls 3000
- $3000 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,06 \text{ Ls/gab.}}$

2. ražošanas līnijā atlikušo 139 sapsesēto bļodu pašizmaksa ir:

$$(0,2418 + 0,26784 + 0,002 + 0,06) \times 139 = 0,57164 \times 139 = \mathbf{\text{Ls } 79,46}$$

Noliktavā atlikušo nerealizēto 12 300 piegrieztu, sapsesēto un nokrāsoto bļodu pašizmaksas aprēķins

- metāla plāksņu izmaksas Ls 12 000
- plāksņu iegādes transporta izmaksas Ls 90
- $12\ 000 + 90 = \text{Ls } 12\ 090$
- $12\ 090 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,2418 \text{ Ls/gab.}}$
- ražošanas palīgmateriālu izmaksas Ls 210
- ražošanas iekārtu uzturēšanas un kārtējā remonta izmaksas Ls 450
- strādnieku darba alga un VSAOI Ls 16 080
- $210 + 450 + 16\ 080 = \text{Ls } 16\ 740$ (100% gatavības pakāpe)
- $16\ 740 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,3348 \text{ Ls/gab.}}$

- 1. ražošanas līnijas amortizācija Ls 100
- $100 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,002 \text{ Ls/gab.}}$

- 2. ražošanas līnijas amortizācija Ls 100
- $3000 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,06 \text{ Ls/gab.}}$

- 3. ražošanas līnijas amortizācija Ls 230
- $230 \text{ Ls}/50\ 000 \text{ gab.} = \mathbf{0,0046 \text{ Ls/gab.}}$

2. ražošanas līnijā atlikušo 139 sapsesēto bļodu pašizmaksa ir:

$$(0,2418 + 0,3348 + 0,002 + 0,06 + 0,0046) \times 12\ 300 = 0,6432 \times 12\ 300 = \mathbf{\text{Ls } 7\ 911,36}$$

SIA *Imports* 2009. gada finanšu pārskatā jāuzrāda (noapaļojot līdz veseliem skaitļiem) šādi krājumu atlikumi:

Nepabeigti ražojumi $83 + 79 = \text{Ls } 162$
Gatavie ražojumi un preces pārdošanai Ls 7911

Nepabeigti pasūtījumi bilances datumā novērtējami līdzīgi kā nepabeigti ražojumi iepriekšējā piemērā. ■