

Vai zemes un pazemes aktīva vērtība jānošķir

Anna Jesemčika, Latvijas Biozinātņu un tehnoloģiju universitāte, Finanšu un Grāmatvedības institūta viesdocente, zvērināta revidente

Uzņēmumam pieder derīgo izrakteņu atradne un ir saņemta licence derīgo izrakteņu ieguvei. Kā pareizi veikt derīgo izrakteņu novērtēšanu un atzīšanu bilancē, un to norakstīšanu? Atradne tika nopirkta kā zeme, un bilancē tā arī tā uzrādīta, bet zemei nolietojumu nerēķina. Attiecīgi iegādātajai zemei vērtība nemainās, kaut gan, iegūstot derīgos izrakteņus, zemes vērtība krītas.

Zemes kā dabas resursa iedalījums ir atkarīgs no tās izmantošanas veida. Zemes klasifikāciju pēc izmantošanas veida saista ar primāro nozari, kura izmanto zemes resursus primāro produktu ražošanai. Zemes izmantošanas klasifikācija ir noteikta saskaņā ar Latvijā pieņemtajiem normatīvajiem aktiem. Apkopojot Valsts zemes dienesta datus un grupējot tos pēc zemes izmantošanas veida, ir konstatējamās kvantitatīvo rādītāju izmaiņas dažādās zemes izmantošanas grupās. Grāmatvedībā zemes var klasificēt pa grupām: zeme zem būvēm, kultivētā zeme, pārējā zeme (karjeri, meža zemes un citas iepriekš neklasificētas zemes).

Pazemes aktīvu sākotnējā atzīšana

Pazemes aktīvi – izpētīti minerālo atradņu krājumi, kuri atrodas zem zemes virsmas un kuru izmantošana plānota kā praktiski iespējama un ekonomiski izdevīga. Uzņēmums atzīst pazemes aktīvus patiesajā vai izmaksu vērtībā. Patiesā vērtība tiek noteikta, pamatojoties uz uzņēmuma izstrādāto pazemes aktīva patiesās vērtības noteikšanas metodi. Pazemes aktīvu vērtības noteikšanai var izmantot to nosacīto izmaksu vērtību, kas ir spēkā

inventarizācijas veikšanas datumā, pamatojoties uz ģeoloģiskās informācijas sistēmas datiem.

Iegādājoties pazemes aktīvu, uzņēmums to atzīst bilancē ilgtermiņa ieguldījuma postenī "Pazemes aktīvi" tā izmaksu vērtībā un, pamatojoties uz darījumu apliecinājošiem dokumentiem, palielina attiecīgo aktīvu un saistību kontu par dokumentos norādīto summu.

Lai atzītu pamatlīdzekļus bilancē, ir jāizpilda kritēriji, kas noteikti Ministru kabineta (MK) noteikumu Nr.775 "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" [64.1.apakšpunktā](#). Proti, *sabiedrība pamatlīdzekli atzīst tajā datumā, kurā tā ir pārņēmusi visas ar īpašuma tiesībām vai finanšu nomas līgumā paredzētajām tiesībām saistītos riskus un tiesības uz varbūtējiem ieguvumiem no attiecīgās lietas vai lietu kopuma, ja šajā datumā sabiedrībai ir iespējams noteikt pamatlīdzekļa sākotnējo vērtību. Nekustamā īpašuma objektu var atzīt par pamatlīdzekli pirms tā ierakstīšanas zemesgrāmatā. Tātad par pamatlīdzekļu atzīšanas brīdi tiek uzskatīts visu ar tiem saistīto risku un gūstamo labumu pārņemšanas brīdis. Savukārt pamatlīdzekļu sadalījums tiek veikts kategorijās. Zemes gabalus un pazemes aktīvu grāmatvedībā uzskaita atsevišķi arī tad, ja tie iegādāti kopā.*

Nedrīkst aizmirst Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma [23.panta](#) 2.daļā noteikto, ka zemes lietderīgās lietošanas laiks nav ierobežots, tāpēc tai netiek aprēķināts nolietojums kā citiem pamatlīdzekļiem. Iegrāmatojot nekustamo īpašumu, kas sastāv no zemes un pazemes aktīva, to vajadzētu sadalīt pa sastāvdaļām – zemi un pazemes aktīvu uzskaitot atsevišķi.

Piemērs

Sabiedrība iegādājas zemi kopā ar pazemes aktīvu. Kopējā platība 30 ha. Līgumā minētā darījuma kopsumma ir 70 000 EUR. Zemes kadastrālā vērtība ir 1000 EUR par 1 ha.

Sabiedrība iegūst zemi un pazemes aktīvu atsevišķi.

Grāmatojums, iegādājoties zemi, pamatojoties uz kadastrālo vērtību:

- *D Zemes gabali (bilances konts) – 30 000 EUR,*
- *K Īstermiņa norēķini ar piegādātājiem (bilances konts) – 30 000 EUR.*

Pazemes aktīva grāmatojums iegādes brīdī, pamatojoties uz pazemes aktīva iegādi apliecinošu dokumentu:

- *D Pazemes aktīvi (bilances konts) – 40 000 EUR,*
- *K Īstermiņa norēķini ar piegādātājiem (bilances konts) – 40 000 EUR.*

Parasti nekustamā īpašuma pirkuma līgumā nav norādīts cenas sadalījums zemei un pazemes aktīviem. Tāpēc, lai iegūtu darījumu, jāpieņem lēmums, kā sadalīt iegādātā īpašuma pirkuma summu. Parasti praksē izmanto zemes kadastrālo vērtību vai kopējo pirkuma summu, kas sadalīta proporcionāli. Var lietot arī eksperta vērtējumu, tomēr vērtēšanas metodikā paredzēts nekustamo īpašumu vērtēt kopumā, pazemes aktīvus no zemes atsevišķi nenodalot, līdz ar to šajā gadījumā ekspertam nepieciešama īpaša pieeja vērtēšanas procesam.

Pamatlīdzekļi novērtē atbilstoši tā sākotnējai vērtībai, kas sastāv no pirkšanas cenas un izdevumiem, kas radušies līdz tā nodošanai ekspluatācijā. Ja datumā, kurā sabiedrība ir kļuvusi par attiecīgās lietas īpašnieci, tai nav iespējams noteikt pamatlīdzekļa sākotnējo vērtību, sabiedrība pamatlīdzekļi atzīst vēlāk – tajā datumā, kad šo vērtību ir iespējams noteikt. Līdz brīdim, kamēr nav zināma pamatlīdzekļa sākotnējā vērtība un tas tiek veidots, visas tā sākotnējā vērtībā iekļaujamās izmaksas uzskaita bilances kontā "Pamatlīdzekļu izveidošana".

Lai nodrošinātu ilgtspējīgu derīgo izrakteņu pārvaldību, jāveido uzkrājumi derīgo izrakteņu ieguves vietu rekultivācijas veikšanai. Viedās administrācijas un reģionālās attīstības ministrija

informē derīgo izrakteņu ieguvējus (uzņēmumus) par uzkrājumu rekultivācijas veikšanai veidošanas nepieciešamību. No tiesību aktiem izriet pienākums segt vides sakārtošanas izmaksas. Šo pienākumu izpildes rezultātā rastos resursu izlietojums neatkarīgi no uzņēmuma darbības nākotnē. Uzņēmuma gada pārskata pasīvā jāuzrāda postenis "Citi uzkrājumi" – uzkrājumi derīgo izrakteņu ieguves vietu rekultivācijai.

Šo summu var iekļaut attiecīgā aktīva izmaksu vērtībā, proti, aktīva sākotnējā atzīšanā tiek atzīts uzkrājums aplēsto izmaksu apmērā un attiecīgi tādā pašā apmērā palielināta pazemes aktīvu vērtība (iekļauta aktīva sākotnējā izmaksu vērtība).

Piemērs

Pazemes aktīva sākotnējā iegādes vērtība ir 40 000 EUR. Veicot derīgo izrakteņu ieguvi, uzņēmums plāno derīgo izrakteņu ieguves vietu rekultivācijai 40 000 EUR (aplēstās izmaksas 5.gada beigās).

Sākotnējā diskonta likme 12%, laika periods – 5 gadi. Uzkrājumu (paredzamo izmaksu summa) pašreizējā vērtība ir 22 697 EUR ($40\,000 / (1 + 0,12)^5$).

Grāmatojums:

- D Pazemes aktīvi (bilances kots) – 22 697 EUR,*
- K Uzkrājumi derīgo izrakteņu vietu rekultivācijai (bilances kots) – 22 697 EUR.*

Pazemes aktīva sākotnējā atzīšanas vērtība ir 62 697 EUR. Sagatavojot gada finanšu pārskatu, uzņēmums aprēķina uzkrājumu (paredzamās izmaksas) pašreizējo vērtību 22 697 EUR.

Pazemes aktīvu turpmākā uzskaitē

Derīgo izrakteņu atradne – dabisks derīgo izrakteņu sakopojums, kuru daudzums, kvalitāte un ieguves apstākļi ir izvērtēti un kuru praktiska izmantošana tautsaimniecībā ir iespējama. Derīgo izrakteņu ieguve – darbu komplekss derīgo izrakteņu atdalīšanai no to dabiskās vides. To nosaka [likums “Par zemes dziļēm”](#) un uz tā pamata izdotie normatīvie akti, tai skaitā [MK noteikumi Nr.570 “Derīgo izrakteņu ieguves kārtība”](#). Zemes dziļu izmantošanas licenci vai bieži sastopamo derīgo izrakteņu ieguves atļauju izsniedz uz laiku 25–75 gadi. Licences darbības laikā Valsts vides dienests ne retāk kā reizi 25 gados pārskata licences nosacījumus un, ja nepieciešams, tos atjauno vai papildina.

Bieži sastopamo derīgo izrakteņu saraksts:

- māls;
- smilts, smilts—grants;
- irdenie saldūdens kaļķieži;
- kūdras iegulas līdz 5 hektāru platībā vienam īpašniekam piederoša īpašuma robežās;

smilšmāls, mālsmilts, aleirīts.

Turpmāk sabiedrība pazemes aktīva sākotnējo vērtību samazina un atzīst pārskata perioda pamatdarbības izdevumos, izmantojot vienu no minētajām metodēm:

- atbilstoši izstrādāta materiāla daudzumam saskaņā ar sabiedrības iekšējos normatīvajos aktos noteikto kārtību,
- atbilstoši atzītajiem ieņēmumiem par pazemes aktīvu izstrādes tiesībām, kas noteikti proporcionāli kopējai sākotnēji atzītajai pazemes aktīvu izstrādes tiesību vērtībai.

Piemērs

2024.gadā sabiedrība iegādājas pazemes aktīvu – grants karjeru 62 697 EUR vērtībā. Priekšizpētes aplēse liecina par pazemes aktīva kopējo kapacitāti nodrošināt 30 000 t grants izstrādi visā

grants karjera darbības periodā. 2025.gadā (pirmais darbības gads) sabiedrība izstrādā 6000 t grants. Pārskata gada beigās sabiedrība novērtē aktīva (grants karjers) uzskaites vērtību pārskata perioda beigās atbilstoši pārskata perioda izstrādātās grants apjomam (6000 t), kas noteikta proporcionāli kopējām grants karjera kapacitātes aplēsēm, ko paredzēts izstrādāt visā grants karjera darbības periodā (30 000 t). Sabiedrība aprēķina pazemes aktīva vērtības norakstījumu pārskata periodā šādi: 12 539 EUR ($(6000 / 30\ 000) \times 62\ 697$).

Grāmatojums pazemes aktīva iegādes brīdī, pamatojoties uz pazemes aktīva iegādi apliecinošu dokumentu:

- D Pazemes aktīvi (bilances konts) – 62 697 EUR,
- K Īstermiņa norēķini ar piegādātājiem (bilances konts) – 40 000 EUR,
- K Uzkrājumi derīgo izrakteņu vietu rekultivācijai (bilances konts) – 22 697 EUR.

Grāmatojums pārskata perioda datumā (gada beigās), atzīstot pazemes aktīva vērtības norakstījumu (ar pazemes aktīva vērtības norakstījuma aktu):

- D Pamatdarbības izmaksas (operāciju konts) – 12 539 EUR,
- K Pazemes aktīvi (bilances konts) – 12 539 EUR.

Uzkrājumu pieaugumu katra finanšu gada beigās aprēķina šādi: pašreizējā uzkrājumu vērtība pārskata gadā – pašreizējā uzkrājumu vērtība iepriekšējā pārskata gadā.

Piemērs

- 2024.gads: 22 697 EUR ($40\ 000 / (1 + 0,12)^5$);
- 2025.gads: 2723 EUR ($(40\ 000 / (1 + 0,12)^4) - 22\ 697$);
- 2026.gads: 3051 EUR ($(40\ 000 / (1 + 0,12)^3) - 25\ 420$);
- 2027.gads: 3417 EUR ($(40\ 000 / (1 + 0,12)^2) - 28\ 471$);
- 2028.gads: 3826 EUR ($(40\ 000 / (1 + 0,12)) - 31\ 888$);

- *2029.gads: 4286 EUR (40 000 – 35 714).*

Grāmatojumi no 2025.gada līdz 2029.gadam:

- *D Uzkrājumu derīgo izrakteņu vietu rekultivācijas diskonta izmaksas (operāciju kots),*
- *K Uzkrājumi derīgo izrakteņu vietu rekultivācijai (bilances kots).*

Uzkrājumu aprēķinu katru gadu pārskata saskaņā ar aktuālajiem datiem un precizē uzkrājumu vērtību (piemēram, diskonta likme, izmaksas, termiņš, kurā jāveic rekultivācija). Tad, kad uzņēmumam būs izmaksas par derīgo izrakteņu vietu rekultivācijas darbiem, saskaņā ar uzņēmuma grāmatvedības kārtību atzīst uzkrājumu samazinājumu.