

Ieņēmumu un izdevumu klasifikācijas problēmas gada pārskata sagatavošanā

Jebkuras saimnieciskās darbības veikšanai ir nepieciešams patērēt atbilstošos resursus – materiālos, darba un finanšu. Tieši šo resursu izlietojums veido uzņēmumu izdevumus, kas ir vieni no nozīmīgākajiem uzņēmuma darbības rādītājiem. Ieņēmumi un izdevumi ietekmē uzņēmuma saimnieciskās darbības gala rezultātu, un korekta to traktēšana gada pārskatā ir svarīga, lai sagatavotu tādu pārskatu, kas sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmumu stāvokli un darbības rezultātiem tās lietotājiem – akcionāriem, valdei, padomei, darbiniekiem, finanšu analītiķiem, potenciāliem un esošiem investoriem, valsts institūcijām, kredītiestādēm, u.c. lietotājiem. Grāmatvedības kontos korespondētie ieņēmumi un izdevumi tiek transportēti uz kārtējo gada pārskatu, tādējādi, pareiza to klasifikācija, atbilstoši uzņēmuma korekti sagatavotam kontu plānam, būtiski atvieglo gada pārskata sastādīšanu.



Jana ANDRUŠKĒVIČA,
Starptautiskās auditorfirmas **AUDIT ADVICE,**
Nexia International
revīzijas projektu vecākā menedžere

Korekta izdevumu veidu formulēšana ir viens no galvenajiem un tajā pašā laikā grūtākajiem grāmatvedības sistēmas elementiem. Saimnieciskās darbības veikšanas procesā iesaistītie izdevumi pēc savas būtības satur savstarpēji atšķirīgus izdevumu veidus, piemēram,

produkcijas ražošanas, sniegto pakalpojumu izmaksas un realizācijas izmaksas, uzņēmuma uzlabošanas izmaksas u.c. Izdevumi ir viens no svarīgākajiem vadības procesa objektiem, un tas prasa daudzpusīgu izpēti, tātad izdevumu sadali pa to veidiem, pa grupām, pēc noteiktām

pazīmēm. Zinot uzņēmuma izdevumu veidus, ir ērtāk un vieglāk tos pārvaldīt, kontrolēt un attiecīgi saplānot. Jāatzīmē, ka ir ļoti nozīmīgi ieviest korektu kontu plānu un attiecīgo kontu analītiku, ne tikai ieviest, bet arī pielietot to sistemātiski. Jāsaka, ka uzņēmumu grāmatvedību nereti kārtu vairāki grāmatveži vai viens grāmatvedis aizstāv otru, grāmatvedību kārtu arī grāmatvedības prakses, līdz ar to rodas risks, ka katrs grāmatvedis attiecīgā uzņēmumā vai grāmatvedības praksē vienu un to pašu izdevumu veidu ieigrāmato dažādos kontos, līdz ar to tādās situācijās ir nepieciešams nodrošināt grāmatvedības kontroli ieviešot attiecīgās kontroles procedūras, piemēram, attiecīgo darba pienākumu sadali.

Saskaņā ar „Gada pārskatu likuma” 2. nodaļas 11. pantu peļņas vai zaudējumu aprēķinu shēmas var būt šādas:

1. klasificēta pēc perioda izmaksu metodes;
2. klasificēta pēc apgrozījuma izmaksu metodes.

Saskaņā ar **perioda izmaksu metodi** izdevumus uzrāda pēc to būtības, piemēram, materiālu izmaksas, personāla izmaksas, līdzekļu un vērtības norakstīšana un nepārdala atbilstoši dažādām funkcijām uzņēmumā. Perioda izmaksu metode ļauj noteikt, par kādu summu bija izlietoti uzņēmuma resursi noteiktā periodā, kā arī šī metode ir vieglāka, bet nenodrošina ar nepieciešamo informāciju pašizmaksas noteikšanai. Vairākums Latvijas uzņēmumu peļņas vai zaudējuma aprēķinu shēmas sastādīšanā lieto **apgrozījuma izmaksu metodi**. Saskaņā ar šo metodi izdevumus klasificē pēc to funkcijām, piemēram, ražošanas, pārdo-

šanas, administratīvās darbības. Lietojot apgrozījuma izmaksu metodi, gada pārskata pielikumā jāiesniedz informācija par izdevumu būtību, katrai funkcijai atsevišķi norādot: materiālu izmaksas, personāla izmaksas, nolietojumu un citas būtiskas summas. Tā nodrošina nepieciešamo informāciju pašizmaksas noteikšanai un šo shēmu var lietot uzņēmums ar jebkuru uzņēmējdarbības formu.

Tālāk detalizēti tiks apskatīta apgrozījuma izmaksu metode. Gada pārskatu likuma 5. nodaļas 25. panta 1. apakšpunkta 7. daļā tiek norādīts, ka gada pārskatā ir “jānorāda visi posteņi, kuri būtiski ietekmē gada pārskata lietotāju novērtējumu vai lēmumu pieņemšanu. Var nenorādīt maznozīmīgus posteņus, kuri būtiski nemaina gada pārskatu, bet padara to pārāk detalizētu. Šajā gadījumā bilancē, peļņas vai zaudējumu aprēķinā, naudas plūsmas pārskatā un pašu kapitāla izmaiņu pārskatā norādāmi apvienoti posteņi, bet to detalizējums sniedzams pielikumā”. Tas nozīmē, ka finanšu pārskatu jā sastāda, vadoties arī no būtiskuma principa. Līdz ar to, lai zinātu, kuri ieņēmumu un izdevumu veidi gada beigās būs būtiski, tie ir sistemātiski un korekti jāiegrāmato attiecīgajā kontā. Tie ieņēmumi un izdevumi, kas neattiecas pie ierastiem uzņēmuma ieņēmumiem vai izdevumiem ir attiecināmi pie pārējiem ieņēmumiem vai attiecīgi pārējiem izdevumiem. Parasti pārējo izdevumu un ieņēmumu īpatsvaram ir jābūt nenozīmīgam, pretējā gadījumā nozīmīgi pārējie ieņēmumi un izdevumi norāda uz nejaušiem finansiāla rakstura rezultātiem, kuri nenodrošina efektīvu pamatdarbību.

ieņēmumu un izdevumu veidu klasifikācija peļņas vai zaudējuma aprēķinā

ieņēmumi

- Neto apgrozījums ir uzņēmuma pamatdarbības, preču pārdošanas un pakalpojumu veikšanas rezultātā gūtie ieņēmumi, no kuriem atskaitītas tirdzniecības u. c. atlaides, kā arī pievienotās vērtības, akcīzes u. c. nodokļi. Postenī uzrāda arī to sūtīto preču norēķinu summas, par kurām samaksa vēl nav saņemta, bet kuru norēķinu dokumenti ir iesniegti pircējiem vai arī bankas iestādei. Starptautiskajā grāmatvedības standartā Nr. 18 „Ieņēmumi” un Latvijas grāmatvedības standartā Nr. 6 „Ieņēmumi” tiek norādītas ieņēmumu uzskaites pamatnostādnes.
- Tie ieņēmumi, kas nav iegūti no sabiedrības pamatdarbības ir klasificējami, kā pārējie ieņēmumi, piemēram, sabiedrības pamatlīdzekļu pārdošana (šajā gadījumā ieņēmumus uzrāda neto vērtībā) un/vai to iznomāšana (ja šāds darbības veids attiecīgam uzņēmumam nav galvenais darbības veids). Vienlaikus jāatzīmē, ka, ja sabiedrība saņem kādu rēķinu, piemēram, par komunāliem pakalpojumiem, sakaru pakalpojumiem vai domēna nomu un vēlāk šos rēķinus pārstāda (pāradresē) citām (piemēram, meitas) sabiedrībām, nepiemērojot uzcenojumus, šāda veida ieņēmumi nav klasificējami kā neto apgrozījums – tie ir jāklasificē analogiskos izdevumu kontos, bet kredīta pusē, tādējādi samazinot savus izdevumus.

Piemērs. Sabiedrība saņem rēķinu par komunāliem pakalpojumiem LVL 800.- apjomā, un to daļa tiek pārstādīta (pāradresēta) radniecīgai sabiedrībai, t.i., LVL 400,- apjomā, šāda darījuma grāmatojums ir šāds:

- ✓ D Komunālie izdevumi – LVL 800.-
- ✓ K Parādi piegādātājiem un darbuuzņēmējiem – LVL 800.-
- ✓ D Radniecīgo sabiedrību parādi – LVL 400.-
- ✓ K Komunālie izdevumi – LVL 400.-

Šāda veida darījumu klasifikācija ir saskaņā ar Latvijas grāmatvedības standartu Nr. 6 „Ieņēmumi” 4. pantu un Starptautisko grāmatvedības standartu Nr. 18 „Ieņēmumi”. Izdevumu pārstādīšana pārsvarā tiek veikta radniecīgiem, asociētiem un saistītiem uzņēmumiem.

- Bieži vien ieņēmumus no pamatdarbības veikšanas iegrāmato vienā kontā, piemēram, grāmatvedības kontā 6110 „Ieņēmumi no pamatdarbības un pakalpojumu sniegšanas”. Gada pārskatu likuma 6. nodaļas 48. panta 1. apakšpunktā tiek norādīts, ka Peļņas vai zaudējumu aprēķinā norādīto neto apgrozījumu pielikumā parāda sadalījumā pa pamatdarbības veidiem un ģeogrāfiskajiem tirgiem, ja sabiedrības pamatdarbības (produkcijas pārdošanas un pakalpojumu sniegšanas) veidi un ģeogrāfiskie tirgi būtiski atšķiras un būtisku atšķirību esamība ir zināma savlaicīgi, nevis tikai gada beigās, līdz ar to ieņēmumu atdalīšanu ieteicams veikt savlaicīgi. Tas nozīmē, ka sniegtos pakalpojumus ir ieteicams jau savlaicīgi atdalīt no pārdotajām

precēm, savukārt, ja tiek sniegts tikai viena veida pakalpojums vai pārdota viena veida prece, tad ieteicams sadalīt pārdoto produkciju pa ģeogrāfiskiem segmentiem. Ja produkcija tiek pārdota Latvijā, arī šajā gadījumā pārdoto produkciju ir iespējams sadalīt pa reģioniem, pa pilsētām vai rajoniem, arī šāda informācija ir informatīva.

- Jāatzīmē, ka dažkārt uzņēmumu ieņēmumu un izdevumu klasifikācija netiek veikta korekti, piemēram, pārdotās produkcijas ražošanas izdevumos ir iekļauti tie izdevumi, kuriem atbilstošie ieņēmumi ir attiecināti uz pārējiem saimnieciskās darbības ieņēmumiem (sk. zemāk norādīto piemēru).

Piemērs. Nekorekta iznomāto pamatlīdzekļu izdevumu (piemēram, nolietojuma) klasifikācija peļņas vai zaudējuma aprēķinā

Peļņas vai zaudējuma aprēķins pēc apgrozījuma metodes	LVL
Neto apgrozījums	2 142 268
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas/ sniegto pakalpojumu izmaksas	(1 878 046)
t.sk. iznomāto pamatlīdzekļu nolietojums	(20 563)
Bruto peļņa	264 222
Pārdošanas izmaksas	(71 147)
Administrācijas izmaksas	(41 767)
Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi	39 018
t.sk. ieņēmumi no pamatlīdzekļu nomas	30 400

Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	(15 580)
Pārējie procentu ieņēmumi un tamlīdzīgi ieņēmumi	6 989
Procentu maksājumi un tamlīdzīgas izmaksas	(122 898)
Peļņa vai zaudējumi pirms ārkārtas posteņiem un nodokļiem	58 837
Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	58 837

Zemāk redzamajā tabulā ir norādīta korekta iznomāto pamatlīdzekļu izdevumu klasifikācija peļņas vai zaudējuma aprēķinā, tādējādi peļņas vai zaudējuma aprēķins ir sastādīts pareizi (ieņēmumi ir saskaņoti ar izdevumiem) un finanšu pārskata lietotāji netiek maldināti. Šāda veida informācija ir analizējama, proti, dati liecina, ka no pamatlīdzekļu iznomāšanas ir izveidojušies ieņēmumi. Korektas izdevumu klasifikācijas rezultātā pārējie saimnieciskās darbības izdevumi ir palielinājušies, bet pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas ir samazinājušās.

Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi	39 000
t.sk. ieņēmumi no pamatlīdzekļu nomas	30 400
Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	(36 143)
t.sk. iznomāto pamatlīdzekļu nolietojums	(20 563)

- Neto apgrozījums ir jāsamazina, iekļaujot izmaksas, kas ir saistītas ar piešķirtajām atlaidēm, bonusu klientiem (saskaņā ar „Gada pārskatu likuma” 4. nodaļas 21. pantu). Tādējādi neto apgrozījums tiek samazināts. Šīs atlaides nav jāatspogu-

ļo pārdošanas, ražošanas vai citās izmaksās. Piešķirtās atlaides ieteicams grāmatot atsevišķajā grāmatvedības kontā.

Izdevumi

Pārdomājot izmaksu klasifikāciju, jāapsver saimnieciskās darbības īpatnības, jo līdzīgi izdevumi dažāda veida uzņēmumiem var tikt klasificēti dažādi, līdz ar to ir jāpārdomā izdevumu klasifikācija; izveidotam kontu plānam ir jābūt pārskatāmam un koriģējamam. Izdevumu klasifikācija ir jāaplēš pamatojoties uz labākajiem pieņēmumiem, klasifikācijai ir jābūt balstītai vai nu uz izdevumu rakstura vai to funkcijas (saskaņā ar Latvijas grāmatvedības standartu Nr. 1 „Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes”). Jāatzīmē, ka dažkārt viens un tas pats izdevums var attiekties uz dažādām peļņas vai zaudējuma aprēķina grupām, piemēram, tie paši sakaru izdevumi, proti, daļa sakaru izdevumu sastāda nodrošinot preču iegādi, daļa preču tālāko virzību, to pārdošanu, daļa nodrošina administratīvā personāla darbību, līdzīgi arī biroja izdevumi, telpu noma utt. Līdz ar to ir jāpārdomā, uz kādu posteni tomēr izdevumi attiecas vairāk. Piemēram, ja uzņēmums nodarbojas ar transporta pakalpojuma sniegšanu, tad kancelejas preces vairāk attiecas uz administrācijas izdevumiem, savukārt, ja uzņēmums nodarbojas ar grāmatvedības pakalpojumu sniegšanu, tad kancelejas preču izdevumi vairāk attiecas uz sniegto pakalpojumu izdevumiem. Atsevišķos gadījumos līdzīgos izdevumus, kas attiecas uz vairākām peļņas vai zaudē-

juma aprēķina grupām, ieteicams atdalīt savlaicīgi. Būtisko izdevumu veidu neatdalīšanas rezultātā var tikt maldināti finanšu pārskatu lietotāji.

Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas vai sniegto pakalpojumu izmaksas

Šajā grupā ir iekļaujami tie izdevumi, kuri ir attiecināmi uz pārdotās produkcijas ražošanas izmaksām vai sniegto pakalpojumu izmaksām, piemēram:

- produkcijas pašizmaksas, muitas izmaksas, noliktavas komunālie pakalpojumi. Piemēram, izejvielas un ražošanas noliktavas telpu noma, to transportlīdzekļu nolietojumus, kas ir attiecināms uz preču izgatavošanu vai to transportēšanu no piegādātāja, degvielas un citi transporta izdevumi ir izdevumi, kas saistīti ar preču iegādi. Jāatceras, ka krājumu iegādi kopā ar tā transporta izdevumiem var iekļaut krājumu sastāvā un norakstīt tad, kad attiecīgie krājumi ir izlietoti vai pārdoti;
- to darbinieku atalgojuma izmaksas, kuri nodarbojas ar preču izgatavošanu vai pakalpojumu sniegšanu (darba alga, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, uzņēmējdarbības valsts riska nodeva, atvaļinājumu izmaksas, uzkrājumu atvaļinājumiem palielinājums vai samazinājums, dāvanas attiecīgiem darbiniekiem);
- grāmatvežiem pārskata gada laikā īpašu uzmanību jāpievērš tādiem grāmatvedības kontiem, kuros tiek

klasificēti dažādi izdevumi, piemēram, konts 7550. Jā šajā kontā uzkrātās summas ir būtiskas, tad iespējams gada pārskatā tās būtu jāatšifrē. Līdz ar to šo kontu izdevumu pieaugumam ir ieteicams pasekot līdzī un nepieciešamības gadījumā sadalīt vai arī šādiem veida kontiem laicīgi izveidot detalizētu konta analītiku (sk. zemāk norādīto piemēru);

Piemērs. Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas (nepietiekoša informācijas atklāšana gada pārskata pielikumā)

Materiālu izmaksas	LVL	20 000
Personāla izmaksas	LVL	8 000
Pamatlīdzekļu nolietojums	LVL	7 000
Komunālie izdevumi	LVL	3 000
Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	LVL	100 000
Kopā	LVL	138 000

Augstāk norādītajā situācija ir redzams, ka pārējās saimnieciskās darbības izmaksas sastāda 72% no pārdotās produkcijas ražošanas izmaksām, līdz ar to viens no galvenajiem jautājumiem ir, kas ietilpst pārējos saimnieciskos darbības izdevumos. Tā kā izdevumu īpatsvars ir būtisks, līdz ar to norādāms izvērstā veidā.

Pārdošanas izmaksas

Šajā grupā ir iekļaujami tie izdevumi, kuri ir attiecināmi uz pārdotās produkcijas pārdošanas izdevumiem, produkcijas virzību klientam, piemēram:

- to darbinieku atalgojuma izmaksas, kuri nodarbojas ar preču vai pakalpojumu pārdošanu, piemēram, pār-

devējas (darba alga, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, uzņēmējdarbības valsts riska nodeva, atvaļinājums, uzkrājumu atvaļinājumiem palielinājums vai samazinājums, dāvanas attiecīgiem darbiniekiem);

- bezcerīgo debitoru norakstīšana;
- uzkrājumu izveidošana nedrošiem debitoru parādiem;
- transporta izdevumi, kas saistīti ar preču piegādi klientam;
- savas produkcijas reklāmas izdevumi.

Administrācijas izmaksas

Šajā grupā ir iekļaujami tie izdevumi, kas ir attiecināmi uz saimnieciskās darbības administrācijas izmaksām, piemēram:

- to darbinieku atalgojuma izmaksas, kuri nodarbojas ar administrācijas pienākumiem (darba alga, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, uzņēmējdarbības valsts riska nodeva, atvaļinājums, uzkrājumu atvaļinājumiem palielinājums vai samazinājums, dāvanas attiecīgiem darbiniekiem);
- biroja telpu noma;
- to pamatlīdzekļu nolietojums, kurš ir attiecināms uz administratīvo darbību;
- ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi;
- reprezentācijas izdevumi;
- ziedojumi, sponsorēšana.

Pārējie saimnieciskās darbības ieņēmumi

Pārējos saimnieciskās darbības ie-

ņēmumos ir klasificējami iegūtie ieņēmumi no uzņēmuma netipisko darījumu īstenošanas, tādi kā, piemēram:

- apdrošināšanas kompensācija;
- ieņēmumi no zaudējumu segšanas;
- ieņēmumi no pamatlīdzekļu pārdošanas (neto vērtībā);
- ieņēmumi no pamatlīdzekļu nomas;
- ieņēmumi no valūtas kursa svārstībām (neto vērtībā);
- saņemtās soda naudas (var tikt klasificētas gan pērējos ieņēmumos, gan pārējos procentu ieņēmumos);
- kreditoru norakstīšana.

Pārējie saimnieciskās darbības izdevumi

Pārējos saimnieciskās darbības izdevumos ir klasificējami veiktie izdevumi no uzņēmuma netipisko darījumu īstenošanas, piemēram:

- zaudējumu atlīdzināšana;
- zaudējumi no valūtas kursa svārstībām (neto vērtībā);
- samaksātās soda naudas (var tikt klasificētas gan pērējos izdevumos, gan pārējos procentu izdevumos);
- zaudējumi no pamatlīdzekļu pārdošanas (neto vērtībā);
- izdevumi no pamatlīdzekļu nomas.

Regulāra ieņēmumu un izdevumu klasifikācija korektos un patstāvīgos kontos atvieglo operatīvo pārskatu, gada pārskata un citu atskaišu atbilstošu sastādīšanu. Ja gadu no gada sistēma nemainās, tad informācija ir arī salīdzināma, novērtējama un analizējama. Nereti uzņēmumiem ir jāiesniedz operatīvie (starpperiodu) finanšu pārskati kredītiestādēm. Saīsinātajā operatīvajā finanšu paskatā ietilpst

balance un peļņas vai zaudējuma aprēķins, savukārt pilnais operatīvais finanšu pārskats sastāv no bilances, peļņas vai zaudējuma pārskata, pašu kapitāla izmaiņu pārskats, naudas plūsmas pārskats un pielikuma pie bilances un peļņas vai zaudējuma aprēķina posteņiem. Prakse liecina, ka operatīvie finanšu pārskati bieži vien ir diezgan zemā kvalitātē, kas ir saistīts ar to, ka operatīvie pārskati tiek sastādīti pēc datorprogrammu standartizētiem uzstādījumiem, piemēram, grāmatvedības programma pati automātiski sastāda peļņas vai zaudējuma pārskatu, un iegūtie dati tiek iesniegti lietotājam (piemēram, kredītiestādei). Tomēr, kā iepriekš publikācijā tiek norādīts, ieņēmumu un izdevumu klasifikācija nav standartizēta procedūra, darījumu klasifikāciju nevar uzticēt grāmatvedības programmai – ar to ir jānodarbojas grāmatvedim. Jāatzīmē, ka operatīvo pārskatu sastādīšanai tiek patērēts īsāks laiks nekā gada pārskata sastādīšanai, kas ir saistīts ar vairākiem iemesliem, piemēram, atlikumu salīdzināšana ar darījuma partneriem aizņem ievērojamu laiku. Sastādot operatīvos pārskatus, ne vienmēr tiek veiktas būtiskas korekcijas, piemēram, krājumu atlikušās vērtības korekcijas, pamatlīdzekļu nolietojuma norakstīšana, nākamā periodu ieņēmumu un izdevumu korekcijas, u.c. Lai nodrošinātu operatīvo finanšu pārskatu kvalitāti, ir iespējams piesaistīt zvērināto revidentu, kurš veiks operatīvā finanšu pārskata pārbaudi, sniegs ieteikums tā pilnveidošanā un sagatavos ziņojumu par šo pārskatu iesniegšanai tā lietotājiem.