

# Krājumu uzskaites un novērtēšanas metodes no iegādes līdz realizācijai III

(Turpinājums.  
Iepriekšējās daļas lasiet Bilances  
20. un 21. numurā)

## Uzkrājumi — ietekme uz nodokļiem

Likumā «Par uzņēmumu ienākuma nodokli» noteikts:

- Nosakot apliekamo ienākumu, neņem vērā bilances un ārpusbilances pārvērtēšanas rezultātus.
- Nosakot apliekamo ienākumu, nodokļa maksātāja peļņu nedrīkst samazināt par uzkrājumu veidošanai paredzēto līdzekļa daudzumu.
- Nosakot apliekamo ienākumu, nodokļa maksātāja peļņu samazina par summu, par kādu taksācijas periodā salīdzinājumā ar iepriekšējo taksācijas periodu tiek samazināti izveidotie uzkrājumi, ja šo uzkrājumu veidošanas summas pirmstaksācijas periodos ir bijušas iekļautas ar nodokli apliekamajā ienākumā.

Nākamajā pārskata gadā realizējot krājumus par iespējamo realizācijas cenu, izmaksās noraksta preču pašizmaksu, izslēdz izveidoto uzkrājumu un samazina apliekamo ienākumu UIN deklarācijā.

**Praksē bieži dabīgā zuduma atzīšana pārskata gada pēdējā mēnesī sabiedrības vadībai rada pārsteigumu. Šādos gadījumos sabiedrības vadītājiem ir jāspēj pamatot materiāli atbildīgajām personām, ka ir veiktas visas iespējamās darbības krājumu saglabāšanai un iztrūkumu ir radījušas materiāli atbildīgās personas.**



Foto: Jānis Mednis

**SANITA DAMBE,**  
zvērināta revidente,  
SIA *Biznesa*  
un audita centrs  
valdes locekle,  
speciāli *Bilancei*

## Uzkrājumu veidošana zaudējumiem no aktīvu vērtības samazināšanās

Krājumu vērtības samazinājumu atzīst konkrēti katrai produkta vienībai:

$$\text{Uzkrājums} = \text{Vienību skaits} \times \text{uzkrājumu apjoms}$$

$$\text{Uzkrājumu apjoms} = \text{Krājumu pašizmaksa} - \text{iespējamā realizācijas cena vai neto pārdošanas vērtība}$$

Krājumu vērtības samazinājumu atzīst pēc procentuālās metodes konkrētām preču grupām:

- Izvērtē vidējo iespējamo realizācijas cenu.
- Aprēķina krājumu vērtības samazinājumu procentos =  $100 - (\text{Krājumu atlikums iespējamā realizācijas cenā vai neto pārdošanas vērtībā} / \text{krājumu atlikums iegādes cenās})$ .
- Aprēķina uzkrājumu zaudējumiem no aktīvu vērtības samazināšanās =  $\text{Krājumu atlikums iegādes cenās samazināts par krājumu vērtības samazinājumu procentos}$ .

Uzkrājumi no aktīvu vērtības samazināšanās ir aktīvu vērtības korekcijas, kuras bilancē netiek uzrādītas uzkrājumu sastāvā, bet samazina aktīvu vērtību.

Gada pārskatā uzrāda:

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| ■ Uzskaites vērtība                | 100 000 Ls |
| ■ Uzkrājums vērtības samazinājumam | -20 000 Ls |
| ■ Bilances vērtība                 | 80 000 Ls  |

## Krājumu novērtēšana, ja sabiedrības vai tās struktūrvienības darbība tiek izbeigta

Latvijas Republikas Ministru kabineta noteikumi Nr. 583 «Uzņēmuma mantas, arī prasījuma un saistību novērtēšana grāmatvedībā un atspoguļošana finanšu pārskatos, ja uzņēmuma vai tās struktūrvienības darbība tiek izbeigta» nosaka kārtību, kā jārikojas šādos gadījumos. Šie noteikumi neattiecas uz sabiedrībām, kuras likvidē, reorganizējot koncernu, tas ir, ja likvidējamās sabiedrības aktīvus un saistības pārņem koncerna mātes sabiedrība vai arī cita šā koncerna sabiedrība.

Pie sabiedrības darbības izbeigšanās krājumus novērtē summās, kas atbilst to paredzamajiem tīrajiem pārdošanas ieņēmumiem. Tiros pārdošanas ieņēmumus aprēķina kā starpību starp īpašuma objekta pārdošanas cenu un šim objekta pārdošanas izmaksām. Pēc būtības ir runa par krājumu neto pārdošanas vērtību.

Ja tiek izbeigta sabiedrības struktūrvienības darbība, tad krājumus novērtē un finanšu pārskatā atspoguļo saskaņā ar Gada pārskatu likumu.

#### PIEMĒRS

Sabiedrība ar ierobežotu atbildību *Saule*, sagatavojot 2011. gada pārskatu, konstatēja, ka noliktavā no 2010. gada 15. jūnija bez kustības atrodas 1000 krūzes par 5 Ls gabalā, kuru kopējā vērtība sastādīja 5000 Ls. Kopējais krājumu atlikums 2011. gada 31. decembrī sastādīja 65 000 Ls. Sabiedrības vadības lēmums, sastādot 2011. gada pārskatu, bija izveidot uzkrājumu ilgstoši nerealizētiem krājumiem 100% apmērā no iegādes vērtības. 2012. gada jūlijā sabiedrības vadība pieņēma lēmumu 500 krūzes apvienot komplektos ar dekoratīviem šķīvjiem un pārdot par 10 Ls komplektā. Komplekta faktiskā pašizmaksa sastādīja 12 Ls, ko veido krūzes pašizmaksa 5 Ls un šķīvja pašizmaksa 7 Ls. Sagatavotos komplektus sabiedrība veiksmīgi realizēja 2012. gadā. Sabiedrības lēmums par vadības aplēsi, sastādot 2012. gadu pārskatu, nemainīgs, saglabāt uzkrājumu 100% no iegādes vērtības par krūzēm, kas nav realizētas 2012. gadā un kuru atlikums ir 500 gabali. Kopējais krājumu atlikums 2012. gada 31. decembrī sastāda 87 000 Ls. 2012. gada peļņa pirms nodokļiem, bet pēc aktīvu vērtības korekciju atzišanas ir 43 000 Ls.

#### Sabiedrības grāmatojumi, sastādot 2011. gada pārskatu:

- Sabiedrības grāmatvedības darbinieki atbilstoši sabiedrības vadības lēmumam aprēķināja un iegrāmatoja uzkrājumu krājumu vērtības samazināšanai  
D 7440 Apgrozāmo līdzekļu 5000 Ls vērtības norakstīšana  
K 4300 Uzkrājumi krājumu 5000 Ls vērtības samazinājumam
- Par minēto summu tika palielināts sabiedrības apliekamais ienākums uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā par 2011. gadu, bet jāsaprot, ka tas nepalielināja sabiedrības maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.

2011. gada pārskatā krājumu vērtība tika atspoguļota  
Uzskaites vērtība 65 000 Ls  
Uzkrājums vērtības samazinājumam -5 000 Ls  
Balances vērtība 60 000 Ls

#### Sabiedrības grāmatojumi 2012. gadā:

- Iegrāmatojam realizētos trauku komplektus  
D 2310 Norēķini ar pircējiem un pasūtītājiem =  $(500 \times 10) = 5000$  Ls  
K 6110 Ieņēmumi no pamatdarbības =  $(500 \times 10) = 5000$  Ls
- Norakstām pārdoto trauku komplektu pašizmaksu:  
D 7120 Preču iepirkšanas un piegādes izdevumi =  $(500 \times 12) = 6000$  Ls  
K 2130 Gatavie ražojumi un preces pārdošanai =  $(500 \times 12) = 6000$  Ls
- Izslēdzam uzkrājumu par pārdotajām krūzēm trauku komplektos  
D 4300 Uzkrājumi krājumu vērtības samazinājumam =  $(500 \times 5) = 2500$  Ls  
K 6550 Ieņēmumi no uzkrājumu samazinājuma =  $(500 \times 5) = 2500$  Ls
- Par atzīto uzkrājumu samazinājumu krūzēm tiek samazināts apliekamais ienākums uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, kaut arī trauku komplekti tika pārdoti zem trauku komplektu pašizmaksas.

| N.p.k.                                       | Postenis (apraksts)                               | 2012, Ls | 2011, Ls |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------|----------|----------|
| <b>Bilance</b>                               |                                                   |          |          |
| 1.                                           | Kopējā krājumu vērtība                            | 87 000   | 65 000   |
| 2.                                           | Uzkrājums krājumu vērtības samazinājumam          | 2500     | 5000     |
| 3.                                           | Krājumu bilances vērtība                          | 84 500   | 60 000   |
| 4.                                           | Pārskata gada peļņa pirms nodokļiem               | 43 000   | 22 000   |
| <b>Uzņēmumu ienākuma nodokļu deklarācija</b> |                                                   |          |          |
| 1.                                           | Taksācijas gada peļņa pirms nodokļa aprēķināšanas | 43 000   | 22 000   |
| 2.                                           | Apliekamā ienākuma kopējā palielināšana           |          | +5000    |
| 3.                                           | Apliekamā ienākuma kopējā samazināšana            | -2500    |          |
| 3.                                           | Apliekamais ienākums                              | 40 500   | 27 000   |
| 4.                                           | Aprēķinātais nodoklis 15%                         | 6075     | 4050     |

| N.p.k.                                       | Postenis (apraksts)                               | Pirms aktīvu vērtības samazinājuma Ls | Pēc aktīvu vērtības samazinājuma Ls |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|
| <b>Bilance</b>                               |                                                   |                                       |                                     |
| 1.                                           | Krājumu vērtība                                   | 65 000                                | 60 000                              |
| 2.                                           | Pārskata gada peļņa pirms nodokļiem               | 27 000                                | 22 000                              |
| <b>Uzņēmumu ienākuma nodokļu deklarācija</b> |                                                   |                                       |                                     |
| 1.                                           | Taksācijas gada peļņa pirms nodokļa aprēķināšanas | 27 000                                | 22 000                              |
| 2.                                           | Apliekamā ienākuma kopējā palielināšana           |                                       | +5000                               |
| 3.                                           | Apliekamais ienākums                              | 27 000                                | 27 000                              |
| 4.                                           | Aprēķinātais nodoklis 15%                         | 4050                                  | 4050                                |

### Informācija, ko atspoguļo finanšu pārskatos saistībā ar krājumiem

- Grāmatvedības politika.
- Ja krājumu vērtība būtiski atšķiras no tirgus vērtības bilances datumā, starpību par katru attiecīgo krājuma posteni skaidro pielikumā.
- Ja sabiedrība atkāpjas no Gada pārskatu likuma 25. pantā noteiktajiem grāmatvedības principiem, tai jebkāda atkāpšanās jāpaskaidro pielikumā, norādot, kā tā ietekmēs sabiedrības līdzekļus un saistības, finansiālo stāvokli un finanšu rezultātus.
- Ja sabiedrības aktīvi ir ieķīlāti vai apgrūtināti, pielikumā norāda informāciju par ķīlas vai cita garantijas aizņēmuma atmaksāšanas drošības nosacījumiem un ieķīlāta objekta bilances vērtību.
- Ja krājumu postenis «Nepabeigtie pasūtījumi» ietver daļu no sagaidāmās peļņas par darbiem, kas nav pabeigti līdz pārskata gadam, to uzrāda kopā ar novērtēšanas metodēm.
- Detalizēta informācija par izveidoto uzkrājumu posteņiem, norādot ikvienu uzkrājuma veidošanas pamatojumu, apjomu pārskata gadā sākumā un beigās, uzkrājumu summas palielinājumu vai samazinājumu, paskaidrojot iemeslu un izmantotās vērtēšanas metodes (uzkrājums krājumu vērtības samazinājumam, garantijas remonts). Ja sabiedrība maina grāmatvedības aplēsi salīdzinājumā ar iepriekšējo pārskata periodu, tai gada pārskata periodā jānorāda aplēšu pamatojums par abiem pārskata periodiem, jo finanšu pārskatā uzrāda informāciju salīdzinājumā ar iepriekšējo pārskata periodu.

Sabiedrībai ir nepieciešams nodrošināt kontroli pār izveidotajiem uzkrājumiem aktīvu vērtības samazināšanai un to saistību ar konkrētām preču nomenklatūrām vai preču grupām.

**Dabīgo zudumu kā sabiedrības saimnieciskās darbības izmaksas atzīst inventarizācijas brīdī vai uzkrāj.**

Uzsākot saimniecisko darbību, sabiedrības pienākums savā grāmatvedības politikā ir izstrādāt aplēsi dabīgā zuduma aprēķinam. Praksē visbiežāk izvēlas

konkrētu % pret sabiedrības neto apgrozījumu. Dabīgā zuduma norakstīšanu uz saimnieciskās darbības izmaksām ierobežo uzņēmumu ienākuma nodoklis.

Piemērojot likuma «Par uzņēmumu ienākuma nodokli» 5. panta 4. daļu, pie izdevumiem, kas nav ekonomiski saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita preču zudumus un norakstīto preču vērtību, kas pārsniedz nodokļa maksātāja **plānoto zudumu** normatīvus taksācijas periodam. Plānoto zudumu normatīvus taksācijas periodam aprēķina, pamatojoties uz faktisko preču vērtību zudumu iepriekšējos trijos taksācijas periodos. Jaunizveidotajiem komersantiem, kā arī tādiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuru darbības veids, izmantotās izejvielas vai pārdodamo preču sortiments ir būtiski mainījies, plānoto zudumu aprēķina, pamatojoties uz attiecīgā komersanta taksācijas gada prognozi un ievērojot saimnieciskās darbības specifiku. Ja preces zuduma norma ir noteikta speciālā normatīvajā aktā, nodokļu maksātājs preces zudumu normu nosaka saskaņā ar speciālajiem normatīvajiem aktiem.

(MK noteikumi Nr. 556 «Likuma «Par uzņēmumu ienākuma nodokli» normu piemērošanas noteikumi» 46. punkts)

### Krājumu zudumi rodas:

- saistībā ar krājuma veida īpatnībām (izgarojumi, nožuvumi, nobirumi);
- zādzības;
- krājumu bojāeja, glabājot krājumus neatbilstoši tehnoloģiskām prasībām;
- stihisku nelaimes gadījumu rezultātā;
- realizācijas termiņu ievērošana.

Savukārt uzņēmumu ienākuma nodoklis runā tikai par plānotiem zudumiem, kas rodas parastās saimnieciskās darbības gaitā un kurus var paredzēt.

Kā plānotos zudumus neatzīt:

- zādzības, ja notikusi ielaušanās;
- tehnisku iemeslu dēļ sabojājusies prece, piemēram, elektrības padeves pārtraukums;
- stihiski nelaimes gadījumi.

### Plānoto dabīgo zudumu normas atzist:

|         |                                                                                                                                                   |
|---------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. gads | Pamatojoties uz vadības noteikto dabīgā zuduma normas aplēsi.                                                                                     |
| 2. gads | Ja būtiski nav mainījusies sabiedrības darbības specifika, pamatojoties uz pirmā taksācijas perioda faktiskajiem preču zudumiem.                  |
| 3. gads | Ja būtiski nav mainījusies sabiedrības darbības specifika, pamatojoties uz vidējiem pirmā un otrā taksācijas perioda faktiskajiem preču zudumiem. |

|                                      |                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4. gads                              | Ja būtiski nav mainījusies sabiedrības darbības specifika, pamatojoties uz faktisko preču zudumu vērtību iepriekšējos trijos taksācijas periodos.           |
| Ja sabiedrība maina preču sortimentu | Produkcijai, ko ražoja vai tirgoja līdz šim, pamatojoties uz faktisko preču zudumu, savukārt jaunajai produkcijai, pamatojoties uz vadības noteikto aplēsi. |

Lai sabiedrība laikus spētu analizēt finanšu rezultātu un pieņemt lēmumus, par plānoto dabīgo zudumu ieteicams atzīt pakāpeniski visā pārskata periodā. Protams, katra sabiedrība to pati nosaka savā grāmatvedības politikā, bet praksē bieži dabīgā zuduma atzīšana pārskata gada pēdējā mēnesī sabiedrības vadībai rada pārsteigumu. Ja faktiskie dabīgie zudumi pārsniedz sabiedrības vadības viedokli, sabiedrības vadība var to ierobežot. Šādos gadījumos sabiedrības vadītājiem ir jāspēj pamatot materiāli atbildīgajām personām, ka tā ir veikusi visas iespējamās darbības krājumu saglabāšanai un iztrūkumu ir radījušas materiāli atbildīgās personas.

**Plānotā dabīgo zudumu norakstīšana grāmatvedības uzskaitē, tās uzkrājot visā pārskata periodā:**

- Katru mēnesi aprēķina uzkrājumus plānotajiem dabiskiem zudumiem.  
 $D 7XXX - K 43XX = \text{neto apgrozījums} \times \text{plānotā dabīgā zuduma \%}$

- Inventarizācijā konstatēto zudumu norakstīšana  
 $D 43XX - K 21XX = \text{plānotie dabīgie zudumi}$

normu robežās, bet ne vairāk kā faktiskais preču iztrūkums.

- $D 43XX - K 7XXX = \text{uzkrājumu plānotajiem dabīgajiem zudumiem pārpalikuma summa}$ .
- $D 82XX - K 21XX = \text{virsnormatīvā zuduma robežās}$ .

### PIEMĒRS

Mazumtirdzniecības uzņēmumā, kas darbojas kopš 2008. gada, konstatēti šādi preču zudumi:

| Gads | Neto apgrozījums, Ls | Dabīgais zudums, % | Konstatētā novirze inventarizācijā, Ls |
|------|----------------------|--------------------|----------------------------------------|
| 2008 | 500 000              | 0,9%               | 4500                                   |
| 2009 | 700 000              | 1,05%              | 7350                                   |
| 2010 | 1 300 000            | 1,1%               | 14 300                                 |
| 2011 | 1 700 000            | 1,1%               | 18 900                                 |

## Jautājumi

1. Uzsākot saimniecisko darbību 2008. gadā, sabiedrība prognozēja dabīgā zuduma normas 0,7% apmērā no sabiedrības neto apgrozījuma. Kā noteikt dabīgā zuduma apjomu un virsnormatīvos zudumus?

**Atbilde:**

1.  $500\,000,00 \times 0,7\% = 3500\text{ Ls}$
2.  $\text{Virsnormatīvie zudumi} = 4500 - 3500 = 1000\text{ Ls}$

2. Kā noteikt dabīgā zuduma apjomu 2010. gadam un virsnormatīvos zudumus?

**Atbilde:**

1.  $\text{Nosaka pieļaujamo dabīgā zuduma \%} = (0,9 + 1,05) / 2 = 0,975\%$
2.  $\text{Aprēķina dabīgo zudumu} = 1\,300\,000 \times 0,975\% = 12675\text{ Ls}$
3.  $\text{Aprēķina virsnormatīvos dabīgos zudumus} = 14300 - 12675 = 1625\text{ Ls}$

3. Kā noteikt dabīgā zuduma apjomu un virsnormatīvos zudumus 2010. gadam, ja sabiedrības vadības lēmums nosaka, ka dabīgā zuduma apjoms nevar pārsniegt 1% no neto apgrozījuma?

**Atbilde:**

1.  $\text{Salīdzina pieļaujamo dabīgā zuduma normu ar vadības noteikto dabīgā zuduma normu}$ ,  $0,975 < 1$
2.  $\text{Aprēķina dabīgo zudumu} = 1\,300\,000 \times 0,975\% = 12675\text{ Ls}$
3.  $\text{Aprēķina virsnormatīvos dabīgos zudumus} = 14300 - 12675 = 1625\text{ Ls}$

4. Kā aprēķina dabisko zudumu un virsnormatīvos zudumus 2011. gadam, ja nav mainījies sabiedrības darbības veids?

**Atbilde:**

1.  $\text{Nosaka pieļaujamo dabīgā zuduma \%} = (0,9 + 1,05 + 1,1) / 3 = 1,017\%$
2.  $\text{Aprēķina dabīgo zudumu} = 1\,700\,000 \times 1,017\% = 17\,289\text{ Ls}$
3.  $\text{Aprēķina virsnormatīvos dabīgos zudumus} = 18\,900 - 17\,289 = 1611\text{ Ls}$

5. Sabiedrība 2011. gadā uzsāka jaunu produktu tirdzniecību, kas no kopējā apgrozījuma sastādīja 600 000 Ls. Vadība jaunajai produkta linijai noteica dabīgā zuduma normu 1,3% no neto apgrozījuma. Kā noteikt dabīgā zuduma apjomu 2011. gadam?

**Atbilde:**

1.  $\text{Nosaka pieļaujamo dabīgā zuduma \%} = 0,9 + 1,05 + 1,1 / 3 = 1,017\%$
2.  $\text{Aprēķina dabīgo zudumu precēm, izņemot jauno produktu} = (1\,700\,000 - 600\,000) \times 1,017\% = 11187\text{ Ls}$
3.  $\text{Aprēķina dabīgo zudumu jaunai preču grupai} = 600\,000 \times 1,3\% = 7800\text{ Ls}$   
 $\text{Aprēķina virsnormatīvos dabīgos zudumus} = 18900 - 11187 - 7800 = -8$