

Latvijas Universitāte

Inga Būmane[✎]

**NEMATERIĀLO AKTĪVU GRĀMATVEDĪBAS
METODOLOĢISKĀS PROBLĒMAS
LATVIJAS REPUBLIKĀ**

PROMOCIJAS DARBS

Promocijas darbs izstrādāts ekonomikas doktora (Dr. oec.) grāda
iegūšanai ekonomikas zinātņu nozarē

apakšnozare - grāmatvedības un uzskaites teorija

Zinātniskais vadītājs - Dr. oec., as. prof. Igors Ludboržs[✎]



Rīga 2003

Saturs

Saīsinājumu saraksts	3
Ievads	4
1. nodaļa. Nemateriālo aktīvu būtība un to nepieciešamība tautsaimniecībā	9
1.1. Jēdziens “nemateriālie aktīvi” un tā būtība	9
1.2. Nemateriālo aktīvu klasifikācijas veidi	20
1.3. Dažādu nemateriālo aktīvu veidu salīdzinošs pētījums	28
1.3.1. Pētniecības un attīstības izmaksas	28
1.3.2. Intelektuālā īpašuma tiesības	33
1.3.3. Uzņēmuma nemateriālā vērtība	75
1.3.4. Citi ilgtermiņa atliktie izdevumi	80
1.3.5. Avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem	84
1.4. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīze (1993. – 2001. g.)	84
2. nodaļa. Nemateriālo aktīvu grāmatvedības attīstība un tās pilnveidošana	95
2.1. Nemateriālo aktīvu rašanās un uzskaites vēsture	95
2.2. Nemateriālo aktīvu atzīšana un novērtējums	107
2.2.1. Saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas vispārējā nostādne	107
2.2.2. Uzņēmuma nemateriālās vērtības novērtējums	113
2.2.3. Pētniecības un attīstības darbu izmaksu, koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību novērtējums	119
2.2.4. Uzņēmuma pamatkapitāla apmaksai izmantojamo intelektuālā īpašuma tiesību ierobežojumi un novērtējums	121
2.2.5. Uzņēmumā radīto nemateriālo elementu atzīšana un novērtējums	125
2.3. Nemateriālo aktīvu uzskaites politika	144
2.3.1. Pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites politika	144
2.3.2. Intelektuālā īpašuma uzskaites problēmas	164
2.3.3. Uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites politika	178
Secinājumi un priekšlikumi	193
Izmantotās literatūras un avotu saraksts	208

Saīsinājumu saraksts

AK	–	Apvienotā Karaliste
ASV	–	Amerikas Savienotās Valstis
ES	–	Eiropas Savienība
FGSN	–	Finanšu grāmatvedības standartu nolikums (ASV) (Statements of Financial Accounting Standards)
FPS	–	Finanšu pārskatu standarts (AK) (Financial Reports Standard)
GPSN	–	Grāmatvedības prakses standartu nolikums (AK) (Statements of Standard Accounting Practice)
GSK	–	Grāmatvedības standartu komiteja (AK) (Accounting Standards Committee)
IP	–	Ierosinātais projekts (Exposure Drafts)
LR	–	Latvijas Republika
SGS	–	Starptautiskais grāmatvedības standarts (International Accounting Standard)
SGSP	–	Starptautisko grāmatvedības standartu padome (International Accounting Standards Board)

Ievads

Ekonomiskās un politiskās pārmaiņas sabiedrībā būtiski ietekmē arī grāmatvedības sistēmu. Latvijas neatkarības atjaunošana un tirgus ekonomikas īstenošana nosaka arī fundamentālu reformu nacionālajā grāmatvedības sistēmā: mainās uzskaites objektu sastāvs, to atzīšanas un novērtēšanas kritēriji, izmantojamo uzskaites metožu pamatnosacījumi un atklāšana finanšu pārskatos. Pārkarotajumu rezultātā bilance tika papildināta ar jaunu uzskaites posteni – nemateriālie aktīvi, kuru iekļauj uzņēmuma līdzekļu sastāvā un klasificē kā ilgtermiņa ieguldījumus. Šodienas apstākļos, kad arvien pieaug uz zināšanām balstītas, inovatīvas uzņēmējdarbības ietekme uz valsts ekonomisko attīstību, nemateriālie aktīvi kalpo par sava veida stratēģisko resursu: uzņēmumi īsteno jaunu produktu un pakalpojumu izstrādes un pilnveides plānus (pētniecības un attīstības darbu izmaksas), nodrošina ideju, intelekta un intelektuāli ietilpīgo darbu aizsardzību (patenti, preču zīmes, datoru programmatūra, autortiesības u. tml.), nodarbojas ar dažādiem darbības veidiem un garantē to tiesiskumu (koncesijas, licences); kā arī veic uzņēmumu iegādi, kā rezultātā grāmatvedības reģistros parādās tāds specifisks nemateriālais aktīvs kā uzņēmuma nemateriālā vērtība (angļu val. – goodwill).

Jāatzīmē, ka padomju plāna ekonomikas periodā nemateriālie aktīvi kā uzskaites objekts neeksistēja, jo tos neatzina par uzņēmumu līdzekļiem, un līdz ar to tajā laikā nav veikti padziļināti pētījumi par šiem objektiem.

Latvijas ekonomiskajā literatūrā, kas iznākusi pēc valsts neatkarības atjaunošanas, publikācijas par nemateriāliem aktīviem ir atrodamas ļoti maz. Pārsvarā ir izdota mācību literatūra, kurā galvenokārt uzsvērti šo aktīvu uzskaites nosacījumi nacionālās nodokļu sistēmas prasību izpildei (V.Andžāne, J.Benze, M.Grebenko), kā arī apskatīti to uzskaites atsevišķi jautājumi, piemēram, L.Kaires publikācija par nemateriālās vērtības noteikšanu privatizācijas procesā. Turpretī šo specifisko aktīvu ekonomiskās būtības un sastāva raksturojumam, to klasificējošām pazīmēm, kā arī to atzīšanas un novērtēšanas kritērijiem un piemērojamo uzskaites metožu politikai vērtība nav pievērsta.

Nemateriālo aktīvu uzskaites jautājumus ir pētījuši vairāki ārzemju speciālisti: L.Gaižauskas, J.Mackevičius (Lietuva); V.V.Kačalins, O.V.Novoseļcevs, O.V.Solovjova, S.A.Stukovs, L.S.Stukovs (pašreizējās NVS valstis); S.A.Nilsons (Zviedrija); B.Raffourners (Šveice); D.Čopings, L.Skerats (Apvienotā Karaliste); M.F. van Breda, E.S.Hendriksens (ASV). Minētie zinātnieki lielākoties ir izklāstījuši nemateriālo aktīvu uzskaites nosacījumus pēc savas valsts grāmatvedības likumdošanas prasībām un veikuši to

salīdzinājumu ar Starptautisko grāmatvedības standartu (SGS) rekomendācijām vai Eiropas Savienības (ES) grāmatvedību reglamentējošo direktīvu nosacījumiem, bet nav atrodami visaptveroši pētījumi par šo specifisko aktīvu uzskaites problēmām.

Pamatojoties uz iepriekš teikto, disertācijas temats “Nemateriālo aktīvu grāmatvedības metodoloģiskās problēmas Latvijas Republikā” ir saistīts ar **aktuālu** uzdevumu mūsu valstī.

Izpētes **objekts** ir nemateriālie aktīvi tirgus ekonomikas apstākļos.

Pētījuma **priekšmets** ir nemateriālo aktīvu grāmatvedības metodoloģiskās problēmas Latvijas Republikā.

Pētījumu **mērķis** ir izpētīt nemateriālo aktīvu uzskaites metodoloģiju un problēmas Latvijas Republikas grāmatvedībā, izstrādāt priekšlikumus problēmu risināšanai un šo aktīvu grāmatvedības metožu pilnveidei.

Mērķa sasniegšanai izvirzītie **uzdevumi**:

- 1) izpētīt nemateriālo aktīvu nozīmi un to klasifikāciju veidus;
- 2) veikt nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīzi Latvijas tautsaimniecībā;
- 3) vēsturiskā aspektā izpētīt nemateriālo aktīvu rašanos un uzskaites attīstību;
- 4) analizēt nemateriālo aktīvu atzīšanas un novērtēšanas nosacījumus;
- 5) novērtēt Latvijā un starptautiskā mērogā akceptēto nemateriālo aktīvu uzskaites politiku;
- 6) izstrādāt priekšlikumus nemateriālo aktīvu uzskaites nacionālo grāmatvedības metožu pilnveidei.

Piedāvātajam darbam ir raksturīga īpatnība, ka šāda veida pētījums Latvijā iepriekš nav veikts, tāpēc visi ar to saistītie jautājumi netiek analizēti. Darbā nav ietvertas uzņēmuma nemateriālās vērtības noteikšanas metodes, kuras izmanto, sagatavojot konsolidētos gada pārskatus, jo šis jautājums ir plašs, tas ir saistīts ar specifiskām konsolidācijas procedūrām un to nosaka atsevišķi, speciāli grāmatvedību reglamentējošie dokumenti. Tāpat netiek analizētas nemateriālo aktīvu vadības grāmatvedības un nodokļu uzskaites specifiskas problēmas.

Pētījumu **metodoloģiskais un teorētiskais pamats** ir ārvalstu un Latvijas zinātnieku darbi, zinātnisko konferenču un semināru materiāli, starptautisku un reģionālu grāmatvedības reglamentējošo organizāciju dokumenti, ietekmīgāko profesionālo

grāmatvedības organizāciju izstrādes par grāmatvedības teorijas atziņām, kas skar nemateriālo aktīvu atzīšanas nosacījumu un uzskaites metožu analīzi. Pētījumu veikšanā izmantotā literatūra un avoti:

- 1) publicētie zinātniskie darbi;
- 2) Latvijas Republikas grāmatvedību un uzņēmējdarbību reglamentējošie likumi un citi normatīvie dokumenti;
- 3) Latvijas Republikas Centrālās statistikas pārvaldes statistisko materiālu krājumi;
- 4) Starptautisko Grāmatvedības Standartu padomes (IASB) standarti, Eiropas Savienības grāmatvedību reglamentējošās direktīvas;
- 5) Amerikas Sertificēto Sabiedrisko Grāmatvežu institūta (AICPA), Anglijas un Velsas Sertificēto Grāmatvežu institūta (ICAEW) dokumenti;
- 6) publiski pieejamā informācija par uzņēmumiem;
- 7) autores patstāvīgi veikto pētījumu rezultāti;
- 8) Interneta resursi.

Darba izstrādē izmantotas vispārpieņemtās ekonomikas zinātnes pētījumu kvantitatīvās un kvalitatīvās **metodes**, tajā skaitā grupējumu, salīdzinošās analīzes un sintēzes, grafiskās attēlošanas, statistiskās un ekspertu novērtējumu metodes.

Aizstāvēšanai izvirzītās **tēzes**.

1. Nemateriālie aktīvi ir specifiski uzņēmumu saimnieciskie līdzekļi un mūsdienās tie ir vieni no aktuālākajiem uzņēmējdarbības rezultativitāti ietekmējošiem resursiem.
2. Izmaiņas nemateriālo aktīvu atzīšanas un uzskaites teorijā ir saistītas ar ekonomiskām un politiskām pārmaiņām sabiedrībā.
3. Nemateriālo aktīvu uzskaites metožu pilnveide nodrošina skaidru un patiesu priekšstatu par uzņēmējdarbības rezultātiem un finansiālo stāvokli, kā arī sniedz grāmatvedības metodoloģijas problēmu risinājumu.

Darba ietvaros ir izstrādātas šādas zinātniskās **novitātes**:

- 1) izstrādāta zinātniski pamatota nemateriālo aktīvu raksturojoša definīcija un sniegts to teorētiskais un praktiskais skaidrojums;
- 2) noteikta nemateriālo aktīvu jauna klasificējoša pazīme – pēc to veidošanās avotiem un pēc šīs pazīmes veikts nemateriālo aktīvu grupējums;
- 3) izveidota uzņēmumā radīto nemateriālo elementu jauna uzskaites politika, izstrādājot uzņēmumos radītā intelektuālā īpašuma kapitalizācijas nosacījumus;

- 4) precizēti uzņēmumā radīto izgudrojuma patentu, dizainparauga patentu un preču zīmju vērtības/pašizmaksas veidojošie elementi, par pamatu izmantojot to izstrādes galvenos posmus uzņēmumos un juridiskās aizsardzības reģistrācijas nosacījumus;
- 5) izstrādāta un pamatota jauna uzskaites pieeja patentu un preču zīmju darbības pagarināšanas valsts nodevu un to aizstāvēšanas izdevumu tiesas procesos reģistrācijai grāmatvedības dokumentos;
- 6) precizēti un pilnveidoti Latvijā noteiktie uzņēmumu atlikto izdevumu atzīšanas noteikumi un uzskaites metodes, paredzot papildināt grāmatvedības bilances aktīva daļu "Ilgtermiņa ieguldījumi" ar jaunu sadaļu "Ilgtermiņa atliktie izdevumi";
- 7) izstrādāti ieteikumi Latvijas kapitālsabiedrību pamatkapitāla apmaksai izmantoto intelektuālo īpašuma tiesību novērtēšanas nosacījumu papildināšanai;
- 8) pilnveidota pirkšanas-pārdošanas darījuma rezultātā iegūto datoru programmatūru pašreizējā uzskaites metode un izveidota uzņēmumā izstrādātās datoru programmatūras jauna uzskaites metode Latvijā;
- 9) precizēta valdības subsīdijas un tās rezultātā iegūtā nemateriālā aktīva uzskaites metode Latvijā.

Pētījumus par nemateriāliem aktīviem un to uzskaites problēmām grāmatvedībā autore veic kopš 1993.gada. Pētījumi pamatā veikti par periodu no 1988. līdz 2002.gadam.

Darbs sastāv no ievada, divām nodaļām, secinājumiem un priekšlikumiem.

Pirmajā nodaļā tiek pētīta nemateriālo aktīvu ekonomiskā būtība: analizēts definīciju saturs un veikts to grupējums, kā arī salīdzinātas šo aktīvu un pamatlīdzekļu kopīgās un atšķirīgās īpašības, un novērtētas to dažādas klasifikācijas, pievēršot uzmanību izplatītākai no tām – klasifikācijai pēc nemateriālo aktīvu veidiem, kuru izmanto par pamatu atsevišķu šo aktīvu veidu salīdzinošam pētījumam.

Pamatojoties uz LR Centrālās statistikas pārvaldes Statistikas biļetenos ietvertiem rādītājiem, veikta nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīze Latvijas uzņēmumos un uzņēmēj sabiedrībās par laika posmu no 1993. gada līdz 2001. gadam. Salīdzināti Latvijas un dažu Eiropas valstu nemateriālo aktīvu relatīvie rādītāji kopējo aktīvu sastāvā tajos sektoros, kur šo aktīvu īpatsvars ir lielākais, un noteikti to atšķirību cēloņi.

Otrajā nodaļā apkopots nemateriālo aktīvu grāmatvedības attīstības un tās pilnveides pētījums. Apskatīta nemateriālo aktīvu rašanās un uzskaites vēsture, akcentējot tieši Baltijas valstīs un Krievijā pēdējo 10 – 12 gadu laikā notikušās izmaiņas šo aktīvu atzīšanas un uzskaites politikā. Apkopotas un analizētas Latvijas grāmatvedību

reglamentējošos un rekomendējošos dokumentos ietvertās nemateriālo aktīvu uzskaites prasības.

Veikta nemateriālo aktīvu atzīšanas un novērtēšanas analīze, salīdzinot Starptautisko Grāmatvedības Standartu padomes, Amerikas Savienotajās Valstīs un Apvienotajā Karalistē akceptētos vispārējos aktīvu atzīšanas kritērijus.

Detalizēti pētīti ekonomiskajā literatūrā atzīto uzņēmuma nemateriālās vērtības noteikšanas metožu un uzņēmumā radīto nemateriālo elementu uzskaites nosacījumi.

Bez tam otrajā nodaļā novērtētas nemateriālo aktīvu atsevišķu veidu: pētniecības un attīstības izmaksas, intelektuālā īpašuma tiesību un uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites pieejas, identificētas esošās problēmas un izstrādāti priekšlikumi to risināšanai.

Darbā izmantots ievērojams terminu skaits. Tā kā mūsu valstī nepastāv vispārēji pieņemti to tulkojumi, tad autore sniedz savu tulkojuma variantu, iekavās dodot oriģinālos terminus angļu valodā.

Darba kopējais apjoms, neskaitot pielikumus, ir 214 lappuses datorsalikumā. Darbā ietvertas 29 tabulas, 9 attēli un 7 pielikumi. Izmantotās literatūras sarakstā iekļauti 115 bibliogrāfiskie nosaukumi.

1. nodaļa. Nemateriālo aktīvu būtība un to nepieciešamība tautsaimniecībā

1.1. Jēdziens “nemateriālie aktīvi” un tā būtība

Nemateriālie aktīvi ir sarežģīts jēdziens, par ko liecina tā neviennozīmīgs skaidrojums un pielietojums ne tikai mūsu valstī, bet arī starptautiskā mērogā. Līdz 1999. gada 1. jūlijam, kad stājās spēkā SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi”, eksistēja tikai divi Starptautiski grāmatvedības standarti, kuri rekomendēja atsevišķu nemateriālo aktīvu veidu uzskaiti: SGS Nr. 9 “Pētniecības un attīstības izmaksas” un SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas”, kura viena nodaļa veltīta uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaitēi. Eiropas Savienības 4. Direktīvā “Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem” (78/660/EEC) ietverts tikai nemateriālo aktīvu veidu uzskaitījums un doti to atzīšanas kritēriji par aktīvu, bet 7. Direktīvā “Par konsolidētiem pārskatiem” (83/349/EEC) skarti uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites jautājumi. Kā trūkums uzskatāms fakts, ka Latvijas Republikā nav izstrādāts nemateriālo aktīvu būtības un uzskaites atsevišķs nacionālais standarts un visa informācija par šiem specifiskiem aktīviem ir sadrumstalota dažādos grāmatvedību reglamentējošos dokumentos.

Pamatojoties uz veikto pētījumu, var secināt, ka literatūrā pastāv šo uzskaites objektu dažāda terminoloģija (skat. 1.1. tabulu) un definīcijas.

1.1. tabula

Nemateriālo aktīvu terminoloģija dažādās pasaules valstīs un starptautiskās organizācijās

Valsts/Starptautiska organizācija	Lietotā terminoloģija
Apvienotā Karaliste	nemateriālie ilgtermiņa aktīvi (<i>intangible fixed assets</i>)
ASV	nemateriālie aktīvi (<i>intangible assets</i>)
Igaunija	nemateriālie neapgrozāmie aktīvi (<i>intangible noncurrent assets</i>)
Latvija	nemateriālie ieguldījumi (<i>intangible assets</i>)
Lietuva	nemateriālie aktīvi (<i>intangible assets</i>)
ES (4. Direktīva)	nemateriālie aktīvi (<i>intangible assets</i>)
Starptautisko Grāmatvedības Standartu padome	ilgtermiņa nemateriālie aktīvi (<i>long-term intangible assets</i>) nemateriālie aktīvi (<i>intangible assets</i>)

Tātad, šī uzskaites objekta formulēšanai galvenokārt izmantoti jēdzieni *nemateriāls* un *aktīvi*. No nosauktajām valstīm jēdzienu *nemateriālie ieguldījumi* lieto vienīgi Latvijā.

Jēdziens *nemateriāls* (*intangible*) tulkojumā no angļu valodas nozīmē *nesataustāms*, *neaptverams* un ir cēlies no latīņu vārda *tangere*, kas nozīmē *pieskarties*, *sataustīt*. Jēdziens *nemateriāls* raksturo, ka šiem uzskaites objektiem nepiemīt materiālā, taustāmā forma jeb citiem vārdiem – tie ir bezķermeniski. Taču jāsaprot, ka ar vienu šo terminu nepietiek, lai raksturotu nemateriālo aktīvu būtību, jo, kā atzīst Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) daudzi uzskaites objekti ir bezķermeniski, piemēram, debitoru parādi, nākamo periodu izdevumi, ieguldījumi vērtspapīros. Minētie speciālisti atzīst, ka nevien no nosauktajiem piemēriem grāmatvedībā neattiecinā uz nemateriālo aktīvu kategoriju.

Formulējumos izmantotie jēdzieni *aktīvs* un *ieguldījums* pēc sava ekonomiskā satura ir līdzīgi, jo uzņēmuma bilances aktīva jebkuru posteni var uztvert kā sava veida naudas vai tās ekvivalentu ieguldījumu, kurš izteikts tādā vai citādā formā, piemēram, pamatlīdzekļi vai krājumi ietver sevī ieguldīto naudu vai tās ekvivalentus šo aktīvu iegādei vai izveidei, debitoru parādi – naudu vai tās ekvivalentus, kas ieguldīti realizētās preces vai pakalpojuma radīšanai un pārdošanai. Arī kapitalizētos nemateriālos elementus var uztvert par naudas vai tās ekvivalentu ieguldījumu, kurš izteikts nemateriālā formā, piemēram, patents ietver tā izveidei patērēto naudu vai tās ekvivalentus. Līdz ar to var teikt, ka visi aktīvi jeb uzņēmuma saimnieciskie līdzekļi ir sava veida naudas vai tās ekvivalentu ieguldījumi. Tomēr jēdzienu *aktīvs* un *ieguldījums* izmantošana grāmatvedībā nav identiska, jo ne visi naudas ieguldījumi ir aktīvi jeb uzņēmuma saimnieciskie līdzekļi. Piemēram, naudas patēriņš telpu nomas maksājumiem, kancelejas preču iegādei u.tml. mērķiem ir sava veida ieguldījums uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanā, taču tā rezultātā neveidojas aktīvi jeb uzņēmuma saimnieciskie līdzekļi.

Analizējot ekonomiskajā literatūrā ietverto jēdzienu *aktīvs* un *ieguldījumi* skaidrojumus, konstatēts, ka jēdziens *aktīvs* raksturo visus uzņēmuma saimnieciskos līdzekļus:

- *Aktīvi* – resursi, kurus uzņēmums kontrolē pagātnes notikumu rezultātā un no kuriem uzņēmumam ir gaidāma nākotnes ekonomisko labumu plūsma. [37: 48]

Turpretī ar jēdzienu *ieguldījums*, galvenokārt, saprot nevis visus aktīvus, bet tikai ilgtermiņa finanšu ieguldījumus un dažkārt arī pamatlīdzekļus:

- *Ieguldījumi* : Bilancē ietilpstošā kategorija, kurā aktīvi sastāv no dažādiem vērtspapīriem un aizdevumiem. [79; 604]

- *Ieguldījums* 1. Reālu ražīgu aktīvu pievienošanās process uzņēmuma mantai (*stocks*). Tas ir domāts kā fiksēto aktīvu (pamatlīdzekļu – aut.), tādu kā īpašumi, ēkas un iekārtas iegūšana vai pievienošana uzņēmuma mantai un darba attīstībai. Ieguldītā manta ir manta, kuru paredzēts izmantot ieguldījumos un nevis patērēšanai. Daži patērēšanai paredzētie veidi paaugstina nākotnes ražību, tādi kā pētniecības un attīstības darbi, kas rada jaunas tehniskas zināšanas un iemaņas, tomēr šos darbus nav vispārpieņemts uzskatīt kā ieguldījumu. 2. Finanšu aktīvu, tādu kā uzņēmumu akcijas, iegūšana. [70: 251]

No veiktā pētījuma izriet, ka kapitalizēto nemateriālo elementu raksturošanai var izmantot abus formulējumus, proti, nemateriālie aktīvi vai nemateriālie ieguldījumi.

Tomēr terminoloģijas pētījumā konstatēts, ka visus aktīvus iespējams raksturot ar jēdzienu ieguldījumi, turpretī ne visi ieguldījumi ir aktīvi. Līdz ar to autore uzskata, ka pētāmos objektus būtu jāraksturo ar formulējumu nemateriālie aktīvi. Bez tam tabulā 1.1. apkopoto valstu prakse pierāda, ka starptautiskā mērogā kapitalizēto nemateriālo elementu raksturošanai tiek izmantots tikai formulējums nemateriālie aktīvi.

Izpētītajā ekonomiskajā literatūrā ietvertas dažādas nemateriālo aktīvu definīcijas, kuras iespējams sagrupēt pēc šo aktīvu sastāva.

1. Sekojošos formulējumos par nemateriāliem aktīviem atzīst tikai intelektuālā īpašuma tiesības:

- *Immateriālās īpašuma tiesības* – virsjēdziens autora, izgudrotāju, patentu un preču zīmju tiesībām. Šie immateriālie īpašumi pretēji individuālām tiesībām (brīvība, gods, vārds) ir atsavināmi. [47; 12608]

- *Ar nemateriāliem aktīviem* saprot rūpnieciskā un intelektuālā īpašumu tiesību nosacīto vērtību, kā arī citu analogisku īpašumtiesību nosacīto vērtību. Pamatpazīmes, kas raksturo nemateriālos aktīvus ir: 1) materiālās-taustāmās (fiziskās) struktūras trūkums; 2) izmanto ilgāku laiku; 3) spēja dot ekonomiskos labumus uzņēmumam. [110]

2. Nemateriālo aktīvu sastāvā iekļautas intelektuālā īpašuma tiesības un uzņēmumu nemateriālā vērtība sekojošās definīcijās:

- *Nemateriālās vērtības*: 1) klientūra un firma (uzņēmuma nemateriālā vērtība – aut.)
 - 2) izgudrojumi; patenti;
 - 3) koncesijas;
 - 4) [49]

• *Ilgtermiņa netaustāmie aktīvi* ir nemateriāli (nepiemīt fiziskā forma). To vērtīgums izpaužas ilgtermiņa tiesībās vai priekšrocībās raksturīgākie nemateriālo aktīvu piemēri: patenti, autortiesības, uzņēmuma nemateriālā vērtība, firmas zīmes, īpašas privilēģijas, licences, formulas, tehnoloģijas. [103; 228]

• *Nemateriālie aktīvi*. Uzņēmuma aktīvi, kurus nevar saskatīt vai sataustīt. Šeit iekļauj uzņēmuma nemateriālo vērtību, patentus, preču zīmes un autortiesības. [70; 241]

3. Atsevišķās definīcijās nemateriālo aktīvu sastāvā atzīst trīs dažādus postenus – pirmajā definīcijā tie ir uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksas, intelektuālā īpašuma tiesības un uzņēmuma nemateriālā vērtība; bet otrajā definīcijā – intelektuālā īpašuma tiesības, uzņēmuma nemateriālā vērtība un atliktie izdevumi:

• *Nemateriālo vai netaustāmo aktīvu* postenī iekļauj līdzekļus, kuriem nepiemīt fiziska, taustāma forma, bet kuri dod firmai ienākumu. Pie netaustāmiem aktīviem pieder dažādas firmas tiesības, piemēram, patenti, firmas zīmes, preču zīmes, autortiesības, licences, kā arī ilgtermiņa izmaksas – pētniecības un attīstības izmaksas, datoru programmatūras izstrādes izmaksas, firmas reputācija vai cena. [101; 26]

• *Netaustāmie (nemateriālie) ilgtermiņa aktīvi*, piemēram tādi kā uzņēmuma nemateriālā vērtība, organizatoriskās izmaksas, firmas zīmes, patenti [111; 138]

4. Plašākais nemateriālo aktīvu sastāvs – četri veidi iekļauti sekojošās divās definīciju grupās, kuru atšķirība – pirmajā grupā nemateriālo aktīvu sastāvā bez uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksām, intelektuālā īpašuma tiesībām, uzņēmuma nemateriālās vērtības atzīti vēl tikai citi ilgtermiņa atliktie izdevumi, bet otrajā grupā bez iepriekš minētiem trīs posteņiem atzīti vēl tikai avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem:

I grupa

- *Nemateriālos neapgrozāmos aktīvos* iekļauj organizatoriskās izmaksas, attīstības izmaksas, pirkšanas ceļā iegūtās koncesijas, patentus, autortiesības un preču zīmes, kā arī uzņēmuma nemateriālo vērtību. [4; 33]

- Pastāv *netaustāmo fiksēto aktīvu* ļoti plašs loks: pētniecības un attīstības izmaksas, citas attīstības izmaksas, kas atšķiras no iepriekšējām izmaksām, uzņēmuma nemateriālā vērtība, patenti, firmas zīmes jeb preču markas (preču zīmes), licences, iegūstosās rūpniecības pētniecības izmaksas, autortiesības un citas publicēšanas tiesības, atliktās izmaksas, tehniskais know-how, filmu juridiskās tiesības (klasificētas kā apgrozāmie līdzekļi). [27; 261]

II grupa

- *Nemateriālie ieguldījumi* – kapitalizētās izmaksas, saistītās ar pētniecības darbiem un uzņēmuma attīstību, ar dabas resursu, izgudrojumu, patentu, licenču, tirdzniecības zīmju u.tml. lietošanas tiesībām. Atšķirībā no materiāliem ieguldījumiem tiem nav fiziskās taustāmās formas, bet tie spēj dot īpašniekam peļņu. Nemateriālo ieguldījumu sastāvā atsevišķi jāuzskaita:

- 1) pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas;

- 2) koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības,

datoru programmas;

- 3) uzņēmuma nemateriālā vērtība;

- 4) avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem. [5; 3]

- *Nemateriālie ieguldījumi* – ilgtermiņa ieguldījumu daļa, kuriem nepiemīt fiziska vai naturāla forma, bet tie uzņēmumam dod ienākumus vai rada apstākļus tā normālai darbībai un ienākuma saņemšanai. Nemateriālo ieguldījumu sastāvā atsevišķi izdala:

- 1) pētniecības darbu un uzņēmuma attīstības izmaksas;

- 2) koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības, datoru programmas;

- 3) uzņēmuma nemateriālā vērtība;

- 4) avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem. [34; 35]

5. Aktuālākā nemateriālo aktīvu definīcija ietverta SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” un stājas spēkā ar 1999. gada 1. jūliju:

- *Nemateriālie aktīvi* – identificējamie, nenaudas aktīvi bez fiziskās formas, kuri eksistē uzņēmumā izmantošanai ražošanā vai preču piegādēm, vai pakalpojumu sniegšanai, iznomāšanai citiem vai priekš administratīviem mērķiem.

Salīdzinot iepriekš apkopotās definīcijas ar Starptautiskā grāmatvedības standarta rekomendējamo definīciju, var teikt, ka pēdējā būtiski atšķiras. Atzinīgi jāvērtē, ka tajā nav ietverts nemateriālo aktīvu dažādo objektu uzskaitījums. Tomēr definīcijai ir jāsniedz objekta raksturojošās pazīmes, taču rekomendējamā formulējumā šīm pazīmēm, izņemot materiālās formas trūkumu, atstāta otršķirīga vieta. Vēl kā trūkumu jāatzīmē, ka šajā definīcijā uzsvērti nemateriālo aktīvu izmantošanas mērķi uzņēmumā. Pēc autores domām nav pieņemami tos konkretizēt, jo to izmantošanas visus mērķus nav iespējams paredzēt.

Pētot ekonomiskajā literatūrā nemateriālo aktīvu definīcijas, var secināt, ka šāds uzskaites objekts Latvijas grāmatvedībā eksistēja kopš 1928. gada, jo bilances postenis – *nemateriālās vērtības* paredzēts 1929. gada 23. augusta “Rīkojumā par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanču ministrijai iesniedzamām ziņām”, ko apstiprinājuši tā laika Finanšu ministrs A. Petrevics un Valsts saimniecības departamenta direktors J. Mieziš (skat. pielikumu Nr. 1), bet jau Latvijas Konversācijas vārdnīcas 1928. gada izdevumā ietverts termina *immateriālais īpašums* skaidrojums.

Latvijas PSR pastāvēšanas laikā nemateriālie aktīvi nebija atzīti par uzskaites objektiem, un līdz ar to šāds jēdziens nav atrodams ne tā laika likumos un normatīvajos aktos, ne arī Latvijas Padomju Enciklopēdijas publicētajā bilances paraugā un PSRS FM 1985. gadā apstiprinātajā Grāmatvedības kontu plānā.

Sākot ar 80. gadu beigām padomju ekonomisti sāka pastiprināti pētīt nemateriālo aktīvu būtību un uzskaites kārtību, un 1988. gada 3. maijā ar PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Valsts statistikas komitejas vēstuli N^o80/8-09 jēdzienu nemateriālie aktīvi iekļāva Grāmatvedības kontu plānā ar šifru 04. Pirmās publikācijas presē parādījās 90-to gadu sākumā – L. Z. Šneidmans “Nemateriālo aktīvu uzskaitē kopuzņēmumos” (*Шнейдман Л. З. “Учёт нематериальных активов на совместных предприятиях”*) un T. B. Крилова “Kas ir nemateriālie aktīvi?” (*Крылова Т. Б. “Что такое нематериальные активы?”*).

Kā trūkumu jāatzīmē, ka nemateriālo aktīvu definīcijās dominē to dažādo objektu uzskaitījums, bet šī sarežģītā jēdziena pazīmes vai nu nav pieminētas vispār, vai arī tām atstāta otršķirīga vieta. Tomēr visās definīcijās kā neiztrūkstoša pazīme ir minēta materiālās formas trūkums.

Tātad, apkopotajās definīcijās ietvertas sekojošas nemateriālo aktīvu pazīmes:

- 1) ķermeniskās, taustāmās formas trūkums;
- 2) pārstāv ilgtermiņa kapitalizētās izmaksas, kas pēc ekonomiskā satura ir uzņēmuma atliktās izmaksas;
- 3) dod ienākumus uzņēmumam vai rada apstākļus ienākumu saņemšanai.

Salīdzinot definīcijās esošās trīs nemateriālo aktīvu pazīmes ar citu ilgtermiņa aktīvu, piemēram, pamatlīdzekļu pazīmēm, var secināt, ka nemateriālo aktīvu definīcijas nedod šo aktīvu pilnīgu raksturojumu, jo tikai pirmā nemateriālo aktīvu pazīme – ķermeniskās, taustāmās formas trūkums ietver sevī atšķirību starp nemateriāliem aktīviem un pamatlīdzekļiem, bet pārējās divas pazīmes var pilnībā attiecināt kā uz nemateriāliem aktīviem, tā arī uz pamatlīdzekļiem.

Autore nemateriālo aktīvu un pamatlīdzekļu kopīgās un atšķirīgās īpašības salīdzinājusi sekojošā tabulā.

1.2. tabula

Nemateriālo aktīvu un pamatlīdzekļu kopīgo un atšķirīgo pazīmju salīdzinājums

Kopīgs:	Atšķirīgs:
1) uzņēmuma ilgtermiņa aktīvi;	1) nemateriāliem aktīviem ķermeniskas, taustāmās formas trūkums;
2) pēc ekonomiskā satura uzņēmuma atliktās izmaksas;	2) potenciālo nākotnes ekonomisko labumu nenoteiktības dažādas pakāpes;
3) to sākotnējo vērtību uz sistemātiskas bāzes pamata attiecina uz uzņēmuma izmaksām.	3) nemateriāliem aktīviem nepastāv to likvidācijas vērtība (<i>residual value</i>).

Tabula 1.2. parāda, ka gan nemateriālie aktīvi, gan arī pamatlīdzekļi ir uzņēmuma ilgtermiņa aktīvi jeb resursi, kuri pēc to ekonomiskā satura ir uzņēmuma atliktās izmaksas, jo šo abu uzskaites objektu sākotnējo vērtību atzīst par aktīvu un to uz sistemātiskas bāzes pamata attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu posteni.

Atsevišķās valstīs, lai izceltu nemateriālo aktīvu ilgtermiņa raksturu izmanto terminus nemateriālie neapgrozāmie aktīvi (*intangible noncurrent assets*) un ilgtermiņa nemateriālie aktīvi (*long – term intangible assets*) (skat. 1.1. tabulu). Tādejādi akcentējot, ka nemateriālie aktīvi ir ilgtermiņa aktīvi, kuriem nepiemīt taustāma, ķermeniska forma.

Taču, ar šīm divām pazīmēm nepietiek, lai raksturotu nemateriālo aktīvu būtību. Amerikāņu zinātnieki atzīst, ka eksistē tādi ilgtermiņa aktīvi, kuriem tāpat kā nemateriāliem aktīviem piemīt taustāmās formas trūkums, bet kurus grāmatvedībā neiekļauj nemateriālo aktīvu sastāvā un kā piemērus min – ilgtermiņa debitoru parādus un ilgtermiņa ieguldījumus vērtspapīros. [109]

Jāsaka, ka lielākā daļa aktīvu rodas naudas vai to ekvivalentu izlietošanas rezultātā, un šie aktīvu izveides izdevumi netiek nekavējoties iekļauti peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu postenī. Aktīvu sākotnējo vērtību pakāpeniski pa daļām attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķina posteni. Tātad aktīvu vērtības iekļaušana uzņēmuma izmaksās tiek atlikta uz nākamajiem pārskata periodiem. Dotajā kontekstā nemateriālie aktīvi un pamatlīdzekļi ir atliktās izmaksas. Taču apzīmējot šos abus uzskaites objektus ar atliktām izmaksām vienlaicīgi jāatzīst, ka tomēr pastāv neliela atšķirība, jo nemateriālie aktīvi ir atliktās izmaksas, kas izdarītas, lai iegūtu attiecīgas juridiskas tiesības un dažādas privilēģijas, arī pamatlīdzekļi ir atliktās izmaksas, bet to mērķis ir iegūt materiālus, ķermeniskus objektus.

Pastāv īpatnība, pakāpeniski iekļaujot šo uzskaites objektu sākotnējo vērtību peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Pamatlīdzekļu sākotnējo vērtību uz izmaksām attiecina atbilstoši kādai no izvēlētām nolietojuma metodēm, kas pietuvina izmaksās iekļauto summu to faktiskajam nolietojumam. Savukārt, nemateriālie aktīvi to izmantošanas laikā fiziski nenolietojas, tādēļ peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrāda to vērtības norakstīto daļu, kas ekonomiski ir pamatojama ar morālu nolietojumu jeb šo specifisko aktīvu atlikušā izmantošanas perioda un nākotnes ekonomisko labumu gūšanas iespēju samazinājumu. Šajā kontekstā dažādu pasaules valstu, tajā skaitā arī Latvijas, grāmatvedībā tiek lietoti atšķirīgi jēdzieni: pamatlīdzekļu vērtības norakstīšanu raksturo ar terminu *nolietojums* (*depreciation*), bet nemateriālo aktīvu vērtības norakstīšanu – *amortizācija* (*amortization*).

Ekonomiskajā literatūrā ietverti sekojoši šo terminu skaidrojumi:

- *Amortizācija*. Izveidot perioda laikā kapitālu, lai aizstātu produktīvu aktīvu līdz tā izmantošanas laika beigām vai lai atlīdzinātu aizdevumu. Aizdevuma gadījumā amortizējamā vērtība ir atkarīga no % likmēm. Aizvietošanas gadījumā vērtība ir atkarīga ne tikai no % likmēm, bet arī no fiziskā aktīva paredzamā mūža un no inflācijas līmeņa, kas ietekmēs aizvietošanas izmaksas. [70; 10]

- *Amortizācija*. Periodiska izdevumu norakstīšana uz izmaksām. [79; 20]

- *Nolietojums*. Uzņēmuma pamatmantu vērtības zudums, kas radies nodiluma vai novecošanās rezultātā. Pamatmantu vērtību samazina katru gadu. [70; 119]
- *Nolietojums*. Ierobežotas dzīves aktīvu ekonomiskā potenciāla pazeminājums, kas radies no to nodiluma, sabojāšanās un novecojuma. [79; 53]
- *Nolietojuma izdevumi*. Taustāmo aktīvu vērtības daļa, kura atzīta par izmaksām. [79; 53]

Savukārt, nemateriāliem aktīviem atšķirībā no pamatlīdzekļiem nav ķermeniskās, taustāmās formas, tajos iemiesotā potenciālā ekonomiskā labuma prognoze ir saistīta ar augstu nenoteiktību un šiem aktīviem raksturīgs likvidācijas vērtības trūkums.

Uzņēmumu aktīvu (gan pamatlīdzekļu, gan nemateriālo aktīvu) vērtību nosaka pēc potenciālā ekonomiskā labuma, ko sagaida iegūt no šo aktīvu izmantošanas un kas var izpausties gan kā ienākumu palielinājums, gan arī kā izmaksu samazinājums. Atsevišķi speciālisti atzīst, ka no nemateriālo aktīvu izmantošanas gūtais nākotnes ekonomiskais labums var būt nozīmīgs, būtisks, taču tā prognozes, salīdzinot ar pamatlīdzekļos iemiesoto potenciālo ekonomisko labumu, ir saistītas ar augstu nenoteiktību. [109]

Tāpēc pastāv uzskats, ka uzskaitot nemateriālos aktīvus jāievēro vispārpieņemtais piesardzības princips (*prudence*), kurš paredz zināmas apdomības ievērošanu, veicot nepieciešamos vērtējumus nenoteiktības apstākļos. Tas nozīmē, ka grāmatvedības reģistros jāatspoguļo aktīvus un ienākumus pēc zemākās iespējamās vērtības, bet pasīvus un izdevumus – pēc augstākās iespējamās vērtības. Tas arī nozīmē, ka izdevumiem ir jābūt fiksētiem drīzāk ātrāk nekā vēlāk, bet ienākumiem – drīzāk vēlāk nekā ātrāk. Līdz ar to peļņa ir izteikta mazākā apjomā no vairākām alternatīvām summām. Tādā veidā tiek pieņemts, ka, sastādot pārskatus, pesimisms ir labāks par optimismu.

Nosakot pamatlīdzekļu vērtību, ņem vērā arī šo aktīvu alternatīvās izmantošanas iespējamību, kas daļēji var būt saistīta ar šo aktīvu fizisko stāvokli, to aizvietošanas vērtību un tirgus cenu. Eksistē viedoklis, ka lielākai daļai nemateriālo aktīvu, tādu kā oriģinālu tehnoloģiju un produktu izstrādes izmaksas vai juridisko tiesību iegūšanas izmaksas, alternatīvā izmantošana nav iespējama.

Kopumā šis viedoklis ir pareizs, taču, kā atzīmē ASV pētnieki, pastāv arī daži izņēmumi. [109] Kā uzskatāmāko nemateriālo aktīvu, kam iespējams alternatīvs izmantojums, Amerikas zinātnieki nosauc preču zīmes, par piemēru minot Disneja kompāniju. Vispārzināms, ka Disneja kompānija pelna naudu ar *Mickey Mouse* veidolu, kurš sākotnēji bija radīts tikai kā multiplikācijas filmas personāžs, bet vēlāk to izmantoja

gan bērnu žurnālu nosaukumos, komiksos, gan citās bērnu precēs – kancelejas piederumos, apģērbos, apavos un pārējās plaša patēriņa precēs. Tādā veidā Disneja kompānija atrada alternatīvu izmantošanas iespējamību saviem nemateriāliem aktīviem.

Ekonomiskā literatūrā ietverta diskutējama vēl viena atšķirība starp nemateriāliem aktīviem un pamatlīdzekļiem. Austrālijas profesors R. Čambers (*Raymond Chambers*) uzskata, ka nemateriālie aktīvi eksistē un tiem piemīt vērtība tikai kombinācijā ar uzņēmuma materiālajiem aktīviem, līdz ar to nemateriālos aktīvus ir jāuzskata par pārpalikuma labumu (*residual benefits*) pēc visiem materiālajiem aktīviem un tā kā nemateriālie aktīvi nav atdalāmi no uzņēmuma, tad šie nemateriālie objekti nav aktīvi un tos jānoraksta izmaksās iegādes datumā. [27; 209]

ASV speciālisti pretstata šim viedoklim divus pretargumentus. Pirmkārt, daudzi no nemateriāliem aktīviem ir atdalāmi no uzņēmuma, un kā piemēru nosauc autortiesības, preču zīmes, kuri var būt pirkti un pārdoti. Otrkārt, izvirza arī pretēju argumentu: dažiem materiālajiem aktīviem piemīt vērtība tikai saistībā ar nemateriāliem aktīviem. Piemēram, luga, kas ir materializēta uz papīra, nav novērtējama, ja nevienam nepieder tās iestudēšanas tiesības. Ja var pateikt, ka materiāliem aktīviem piemīt pārpalikuma labums, tad materiālos aktīvus, nevis nemateriālos aktīvus ir jānoraksta uzreiz pēc to iegādes izdevumos. Bet patiesībā gan materiāliem, gan nemateriāliem aktīviem, tikai kopumā tos apskatot, piemīt vērtība un tos jāparāda bilancē atbilstoši aktīvu atzīšanas kritērijiem. [109]

Autore pievienojas ASV zinātnieku viedoklim un atzīst, ka visbiežāk eksistējošos nemateriālos aktīvus iespējams atdalīt no uzņēmuma. Piemēram, pētniecības un attīstības darbu rezultātā iegūtos jaunus vai uzlabotus tehnoloģiskos procesus, dažādus projektus, darbinieku izstrādātās rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesības un autortiesības u. tml. objektus var pārdot trešām personām.

Nosakot pamatlīdzekļu nolietojuma vērtību, starptautiskā praksē un arī Latvijā var ņemt vērā šo materiālo aktīvu likvidācijas vērtību (*residual value*). Starptautiskajos grāmatvedības standartos šī vērtība ir sekojoši definēta:

- *Likvidācijas vērtība (*residual value*)* – neto/tīrā vērtība, kuru uzņēmums paredz iegūt no aktīva tā izmantošanas termiņa beigās, atņemot paredzamās aktīva likvidācijas izmaksas. [37; 306]

Ja pamatlīdzekļu likvidācijas vērtība ir nenozīmīga vai nav iespējams to prognozēt, tad to var neievērot pamatlīdzekļu nolietojuma vērtības aprēķinos, bet ja paredzama būtiska

likvidācijas vērtība, pamatlīdzekļu nolietojuma vērtību jānosaka, rēķinoties ar šo likvidācijas vērtību.

Tā kā pamatlīdzekļi ir ķermeniski objekti, tad nereti uzņēmumi prognozē pie to izslēgšanas (likvidācijas vai pārdošanas) saņemt ekonomiskos labumus (lūžņu vērtība, pārdošanas cena), un līdz ar to šo objektu iegādes brīdī atsevišķos gadījumos ir iespējams ar augstu ticamības pakāpi noteikt to likvidācijas vērtību. Piemēram, kad automašīnas iegādes brīdī ir zināms, ka to pēc 3 gadiem pārdos, tad šī aktīva likvidācijas vērtību iespējams prognozēt, ņemot vērā ar automašīnas pārdošanu saistītās izmaksas un iespējamo pārdošanas cenu.

Kā redzam, pat tādiem aktīviem kā pamatlīdzekļi likvidācijas vērtības noteikšana ir saistīta ar nenoteiktību, tāpēc tiek pieņemts, ka nemateriāliem aktīviem šāda likvidācijas vērtība vispār nepastāv, jo tie nav ķermeniski objekti, no kuru izslēgšanas paredzams saņemt ienākumu. Pie tam pamatlīdzekļu pārdošanas datums parasti ir agrāks par to lietderīgās izmantošanas laiku, bet nemateriālie aktīvi to lietderīgā izmantošanas laikā pilnībā tiek amortizēti uzņēmumā.

Pētot Latvijas Republikas grāmatvedību reglamentējošos dokumentus, var secināt, ka galvenā uzmanība pievērsta nemateriālo aktīvu atzīšanas un uzskaites kārtībai, kura ietekmē ar uzņēmuma ienākuma nodokli (līdz 1995. gada 1. janvārim – peļņas nodoklis) apliekamo summu. Taču Latvijas Republikas grāmatvedības dokumentos (likums “Par grāmatvedību”, likums “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, Ministru kabineta noteikumi un Latvijas Finanšu Grāmatvedības Standartizācijas Tehniskās komitejas izstrādātie Latvijas Republikas grāmatvedības standarti) netiek definēts nemateriālo aktīvu jēdziens.

Tātad Latvijas grāmatvedībā pastāv nemateriālo aktīvu noteikšanas problēma, bet tā kā nemateriālo aktīvu veidi ir dažādi, tad izveidot vienotu definīciju ir sarežģīti. Lai izstrādātu nemateriālo aktīvu definīciju, autore 1.3. tabulā parāda šo aktīvu raksturojošās pazīmes un sniedz to skaidrojumu.

1.3. tabula

Nemateriālo aktīvu pazīmes

Pazīme	Pazīmes skaidrojums
1	2
netaustāms	fiziskās formas trūkums
nenaudas	zema to likviditātes pakāpe
ilgtermiņa	paredzamais izmantošanas laiks pārsniedz vienu pārskata periodu pēc bilances sastādīšanas datuma

1	2
aktīvs	atbilst saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritērijiem par aktīvu : <ul style="list-style-type: none"> • iespējams, ka uzņēmumā tiks saņemti jebkādi ar šo elementu saistītie ekonomiskie labumi nākotnē; • elementam piemīt pašizmaksa vai vērtība, kuru var ticami novērtēt.
radies pagātnes notikumu rezultātā	atrodas uzņēmuma kontrolē
izmanto uzņēmumā dažādiem mērķiem	produkcijas ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai; produkcijas pieprasījuma uzturēšanai; uzņēmējdarbības juridiskam pamatojumam; uzņēmuma stratēģiskai attīstībai; kā arī administratīvām vajadzībām

Autore iesaka Latvijā pieņemt lietošanai sekojošu nemateriālo aktīvu definīciju:

- *Nemateriālais aktīvs* – pagātnes notikumu rezultātā radies netaustāms, nenaudas ilgtermiņa aktīvs, kuru uzņēmumā izmanto dažādiem mērķiem.

1.2. Nemateriālo aktīvu klasifikācijas veidi

Nemateriālo aktīvu sastāvs nav viendabīgs un līdz ar to šie uzskaites objekti tiek klasificēti pēc dažādām pazīmēm. Izplatītākā klasifikācija, kura dažkārt ekonomiskajā literatūrā tiek pārstāvēta arī kā vienīgā, balstās uz šo nemateriālo elementu sastāvu. Bez tam atsevišķos pētījumos eksistē šo objektu klasifikācijas pēc to identifikācijas, izmantošanas laika un virziena.

Līdz ar to var izdalīt divas galvenās nemateriālo aktīvu klasifikāciju grupas:

- 1) klasifikācija pēc šo nemateriālo elementu sastāva; un
- 2) klasifikācija pēc iespējas tos atdalīt no uzņēmuma darbības, kā arī pēc to izmantošanas laika nosacījumiem un izmantošanas virzieniem.

Nemateriālo aktīvu klasifikācija pēc to sastāva. Saskaņā ar iepriekšminēto nemateriālie aktīvi apvieno dažādus nemateriālo elementu veidus. Tabulā 1.4. autore apkopojusi šo veidu salīdzinājumu dažādās pasaules valstīs, Starptautiskajos grāmatvedības standartos, Eiropas Savienības 4. Direktīvā un Baltijas valstu grāmatvedību reglamentējošos dokumentos.

**SGS, ES grāmatvedību reglamentējošā direktīvā un dažu pasaules valstu
reglamentējošos dokumentos iekļauto nemateriālo aktīvu veidu salīdzinājums**

SGS	ES 4. Direktīva "Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem"	Apvienotā Karaliste		ASV	Latvija	Lietuva	Igaunija
		Anglijas un Velsas Sertificēto grāmat- vežu institūts	Kompāni- ju likums (<i>Compa- nies Act</i>)				
attīstības izmaksas	pētniecības un attīstības izmaksas	pētniecība un attīstība	attīstības izmaksas	attīstības izmaksas	pētniecības darba un uzņē- muma attīstības izmaksas	pētniecības un attīstības darbu pašizmaksa	attīstības izmaksas
		iegūstošās rūpnie- cības pētniecības izmaksas					
		citas attīstības iz- maksas, kas atšķi- ras no iepriekšējā posteņa izmaksām		programmatūras izmaksas			
patenti, licen- ces, intelektuāl- ais īpašums, preču un pakal- pojumu zīmes, firmu nosauku- mi	koncesijas, pa- tenti, licences, preču un pakal- pojumu zīmes, firmu nosauku- mi un līdzīgas tiesības	patenti, preču un pakalpojumu zī- mes, firmu nosau- kumi, licences		patenti, preču un pakalpojumu zī- mes, firmu nosau- kumi, licences un līdzīgi aktīvi	koncesijas, pa- tenti, licences, preču zīmes un tamlīdzīgas tiesības	iegādātās tiesības	pirktās koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.c.
		tehniskais know- how					
				fransīzes			pirktās franšīzes
				formulas			
				tehnoloģiskie procesi			
		autortiesības u.c. publicēšanas tiesības		autortiesības			
goodwill	goodwill	goodwill	goodwill	goodwill	uzņēmuma ne- materiāla vērtība	prestīžs	goodwill
		atliktie izdevumi		atliktie izdevumi			
				komerciālās dar- bības sākuma izdevumi			
	organizatoriskie izdevumi			organizatoriskie izdevumi			organizatoriskie izdevumi
	avansa maksā- jumi par nema- teriāliem aktī- viem		avansa maksājumi par nema- teriāliem aktīviem		avansa maksāju- mi par nema- teriāliem ieguldī- jumiem	avansa maksā- jumi par nema- teriāliem aktī- viem	avansa maksāju- mi par nemateriā- liem aktīviem
					citi nemateriālie ieguldījumi		
		filmu juridiskās tie- sības (klasificētas kā apgrozāmie līdzekļi)					

Nemateriālo aktīvu veidu salīdzinošā tabula parāda, ka Apvienotajā Karalistē pastāv divas klasifikācijas.

Anglijas un Velsas sertificēto grāmatvežu institūta publicētajā izdevumā “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskati” dots plašs nemateriālo aktīvu veidu uzskaitījums un īpatnēji noformulēts 3. postenis – citas attīstības izmaksas, kas atšķiras no 1. postenī iekļautajām izmaksām. Šādu izmaksu uzskatāmākais piemērs – izmaksas datoru programmatūras attīstībai, kuru paredzēts izmantot pašā uzņēmumā. Turpretī pārdošanai paredzētās datoru programmatūras attīstības izmaksas iekļaujas postenī – pētniecība un attīstība. [27; 278] “Kompāniju likumā” reglamentēti nemateriālo aktīvu veidi, kuros aptverta visa izdevumā “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskati” atspoguļotā šo aktīvu daudzveidība, izņemot koncesijas. Jāatzīmē, ka “Kompāniju likumā” kā nemateriālais aktīvs netiek atzītas pētniecības izmaksas. Tas izskaidrojams ar to, ka Apvienotās Karalistes Grāmatvedības Prakses Standartu Nolikumā (GPSN) Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” (*SSAP 13 “Accounting of Research and Development”*) paredzēta pētniecības darbu izmaksu tūlītēja norakstīšana, turpretī, izpildoties atbilstošiem kritērijiem, pieļaujama attīstības darbu izmaksu kapitalizācija nemateriālo aktīvu sastāvā.

Apvienotās Karalistes grāmatvedību reglamentējošie dokumenti 1997. gadā bija papildināti ar nemateriālo aktīvu atzīšanas un uzskaites jaunu standartu – Finanšu Pārskatu Standarts (FPS) Nr. 10 “Uzņēmumu nemateriālā vērtība un nemateriālie aktīvi” (*FRS 10 “Goodwill and Intangible Assets”*). Minētajā dokumentā ietverta prasība, ka iegūto uzņēmuma nemateriālo vērtību, izņemot uzņēmumā radīto šo vērtību, un pārējos nemateriālos aktīvus jākapitalizē bilancē un jānoraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu tajos periodos, kuros tie tiek patērēti. [31]

Salīdzinot 1.4. tabulā apkopotos nemateriālo aktīvu veidus, kuri reglamentēti ASV un citās valstīs, var secināt, ka ASV ir atsevišķi izdalīti tādi veidi kā franšīzes, formulas, tehnoloģiskie procesi, komerciālās darbības sākuma izmaksas. [107; 167] [100; 232]

Veicot nemateriālo aktīvu veidu analīzi atbilstoši Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem, tika apkopota informācija no vairākiem standartiem:

- SGS Nr. 1 “Finanšu pārskatu atklāšana” (*Presentation of financial statements*);
- SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas” (*Business combination*);
- SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” (*Intangible assets*), kas stājas spēkā ar 1999. gada 1. jūliju un nomaina līdz šim eksistējošo SGS Nr. 9 “Pētniecības un attīstības izmaksas” (*Research and development costs*).

Jāatzīmē, ka SGS Nr. 38 pielietojumam pastāv vairāki ierobežojumi – tajā skaitā tas nav attiecināms uz naftas, dabas gāzes un derīgo izrakteņu pētīšanu un izstrādi iegūstošajā rūpniecībā, u.c. ierobežojumi.

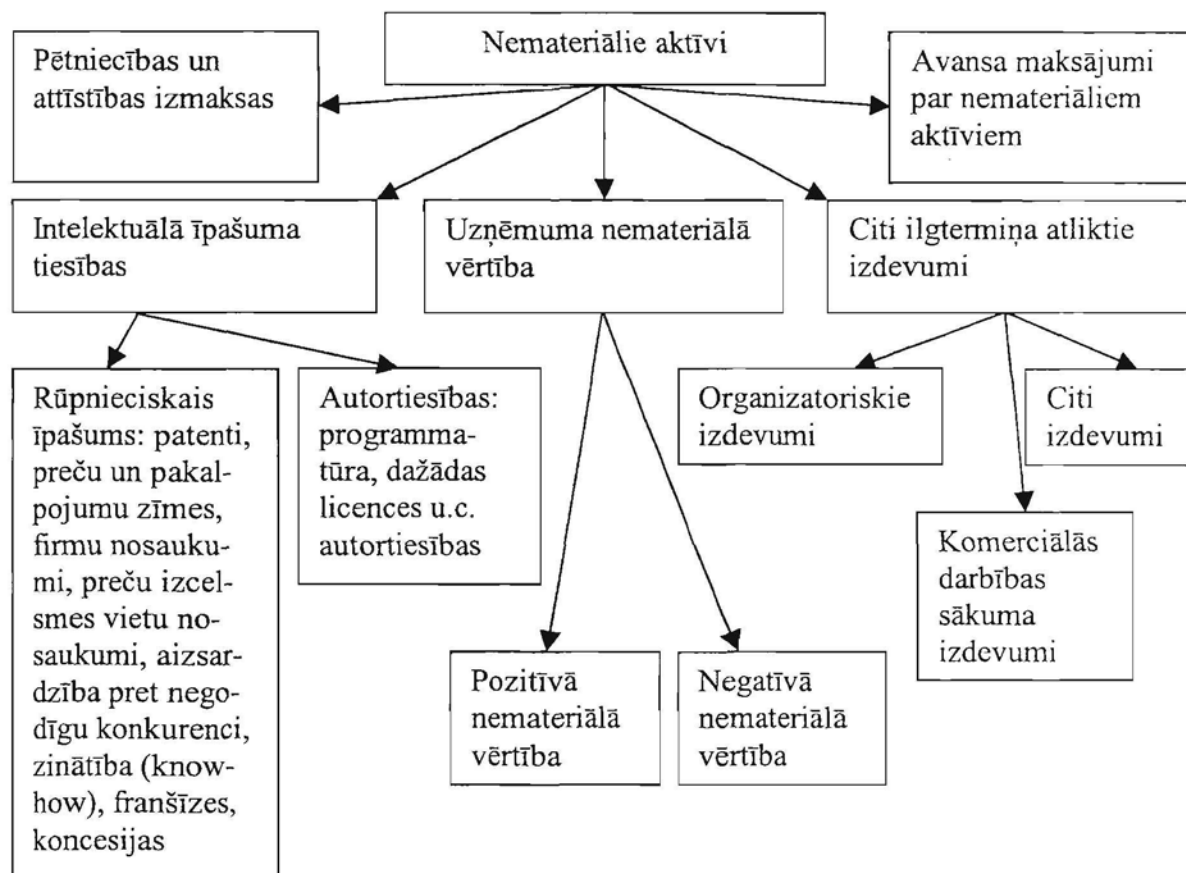
Arī Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” noteikts, ka pētniecības un attīstības izmaksās neiekļauj izmaksas, kas saistītas ar naftas, dabas gāzes vai derīgo izrakteņu slāņu atrašanās vietas pētniecību un attīstību, bet šīs izmaksas saskaņā ar “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskatu” klasifikāciju tiek atspoguļotas kā atsevišķs nemateriālais aktīvs – iegūstošās rūpniecības pētniecības izmaksas.

Pētot Eiropas Savienības 4. Direktīvā, Latvijā, Lietuvā un Igaunijā nemateriālo aktīvu veidus jāsaka, ka tie ir līdzīgi, jo Baltijas valstu grāmatvedību reglamentējošie likumi bija izstrādāti pamatojoties uz ES 4. Direktīvas nostādņēm. ES minētā Direktīva organizatorisko izmaksu attiecināšanu uz konkrēto bilances aktīva posteni atstāj ES dalībvalstu nacionālās likumdošanas kompetencē – atzīt šīs izmaksas nemateriālo aktīvu sastāvā, vai izdalīt kā citu ilgtermiņa ieguldījumu bilances posteni. Tāpēc ir vērojama neliela atšķirība organizatorisko izmaksu atzīšanā par nemateriāliem aktīviem, jo Lietuvā šīs izmaksas netiek atzītas par nemateriāliem aktīviem, Latvijā, saskaņā ar pastāvošo bilances posteņu sadalījumu, tās var būt atzītas ar nosaukumu – citi nemateriālie aktīvi (ieguldījumi), bet Igaunijā atzīst par atsevišķu nemateriālo aktīvu posteni.

Pētot Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietverto nemateriālo aktīvu veidu sastāvu un salīdzinot to ar dažādiem šo aktīvu sastāva variantiem citās valstīs, var secināt, ka Latvijas grāmatvedībā pieņemtā nemateriālo aktīvu veidu klasifikācija sastādīta, ņemot par pamatu Eiropas Savienības 4. Direktīvas prasības, un tā nav pretrunā arī ar Apvienotās Karalistes “Kompāniju likuma” prasībām, ASV izmantoto nemateriālo aktīvu klasifikāciju un Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem.

Jānorāda, ka tikai Anglijas un Velsas Sertificēto grāmatvežu institūta izdotajā “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskati” dots detalizētākais nemateriālo aktīvu veidu uzskaitījums, bet “Kompāniju likumā” tāpat arī ASV, SGS, ES 4. Direktīvā, Lietuvā, Igaunijā un Latvijā šis plašais klāsts ietilpst vai kā atsevišķs veids, vai arī zem vārdu savirkņējumiem: u.c. līdzīgas tiesības, līdzīgi aktīvi, citi nemateriālie aktīvi (ieguldījumi).

Kā liecina veiktā analīze, nemateriālo aktīvu sastāvā ietilpst dažādi objekti, kurus, lai parādītu grāmatvedības bilancē, nepieciešams sagrupēt atsevišķos posteņos. Pamatojoties uz pētīto nemateriālo aktīvu klasifikāciju pēc to sastāva, autore izveidojusi vispārējo šo aktīvu bilances posteņu klasifikācijas shēmu:



1.1. att. Vispārējā nemateriālo aktīvu bilances posteņu klasifikācija

Tātad, bilancē ietilpst vairāki nemateriālo aktīvu posteņi. Pie tiem pieder izmaksas, kas saistītas ar uzņēmuma pētniecības un attīstības darbiem, intelektuālā īpašuma tiesības – tādas kā rūpnieciskā īpašuma tiesības un autortiesības, uzņēmuma nemateriālā vērtība, citi ilgtermiņa atliktie izdevumi un avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem.

Nemateriālo aktīvu klasifikācijas pēc to identifikācijas, izmantošanas laika un virziena. Saskaņā ar SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” šo uzskaites objektu definīciju un pieņemtajiem aktīva atzīšanas kritērijiem, šos aktīvus iespējams klasificēt pēc iespējas tos identificēt jeb atdalīt no uzņēmuma darbības. Tātad, nemateriālie aktīvi var būt:

- 1) identificējami jeb atdalāmi no uzņēmuma darbības un pārējiem aktīviem; un
- 2) neidentificējami, t.i., tos nav iespējams atdalīt no uzņēmuma darbības, taču tādi aktīvi var būt izdalīti kā patstāvīga uzskaites vienība.

Attiecībā uz nemateriālo aktīvu atzīšanu par identificējamu, pastāv viedoklis, ka pamatojoties uz šo aktīvu juridisko formu, iespējams tos atzīt par identificējamu nemateriālo aktīvu (piemēram, uzņēmumam piešķirtās juridiskās tiesības – koncesijas, patenti, franšīzes, licences u.c. tiesības). Par pamatojumu šim viedoklim kalpo arguments,

ka juridiskās tiesības ir piešķirtas konkrētam uzņēmumam, kurš tās pielieto juridiskā dokumentā noteiktā kārtībā.

Pēc autores domām, tikai juridiskās formas esamība nevar kalpot par nosacījumu nemateriālo aktīvu atzīšanai par identificējamu, jo līgumā vai citā juridiskā dokumentā par atbilstošu juridisku tiesību piešķiršanu uzņēmumam var būt paredzēti šo tiesību izmantošanas ierobežojumi. Piemēram, kādas konkrētas uzņēmējdarbības juridiskam pamatojumam izsniegtā licence nedod tiesības tā turētājam šo licenci pārdot vai apmainīt, taču šo licenci atzīst par nemateriālo aktīvu pamatojoties uz paredzamiem ekonomiskiem labumiem, kurus uzņēmums saņems nākotnē no šī nemateriālā aktīva pielietošanas. Bet var minēt arī citu piemēru, kas raksturo pretējo – uzņēmums saņēmis Patentu valdē izgudrojuma vai dizainparauga patentu, kuru izmanto produkcijas ražošanai, šajā gadījumā, atbilstoši noformējot juridiskos dokumentus, uzņēmumam ir tiesības brīvi rīkoties ar dokumentāli apstiprinātu savu intelektuālo īpašumu, t.i., izplatīt vai pārdot savu patentu, pamatojoties uz šī nemateriālā aktīva juridisko formu. Taču šajā gadījumā nav skaidrības, kā ticami novērtēt uzņēmuma pašu spēkiem iegūtā nemateriālā aktīva vērtību. Līdz ar to šī viedokļa īstenošana praksē ir diskutējama.

Tāpēc autore pievienojas SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” nostājai, ka nemateriālais objekts tiek atzīts par identificējamu, ja tas atbilst vienam no sekojošiem kritērijiem:

- 1) nemateriālo objektu iespējams pārdot, apmainīt, iznomāt; vai
- 2) iespējams atdalīt no kopējā uzņēmuma ieņēmuma tos ekonomiskos labumus, ko uzņēmums iegūs no nemateriālā objekta izmantošanas.

Jāatzīst, ka starptautiskā standarta otro kritēriju izpildīt ir sarežģīti, jo atbilstoši nemateriālo aktīvu būtībai, tajos iemiesoto ekonomisko labumu noteikšana saistīta ar augstu nenoteiktību.

Parasti pie identificējamiem nemateriāliem aktīviem attiecina patentus, licences, autortiesības u.tml., savukārt vistipiskākais neidentificējamais nemateriālais aktīvs – uzņēmuma nemateriālā vērtība.

Bez nemateriālo aktīvu klasifikācijas identificējamos un neidentificējamos ASV pastāv vēl viena šo aktīvu klasifikācija, kas ir līdzīga klasifikācijai pēc iespējas tos identificēt. ASV nemateriālo aktīvu klasifikācija:

- 1) nemateriālie aktīvi, kurus ir iespējams apmainīt un kurus var izdalīt kā pastāvīgu uzskaites vienību; un

2) nemateriālie aktīvi, kurus nav iespējams apmainīt, bet kurus var izdalīt kā pastāvīgu uzskaites vienību. [100; 236]

Nemateriālo aktīvu klasifikācijas pirmajai grupai atbilst patenti, autortiesības, preču zīmes, franšīzes. Turpretī pie klasifikācijas otrās grupas pieskaita ne tikai vispārzināmo neidentificējamo nemateriālo aktīvu – uzņēmuma nemateriālo vērtību, bet arī citas ilgtermiņa atliktās izmaksas: komerciālās darbības sākuma izmaksas un organizatoriskās izmaksas u.tml. izmaksas. Tāds otrās grupas nemateriālo aktīvu sastāvs ir izskaidrojams ar ASV pieņemto nemateriālo aktīvu veidu klasifikāciju (skat. 1.4. tabulu).

Atkarībā no nemateriālo aktīvu izmantošanas laika pastāv sekojoša klasifikācija:

1) nemateriālie aktīvi ar ierobežotu to izmantošanas laiku; un

2) nemateriālie aktīvi ar neierobežotu to izmantošanas laiku. [109; 403]

Pie nemateriāliem aktīviem ar ierobežotu izmantošanas laiku attiecina tādus nemateriālos objektus kā patenti, autortiesības un licences. Visi nosauktie nemateriālie aktīvi pieder pie juridiskajām tiesībām, kuru izmantošanas laiku nosaka atbilstoši likumi. Tā ASV noteikts, ka patenta darbības laiks ir 17 gadi, autortiesībām – autora visu dzīves laiku un 50 gadus pēc autora nāves, licences darbības termiņus nosaka speciālā līgumā. Īpatnēja situācija izveidojusies ar preču zīmju izmantošanas laiku, jo to darbība noteikta 20 gadu apmērā un šo termiņu iespējams pagarināt uz nākamajiem 20 gadiem, ja tās turpina izmantot, pie tam preču zīmju darbību tādā veidā var pagarināt neskaitāmas reizes. Tāpēc, no vienas puses, var teikt, ka preču zīmēm ir ierobežots to izmantošanas laiks, bet, no otras puses, šīs zīmes jāattiecina uz nemateriālo aktīvu kategoriju, kuriem piemīt neierobežots izmantošanas laiks.

Pie nemateriāliem aktīviem ar neierobežotu to izmantošanas laiku attiecina uzņēmuma nemateriālo vērtību, organizatoriskās izmaksas (atbilstoši ASV pieņemtam šo aktīvu veidu sastāvam) un atsevišķos gadījumos arī preču zīmes. Teorētiski visiem šiem nosauktiem nemateriālo aktīvu veidiem piemīt neierobežots to eksistēšanas laiks.

Pamatojoties uz nemateriālo aktīvu izmantošanas virzienu, šos aktīvus var iedalīt:

1) nemateriālie aktīvi, kuri ietekmē uzņēmuma produkcijas izstrādi un ražošanu; un

2) nemateriālie aktīvi, kuri ietekmē gatavās produkcijas pieprasījuma izveidi un uzturēšanu. [109; 398]

Pie nemateriāliem aktīviem, kas attiecas uz uzņēmuma produkcijas izstrādi un ražošanu, pieskaita pētniecības un attīstības izmaksas, izgudrojuma patentus, dažādas autortiesības, bet pie otrās nemateriālo aktīvu grupas – uzņēmuma preču zīmes un dizainparauga patentus.

Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) atzīst, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība var vienlaicīgi piederēt pie abiem šo aktīvu klasifikācijas veidiem, vai arī ne pie viena no tiem.

Tāpat nemateriālo aktīvu klasifikācija pēc to sastāva ir izplatītākā un dažkārt arī vienīgā šo specifisko uzskaites objektu klasifikācija, šo faktu var izskaidrot ar to, ka pamatojoties uz nemateriālo aktīvu dažādiem veidiem tiek noteikti grāmatvedības bilances posteņi. Latvijas Republikas likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” 10 pantā ir paredzēta šī izplatītākā klasifikācija – pēc to sastāva.

Taču Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos, kā arī citā ekonomiskajā literatūrā nemateriālie aktīvi nav klasificēti pēc to identifikācijas, izmantošanas laika un virziena. Pēc autores domām visas nosauktās klasifikācijas ir lietderīgi iekļaut Latvijas ekonomiskajā literatūrā un izmantot pasniedzot nemateriālo aktīvu būtību ekonomikas un vadības specialitāšu studentiem un visiem, kas interesējas par uzņēmējdarbību, jo tās atklāj šo specifisko aktīvu būtību un raksturīgākās īpatnības.

Autores pētījums liecina, ka iespējama vēl viena nemateriālo aktīvu klasificējoša pazīme – pēc to veidošanās avotiem, kur nemateriālie aktīvi iedalās:

1) uzņēmumā radīti nemateriālie aktīvi (uzņēmuma attīstības izmaksas, reģistrētā intelektuālā īpašuma tiesības (dažādi patenti, preču zīmes)); un

2) no ārpus uzņēmumā saņemtie nemateriālie aktīvi (visas pirktās vai apmaiņas darījuma rezultātā iegūtās tiesības, pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā radusies uzņēmuma nemateriālā vērtība).

Klasificējošā pazīme ir raksturīga pamatlīdzekļiem, bet attiecībā uz nemateriāliem aktīviem tā netiek attiecināta, jo pastāv uzskats, ka uzņēmumā radītie nemateriālie elementi neatbilst aktīvu atzīšanas kritērijiem. Taču pētījuma rezultātā autore secina, ka izpildoties atbilstošiem nosacījumiem, kuri detalizēti sniegti darba 2.2. nodaļā, atsevišķus uzņēmumā radītos nemateriālos elementus ir pieņemami atzīt par aktīviem. Līdz ar to šos aktīvus iespējams klasificēt pēc to rašanās avotiem. Jāpiebilst, ka tāds nemateriāls elements kā uzņēmuma nemateriālā vērtība arī pastāv uzņēmumā, taču šis neidentificējams elements netiek atzīts par uzņēmuma aktīvu.

Kā liecina veiktais pētījums, nemateriālo aktīvu bilances posteņu sastāvs nav viendabīgs, līdz ar to nepieciešams analizēt to dažādo veidu ekonomisko būtību un vietu uzņēmējdarbībā.

1.3. Dažādu nemateriālo aktīvu veidu salīdzinošs pētījums

1.3.1. Pētniecības un attīstības izmaksas

Pirmās vispārējā nemateriālo aktīvu bilances posteņu klasifikācijā (skat. 1.1. att.) ir minētas uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksas.

Zinātniski ekonomiskos pētījumos ietvertas sekojošas šo jēdzienu definīcijas:

- *Pētniecības darbi* – zinātniska rakstura darbi, kas saistīti ar zinātniskiem meklējumiem, pētījumu un eksperimentu veikšanu, ar mērķi paplašināt esošās un iegūt jaunas zināšanas; zinātnisku hipotēžu pārbaude; likumsakarību noteikšana, kas rodas dabā un sabiedrībā; zinātniski vispārinājumi; zinātniski pamatoti projekti. [106; 203]
- *Attīstības darbi* – tehniskas, inženieru radītas, laboratoriju izstrādes, kas pirms attīstības darbiem veikto pētniecības darbības rezultātu sagatavo līdz praktiskai iespējai to ieviest ražošanā. Parasti attīstības darbi tiek pabeigti radot izstrādājuma paraugu un darba dokumentāciju, kas nepieciešama radītā izstrādājuma ražošanai. [106; 228]
- *Pētniecības darbi* – teorētiski, meklējumu un eksperimentāla rakstura darbi, kas veikti ar mērķi paplašināt, padziļināt un sistematizēt zināšanas noteiktā zinātniskā problēmā. [95;539]
- *Attīstības darbi* – tehniskās izstrādes, kas sagatavo pētniecības rezultātu līdz izmēģinājuma paraugam. Attīstības darbi tiek veikti ar mērķi izstrādāt jaunus vai būtiski uzlabotus materiālus, iekārtas, produkcijas veidus, tehnoloģiskos procesus vai sistēmas. Attīstības darbi tiek pabeigti radot izstrādātu un izmēģinātu paraugu un darba dokumentāciju un nododot to rūpnīcai – izgatavotājam ražošanas apgūšanai.
- *Pētniecības un attīstības darbi* – darbi, kuru mērķis ir zinātnisko pētījumu un izstrāžu teorētisks un eksperimentāls darbs, ar mērķi radīt jaunus materiālus un paraugus jaunai tehnikai, know-how, progresīvu tehnoloģiju, pilnveidot darba organizāciju un ražošanas vadību, kas tieši veicina zinātniski – tehniskā progresa paātrinājumu. [95; 539]
- *Pētniecība un attīstība*. Resursu izmantošanas rezultātā rodas jaunas zināšanas un attīstās jauni un uzlaboti produkti vai ekonomiskākās ražošanas metodes. Pētniecība ir jauno zināšanu atklāšana; attīstība ir jauno ideju sagatavošana līdz stadijai, kad var uzsākt

ražošanu tirgus vajadzībām.....Pārsvārā gadījumu attīstība ir dārgāka nekā pētniecība. [70; 401]

Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” nosaka vēl komplicētāku pētniecības un attīstības dalījumu. Šajā dokumentā pētniecības darbi tiek detalizēti – *fundamentālā pētniecībā* un *lietišķā pētniecībā*, un tāpat kā SGS arī tiek atdalīti definēti *attīstības darbi*.

- *Fundamentālā pētniecība* – eksperimentāls vai teorētisks darbs, ar mērķi iegūt pirmām kārtām jaunas zinātniskas vai tehniskas zināšanas uzņēmuma vajadzībām: vai priekš jebkura specifiska postena vai priekš jebkādas izmantošanas.

- *Lietišķā pētniecība* – oriģināla izpēte vai iepriekšējo zināšanu kritiska izpēte, ar mērķi iegūt jaunas zinātniskas vai tehniskas zināšanas priekš specifiska, praktiska postena vai mērķa.

Starpība starp fundamentālo pētniecību un lietišķo pētniecību nevienmēr ir tieši nosakāma, jo fundamentālā pētniecība tās darbības laikā var pārtapt par lietišķo pētniecību. Bet jāatzīmē, ka minētais dalījums nerada problēmas grāmatvedībā, jo to uzskaites paņēmieni ir identiski.

- *Attīstības darbi* – izpētīto zinātnisko vai tehnisko zināšanu izmantošana jaunu vai būtiski uzlabotu materiālu, ierīču, produktu vai sistēmu uzstādīšanā pirms to komerciālas ražošanas sākuma vai komerciālas pielietojšanas sākuma.

Analizējot lietišķās pētniecības un attīstības definējumus, sākotnēji šķiet, ka praksē var būt grūtības nodalīt pētniecības posmu no attīstības posma, bet, pastāvot attīstības darbu atzīšanas kritērijiem par to iekļaušanu nemateriālo aktīvu sastāvā, šādas grūtības nerodas.

ASV saskaņā ar FGSN Nr. 2 noteikumiem, pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites pamatpaņēmieni ir nekavējoši tās iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Minētajai grāmatvedības politikai raksturīgs izņēmums – izpildoties atbilstošiem kritērijiem, pieņemts kapitalizēt nemateriālo aktīvu sastāvā tikai datoru programmatūras 1. kopijas izstrādes/attīstības izmaksas. Tāpēc ASV bilancē iekļauts postenis “pētniecības un attīstības izmaksas”.

Precīzāko uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu skaidrojumu sniedz SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi”:

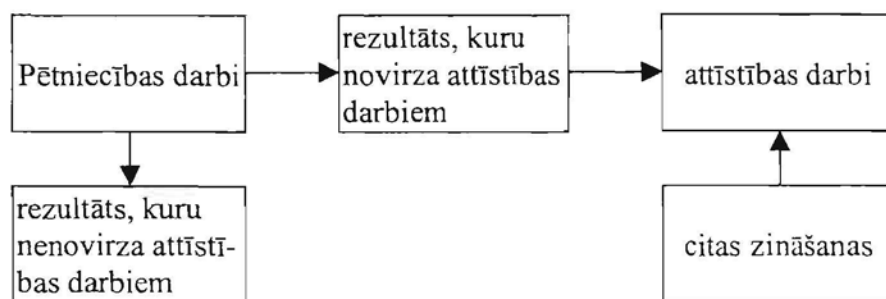
- *Pētniecības darbi* – oriģināli un plānveida pētījumi, kuri uzsākti ar nolūku sasniegt jaunas zinātniskas vai tehniskas zināšanas un saprašanu.

- *Attīstības darbi* – pētniecības rezultātu vai citu zināšanu izmantošana uzņēmumu plānos vai projektos, lai izstrādātu jaunus vai būtiski uzlabotus materiālus, iekārtas, izstrādājumus, procesus, sistēmas vai pakalpojumus, pirms šo jauno produktu komerciālās ražošanas vai izmantošanas sākuma.

Tomēr pētniecības un attīstības darbu nodalījums ir aktuāls, jo starptautiskais standarts rekomendē atšķirīgu šo darbu atspoguļojumu finanšu pārskatos. Pētniecības darbu izmaksas ietver peļņas vai zaudējumu aprēķinā tajā periodā, kad tās radušās. Attīstības darbu izmaksas, vienīgi izpildoties sekojošiem nosacījumiem: uzņēmumam pastāv tehniska iespējamība un eksistē nolūks un tam piemīt spēja īstenot aktīva pabeigšanu, kā arī eksistē adekvāti resursi, lai aktīvu pabeigtu un izmantotu uzņēmuma pašu vajadzībām vai pārdotu, zināms, kādi ekonomiskie labumi no šī aktīva izmantošanas vai pārdošanas būs saņemti nākotnē, iespējams ticami novērtēt šo aktīvu izstrādes izdevumus, tiek atzītas par nemateriālo aktīvu, pretējā gadījumā arī šīs izmaksas iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Analīzes rezultāti liecina, ka pētniecības un attīstības procesi savā starpā ir cieši saistīti. Pētniecības darbība ir saistīta ar augstu riska pakāpi, jo nav skaidrs, vai tai būs pozitīvs galarezultāts, kuru lietderīgi tālāk izstrādāt praktiskai izmantošanai, turpretī tā kā attīstības darbu pamatā galvenokārt ir veikta pētniecības darba rezultāts, tad tas arī kalpo par garantu, ka uzņēmums saņems ražošanai vai pielietošanai sagatavotu produktu.

Analīzes rezultātā autore nosaka sekojošu pētniecības un attīstības darbu savstarpējo sakarību:



1.2. att. Pētniecības un attīstības savstarpējā sakarība

Tātad kā jau teikts iepriekš, pētniecības un attīstības darbu savstarpējais nodalījums ir aktuāls sakarā ar to uzskaites atšķirībām ārzemēs. Tāpēc pastāv jautājums, kādus uzņēmumā veicamos darbības veidus atzīt par pētniecības darbiem un kādus par attīstības darbiem.

SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi" 44. un 47. punktos un Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 "Pētniecības un attīstības uzskaitē" 6. paragrāfā dots darbību veidu saraksts, kurus parasti iekļauj pētniecības un attīstības darbos.

1.5. tabula

Pētniecības darbos un attīstības darbos iekļaujamie darbību veidi

Darbības veids	SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi"	AK GPSN Nr. 13 "Pētniecības un attīstības uzskaitē"
pētniecības darbi	1) darbība, kas vērsta uz <u>jaunu zināšanu iegūšanu</u>	1) eksperimentāls, teorētisks vai cits darbs ar mērķi atklāt <u>jaunas zināšanas</u> vai jau eksistējošo <u>zināšanu tālāka pētniecība</u>
	2) iegūtā <u>pētniecības rezultāta un citu zināšanu izmantošanas pētījums, novērtējums un beigu izvēle</u>	2) šo <u>zināšanu izmantošanas pētījums</u>
	3) <u>alternatīvo materiālu, projektu, produktu, procesu, sistēmu vai pakalpojumu pētījums</u>	3) šāda darba <u>iespējamās izmantošanas formulēšana un projektēšana</u>
	4) <u>iespējamo alternatīvo jauno vai uzlaboto materiālu, projektu, produktu, procesu, sistēmu vai pakalpojumu formulēšana, projektēšana, novērtēšana un beigu izvēle</u>	4) <u>alternatīvo produktu, pakalpojumu vai procesu pētījuma pārbaude vai novērtēšana</u>
attīstības darbi	1) <u>pirmsražošanas vai pirmsizmantošanas paraugu un modeļu projektēšana, konstruēšana un pārbaude</u>	1) <u>pirmsražošanas paraugu un modeļu un visas izstrādātās grupas projektēšana, konstruēšana un pārbaude</u>
	2) <u>jaunajā tehnoloģijā iekļauto instrumentu, darba galdu un citu darba priekšmetu projektēšana</u>	2) <u>jaunajā vai būtiski uzlabotajā tehnoloģijā iekļauto produktu, pakalpojumu, procesu vai sistēmu projektēšana</u>
	3) <u>eksperimentālo pasākumu projektēšana, konstruēšana un darbība, kas nav ekonomiski iespējamā līmeni priekš komerciālas ražošanas</u>	3) <u>eksperimentālo pasākumu konstruēšana un darbība</u>
	4) <u>izvēlēto alternatīvo jauno vai uzlaboto materiālu, projektu, produktu, procesu, sistēmu vai pakalpojumu projektēšana, konstruēšana un pārbaude</u>	

Jāatzīmē, ka Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 atzīts, ka šis uzskaitījums nav visaptverošs, bet SGS Nr. 38 šo darbību veidu saraksts noformulēts kā piemērs. Abu dokumentu salīdzinājums parādīts 1.5. tabulā un tajā iekļauto darbību veidu secība atbilst oriģinālo dokumentu numerācijas kārtībai.

Pastāv daudz kopēju pazīmju un vienīgā būtiskā atšķirība ir tā, ka Starptautiskajā standartā pie attīstības darbiem iekļauj izvēlēto alternatīvo materiālu un citu attīstības darbu objektu projektēšanu, konstruēšanu un pārbaudi, turpretī GPSN Nr. 13 nav paredzēta šāda darbība (skat. 1.5. tabulu).

Uzņēmumos pētniecības un attīstības darbības laikā tiek veiktas dažādas izmaksas, un līdz ar to nepieciešams konsekventi pieņemt, kādas izmaksas atzīst par pētniecības darbu un attīstības darbu izmaksām. Pastāv uzskats, ka tajās ietver visas izmaksas, kas tieši attiecas uz uzņēmumu pētniecības un attīstības darbību, un arī tādas izmaksas, kuras var iekļaut uz nosacītas, saprātīgas bāzes pamata.

1.6. tabula

Pētniecības un attīstības darbu izmaksu salīdzinājums

SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi"	Latvija	
	Likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli"	Ekonomiskā literatūra [11; 80]
1) materiālu un izmantoto pakalpojumu izmaksas, kas veiktas, radot nemateriālo aktīvu;		1) pētniecības un attīstības pasākumiem pirktu materiālu vērtība, izdevumi par citu juridisku vai fizisku personu veiktiem darbiem un pakalpojumiem
2) algas un citas ar nodarbinātību saistītās izmaksas personālam, kas tieši nodarbināts aktīva radīšanā;		2) darba alga ar pieskaitījumiem
3) jebkuras izmaksas, kuras tieši iespējams attiecināt uz aktīva radīšanu, tādas kā juridisko tiesību reģistrācijas maksājumi un patenti, licenču amortizācija, kuri izmantoti aktīva radīšanā; un		3) izdevumi par citu juridisku vai fizisku personu veiktiem darbiem un pakalpojumiem
4) vispārējās izmaksas, kuras nepieciešamas aktīva radīšanai un kuras uz saprātīgas un konsekventas bāzes var attiecināt uz aktīvu (piem., pamatlīdzekļu nolietojums, apdrošināšanas un nomas maksājumi);		
5) bez tam -- pārdošanas, administrācijas un citas vispārējās izmaksas, kuras iespējams tieši attiecināt uz šī aktīva sagatavošanu izmantošanai.		
	1) izmaksās var arī iekļaut izmaksas, kas saistītas ar nerealizēto projektu tehnisko dokumentāciju, ja šo projektu vērtība nav iekļauta pamatlīdzekļos.	

Eiropas Savienības 4. Direktīvā nav reglamentēts pētniecības un attīstības izmaksu sastāvs, bet šo izmaksu kapitalizācija bilancē ir pieļauta ciktāl ES valstu nacionālā likumdošana atzīst tās parādīt par aktīvu.

Pamatojoties uz veikto pētījumu, autore secina, ka Latvijas ekonomiskajā literatūrā un grāmatvedību reglamentējošos dokumentos nav noteiktas atšķirības starp uzņēmumos veikto pētniecisko darbību un attīstības darbību, kā tas ir konstatēts starptautiskā mērogā. Līdz ar to trūkst arī konsekvences, kādas izmaksas atzīt par pētniecības un attīstības darbu izmaksām.

Pēc autores domām, precīzāko uzņēmumu pētniecības un attīstības darbu skaidrojumu un minēto darbību izmaksu uzskaitījumu sniedz Starptautiskais grāmatvedības standarts. Autore iesaka Starptautiskā grāmatvedības standarta pētniecības un attīstības darbu definīcijas akceptēt Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos.

Vispārējā nemateriālo aktīvu bilances posteņu klasifikācija, kas apkopota 1.1. attēlā, parāda, ka pēc objektu sastāva skaitliski ievērojamākais nemateriālo aktīvu postenis ir dažādas intelektuālā īpašuma tiesības.

1.3.2. Intelektuālā īpašuma tiesības

Intelektuālais īpašums kā starptautisko tiesību termins ir pazīstams visās valstīs, jo jau 19. gadsimtā valstu starptautiskie kontakti attiecībā uz intelektuālā īpašuma tiesību ievērošanu bija sakārtoti divos lielos grupējumos:

1) Parīzes Savienība (*Paris Union*) – rūpnieciskā īpašuma aizsardzības starptautiskā savienība (*International Union for the Protection of Industrial Property*) 1883. gadā;

2) Bernes Savienība (*Berne Union*) – literatūras un mākslas darbu aizsardzības starptautiskā savienība (*International Union for the Protection of Literary and Artistic Works*) 1886. gadā.

Jurisprudencē šo terminu sāka pielietot 20. gadsimta sešdesmito gadu beigās, kad 1967. gada 14. jūlijā Stokholmas diplomātiskajā konferencē ar mērķi sekmēt visā pasaulē rūpnieciskā īpašuma (izgudrojumu, preču zīmju un dizainu) un autortiesību (literāro, muzikālo un citu mākslas darbu) aizsardzību tika pieņemta konvencija Par intelektuālā īpašuma Vispasaules organizācijas (*WIPO – World Intellectual Property Organization*) nodibināšanu. 1974. gada decembrī šī organizācija kļuva par specializētu aģentūru pie ANO un tās galvenais centrs atrodas Ženēvā.

Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas darbības mērķi:

1) starptautiskā mērogā veicināt intelektuālā īpašuma aizsardzību;

2) koordinēt administratīvo sadarbību starp Parīzes Savienību un Bernes Savienību un citām organizācijām, kas saistītas ar preču marku, patentu, mākslas un literatūras darbu aizsardzību. [78; 757]

Latvija pirms otrā pasaules kara bija pievienojusies gan Parīzes Savienībai, gan Bernes Savienībai, un 1993. gada 7. septembrī tika atjaunota līdzdalība Parīzes Savienībā, savukārt 1995. gada 11. augustā – Bernes Savienībai. Kā arī Latvija 1993. gada 21. janvārī kļuva par Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas dalībvalsti. [45; 16]

Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācija 1967. gada 14. jūlijā Stokholmā parakstītajā konvencijā terminu *intelektuālais īpašums* ir definējusi sekojoši:

- “*Intelektuālais īpašums* ietver tiesības uz: literārajiem, mākslas un zinātnes oriģināldarbiem; izpildītājmākslinieku darbību, skaņu ierakstiem, radio un televīzijas pārraidēm; izgudrojumiem visās cilvēku darbības jomās; rūpnieciskajiem paraugiem; preču zīmēm, pakalpojumu zīmēm, firmu nosaukumiem un komerciālajiem apzīmējumiem; aizsardzību pret negodīgu konkurenci, kā arī visas citas tiesības, kas attiecas uz intelektuālo darbību ražošanas, zinātnes, un mākslas jomās.”

Bez tam ekonomiskajā literatūrā minētas intelektuālā īpašuma līdzīgas definīcijas:

- *Intelektuālais īpašums* – īpašums, kas radies intelektuālās darbības rezultātā; intelektuālais produkts, kas ietilpst autortiesību un izgudrotāj tiesību objektu kopumā. Intelektuālais īpašums attiecas uz literāriem, mākslas, zinātnes darbiem, izpildītājmākslinieku darbību, skaņu ierakstiem, radio un televīzijas pārraidēm, izgudrojumiem, atklājumiem, preču zīmēm, firmu nosaukumiem, jauniem izstrādājumu paraugiem. [106; 133]

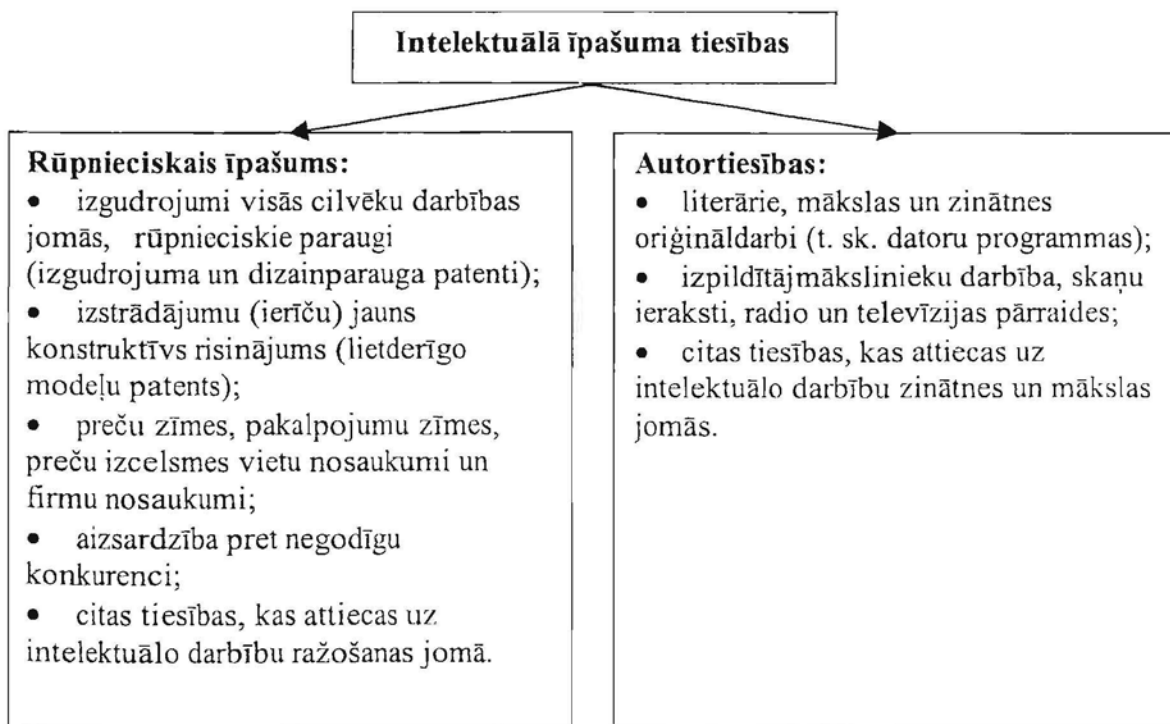
- *Intelektuālais īpašums*. Personiskā īpašuma tiesības un idejas. Tas iekļauj autortiesību formu, kad tādas materiālas vērtības kā grāmatas vai mūziku var pavairot tikai ar autortiesību īpašnieka atļauju, kurš par to var saņemt samaksu; vai patentus, kad procesus vai produkcijas dizainus var izmantot tikai ar patenta īpašnieka atļauju, kurš par to var ņemt samaksu licences veidā. Šādas īpašuma tiesības sākotnēji paliek autora vai izgudrotāja pārziņā, vai pie viņu darbiniekiem, bet var būt arī nopirkta vai pārdota. [70; 242]

Tātad ekonomiskajā literatūrā minētais intelektuālā īpašuma objektu uzskaitījums pamatā sakrīt ar Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas formulējumu. vienīgā atšķirība – definīcijās nav ietverta aizsardzība pret negodīgu konkurenci.

Amerikas zinātnieki sniedz sekojošu pētāmā objekta definīciju:

• *Intelektuālais īpašums* – nemateriālā īpašuma veids, kas radies cilvēka intelektuālās aktivitātes rezultātā. [74; 4]

Atšķirībā no iepriekš minētajiem intelektuālā īpašuma formulējumiem, Amerikas speciālistu definīcija ir lakoniskāka un tajā nav ietverts intelektuālā īpašuma tiesību uzskaitījums. Intelektuālā īpašuma tiesību klasifikācija detalizēti parādīta 1.3. attēlā.



1.3. att. Intelektuālā īpašuma tiesību klasifikācija

Intelektuālā īpašuma tiesību klasifikācijas attēlā parādīts, ka tās sīkāk dalās rūpnieciskā īpašuma tiesībās un autortiesībās, tāpēc jāpievērš uzmanība šo tiesību ekonomiskai būtībai.

Rūpnieciskais īpašums

Pamatojoties uz Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas izstrādāto definīciju, rūpnieciskais īpašums (*industrial property*) ir sevišķa īpašuma forma, kas neietver materiālu īpašumu – darbagaldus, rūpnīcas vai cehus, bet gan dažādas tiesības, kuras pēc savas nozīmes attiecas uz rūpniecības un tirdzniecības sfērām.

Kā jau minēts iepriekš, Latvija 1993. gada 7. septembrī atjaunoja savu līdzdalību rūpnieciskā īpašuma aizsardzības Parīzes Savienībā, kura noslēgta jau 1883. gadā.

Viens no galvenajiem Parīzes Savienības pamatprincipiem – ārvalstu pilsoņiem attiecībā uz rūpnieciskā īpašuma aizsardzību tiek piešķirtas tādas pašas tiesības kā savas valsts pilsoņiem. Tas nozīmē, ka izgudrojuma patenta prioritāti visās šīs savienības valstīs nosaka pēc pirmā pieteikuma iesniegšanas datuma vienā no savienības dalībvalstīm, ar

nosacījumu, ka pieteikumi uz šo izgudrojumu citās Parīzes Savienības valstīs iesniegti ne vēlāk kā 12 mēnešus pēc pirmā pieteikuma, bet pieteikumi uz dizainparaugiem un preču zīmēm – ne vēlāk kā 6 mēnešus pēc pirmā pieteikuma iesniegšanas. Piemēram, iesniedzot patenta pieteikumu uz izgudrojumu, kurš ir ticis pareizi noformēts un iesniegts Latvijas Republikas Patentu valdē, pēc tam citā Parīzes Savienības valstī, pieteicējam 12 mēnešu laikā saglabājas prioritātes tiesības attiecībā pret analogisku cita pieteicēja izgudrojuma pieteikumu. Protams, patenta pieteikumu var iesniegt citās valstīs arī vēlāk, neizmantojot Savienības prioritātes priekšrocības, atbilstoši tikai šo valstu nacionālajai likumdošanai, bet parasti ar nosacījumu, ka tas vēl nekur pasaulē nav ticis publicēts vai izmantots.

Strīdus par prioritātes datumu parasti izskata tiesa. Vēl šodien pasaulē nerimst kaislības par atsevišķu izgudrojumu prioritāti, piemēram, kurš pirmais ir izgudrojis radio: itālietis G. Markoni vai krievs A. Popovs. Var minēt piemēru par VEF speciālista Leo Rozes atklāto triecienviļņu litotripsijas metodi, kura ir viens no XX gadsimta lielākajiem sasniegumiem uroloģijā. Tomēr vairākos ārzemju izdevumos apgalvots, ka šī metode izgudrota un izmēģināta Vācijā astoņdesmitajos gados. Tāpēc savlaicīgai prioritātes fiksēšanai jāveltī liela uzmanība, jo daudzi zinātniskie pētījumi dažādās valstīs tiek veikti aptuveni vienlaicīgi.

Rūpnieciskā īpašuma aizsardzības jomā Latvija 1994. un 1995. gados ir pievienojusies vēl 4 starptautiskiem nolīgumiem:

1) 1891. gada 14. aprīļa Madrides nolīgumam – par preču zīmju starptautisko reģistrāciju, kas dod iespēju nacionālajam pieteicējam:

- iesniegt pieteikumu par preču zīmes aizsardzību tikai vienā no 44 nolīguma dalībvalstīm un šī preču zīme tiek aizsargāta arī visās pārējās nolīguma valstīs,
- reģistrējot savu preču zīmi, pārliecināties, vai tas neskar citu valstu pieteicēju intereses, t.i., izņēmuma tiesības;

2) 1957. gada 15. jūnija Nicas nolīgumam par preču un pakalpojumu starptautisko klasifikāciju un alfabētisko sarakstu, ko izmanto preču zīmju reģistrā, kā arī starptautiskajos tirdzniecības darījumos -- svītrkodu sastāvā;

3) 1977. gada 28. aprīļa Budapeštas nolīgumam par mikroorganismu deponēšanas starptautisko patentu atzīšanu un izskatīšanu uz Latvijas Universitātes un Zinātņu Akadēmijas Mikrobioloģijas institūta bāzes radītajā deponēšanas centrā;

4) 1973. gada 5. oktobra Minhenes Eiropas patentu konvencijai, kas satur vienotu normu sistēmu, kopēju visām dalībvalstīm, kas regulē patentu izsniegšanas kārtību uz izgudrojumiem.

Bez tam 1999. gada 3. jūnijā Latvija pievienojusies 1980. gada 9. maija Bernes konvencijai par starptautiskajiem dzelzceļa pārvadājumiem.

Latvijā rūpniecisko īpašumu definē, regulē un aizsargā vairāki likumi:

- 1) 1995. g. 20. aprīļa LR "Patentu likums" (izgudrojumi);
- 2) 1993. g. 9. marta LR likums "Par preču zīmēm un ģeogrāfiskās izcelsmes norādēm" (preču zīmes);
- 3) 1993. g. 4. maija LR "Dizainparaugu aizsardzības likums" (dizainparaugi);
- 4) 1998. g. 12. marta LR "Pusvadītāju izstrādājumu, topogrāfiju aizsardzības likums" (pusvadītāju izstrādājumi, topogrāfija);
- 5) 1997. g. 18. jūnija LR "Konkurences likums" (aizsardzība pret negodīgu konkurenci);
- 6) 1999. g. 1. marta LR "Civilprocesa likums" (strīdu izskatīšanas kārtība);
- 7) 1998. g. 17. jūnija LR "Krimināllikums" (atbildība par pārkāpumiem).

1992. gada 19. februārī Latvijas Republikā tika atjaunota Patentu valde, kura atbild par valsts politikas realizāciju rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesiskās aizsardzības jomā. Patentu valde pieņem un izskata juridisko un fizisko personu pieteikumus izgudrojumu, dizainparaugu un preču un pakalpojumu zīmju tiesiskajai aizsardzībai, veic šo rūpnieciskā intelektuālā īpašuma objektu ekspertīzi, izsniedz tos aizsargājošus patentus un apliecības, kārtā attiecīgos valsts reģistrus un atspoguļo visu informāciju par izgudrojuma patentu, dizainparauga patentu un preču zīmju reģistrāciju savā oficiālajā izdevumā "Patenti un preču zīmes". Patentu valde atrodas Tieslietu Ministrijas pārraudzībā, tai ir zīmogs ar papildinātā mazā valsts ģerboņa attēlu, ar kuru apzīmogo patentus un preču un pakalpojuma zīmju reģistrācijas apliecības.

Patents. Saskaņā ar intelektuālā īpašuma klasifikāciju, izgudrojumi visās cilvēku darbības jomās (licitderīgie modeļi) un rūpnieciskie paraugi (dizainparaugi) attiecas uz rūpniecisko intelektuālo īpašumu un tos aizsargā tāds nemateriālo aktīvu veids kā patents.

Latvijā patentu sistēmai ir sena vēsture.

Laikā no 1918. gada līdz 1940. gadam.

Latvijā līdz 1918. gadam darbojās cariskās Krievijas rūpniecības nolikums, kas bija pieņemts 1896. gadā ar labojumiem 1913. gadā. Nodibinot 1918. gada 18. novembrī Latvijas Republiku, pamazām tika izveidota Latvijas patentu sistēma. Tā 1919. gada otrajā pusē tika izstrādāts likumprojekts par izgudrojumu patentiem un aizsardzības nozīmēm (preču zīmēm) un šajā laikā jau tika saņemti pirmie patentu pieteikumi un aizsardzības nozīmju apstiprinājuma pieprasījumi, kuru izskatīšana gan vēl nevarēja notikt, jo nebija apstiprināts patentu likums. Latvijā ar Tirdzniecības un Rūpniecības ministra rīkojumu 1920. gada 5. februārī tika iecelta Patentu valde, kura sāka darbību tā paša gada 9. februārī. 1921. gada 22. decembrī Ministru prezidents apstiprināja “Pārgrozījumus noteikumos par izgudrojumu, modeļu un preču nozīmju aizsardzības apliecību un patentu izdošanas kārtību”. Līdz 1940. gadam tika izdoti aptuveni 4500 patenti uz izgudrojumiem. [64]

Laikā no 1940. gada līdz 1991. gadam.

Pēc Latvijas okupācijas 1940. gada jūnijā Latvijas Patentu valde tika likvidēta. Latvijā darbojās PSRS patentu sistēma un PSRS Izgudrojumu un atklājumu lietu komiteja. Šajā komitejā 80. gadu beigās tika reģistrēti 800 – 850 izgudrojumu no aptuveni 1500 pieteikumiem uz Latvijas pieteicēju vārda. LPSR patentu darba metodisko vadību veica Valsts Plānu komiteja. Rīgā bija izveidota arī Vissavienības patentu pakalpojumu centra Rīgas filiāle, kuras funkcijas bija līdzīgas šodienas patentu pilnvaroto funkcijām.

No 1991. gada.

1991. gadā tika izveidota darba grupa Latvijas patentu sistēmas atjaunošanai, kura ietilpa Augstākās Padomes Kultūras un Izglītības komisijas sastāvā. Minētās grupas uzdevums bija sagatavot patentu, preču zīmju un dizainparaugu likumprojektus, kas arī vēlāk tika pieņemti.

LR Augstākā Padome 1991. gada 26. novembrī pieņēma lēmumu “Par LR Patentu Valdes atjaunošanu” un LR Ministru Padome 1992. gada 19. februārī pieņēma lēmumu Nr. 55 “Par LR Patentu valdes dibināšanu”, kurā noteica, ka Patentu valde ir patstāvīga valsts institūcija Tieslietu ministrijas sastāvā. Tās galvenie darbības virzieni ir LR un ārvalstu iesniedzēju izgudrojumu, dizainparaugu un preču zīmju ekspertīze, patentu un apliecību izsniegšana un Valsts reģistra kārtošana, patentēšanas veicināšana ārvalstīs, licenču eksporta un importa veicināšana, priekšlikumu sagatavošana likumu pilnveidošanai un starptautiskās sadarbības organizēšana. [56]

Pārstāvniecību Patentu valdē realizē profesionāli patentu pilnvarotie, kas reģistrēti profesionālo patentu pilnvaroto reģistrā – uz 1999. gada 1. janvāri šajā sarakstā reģistrēti 35 patentu pilnvarotie. [72] Laika posmā no 1992. gada līdz 1997. gadam Patentu valde izsniedza 2538 patentus uz izgudrojumiem. No kopējā izsniegto patentu skaita 882 patenti ir izsniegti Latvijas pieteicējiem, kas sastāda 35% īpatsvaru kopējā skaitā. [64; 17] Tomēr nacionālie patenti ir tikai aptuveni 1/3 no kopējā patentu skaita. Pārējie ir ārzemju pieteicējiem izsniegtie patenti. Galvenie pieteicēji ir no ASV, Vācijas, Šveices, Skandināvijas valstīm, Francijas un Lielbritānijas. [64; 16] LR Patentu valde reģistrējusi arī ievērojamu skaitu preču zīmju – uz 1998. gada sākumu to skaits pārsniedz 28 000. Lielākā daļa – 1997. gadā 83% – no reģistrētajām preču zīmēm ir ārzemju izcelsmes (ASV, Lielbritānija, Somija, Zviedrija u.c.). Neliels, tomēr aizvien augošs skaits ir Patentu valdē iesniegtajiem dizainparaugiem. 1997. gadā iesniegti pavisam 116 dizainparaugu patentu pieteikumi. No Latvijas pieteicējiem var minēt SIA “Gutta Ltd.”, SIA “Sakta”, SIA “Baltijas Džips”, A/S “Rīgas Piensaimnieks”. [64; 20]

Tātad Latvijā izšķir divus patenta veidus: *izgudrojuma patents* un *dizainparauga patents*.

- *Izgudrojuma patents* – dokuments, kurš apstiprina tā īpašnieka tiesības uz patentā norādīto objektu saskaņā ar valsts likumdošanu. [63]
- *Dizainparauga patents* – dokuments, kurš apstiprina tā īpašnieka tiesības uz dizainparauga ārējo veidolu, kas akceptēts saskaņā ar “Dizainparauga aizsardzības likumu”. [48]

Kā jau teikts iepriekš, Latvijas Republikā izgudrojumus aizsargā 1995. gada 20. aprīļa “Patentu likums”, kurš veidots atbilstoši Parīzes Savienības pamatprasībām, un dizainparaugus aizsargā 1993. gada 4. maija LR “Dizainparaugu aizsardzības likums”.

LR “Patentu likums” nosaka, ka par *izgudrojuma patentu aizsardzības objektu* var būt:

1) ierīces (piemēram, ierīces jauni mezgli vai detaļas; to savstarpēja saistība; to izvietojums; mezglu vai detaļu forma; to saistību izpildes forma; elementu parametri un citi dati; to saistība; detaļu vai mezglu izgatavošanai izmantojamais materiāls; pionierierīces);

2) paņēmieni (piemēram, jaunas darbības, darbību izpildīšanas režīms un secība; noteiktu vielu, ierīču, mikroorganismu celmu, dzīvnieku un augu šūnu kultūru pielietošana paņēmienienu veikšanai);

3) vielas (sastāvdaļas; sastāvdaļu procentuālais sastāvs; savienojumi);

4) mikroorganismu celmi, augu un dzīvnieku šūnu kultūras (individuālie celmi; mikroorganismu konsorpcijas);

5) zināmo objektu līdz šim nezināms pielietojums citu sabiedrības vajadzību apmierināšanai.

Un atbilstoši šim likumam izgudrojuma patentu izsniedz uz izgudrojumu, kam jābūt jaunam (neatkārtojot neko no tām profesionālajām zināšanām, kuru kopums veido tehnikas līmeni, t.i., tas nedrīkst būt atklāti publicēts un izmantots vai aprakstīts cita pieteicēja pieteikumā); rūpnieciski izmantojamam (t.i., objektam jābūt izgatavojamam vai izlietojamam jebkurā tautsaimniecības nozarē); ar izgudrojuma līmeni (ar to saprot to, ka tas acīm redzami nedrīkst izrietēt no iepriekšējā tehnikas līmeņa).

Tātad, Latvijā tiek izsniegti izgudrojuma patenti jebkura izgudrojuma aizsardzībai, ja tā pieteikums atbilst attiecīgā likuma prasībām un tie aizsargā jaunus risinājumus ne tikai rūpniecības nozarēs, bet arī lauksaimniecības, tirdzniecības, medicīnas, celtniecības, valsts aizsardzības un citās tautsaimniecības nozarēs.

Ar *dizainparaugu* saprot mākslinieciskās projektēšanas (mākslinieciskās konstruēšanas) rezultātā radītu izstrādājuma ārējo veidolu. Dizainparaugi var būt telpiski (modeļi), plakani (zīmējumi) vai kombinēti.

LR “Dizainparaugu aizsardzības likums” nosaka, ka *dizainparauga patentu* izsniedz par dizainparaugu, kas ir:

1) jauns (t.i., tas nedrīkst būt zināms no atklātām publikācijām Latvijā un aiz tās robežām, atklāti izmantots Latvijā vai tikt iesniegts kā līdzīgs pieteikums Patentu valdē ar vēlāku prioritāti);

2) vizuāli pievilcīgs (t.i., tam jāspēj piesaistīt pircēja vai lietotāja uzmanību);

3) izmantojams rūpniecības vai amatniecības izstrādājumos (t.i., to jāspēj atkārtot un pavairot atbilstošos izstrādājumos, lai iekļautu uzņēmuma saimnieciskā apritē).

Dizainparaugu atšķirība var izpausties to formas, konfigurācijas, virsmas uzbūves, ornamenta, līniju vai krāsu salikuma īpatnībās, tomēr dizainparauga novitāti nosaka, vizuāli novērtējot izstrādājuma ārējo veidolu kopumā.

Dizainparaugs netiek uzskatīts par jaunu, ja tas, salīdzinot ar zināmu dizainparaugu ir identisks; ar ļoti nebūtiskām atšķirībām; kā tā nebūtisks variants vai modifikācija; būtiski līdzīgs, bet tikai attiecas uz cita veida izstrādājumiem.

Dizainparauga patentus izdod uz tādiem objektiem kā, piemēram, mēbeles, ierīces, aparāti, transporta līdzekļi un to sastāvdaļas, rotaļlietas, apavi, apģērbs, trauki u.t.t..

Tiesības uz izgudrojuma vai dizainparauga patentu LR Patentu valdē var pieteikt juridiska vai fiziska persona (izgudrotājs/dizaineris).

Personai, kas vēlas iegūt patentu uz izgudrojumu, jāiesniedz Patentu valdei patenta pieteikumu. Šajā pieteikumā jāietver: iesniegums par patenta izsniegšanu, izgudrojuma apraksts, formula, rasējumi, kopsavilkums, dokuments par pieteikuma nodevas samaksu, pilnvara (ja pieteikumu iesniedz pilnvarotā persona). Izgudrojuma patenta pieteikuma iesniegšanas datums nosaka izgudrojuma prioritāti.

Savukārt dizainparauga patenta pieteikumam jāietver: iesniegums, dizainparauga attēlu komplekts, dizainparauga apraksts, dokuments par pieteikuma nodevas samaksu, ja nepieciešams, pieteikumam pievieno dizainparauga kopskata rasējumu un paraugu.

“Patentu likums” un “Dizainparaugu aizsardzības likums” nosaka, ka izņēmuma tiesības uz attiecīgo izgudrojumu vai dizainparaugu stājas spēkā ar atbilstošā patenta izdošanas dienu.

Izgudrojuma patents tā īpašniekam nodrošina izņēmuma tiesības: izgatavot patentēto produktu, pārdot to, pielietot patentēto paņēmieni, pārdot patenta izmantošanas tiesības citai personai, noformējot licenču līgumu. Patenta īpašnieks var izmantot patentu pēc saviem ieskatiem, likt uz izstrādājuma vai tā iepakojuma uzrakstu: “Patents Nr.”

Savukārt dizainparauga patents nodrošina tā īpašniekam izņēmuma tiesības izmantot dizainparaugu pēc saviem ieskatiem (tā izgatavošana, lietošana, piedāvāšana pārdošanai, kā arī glabāšana un izvešana no Latvijas un tamlīdzīga iekļaušana saimnieciskajā aprītē); aizliegt to izmantot citām personām; kā arī nodot šīs tiesības licences līguma veidā jebkurai fiziskai vai juridiskai personai pret šajā līgumā paredzēto atlīdzību. Patentīpašniekam ir tiesības marķēt attiecīgos izstrādājumus ar brīdinājuma apzīmējumu – aplī ietvertu burtu “D”, vai ar īpašu tekstu, kas brīdina par dizainparauga aizsardzību.

Izgudrojumu patents Latvijā ir spēkā 20 gadus pēc tā izsniegšanas brīža, ja tiek nomaksātas ikgadējās patenta darbības nodevas. Pēc patentīpašnieka pieprasījuma Patentu valde var pagarināt izsniegtā patenta uz farmaceitiskām vielām spēkā esamības termiņu, bet ne vairāk kā par 5 gadiem. Patentu uz dizainparaugu izsniedz uz 5 gadiem ar iespēju pagarināt tā darbības termiņu par diviem turpmākajiem 5 gadu periodiem, t.i., kopā ne ilgāk kā uz 15 gadiem.

Izgudrojuma patents un dizainparauga patents ir spēkā tikai tās valsts teritorijā, kura to ir izsniegusi.

Izgudrojuma vai dizainparauga patenta īpašniekam, ja viņa nopatentēto produktu nelikumīgi izmanto cita persona, ir tiesības uz atlīdzību atkarībā no peļņas lieluma, kas iegūstams no attiecīgā produkta. Bez patenta īpašnieka atļaujas (nenoslēdzot licences līgumu) citām personām aizliegts: patentēto produktu izgatavot, piedāvāt pārdošanai, pielietot, kā arī izvest produktu uz ārvalstīm un glabāt šiem minētajiem nolūkiem.

Izgudrojuma un dizainparauga aizsardzībai ar patentu liela nozīme ir konkurences apstākļos, jo patents nodrošina izņēmuma tiesības patentīpašniekam, neļaujot konkurentiem izmantot izgudrojumus vai izstrādājumus ar identisku ārējo veidolu, bet, ja produkts nav aizsargāts ar patentu, tad konkurenti to var netraucēti izmantot, ierobežojot tā radītāja realizācijas apjomu, samazinot ienākumus vai pat pilnīgi izstumjot no tirgus. Līdz ar to uzņēmumiem ir svarīgi nodrošināt savu intelektuāli ietilpīgo darbu aizsardzību, nopatentējot uzņēmuma iekšienē radītos izgudrojumus un dizainparaugus. Pēc autores domām, minēto patentu izstrādes un reģistrācijas izdevumus jākapitalizē nemateriālo aktīvu sastāvā.

ASV patenti iedalās divās daļās – noteikta produkta ražošanas patents (*product patent*) un specifiska posteņa vai tehnoloģijas izmantošanas patents (*process patent*). Abu veidu patentus ASV izsniedz Federālās valdības Patentu birojs (*Patent Office*) uz 17. gadiem. [107; 167]

Salīdzinot ASV un Latvijā pastāvošos patentu veidus, var secināt, ka LR izgudrojuma patents (derīguma termiņš – 20. g. un patentiem uz farmaceitiskām vielām – 25. g.) pielīdzināms ASV specifiska posteņa vai tehnoloģijas izmantošanas patentam (derīguma termiņš – 17. g.) un LR dizainparauga patents (derīguma termiņš – 15. g.) – ASV produkta ražošanas patentam (derīguma termiņš – 17. g.).

Pie rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesībām dažkārt atzīst vēl vienu patenta veidu – lietderīgo modeļu patents.

Lietderīgie modeļi. Jāsaka, ka atšķirībā no Somijas, Igaunijas un citām valstīm, uz lietderīgajiem modeļiem patentus Latvijā neizsniedz. Latvijas Patentu valde ir uzsākusi lietderīgo modeļu tiesiskās aizsardzības likumprojekta sagatavošanas darbu.

Par lietderīgo modeli atzīst izstrādājumu jaunu konstruktīvo risinājumu, kurš piemērots rūpnieciskai ražošanai un acīmredzamā veidā neizriet no zināmā tehnikas līmeņa. [44] Parasti tie ir nelieli uzlabojumi esošajā tehnikā un īpatnība ir tāda, ka šie

modeļi attiecas tikai uz ierīcēm, bet neattiecas uz vielām un metodēm. Valstu skaits, kurās reģistrē šādus modeļus, pagaidām ir neliels. Lietderīgā modeļa aizsardzības reģistrācija ir analogiska izgudrojuma reģistrācijai, patents darbojas 3 – 10 gadus.

Viens no sabiedrībā populārākiem rūpnieciskā intelektuālā īpašuma veidiem ir preču un pakalpojumu zīmes, firmas zīmes jeb nosaukumi.

Preču un pakalpojumu zīme, preču izcelsmes vietu nosaukumi. Saskaņā ar starptautisko vienošanos preču un pakalpojumu zīmes, firmas zīmes un preču izcelsmes vietu nosaukumi ir attiecināmi uz rūpniecisko intelektuālo īpašumu, un to aizsardzību nosaka nevis autortiesību likums, bet atsevišķs likums.

1993. gada 9. marta likums “Par preču zīmēm un ģeogrāfiskās izcelsmes norādēm” regulē šī īpašuma veida aizsardzību Latvijā. Likuma 1. pantā preču un pakalpojuma zīmes tiek sekojoši definētas:

- *Preču zīmes un pakalpojuma zīmes* – apzīmējumi, kurus lieto, lai kāda uzņēmuma preces un pakalpojumus atšķirtu no citu uzņēmumu precēm un pakalpojumiem.

Pēc savas juridiskās nozīmes preču zīmes un pakalpojumu zīmes ir gandrīz viens un tas pats, jo abām piemēro vienas un tās pašas likuma normas. Likums “Par preču zīmēm un ģeogrāfiskās izcelsmes norādēm” ne tikai dod šo īpašuma veidu definīciju, bet arī nosaka, ka *preču zīmes un pakalpojumu zīmes* vietā tiks lietots pirmais nosaukums – *preču zīme*, jo šis zīmju veids ir izplatītāks. Šāda izvēle ir izveidojusies vēsturiski, jo pakalpojumu zīmes sāka reģistrēt vēlāk – daudzās valstīs tikai sešdesmitajos gados. Tātad likumā teiktais ir jāsaprot tā, ka tas attiecas gan uz vienu, gan uz otru zīmju veidu.

Arī ASV tiek lietots termins preču zīmes (*trade (brand) names*), ar kuru saprot gan preču, gan arī pakalpojumu zīmes.

Literatūrā pastāv preču zīmes sekojoša definīcija:

- *Preču zīme* – noteiktā kārtībā reģistrēts apzīmējums, simbolika, kas ļauj atšķirt dotās firmas precis no citas firmas precēm. [106; 339]

Tāpēc turpmāk darbā lietots termins *preču zīme*, kas attieksies kā uz *preču zīmi*, tā arī uz *pakalpojuma zīmi*.

Bez preču zīmes ļaunvīdīgs atļauts reģistrēt kolektīvo preču zīmi.

- *Kolektīvā preču zīme* – preču zīme, kuru reģistrē ražošanas vai tirdzniecības apvienība, asociācija vai tamlīdzīga vairāku uzņēmumu organizācija un kuru lieto šīs

apvienības preču un pakalpojumu apzīmēšanai. Vienlaikus katram apvienības uzņēmumam var būt arī savas preču zīmes.

Preču zīmes var būt vārdiskas, t.i., tās sastāv no burtiem, vārdiem, cipariem; grafiskas, t.i., tie ir attēli, zīmējumi, grafiski simboli vai krāsu salikumi; telpiskas, t.i., telpisks apjoms, preces vai tās iesaiņojuma forma; kombinētas, t.i., iepriekš minēto elementu kombinācijas.

Bez tam likums ļauj reģistrēt arī citādas preču zīmes, piemēram, skaņas vai gaismas signālus vai citus apzīmējumus ar nosacījumu, ja tās ir grafiski attēlojamas. Ierobežojošais nosacījums ir plaši izplatīts pasaulē.

Preču zīmes lietošanai ir vairākas priekšrocības:

- 1) tā nodrošina preces unikālo īpatnību tiesisko aizsardzību, jo pretējā gadījumā konkurents var operatīvi nokopēt visu labāko;
- 2) tā palīdz pārdevējam piesaistīt uzticīgus pircējus;
- 3) tā palīdz saglabāt uzņēmuma imidžu, reklamēt produkta augsto kvalitāti.

Izcelsmes vietu nosaukumi raksturo, kur prece pirmoreiz ir izdomāta vai iegūta un reklamēta, tātad nosacīti, kur tā ir "dzimusi", kaut arī vēlāk plaši izplatījusies, piemēram, Holandes siers, Rīgas melnais balzams.

Šie norādījumi uz izcelsmi vai izcelsmes vietu nosaukumi tiek plaši lietoti visā pasaulē, lai apzīmētu visdažādākās minerālu, amatnieciskas, kā arī rūpnieciskas un jo īpaši lauksaimnieciskas izcelsmes preces. Daudziem no šiem nosaukumiem vai norādījumiem ir ne tikai nacionāla, bet arī reģionāla un pat starptautiska nozīme. Jo īpaši te varētu minēt sieru un vīnu nosaukumus.

Norādījumiem par izcelsmi vienmēr ir jāatbilst pašreizējai realitātei – konkrētā prece tiek ražota tieši šajā vietā un reģionā, savukārt, izcelsmes vietas nosaukumiem ir jābūt saistītiem ar sevišķām īpašībām, ko ir devusi izcelsmes vieta, un šo īpašību funkcionālā atkarība no ģeogrāfiskās vides, kas ietver sevī dabas un/vai cilvēka faktoros.

Preces ar izcelsmes vietu nosaukumiem var nosacīti iedalīt 3 grupās:

- 1) dabas faktoru ietekmē veidojušies nosaukumi (minerālūdens "Sigulda");
- 2) cilvēku faktoru ietekmē veidojušies nosaukumi (smaržas "Chanel 5");

3) kombinētu faktoru – gan dabas, gan cilvēku ietekmē veidojušies nosaukumi (dažādu vīnu šķirņu nosaukumi, piemēram, Francijā vīns “Baron Philippe de Rothschild Bordeaux Chardonnay”).

Tiesības uz izcelsmes vietu nosaukumu, kas veidojušās dabas faktoru ietekmē, ir personu grupai, kas, atrodoties konkrētajā ģeogrāfiskā apvidū, ražo minēto preci, kurai piemīt konkrētās ģeogrāfiskās vietas piešķirtās īpašības. Tajā pašā laikā nedz valsts, nedz šo personu grupa nevar realizēt savu tiesību nodošanu uz šo nosaukumu, proti, tas nav atraujams no konkrētā ģeogrāfiskā apvidus, piemēram, nevar nodot tiesības uz nosaukumu Mangaļu minerālūdens citur iegūstamam minerālūdenim. Tātad, nosaukums ir pierakstīts ražotnei nevis ražotājam.

Lai Latvijas Republikā preču zīmes tiktu aizsargātas ar likumu, tās tāpat kā patentus jāreģistrē Patentu valdē. Tiesības uz preču zīmes reģistrāciju un uz preču zīmi ir jebkurai fiziskai vai juridiskai personai un tās tiesību pārņēmējam vai mantiniekam.

Patentu valde neregistrē preču zīmes, kurām trūkst elementu, kas ļauj tās atšķirt no citām preču zīmēm, kā arī, ja tām ir nepatiess sabiedrību maldinošs apzīmējums un ja tās ir pretrunā ar ētikas, humānisma un morāles normām. Netiks reģistrētas tādas preču zīmes, kurām piemīt līdzība ar pasaulē pazīstamām zīmēm.

Kā arī preču zīmes netiks reģistrētas visiem tiem oriģināldarbiem, kurus aizsargā LR likums “Par autortiesībām un blakustiesībām”, t.i., literārie, mākslas, muzikālie, horeogrāfiskie u.c. darbi, zīmējumi, glezniecības, grafikas u.c. tēlotājas mākslas darbi. Tomēr kā preču zīme var tikt izmantots arī ar autortiesībām aizsargāts oriģināldarbs, ar nosacījumu, ka pastāv vienošanās (noslēgts līgums) starp preču zīmes īpašnieku un autoru.

Bez tam, preču zīmē nedrīkst izmantot valstu karogus, ģerboņus, Latvijā lietojamo valsts dienestu atšķirības zīmes un oficiālās proves, kvalitātes, garantijas un preču lietošanas drošuma apzīmējumus. Šie apzīmējumi var ietilpt preču zīmē tikai ar to īpašnieku vai organizāciju rakstveida atļauju.

Veidojot preču zīmes, jāievēro LR likums “Par uzņēmuma reģistru”, kurā atrunāti noteikumi un ierobežojumi attiecībā uz šo zīmju veidošanu, kā arī jāpārlicinās Patentu valdes oficiālajā biļetenā “Patenti un preču zīmes”, vai šīs projektējamās zīmes nav jau reģistrētas.

Preču zīmes būtu jāpasūta, lai tās projektētu profesionāli dizaineri, mākslinieki, jo lakoniskāka un gaumīgāka būs preču zīme, jo vairāk tā piesaistīs pircējus un veicinās

preces konkurētspēju tirgū. Preču zīmei jāizsauc pozitīvās emocijas, jābūt diezgan uzkrītošai un tādai, kuru samērā viegli atcerēties.

Preču zīmes īpašniekam ir tiesības blakus reģistrētai zīmei likt apzīmējumu ... ®, vai tekstu, kas brīdina par zīmes reģistrāciju. Ja zīmei, kura nevienā valstī nav reģistrēta, bet ir tikai pieteikta reģistrācijai Latvijā vai vispār nav vēl pieteikta pievieno apzīmējumu ®, tad tas ir Latvijas likuma pārkāpums.

Bez tam Latvijā nav reglamentēta apzīmējuma TM lietošana. Šis apzīmējums tiek lietots pamatā ASV praksē un to izmanto ar nolūku brīdināt savus konkurentus, ka šī zīme pieteikta reģistrācijai un tā iegūs izņēmuma tiesības.

LR Patentu valde veic preču zīmju reģistrācijas pieteikuma izskatīšanu, izdara tās ekspertīzi 3 mēnešu laikā pēc pieteikuma saņemšanas un pieņem lēmumu par tās reģistrāciju (vai par atteikumu), uzaicinot pieteicēju apmaksāt nodevu par preču zīmes publikāciju un reģistrāciju. Patentu valde zīmes īpašniekam izsniedz preču zīmes reģistrācijas apliecību.

Tiesības uz preču zīmi iestājas ar to brīdi, kad tiek publicēts Patentu valdes oficiālajā vēstnesī "Patenti un preču zīmes" paziņojums par preču zīmes reģistrāciju. Līdz ar to preču zīmes īpašniekam pieder izņēmuma tiesības izmantot šo zīmi saistībā ar precēm, attiecībā uz kurām tā ir reģistrēta; nodot tās izmantošanas tiesības citām personām, piemēram, pārdodot licenci; likt blakus savai zīmei apzīmējumu ® vai brīdinošu uzrakstu; aizliegt izmantot šo vai tai līdzīgu zīmi saistībā ar precēm, attiecībā uz kurām tā reģistrēta, kā arī saistībā ar radniecīgām precēm, ja šī izmantošana rada maldināšanas iespēju.

Par nelikumīgu preču zīmes izmantošanu ticsa pēc preču zīmes īpašnieka pieprasījuma var pārkāpējam uzlikt par pienākumu: pārveidot marķējumu; vai, ja to nevar izdarīt, tad iznīcināt preci vai atdot to par pašizmaksu zīmes īpašniekam vai arī nodot labdarībai; uzlikt naudas sodu, kā arī atlīdzināt visus ar nelikumīgo izmantošanu nodarītos zaudējumus zīmes īpašniekam.

Preču zīmi var dzēst pēc zīmes īpašnieka lūguma, ja nav atjaunots tās darbības laiks, ja zīme bijusi nelikumīgi reģistrēta. Kā arī preču zīmi var anulēt, ja tā netiek lietota 5 gadus pēc kārtas.

Preču zīmes reģistrācija ir spēkā tikai tās valsts teritorijā, kurā zīme ir reģistrēta. Preču zīmes reģistrācija LR ir spēkā 10 gadus ar iespēju pagarināt reģistrāciju ik pēc 10 gadiem. Tādā veidā preču zīmes reģistrāciju iespējams uzturēt spēkā mūžīgi. Lai reģistrētu kādu Latvijas preču zīmi ārvalstīs, nepieciešams iesniegt pareizi noformētus preču zīmju

reģistrācijas pieteikumus attiecīgo valstu iestādēs. Sakarā ar to, ka Latvija ar 1995. gada 1. janvāri ir pievienojusies Madrides nolīgumam par preču zīmju starptautisko reģistrāciju, tad nacionālais pieteicējs var iesniegt pieteikumu tikai vienā no 44 nolīguma dalībvalstīm un šī zīme tiks aizsargāta arī visās pārējās nolīguma valstīs.

Daudzos gadījumos preču zīme kļūst par svarīgāko vienu un tā paša veida preču realizācijas faktoru, ja saistībā ar tās ražotāju tā ir ieguvusi uzticību pircēju vai lietotāju vidū, pamatojoties uz atbilstošiem kvalitātes vai citiem rādītājiem.

Populāra preču zīme nodrošina uzņēmumiem peļņu vairāku paaudžu gaitā un ļauj arī paaugstināt produkta cenu nesamazinoties realizācijas apjomam. Pasaules ekonomikas globalizācija, megakompāniju ekspansija – faktori, kas padara preču zīmi neierobežoti spēcīgu. Bezzīmes preces un tādas pašas preces ar populāru preču zīmi realizācijas cenu starpību nosaka attiecīgās preču zīmes kā intelektuālā rūpnieciskā īpašuma vērtība. Populārai preču zīmei tāpat eksistē sava materiālā tirgus vērtība un kā redzams 2. pielikumā, uz 2002. gadu 100 pasaules vērtīgākās preču zīmes pārstāv dažādas darbības sfēras, un neviena no tām nav novērtēta zemāk par 1,5 mljrd. ASV dolāru. Interesanti atzīmēt, ka pasaules 10 dārgāko preču zīmju starpā tikai 2 nepieder ASV kompānijām: tā 6. pozīcijā ir Somijas kompānijas Nokia Corporation preču zīme NOKIA, kas novērtēta ar ≈ 30 mljrd. ASV dolāru un 10. vietu aizņem preču zīme MERCEDES ar novērtējumu ≈ 21 mljrd. ASV dolāru, kas pieder Vācijas kompānijai DaimlerChrysler AG.

1.7. tabula

Pasaules 10 vērtīgākās preču zīmes 2001. – 2002.g. (milj. ASV \$) [113]

Vieta 2002. gadā	Preču zīme	Vērtība 2002.gadā	Vērtība 2001.gadā	Novirze% (+; -)	Darbības sfēra
1.	Coca-Cola	69 640	68 950	1	bezalkoholiskie dzērieni
2.	Microsoft	64 090	65 070	-2	datoru programmatūra
3.	IBM	51 190	52 750	-3	datori
4.	GE	41 310	42 400	-3	elektroierīces
5.	Intel	30 860	34 670	-11	elektronika
6.	Nokia	29 970	35 040	-14	telekomunikācijas
7.	Disney	29 260	32 590	-10	izklaide, mēdiji
8.	McDonald's	26 380	25 290	4	restorāni
9.	Marlboro	24 150	22 050	10	tabakas izstrādājumi
10.	Mercedes	21 010	21 730	-3	automašīnas

Valsts ir ieinteresēta, lai katrs preču ražotājs vai pakalpojuma sniedzējs apzīmētu savas preces vai pakalpojuma veidus ar preču zīmēm, jo bezzīmes prece neļauj noteikt tās īpašnieku, un, ja preces kvalitāte ir zema, tā var diskreditēt visus attiecīgās valsts ražotājus. Kā arī neregistrējot preču zīmi var rasties konflikti, un kāds cits uzņēmums, kas

pieregistrējis tādu pašu vai līdzīga nosaukuma preci, var celt prasību tiesā. Iespējams, ka līdzšinējam ražotājam vai pakalpojuma sniedzējam, tiesa aizliedz izmantot konkrēto zīmi. Klasisks piemērs tam, ka nav pievērsta pietiekama uzmanība savas preču zīmes reģistrācijai, ir tiesas process starp Beiersdorf AG krēma Nivea un A/S Dzintars krēma Niveja preču zīmju izmantošanu.

ASV firmas zīmes (*trade marks*) un preču zīmes (*trade (brand) names*) izmantošanas tiesības saskaņā ar likumdošanu pieder tikai to sākotnējam lietotājam līdz laikam, kad viņš turpina tās izmantošanu. ASV firmas zīmes un preču zīmes tiek reģistrētas valsts Patentu birojā, kurš nodrošina to juridisko aizsardzību 20 gadu laikā ar tiesībām tās neierobežoti atjaunot. Tātad, uzņēmumam, kas reģistrējis savu firmas zīmi vai preču zīmi, ir tiesības to izmantot 20 gadu laikā, un pēc šī termiņa beigām uzņēmums var bezgalīgi daudz reižu atjaunot reģistrāciju uz nākamajiem 20 gadiem.

Kā jau teikts, Latvijā preču zīmju juridiskā aizsardzība ir spēkā 10 gadus un arī pastāv tiesības to neierobežotai atjaunošanai.

Tādā veidā gan Latvijā, gan arī ASV preču zīmei faktiski var būt neierobežots eksistēšanas laiks.

Tātad pēc ekonomiskās būtības nemateriālo aktīvu sastāvā ietilpst dažādi patenti un preču zīmes. Tomēr uzņēmuma grāmatvedības reģistros par nemateriālo aktīvu netiks atzīti ne LR Patentu valdē saņemtie patenti par uzņēmumā radītiem izgudrojumiem, dizainparaugiem, ne arī reģistrētās preču zīmes, jo uzskata, ka šo nemateriālo elementu izveides izmaksas iekļautas pētniecības un attīstības darbu izmaksās. Savukārt citu juridisku personu vai patentu gadījumā dažkārt arī fizisku personu īpašumā esošo un LR Patentu valdē reģistrēto patentu un preču zīmju izmantošanas tiesību nodošana uzņēmumu rīcībā tiek noformēta ar licences līgumu. Līdz ar to izmantošanas tiesību ieguvēja – uzņēmuma grāmatvedības reģistros neparādīsies uzskaites objekti “patents”, “preču zīme”, bet gan, ja iegūtas patentētu objektu izmantošanas tiesības, tās atzīs par nemateriāliem aktīviem “licence uz izgudrojumu”, “licence uz dizainparaugu”, bet preču zīmju izmantošanas tiesību pārņemšanas gadījumā – “preču zīmes licence” vai “franšīzes licence”.

Veiktais pētījums liecina, ka vienīgi tāda saimnieciskā darījuma rezultātā, kad patenta vai preču zīmes īpašnieks pārdod uzņēmumam savas tiesības uz minētiem objektiem, noslēdzot pirkšanas – pārdošanas līgumu, uzņēmuma nemateriālo aktīvu sastāvā tiek iekļauti uzskaites objekti “patents” un “preču zīme”.

Jāatzīmē, ka jebkuri ar patentu vai preču zīmi saistītie darījumi ir jāreģistrē LR Patentu valdē.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu sastāvā netiek atzīti uzņēmumā izstrādātie un LR Patentu valdē reģistrētie patenti un preču zīmes, jo uzskata, ka šo nemateriālo objektu izveides izmaksas iekļautas uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksās.

Firmu nosaukumi. Sabiedrībā pazīstams ir termins *firma*, *firmas zīme* jeb *firmas nosaukums*. Šāds jēdziens Latvijas Republikas juridiskos dokumentos nebija iekļauts līdz 2000. gadam, kad publicēts LR “Komerclikuma” projekts. Minētais likums stājas spēkā ar 2002. gada 1. janvāri un paredz, ka:

- *Firma* -- komercregistrā ierakstīts komersanta nosaukums, ko viņš izmanto komercdarbībā, slēdzot darījumus un parakstoties.

Tātad firma ir speciāls vārds vai vārdu virkne, kurš kalpo, lai atšķirtu vienu uzņēmumu no otra. Dažkārt firmas nosaukumu sauc arī par tādu preču zīmi, kura attiecas uz visu uzņēmuma darbību kopumā. Jāsaka, ka firmas nosaukumu bieži vien izmanto preču zīmē, taču tas nav obligāti. Juridiskā saistība preču zīmei ar firmas nosaukumu izpaužas tādejādi, ka preču zīme vai tās elementi var būt:

1) uzņēmuma firmas nosaukuma sastāvdaļa, kurš ražo ar preču zīmi marķēto produkciju; vai

2) arī pats firmas nosaukums.

Kā piemēru otrajam variantam varētu minēt pazīstamo VEF zīmi ar trim burtiem aplī. Lai arī ko VEF vai tā daudzās filiāles savā laikā ražoja, šī zīme arvien bija klāt, pat ja tie bija tikai izstrādājumi rūpnīcas iekšējām vajadzībām. Tādejādi pēc šīs zīmes bija redzams, ka doto izstrādājumu ražo VEF. Šādu zīmi var uzskatīt vienlaikus par firmas zīmi un par preču zīmi.

Firmas zīmei jeb firmas nosaukumam var arī nebūt juridiskā saistība ar kādu preču zīmi. Tādā variantā firmas nosaukums reprezentē visu uzņēmuma darbības politiku: mārketinga metodes, preču piedāvājumu, telpu aprīkojumu, apkalpošanas līmeni u.tml. Kā piemēru tādām firmas nosaukumam var minēt Skandināvijas *ICA Group* piederošo RIMI Baltija veikalu tīklu, kuru 2000.gada februārī būtiski paplašināja, pievienojot Interpegro grupas veikalus. Nopirkto veikalu nosaukumi tiek mainīti pakāpeniski, atbilstoši veikalu darbības sakārtošanai pēc RIMI Baltija kritērijiem.

Firmas nosaukumu reģistrē Valsts Uzņēmumu Reģistrā parasti vienlaicīgi ar paša uzņēmuma reģistrēšanu. Latvijā firmas nosaukumu reģistrē LR Uzņēmumu Reģistrā (pēc Komerclikuma stāšanās spēkā – LR Komercreģistrā). Mūsu valstī firmas nosaukumam jābūt izteiktam latviešu valodā, piemēram, Aldaris, Laima, Latvijas Finieris, Latvijas balzams, taču, ja vismaz 30% no pamatkapitāla pieder ārzemju ieguldītājam, tad ir tiesības firmas nosaukumu reģistrēt arī kādā svešvalodā, piemēram, Skanska, Electrolux Latvija.

Firmas nosaukuma lietošanas ekskluzīvās tiesības visbiežāk pastāv kādā atsevišķā nozarē vai valstī, un tās nodrošina tiesas ceļā, pierādot, kurš pirmais attiecīgajā nozarē vai teritorijā nosaukumu reģistrējis vai sācis pielietot.

Aizsardzība pret negodīgu konkurenci. Kā viens no Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas nosauktajiem rūpnieciskā intelektuālā īpašuma objektiem minēta *aizsardzība pret negodīgu konkurenci* jeb citiem vārdiem tie ir *valsts noteiktie pasākumi negodīgas konkurences novēršanai*.

Konkurences likumdošanai ir kompleks raksturs, jo tā ietver gan civiltiesību, gan krimināltiesību, gan arī administratīvo tiesību normas. Bez tam konkurences likumdošanai piemīt neviendabīgs raksturs, jo tā regulē gan konkurentu attiecības, kas radušās objektīvā saistībā ar rūpniecisko īpašumu (piemēram, preču zīmes, firmu nosaukumi, dizainparaugi), gan līgumsaistības (piemēram, līgumi par preču noietu), gan arī uzņēmēju personiskās tiesības (piemēram, gods un reputācija).

Lai novērstu negodīgu konkurenci starp uzņēmumiem, valsts cenšas novērst tādu rīcību kā firmas noslēpumu izpaušana; reklāma, kura naidīgi iespaido vai maldina patērētāju; nepilnīga informācija par precī; kaitējumi, ko prece nodara pircējam vai tā mantai; no sabiedrības viedokļa nepiemērotu noteikumu uzspiešana pircējiem vai pārdevējiem; pasākumi, kuri pazemina darba ražīgumu, kavē konkurentus; slepenas norunas par tirgus sadali un cenām; preču slēpšana un pārdošana par pazeminātām cenām; preču pārdošana citiem, ko varētu definēt kā darbības, kuru rezultātā tiek pārkāpti normatīvie akti vai saimnieciskās darbības godīga prakse un līdz ar to ir radusies vai varētu rasties konkurences kavēšana, ierobežošana vai deformēšana.

Mīnētos gadījumus cenšas novērst ar valsts likumu un normatīvo aktu palīdzību.

Ar 1998. gada 1. janvāri Latvijā stājās spēkā "Konkurences likums", kura mērķis nodrošināt iespēju katram tirgus dalībniekam saimnieciskās darbības veikšanu un labvēlīgus apstākļus konkurences aizsardzībai un attīstībai sabiedrības interesēs, ierobežojot

tirgus koncentrāciju, pārtraucot aizliegtas darbības un saucot vainīgās personas pie atbildības normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā.

Minētais likums paredz, ka par negodīgu konkurenci uzskatāmas darbības, kuru rezultātā ir radusies konkurences kavēšana, ierobežošana vai deformēšana (cita tirgus dalībnieka nosaukuma, atšķirības zīmju un preces nosaukuma, preču zīmes izmantošana vai atdarināšana; nepatiesas, nepilnīgas vai izkropļotas informācijas izplatīšana par citu tirgus dalībnieku vai tā darbiniekiem; cita tirgus dalībnieka komercnoslēpumu ietverošas informācijas iegūšana, izmantošana vai izplatīšana bez viņa piekrišanas; cita tirgus dalībnieka ietekmēšana ar draudiem vai uzpirkšana, lai radītu priekšrocības savai ekonomiskajai darbībai; kā arī maldinošas reklāmas veikšana).

Tā piemēram, LR Konkurences padome ir izskatījusi strīdu par degvīna Moskovskaja preču zīmes piederību starp A/S "Latvijas balzams" un SIA "Berlat" un 1999. gada 24. februāra lēmumā atzinusi, ka SIA "Berlat" ir pārkāpis Konkurences likuma nosacījumu par saimnieciskās darbības godīgu praksi. Tā rezultātā Konkurences padome aizliedza SIA "Berlat" ražot Latvijā degvīnu ar šādu nosaukumu, un kopš 1999. gada septembra SIA "Berlat" to vairs arī neražo.

Kaut gan "Konkurences likums" ir vērsts pret monopoltiesību jeb izņēmuma tiesību pastāvēšanu, tas tomēr nonāk pretrunā ar "Patentu likumu", kurš šādas izņēmuma tiesības nodrošina. Šādu pretrunu novēršanu nodrošina speciāli LR Ministru kabineta noteikumi Nr. 122 "Noteikumi par patentu un zinātības (know-how) licences līgumu atbrīvošanu no Konkurences likumā noteiktā vienošanās aizlieguma", abi dokumenti tiks detalizētāk apskatīti pētot zinātības (know-how) ekonomisko būtību.

Citas tiesības, kas attiecas uz intelektuālo darbību ražošanas jomā. Pie tiesībām, kuras ietilpst intelektuālās darbības ražošanas sfērā, bet kuras līdz šim nav detalizētāk apskatītas, attiecas *know-how*, *franšīzes* un daļēji arī *koncesijas*, u.c. tiesības. Tā kā minētās tiesības ir izplatītākās pasaulē, tāpēc tās nepieciešams detalizētāk analizēt.

Zinātība (know-how). Pēdējos gados izplatās tāds jauns termins kā *know-how*, kas tiešā tulkojumā no angļu valodas nozīmē – prasme, māka.

Jēdziena know-how formulējumi zinātniski ekonomiskos pētījumos

Literatūras avots	Definīcija
Oksfordas biznesa pasaules vārdnīca	Praktiskas zināšanas, prasmes. [79; 453]
Oksfordas ekonomisko terminu skaidrojošā vārdnīca (sastādījis prof. Dž. Bleks)	Praktiskas ekonomiskas zināšanas, kas dod iespēju uzņēmumiem sasniegt rezultātus. Dažiem no know-how piemīt tehniska daba un tie principā pārstāv personisko īpašumu, izmantojot tos tāpat kā patentus Vairums know-how ir praktiskas dabas, tomēr know-how var arī izpausties kā organizatorisks veids, profesionālo standartu veids, vai stimulējoša sistēma, kurus nevar iekļaut patentu kategorijā. [70; 260]
Ekonomikas lielā vārdnīca (prof. A. Azrilijana red.)	Dažādu zināšanu: zinātniska, tehniska, ražošanas, administratīva, finansiāla, komerciāla vai cita rakstura kopums, kā arī atbilstošas pieredzes kopums, kas praktiski tiek izmantots uzņēmumu darbībā vai profesionālā darbībā, bet kurš vēl nav kļuvis par vispārēji zināmu priekšmetu un pārstāv jauninājumu. [95; 370]
Grāmatvedības, audita un finanšu terminu angļu – krievu vārdnīca (sastādījis prof. D. Terehovs)	1) ražošanas pieredze, ražošanas noslēpumi; 2) zinātniski – tehniskās zināšanas. [91; 215]
Starptautisko terminu skaidrojošā angļu – krievu vārdnīca	Tehniskās zināšanas, ražošanas pieredze un noslēpumi, ko dotā firma ir ieguvusi tās uzņēmējdarbības procesā un kas pārstāv tās īpašumu neatkarīgi, vai šādas zināšanas tiek aizsargātas ar patentu vai nē. Know-how var būt izteikts rasējumu, plānu, instrukciju, tehniskās sadarbības formā. [92; 98]
Komerčiālo terminu angļu – krievu vārdnīca (sastādījis prof. I. Anohina)	Ražošanas organizācijas zinātniski – tehniskas zināšanas un pieredze, pamatojoties uz jaunākiem sasniegumiem zinātnē un tehnikā; ražošanas tehnoloģija; amerikāņu termins – darba iemaņas; speciālo paņēmieni pārzināšana ražošanas tehnoloģijā. [90; 113]

Ekonomiskā literatūrā ir vairākas know-how definīcijas, un ar šo terminu būtībā jāsaprot zināšanas un pieredzi dažādās sfērās, kurš parasti tiek apstiprināts ar juridisku dokumentu, bet tajā pat laikā tas ir komercnoslēpums, kuru ir jāaizsargā (skat. 1.8. tabulu). Pasaules praksē uzņēmumi nosaka tehniskajām, komerciālajām un citām zināšanām vērtību, kura ietekmē produkcijas ražošanu un realizāciju, un izlemj, kuras tehniskās zināšanas mērķtiecīgi patentēt un kuras saglabāt slepenībā, pārnēsot uz know-how kategoriju.

Jāsaka, ka nevienā laika posmā nav bijis tik īss jauninājumu realizēšanas laiks kā tas ir mūsdienās. Sazināšanas līdzekļi šodienas apstākļos darbojas tik operatīvi, ka jaunām, lietderīgām idejām ir vajadzīgs aizvien īsāks laiks, lai tās izplatītos pasaulē un tiktu realizētas. Tāpēc ir svarīgi izpētīt nosacījumus, pie kādiem ar jauninājumu saistītais know-how var tikt novērtēts, dokumentāli reģistrēts un parādīts bilanci nemateriālo aktīvu sastāvā.

Bez iepriekš minētām know-how definīcijām, literatūrā pastāv šī jēdziena arī detalizētāks dalījums:

- 1) vispārējais know-how (*general know-how*);
- 2) ražošanas pieredze, ražošanas noslēpumi (*industrial know-how*);
- 3) izgatavošanas know-how (*manufacturing know-how*);
- 4) praktiskās zināšanas un pieredze tirgus apgūšanā (*marketing know-how*);
- 5) tehniskais know-how (*technical know-how*);
- 6) tehnoloģiskais know-how (*technological know-how*). [90; 113]

Turpretī, kā liecina veiktais pētījums par atsevišķu valstu un starptautisku organizāciju grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietvertiem nemateriālo aktīvu veidiem, kas apkopots 1.4. tabulā, vienīgi Apvienotās Karalistes Anglijas un Velsas sertificēto grāmatvežu institūta publikācijā “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskati” tehniskais know-how ir izdalīts kā atsevišķs nemateriālo aktīvu veids. Citu pētījumā ietvertu valstu un starptautisko organizāciju izdotajos dokumentos, tajā skaitā arī Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos, know-how nav paredzēts kā atsevišķs veids.

Latvijas Republikā lieto starptautiskā termina know-how tulkojumu, kuram dots sekojošs skaidrojums:

- *Zinātība (know-how)* – tehniskas informācijas kopums, kas ir būtisks un noteiktā veidā identificēts komercnoslēpums. [62]

Latvijas grāmatvedībā zinātība (know-how) var būt atzīta par uzskaites objektu, ja tiek noformēts zinātības nodošanas līgums, kurā jaunās, lietderīgās, tehniskās zināšanas ir identificētas. Zinātību iespējams nodot, noslēdzot zinātības licences līgumu vai jaukto patenta un zinātības licences līgumu.

Patentu un zinātības licences līgumu objektus pie attiecīgu nosacījumu izpildes atbrīvo no LR Konkurences likumā noteiktā vienošanās aizlieguma, jo minētajā dokumentā paredzēts, ka ir aizliegtas un spēkā neesošas tādas tirgus dalībnieku vienošanās, kuru mērķis vai sekas ir konkurences kavēšana, ierobežošana vai deformēšana.

Noslēgtais zinātības licences līgums tiek atbrīvots no vienošanās aizlieguma vienīgi tad, ja līgumslēdzējas puses ir identificējušas konkrēto zinātību un ar zinātības palīdzību iegūtā pieredze darīta zināma otrai līgumslēdzējai pusei līguma darbības laikā, bet tikai tik ilgi, kamēr zinātība paliek komercnoslēpums un ir būtiska. Šis atbrīvojums ir spēkā 10 gadus pēc licencētā produkta parādīšanās tirgū.

Zinātība tiek uzskatīta par identificētu, ja tā izklāstīta vai citādi pierakstīta tādā veidā, ka ir iespējams pārbaudīt, vai tā atbilst komercnoslēpuma un būtiskuma kritērijiem,

un pārliecināties, ka licenciāts (licences saņēmējs) nav ierobežots izmantot pats savu tehnoloģiju; zinātība var būt aprakstīta arī licences līgumā vai tam pievienotā dokumentā.

Zinātība ietver komercnoslēpumu, ja tā kopumā un precīzā veidā (vai tās sastāvdaļas kopumā) vispār nav zināma vai nav pieejama; katra atsevišķā zinātības sastāvdaļa var būt arī daļēji zināma un arī pieejama.

Zinātība ir būtiska, ja tā satur informāciju, kas ir būtiska kopumā vai daļēji produkta ražošanas procesā, pakalpojuma sniegšanai vai zinātības pilnveidošanai.

Identiski noteikumi paredzēti jauktā patentu un zinātības licences līguma atbrīvošanai vienošanās aizlieguma – līgumslēdzēju pusēm jebkādā pieņemamā veidā jāidentificē konkrēto zinātību, un licences līgums ir atbrīvots no vienošanās aizlieguma tikai tik ilgi, kamēr ir spēkā attiecīgie patenti un zinātība paliek komercnoslēpums un ir būtiska.

Tātad, mūsu valstī zinātība izteikta divu veidu licences līgumos: gan atsevišķā zinātības licences līgumā, gan arī jauktā patentu un zinātības licences līgumā. Tā kā zinātība tiek nodota, pamatojoties uz minētajiem licenču līgumiem, tad zinātības saņēmēja grāmatvedībā to atzīst par uzskaites objektu “zinātības (know-how) licence” un iekļauj bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā.

Praksē plašāk pielietojams jauktā patentu un zinātības licences līgums, jo var būt gadījumi, kad izgudrojumus (izgudrojuma patents) vai dizainparaugus (dizainparauga patents) nav iespējams realizēt bez atbilstošām zinātībām (know-how). Tāpēc par attiecīgu samaksu starp patenta īpašnieku un personu, kas vēlas iegādāties šo jauninājumu, tiek noslēgts patentu un zinātības licences līgums, kas piešķir licences pircējam ne tikai tiesības izmantot jauninājumu, bet arī paredz atbilstošās zinātības pārņemšanu.

Jāpiebilst, ka pārsvarā gadījumu jauktie patentu un zinātības licences līgumi neizdala atsevišķi jauninājuma vērtību un zinātības vērtību, un līdz ar to jauninājuma vērtība kopā ar zinātības vērtību veidos bāzi licences pirkuma vērtībai, pēc tam to atzīs par uzskaites objektu un iekļaus nemateriālo aktīvu sastāvā ar nosaukumu “patentu un zinātības (know-how) licence”.

Jāsaka, ka ASV nemateriālo aktīvu veidu klasifikācijā atsevišķi izceltas formulas un tehnoloģiskie procesi. (skat. 1.4. tabulu).

Pārsvarā gadījumu šāds nemateriālo aktīvu veida formulējums nav populārs, jo formulas un tehnoloģiskie procesi var būt atzīti par nemateriālo aktīvu tikai pie nosacījuma, ka tie iegādāti noslēdzot par attiecīgu samaksu licences līgumu, un līdz ar to atspoguļojas

nemateriālo aktīvu bilances postenī – licences. Gadījumos, kad pats uzņēmums – izstrādātājs ir izveidojis formulu vai tehnoloģisko procesu, tad tos vai nu patentē un atzīst, pamatojoties uz atbilstošiem nosacījumiem, bilances postenī – patentī, vai arī attiecina uz know-how kategoriju, t.i., patur slepenībā, piešķir tam komercnoslēpuma statusu.

Un tā kā ASV atsevišķi izcelta gan patentu kategorija, gan arī formulu un tehnoloģisko procesu kategorijas, tad autore secina, ka šie posteņi neiekļaujas patentu postenī, bet gan veido savdabīgu know-how kategoriju.

Tātad ar zinātību (know-how) saprot jaunās tehnoloģijas, metodes, pieredzi, pārējās konfidenciālās zināšanas un privilēģijas, kas dod labumu saimnieciskās darbības procesā, bez kurām, vadoties tikai pēc publicētās informācijas, nav iespējams ražot jaunus izstrādājumus.

Veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka zinātība (know-how) galvenokārt tiek minēta licencētos vienošanās līgumos par tehnisko sadarbību gadījumā, ja ne patentī, ne nacionālie un starptautiskie likumi neaizsargā ražošanas noslēpumus, kuriem ir rūpnieciska un komerciāla vērtība.

Līdz ar to grāmatvedībā zinātība (know-how) var būt atzīta zinātības pārņēmēja bilancē kā postenis “zinātības (know-how) licence”, ja adekvāti noformēts zinātības licences līgums vai kā “patenta un zinātības (know-how) licence”, ja noslēgts jauktais patenta un zinātības (know-how) licences līgums.

Franšīze. Paplašinoties starptautiskiem sakariem un attīstoties tirgus ekonomikai, Latvijas ekonomikā lieto līdz šim mazpazīstamu terminu – *franšīze* (*franchise* – privilēģija).

Ekonomistu darbu analīzes rezultātā, autore izvēlas precīzāko šī starptautiskā termina formulējumu:

- *Franšīze.* Sistēma, kura atļauj neatkarīgam uzņēmumam izmantot cita uzņēmuma uzņēmējdarbības sistēmu. Tajā var būt paredzēts, ka franšīzes ņēmējs izmanto preču zīmes, dizainparaugus, patentus un visu franšīzes devēja uzņēmējdarbības sistēmu kopumā; kā arī franšīzes ņēmējs tiek apgādāts ar iekārtām vai naudas līdzekļiem un tiks veikta franšīzes ņēmēja apmācība Franšīzes devējam, lai saglabātu sava produkta reputāciju, paredzēta pārraudzība pār franšīzes ņēmēja darbību. [70; 186]

Bez tam ekonomiskajā literatūrā pastāv sekojoši šī termina skaidrojumi:

- *Franšīze* – 1. apdrošināšanas līgumā paredzētā zaudējumu daļa, kuru apdrošināšanas devējs nekompensē personai, kas apdrošinājusi īpašumu; 2. tiesības uz franšīzingu, t.i., tiesības veidot komerciālu uzņēmumu, kas tirgos cita uzņēmuma produkciju; 3. uzņēmums, kas dibināts pamatojoties uz franšīzingu. [106; 366]

- *Franšīze* – 1. apdrošināšanas līgumā paredzētā zaudējumu daļa, kuru apdrošināšanas devējs nekompensē personai, kas apdrošinājusi īpašumu; 2. tiesības izveidot komerciālu uzņēmumu un tiesības tirgot cita uzņēmuma precis; 3. uzņēmums, kas dibināts pamatojoties uz franšīzingu. [95; 796]

Minētie abi franšīzes skaidrojumi pēc savas būtības ir identiski – definīciju 1. punkti paskaidro apdrošināšanas sabiedrību lietoto terminu; 2. punktos ietilpstošie formulējumi attiecas uz nemateriālo aktīvu sastāvu, jo ar franšīzes tiesību saņemšanu saistītos izdevumus kapitalizē nemateriālo aktīvu sastāvā; 3. punkti reglamentē uzņēmumu juridisko nosaukumu.

Literatūrā pastāv vēl arī citi formulējumi, viens no tiem ir šāds:

- *Franšīze* – piešķirtās privilēģijas, kas mēdz būt divu veidu:

1) privilēģijas, kuras, pamatojoties uz līgumu, franšīzes devējs (*franchisor*) sniedz par noteiktu samaksu franšīzes ņēmējam (*franchisee*) un šīs privilēģijas dod pēdējam tiesības pārdot noteiktus produktus vai sniegt pakalpojumus, izmantot firmas zīmes vai preču zīmes vai veikt noteiktu darbību, parasti, noteiktā ģeogrāfiskā reģionā, izmantojot franšīzes devēja vārdu. Tas ir, franšīzes devējs, izstrādājot oriģinālu ideju vai produktu, aizsargā to ar patentu, autortiesībām, firmas zīmi vai preču zīmi, un pēc tam pārdod savu ideju vai produktu izmantošanas tiesības franšīzes ņēmējam, kurš bez sākotnējās samaksas ik gadus veic līgumā noteiktos maksājumus par tādu tiesību izmantošanu;

2) tiesības, kuras valdības vai municipiālās organizācijas piešķir uzņēmumam. Šīs tiesības dod uzņēmumam monopola priekšrocības sabiedrības īpašuma izmantošanā. Piemēram, sabiedriskās zemes izmantošana telefonu vai elektrolīniju ieviešanai, pilsētas ielu izmantošana privātā autobusa maršrutam u.tml. [107; 170]

Pēc autores domām, šī franšīzes formulējuma pirmā daļa pēc būtības atbilst iepriekšējo definīciju saturam, bet otrās daļas saturs drīzāk attiecas uz licenci, kas būs detalizētāk apskatīta turpmāk.

Definīcijās ietilpst termins *franšīzings* un literatūrā pastāv sekojoši šī termina skaidrojumi:

- *Franšīzings* – lielās un mazās uzņēmējdarbības jauktā forma, kad lielās korporācijas, “mātes” uzņēmumi, franšīzes devēji (*franchisor*) noslēdz līgumu ar mazām firmām, “meitas” uzņēmumiem, franšīzes ņēmējiem (*franchisee*) par tiesībām, privilēģijām darboties franšīzes devēja vārdā. Pie tam mazai firmai ir pienākums veikt savu uzņēmējdarbību tādā formā, kā to nosaka lielā korporācija – gan noteiktā laikā, gan noteiktā vietā. Savukārt, franšīzes devējs nodrošina franšīzes ņēmēju ar precēm, tehnoloģiju, kā arī sniedz jebkura veida sadarbību uzņēmējdarbībā. [106; 366]

Jāatzīmē, ka šajā definīcijā uzņēmumu sadalījums “mātes” un “meitas” uzņēmumos ir nosacīts.

- *Franšīzings* –

- 1) ilggadīgs līgums starp divām firmām, kas paredz, ka viena firma nodos otrai firmai tiesības izmantot noteiktās tirgus robežās noteiktu preču zīmi, tehnoloģiju, know-how;

- 2) valdības vai vietējo varas organizāciju speciāla privilēģija, kas paredz nodot firmai izņēmuma tiesības sniegt noteikta veida pakalpojumus, piemēram, pasažieru pārvadājumus noteiktā rajonā, apdzīvotās vietas nodrošināšanu ar dzeramo ūdeni, elektrību u.tml. [95; 796]

Salīdzinot abas franšīzinga definīcijas redzams, ka pēdējā definīcija sastāv no divām atsevišķām daļām, kur pirmā daļa pēc sava satura atbilst iepriekšējās franšīzinga definīcijas būtībai, bet otrā daļa reglamentē valdības piešķirtās tiesības darboties kādā noteiktā uzņēmējdarbības veidā. Jāsaka, ka Latvijas Republikā valdības sniegto privilēģiju apzīmēšanai nelieto vārdu franšīzings, bet gan tās tiek sauktas par licencēm.

Apskatot kopumā franšīzes un franšīzinga formulējumus, autore secina, ka nosaukums franšīzings ir darināts no vārda franšīze, jo abi jēdzieni pēc sava satura pamatā ir identiski, kaut arī eksistē nebūtiska atšķirība, jo franšīze raksturo sabiedrības īpašuma izmantošanas monopoltiesības, bet franšīzings – noteikta veida pakalpojumu sniegšanas izņēmuma tiesības, tāpēc turpmāk darbā tiks lietots viens termins -- franšīze.

Tātad franšīzes līgums pēc būtības ir vienkārša licence (skat. licenču klasifikāciju atkarībā no licenciātam nododamā tiesiskā apjoma turpmākajā apakšnodaļā Licence), kura tiek pārdota galvenokārt gadījumos, ja uzņēmums nespēj paplašināt savu uzņēmējdarbību, iespējams, finanšu kapitāla nepietiekamības dēļ vai citu apsvērumu dēļ, tādos apstākļos uzņēmums, un jo īpaši uzņēmums ar slavenu vārdu, pārdod licenci uz savu preču zīmi un tā

saukto firmas stilu – kvalitāte, dizains, lietvedības organizācija, apkalpošanas stils u.tml., atkarībā no darbības virziena un līguma noteikumiem.

Apkopojot un izanalizējot dažādos literatūras avotos atrodamos franšīzes formulējumus, autore secina, ka franšīze ir par samaksu iegādātās privilēģētās tiesības, kas pamatojas uz noslēgto licences līgumu starp franšīzes devēju un franšīzesņēmēju un kas paredz franšīzesņēmēja tiesības pārdot franšīzes devēja nopatentēto vai citādākā veidā aizsargāto produktu vai pakalpojumu, izmantojot franšīzes devēja firmas zīmi vai preču zīmi, know-how noteiktā ģeogrāfiskā vietā.

Latvijā kā piemēru uz franšīzes līguma pamata izveidotiem uzņēmumiem varētu minēt Mc Donald restorānu tīklu, viesnīcas Radisson SAS u.c..

Sakarā ar mūsu valsts izteikto vēlmi integrēties Eiropas Savienībā ir nepieciešams analizēt franšīzes pamatnoteikumus Eiropas Savienības dalībvalstīs.

1.9. tabula

Franšīzes līguma pamatnoteikumi Eiropas Savienības ietvaros [114]

Franšīzes devēja pienākumi:	Franšīzesņēmēja pienākumi :
1	2
1) nodot franšīzesņēmējam uz līguma laiku līgumā minētajā teritorijā savas firmas zīmes vai preču zīmes lietošanas tiesības;	1) maksāt vienreizēju sākotnējo iestāšanās maksu franšīzes tīklā un veikt regulārus ikmēneša % maksājumus no sava ienākuma;
2) iemācīt franšīzesņēmējam know-how: darba metodes, procedūras u.c. konfidenciālo informāciju;	2) izmantot franšīzes devēja firmas zīmi vai preču zīmes, obligāti šīs zīmes lietot dokumentos, reklāmās un citur, norādot, ka tā ir franšīze;
3) veidot reklāmu valsts iekšējā tirgū, ievērojot, ka reklāmā presē ietilpst franšīzesņēmēja nosaukums;	3) ievērot visus franšīzes devēja tehniskos priekšrakstus. Tie var izpausties stingras kontroles formā no franšīzes devēja puses;
4) u.c. pienākumi.	4) neizpaust nevienu know-how slepeno elementu;
	5) uzņemties vietējās reklāmas organizēšanu;
	6) neatkarīgi no līguma laušanas iemesla, sekojošajos 2. gados nekādā formā (tieši vai netieši) neinteresēties par līdzīgiem uzņēmumiem Eiropas Savienības valstīs;
	7) u.c. pienākumi.

Tabula 1.9. parāda franšīzes līguma pamatnoteikumus Eiropas Savienības ietvaros, kur ietverti gan abu pušu pienākumi, gan arī atrunātas citas juridiskas saistības.

Jāatzīmē, ka saskaņā ar noslēgto franšīzes līgumu, franšīzesņēmējs ir juridiski neatkarīga persona, kas pats atbild par savām saistībām, kā arī franšīzes devējs bieži paredz līgumā sev tiesības noteikt preču realizācijas cenu intervālu.

Tātad, kā redzams no uzskaitītiem franšīzes devēja un franšīzesņēmēja pamatpienākumiem, franšīze ir izdevīga visām trim ieinteresētām pusēm:

1) franšīzes devējam, jo tā ir iespēja paplašināt savas firmas zīmes vai preču zīmes izplatību bez īpaša riska, jo visu risku kā juridiski neatkarīga persona uzņemas franšīzesņēmējs;

2) franšīzesņēmējam, jo tas realizē precī ar jau pazīstamu firmas zīmi vai preču zīmi, līdz ar to franšīzesņēmējam pastāv jau iepriekš izveidota potenciālā klientūra;

3) klientam, jo viņš zina, ka neatkarīgi no franšīzesņēmēja darbības reģiona tiks nodrošināta vienota preču kvalitāte, kā arī prece ir tipveida, pazīstama.

Sākotnēji šķiet, ka franšīzes forma ir pilnīga, tomēr autore uzskata, ka tai piemīt arī savas negatīvās puses – visbiežāk grūtības rodas franšīzesņēmēja bankrota gadījumā, kad pastāv sabiedrības maldīgs uzskats, ka franšīzes devējam ir pienākums kompensēt franšīzesņēmēja saistības, bet saskaņā ar noslēgto līgumu franšīzesņēmējs ir juridiski neatkarīga persona, kas pati atbild par savām saistībām. No otras puses franšīzesņēmējam var būt paredzētas tiesības prasīt kompensāciju no franšīzesdevēja par klientūras apjoma paplašināšanu, bet jautājums par klientūras piederību ir juridiskas dabas un tas visos gadījumos nav risināms viennozīmīgi.

Eksistē juridisks uzskats, ka franšīzes līgumu raksturo divas pazīmes:

1) franšīze galvenokārt attiecas uz pakalpojumu sniegšanu nevis uz preču pārdošanu;

2) franšīze nedod ekskluzīvas tiesības, jo vienā un tai pašā reģionā var arī vienlaicīgi pastāvēt vairāki franšīzesņēmēji.

Jāsaka, ka nosauktās divas pazīmes ir atkarīgas no iestrādātām niansēm franšīzes līgumā un tāpat kā jautājums par klientūras piederību, tā arī šīs pazīmes ir juristu kompetencē.

Veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka no grāmatvedības viedokļa franšīze, pamatojoties uz noslēgto franšīzes licences līgumu, tiek uzrādīta privilīģēto tiesību saņēmēja dokumentos kā nemateriālais aktīvs "franšīzes licence". To uzskaites sākotnējo vērtību veido licences līgumā paredzētā vienreizējā maksājuma apjoms franšīzes devējam par iestāšanos franšīzes tīklā, kuru līguma darbības laikā pakāpeniski iekļaus peļņas un zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Franšīzesņēmēja regulārie ikmēneša % maksājumi no ienākuma franšīzes devējam, atbilstoši vispārpieņemtam uzkrājumu principam, arī tiks atzīti par tiesību izmantotāja izmaksām peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Koncesija. Kā vienu no nemateriālo aktīvu veidiem būtu jāpiemin arī koncesija. Literatūrā pastāv sekojošas šī termina definīcijas:

- *Koncesija* (latīn. *concessio* – atļauja) – 1. līgums par valstij vai vietējām varas organizācijām piederošo tiesību uz dabas bagātību, uzņēmumu, citu saimniecisku objektu nodošanu uz laiku ekspluatācijā firmām vai fiziskām personām. Saskaņā ar starptautiskām tiesībām valsts var pārtraukt koncesijas darbību līguma termiņa beigās; 2. atlīdzība, ko saņem bankas par no jauna emitēto vērtspapīru pārdošanas organizēšanu. [106;162]

- *Koncesija* – 1. privilēģija izmantot valsts īpašumu noteiktā laikā; 2. bankas atlīdzība, kas organizē jaunu vērtspapīru tirdzniecību (aprēķinot uz 1 akciju vai obligāciju); 3. līgums par valstij vai municipalitātei piederošo dabas bagātību, uzņēmumu un citu saimniecisku objektu nodošanu uz noteiktu laiku ekspluatācijā. [95; 273]

Pie koncesijas nevar nepieminēt terminu *koncesionārs* ar ko saprot fizisku personu vai uzņēmumu, kas saņēmis koncesiju. [95; 273]

Kā izriet no definīcijām, ar terminu *koncesija* saprot gan bankas atlīdzības veidu par no jauna emitēto vērtspapīru pārdošanas organizāciju, gan arī nemateriālo aktīvu sastāvā ietilpstošo par samaksu iegūto privilēģiju izmantot valsts vai vietējo varas organizāciju īpašumu konkrētā laikā vai šo priekšrocību reglamentējošā līguma nosaukumu.

Bez tam literatūrā pastāv vēl viena koncesijas definīcija, kurā neietilpst bankas atlīdzības veida apraksts:

- *Koncesija* – 1. līgums par valstij piederoša saimnieciskā objekta nodošanu ekspluatācijā (kādam) ar zināmiem noteikumiem; uzņēmums, kas dibināts uz šāda līguma pamata; 2 atļauja nodarboties ar kādu arodu, rūpnieciski izmantot kādu uzņēmumu u.c.. [38; 45]

Pie tam šāda veida koncesija nav intelektuālā īpašuma aizsardzības objekts, bet gan tas ir līgums par valsts vai pašvaldību īpašumtiesību nodošanu uz atbilstošiem nosacījumiem citu juridisku personu rīcībā.

Līdz 2000. gada sākumam Latvijas Republikas juridiskajos un grāmatvedību reglamentējošos dokumentos netika pieminēts vai definēts koncesijas jēdziens. Kaut gan kā liecina mūsu valsts Centrālās Statistikas pārvaldes apkopotie dati un A/S "Lattelekom" bilances rādītāji, tad jau 1994. gadā A/S Lattelekom izveides rezultātā minētās akciju sabiedrības aktīvu sastāvā iekļāva koncesiju 70 milj. 553 tūkst. Ls vērtībā. Šīs koncesijas sākotnējo vērtību ieguva kā starpību starp Latvijas Valsts kapitāla daļu (51%) šajā uzņēmumā un neto aktīvu vērtību, kurus no iepriekšējā Latvijas Telekomunikācijas

uzņēmuma pārņēma A/S "Lattelekom". Tādā veidā šim uzņēmumam tika nodotas tiesības sniegt telekomunikāciju pakalpojumus Latvijā.

Situācija izmainījās, kad 2000. gada 20. janvārī LR Saeima pieņēma "Koncesiju likumu", kura mērķis ir noteikt koncesiju piešķiršanas kārtību un koncesijas līguma noslēgšanas pamatprincipus Latvijā. Pieņemtais likums sniedz sekojošu koncesijas formulējumu:

- *Koncesija* – pakalpojumu sniegšanas tiesību nodošana vai izņēmuma tiesības izmantot koncesijas resursus, kuri tiek nodoti uz noteiktu laiku, koncedentam (koncesijas devējs – aut.) un koncesionāram (koncesijas ieguvējs – aut.) noslēdzot par to koncesijas līgumu.

Pie tam minētais likums paredz, ka koncesijas resursi ir valsts vai pašvaldību īpašums, kuru nodod lietošanā uz laiku, kas nepārsniedz 30 gadus, Latvijas uzņēmumam (uzņēmēj sabiedrībai) vai ārzemju uzņēmumam, kas uzņēmējdarbības veikšanai Latvijas teritorijā ir reģistrējies LR Uzņēmumu Reģistrā. Koncesijas līgumā paredz tās piešķiršanas nosacījumus, un viens no tiem ir finansiālie noteikumi, kas paredz koncesijas ieguvēja maksājumus valsts vai pašvaldības budžetā par koncesijas piešķiršanu, minimālo ieguldījumu apjomu koncesijas resursos, kā arī nosacījumus samaksas saņemšanai no patērētāja. Koncesijas tiks piešķirtas izsolēs vai konkursa rezultātā. Tas veicinās investīciju piesaisti valsts vai pašvaldību īpašuma objektu rekonstrukcijai un racionālākai izmantošanai.

Viens no galvenajiem koncesijas līgumu objektiem Latvijā varētu būt valsts un pašvaldību autoceļi, tuneļa izbūve zem Daugavas vai jauna tilta celtniecība Rīgā.

Autore konstatē, ka, salīdzinot iepriekš citētās termina *koncesija* definīcijas ar mūsu valstī reglamentēto formulējumu, būtiskas to atšķirības nav vērojamas. Kaut gan pastāv nianse – nav minēts bankas atlīdzības veids, taču pētāmā termina šāda interpretācija nav saistīta ar nemateriālo aktīvu eksistenci.

Pamatojoties uz veikto pētījumu, autore secina, ka Latvijas grāmatvedībā, saskaņā ar noslēgto koncesijas līgumu, koncesija tiek atzīta par nemateriālo aktīvu šo tiesību ieguvēja uzskaites reģistros un to vērtību veido sākotnējā maksājuma apjoms valsts vai pašvaldības budžetā par koncesijas tiesību piešķiršanu, kuru koncesijas līguma laikā tiesību ieguvējs pakāpeniski iekļaus peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Eiropas Savienības valstīs dažkārt jēdzienu *koncesija* arī izmanto, lai raksturotu preču ražotāja un šo preču ekskluzīvā tirgotāja savstarpējās juridiskās attiecības, kas

pamatojas uz koncesijas līgumu. Salīdzinot ar iepriekšējiem definējumiem, jēdzienam koncesija ir atšķirīgs saturs:

- *Koncesija* – līgums noteikta veida preču izplatīšanai konkrētā ģeogrāfiskā teritorijā starp ražotāju jeb koncesijas devēju no vienas puses un ekskluzīvo tirgotāju vai koncesionāru no otras puses. [114]

Kā liecina citētā definīcija, tāda koncesija ir tieši saistīta ar rūpniecisko intelektuālo īpašumu, jo nosaka juridiskās attiecības starp ražotāju un ekskluzīvo tirgotāju par ražotāja intelektuālā īpašuma izmantošanas nosacījumiem.

Tāds koncesijas līgums tiek izmantots gan vietējos, gan starptautiskos tirgos, jo bieži vien preču ražotājs ir pazīstams ar savu produkciju konkrētā jomā, bet tā kā ir sarežģīti plašā teritorijā realizēt savas produkcijas realizāciju patērētājiem un vienlaicīgi arī nodrošināt pēcpirkuma servisu, tad ražotājs savas produkcijas realizāciju organizē izveidojot ekskluzīvo tirgotāju – koncesionāru tīklu.

1.10. tabula

Koncesijas līguma pamatnoteikumi Eiropas Savienības ietvaros [114]

Koncesijas devēja pienākumi:	Koncesionāra pienākumi:
1) piešķirt koncesionāram savas produkcijas firmas zīmi vai preču zīmi bez tiesībām to izmantot pie trešo personu iegādātām precēm;	1) pārdot koncesijas devēja preces ar viņa firmas zīmi vai preču zīmi, kā arī izmantot firmas zīmi vai preču zīmi visos dokumentos un reklāmās, precizējot savu kā ekskluzīvā koncesionāra statusu;
2) nepārdot tieši vai netieši koncesionāra teritorijā un nodot viņam visus pasūtījumus no klientiem šajā zonā;	2) veicināt preču pārdošanu, ievērojot koncesijas devēja priekšrakstus un piekrītot tā kontrolei, kā arī izveidot un uzturēt patstāvīgu preču krājumu apjomu savos veikalos un noliktavās;
3) likt citiem koncesionāru tīkla locekļiem ievērot koncesionāra tiesību ekskluzivitāti;	3) nodrošināt koncesijas devēja preču pēcpirkuma servisu, kā arī izveidot un uzturēt detaļu krājumus savā teritorijā un uzturēt kārtībā, salabot vai pieņemt atpakaļ objektus, kuriem ir garantija;
4) u.c. pienākumi.	4) nepārdot un arī neražot koncesijas līgumā norādītajā teritorijā koncesijas devēja precēm identiskas vai līdzīgas preces;
	5) neizpaust nevienu know-how slepeno elementu, nekādu informāciju vai uzņēmējdarbības noslēpumu, ko viņš uzzinājis iekļaudamies tīklā;
	6) neatkarīgi no līguma laušanas iemesla, sekojošajos 1,5 gados nekādā veidā (tieši vai netieši) nekonkurēt ar koncesijas devēju vai jauno koncesionāru, ražojot, pārdot vai prezentējot identiskas vai līdzīgas preces Eiropas Savienības valstīs;
	7) u.c. pienākumi.

Tabula 1.10. parāda Eiropas Savienības ietvaros dažkārt pieņemtā koncesijas līguma pamatnoteikumus koncesijas devējam un koncesionāram.

Jāatzīmē, ka atbilstoši tāda veida koncesijas līgumam, noteiktā ģeogrāfiskā teritorijā ir tikai viens ekskluzīvais koncesijas devēja preču tirgotājs, no tā izriet, ka vienā ģeogrāfiskā rajonā nepastāv savstarpēja konkurence starp koncesionāriem.

Bez tam koncesionāram ir iespēja norīkot tikai līguma teritorijas apdzīvotajās vietās aģentus, koncesijas devēja produkcijas efektīvākai pārdošanai.

Koncesionārs par ražotāja noteiktām cenām (parasti ar minimālu uzcenojuma īpatsvaru) iegādājas preces un nepieciešamās detaļas pēcpirkuma servisam, tālākā gaitā koncesionārs ir tiesīgs tām noteikt pats savā labā pārdošanas cenu, kas ierobežota ar ražotāja – koncesijas devēja noteiktām kvotām. Bez tam koncesijas līgumā var būt noteikts naudas izteiksmē preču un detaļu apjoms, kas koncesionāram jāiegādājas kāda attiecīga perioda laikā.

Veidojot pēcpirkuma servisu, koncesionārs parasti izveidos speciālas servisa dienesta telpas blakus preču tirdzniecības vietai.

Tātad ES ietvaros koncesijas līgums pēc būtības ir izņēmuma licence (skat. licenču klasifikāciju atkarībā no licenciātam nododamā tiesiskā apjoma apakšnodaļā Licence), kura nodrošina koncesionāram ekskluzīvas tiesības savā reģionā organizēt preču tirdzniecību un to pēcpirkuma servisu.

Līdz ar to rodas jautājums, vai tāda veida koncesijas formu var iekļaut nemateriālo aktīvu sastāvā?

Jautājuma atbilde ir atkarīga no noslēgtā koncesijas līguma satura. Gadījumā, ja koncesijas līgums paredz koncesionāra vienreizēju samaksu koncesijas devējam par tiesībām iekļauties koncesionāru tīklā (jāsaka, ka šāds risinājums nav vispārpieņemts Eiropas Savienības valstīs), tad šī vienreizējā samaksa var tikt kapitalizēta nemateriālo aktīvu sastāvā kā *koncesija*. Turpretī, ja koncesijas līgums paredz tikai no ražotāja iegādājamo preču un detaļu apjomu kādā noteiktā laika periodā un nosaka koncesionāra tiesības fiksētas kvotas ietvaros izveidot preču un detaļu realizācijas cenu, tad šādos apstākļos neveidosies nemateriālais aktīvs.

Izpētot termina koncesija izmantošanu, lai raksturotu preču ražotāja – koncesijas devēja un ekskluzīvā tirgotāja – koncesionāra savstarpējās juridiskās attiecības, rodas terminoloģijas – franšīze un koncesija izmantošanas neskaidrības, jo sākotnēji šķiet, ka abi termini ir identiski pielietojami.

Eksistē sekojošs šo terminu atšķirīgās izmantošanas juridisks skaidrojums:

1) franšīze galvenokārt attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, bet koncesija -- uz preču un pēcpirkuma servisa pārdošanas organizēšanu;

2) franšīzes ņēmējam var arī nepiederēt līgumā noteiktā ģeogrāfiskā rajonā ekskluzīvās pakalpojumu sniegšanas tiesības, turpretī koncesionārs ir vienīgais, kas pārstāv savā reģionā koncesijas devēja preces un to pēcpirkuma servisu. [114]

Bez tam pastāv vēl tāds starptautiski izmantojams termins kā *dīleris*. Literatūras avotos pastāv sekojošas termina *dīleris* definīcijas:

- *Dīleris* (angl. *dealer* – tirgotājs, aģents) – 1. fiziskas personas vai firmas, fondu biržas dalībnieki, kas veic biržas operācijas nevis kā parasti aģenti – starpnieki (brokeri), bet kas darbojas savā vārdā un par saviem līdzekļiem, t.i., kas iegulda lietā savus naudas līdzekļus, kas patstāvīgi veic vērtspapīru pirkšanu – pārdošanu, valūtas, dārgmetālu pirkšanu – pārdošanu; 2. uzņēmējdarbības dalībnieks, fiziska vai juridiska persona, kas iepērk produkciju vairumā un tirgo to mazumtirdzniecībā vai nelielām partijām. Parasti tas ir uzņēmuma – preču ražotāja aģents, kas iekļaujas dīleru tīklā. [106; 80]

- *Dīleris* – 1. fondu biržas loceklis (atsevišķa persona vai firma) un bankas, kas veic vērtspapīru, valūtu, dārgmetālu pirkšanu – pārdošanu savā vārdā un par savu naudu; 2. uzņēmējs, kas tirgo mazumtirdzniecībā ar produkciju, kuru tas iepircis vairumtirdzniecībā. Parasti dīleris ir lielas ražošanas korporācijas aģents un ietilpst šīs korporācijas dīleru tīklā. [95; 134]

Aprakstīto definīciju 1. daļas skaidrojums attiecas uz fondu biržas darbinieku statusu, bet 2. daļas skaidrojums ir tuvs terminu franšīze un koncesija saturam, līdz ar to pastāv jautājums par šo terminu pielietojumu.

Latvijas ekonomikā ar terminu dīleris saprot dažādu preču un to pēcpirkuma servisa pārdošanas organizāciju, kas pamatojas uz noslēgto dīlera līgumu. Kā piemēru varētu minēt Latvijā eksistējošo automobiļu tirdzniecību un tehnisko apkalpi – Firma Domenikss, kas veic Mercedes automobiļu tirdzniecību, līzingu, autoservisu, kā arī SLA FASKO, kas ir Opel oficiālais dīleris Latvijā un veic to tehnisko apkalpi, u.c. uzņēmumi.

Jāatzīmē, ka atkarībā no noslēgtā līguma niansēm termins dīleris var atbilst gan koncesionāra statusam, ja pārdevējam piešķirtas preču ekskluzīvās pārdošanas tiesības, gan arī tai pat laikā franšīzes ņēmēja statusam, ja līgums neparedz ekskluzīvās pakalpojuma sniegšanas tiesības.

Saskaņā ar intelektuālā īpašuma tiesību klasifikāciju, otra tā sadaļa ir autortiesības, kas paredz zinātnes un mākslas oriģināldarbu aizsardzību.

Autortiesības

Ekonomiskajā literatūrā pastāv sekojošas *autortiesību* definīcijas:

- *Autortiesības* – personiskas vai mantiskas tiesības, kas dod autoram pilnas (izsniedz vienkāršu licenci) un izņēmuma tiesības (izsniedz izņēmuma licenci) uz darba izmantošanu bez jebkādiem ierobežojumiem. [38; 16]

- *Autortiesības*. Ekskluzīvas tiesības atveidot mākslas, literāru vai muzikālu darbu, vai atļauja tos atveidot citam. Autortiesības pastāv autora dzīves laikā, tās var pārdot vai mantot. Tās arī attiecas uz filmām un televīziju, un ir viena no intelektuālā īpašuma galvenajām daļām. [70; 91]

Tāpat autortiesības ir juridisko normu kopums, kas nosaka autoru tiesisko stāvokli un regulē attiecības starp autoru un citām fiziskām un juridiskām personām.

Šodien pasaulē pastāv divas Eiropas izcelsmes tiesību sistēmas:

- 1) civiltiesību jeb kontinentālā sistēma (lielākā daļa Eiropas valstu);
- 2) paražu tiesību sistēma (ASV, Kanāda, Lielbritānija, Austrālija u.c. valstis).

Izskaidrojot šo divu sistēmu atšķirību, var teikt, ka viena balstās tikai uz likumiem, bet otra uz tiesu precedentiem un likumiem. [45; 16] Tādēļ ASV savas nacionālās likumdošanas dēļ ilgu laiku neatrada par iespējamu piedalīties Bernes Savienībā.

Kompromiss tika panākts 1952. gadā, kad Ženēvā parakstīja vēl vienu pavisam jaunu autortiesību aizsardzības pasaules konvenciju “Par fonogrammu producentu aizsardzību pret fonogrammu nelikumīgu atkārtotību” (*Convention for the protection of producers of phonograms against unauthorised duplication of their phonograms*). Bez tam 1961. gada 26. oktobrī Romā pieņēma konvenciju “Par izpildītāju, fonogrammu producentu un raidorganizāciju tiesību aizsardzību” (*Convention for the protection of performers, producers of phonograms and broadcasting organizations*).

Katru gadu aizvien vairāk un vairāk notiek šo divu likumdošanas sistēmu dažādu likumu saskaņošana un saplūšana. Lai šī saskaņošana noritētu ar pēc iespējas mazāk starpgadījumiem, starptautiskā praksē pielieto konvencijas un citus juridiska rakstura dokumentus. Eiropas Savienības valstīs šie dokumenti ir Eiropas Savienības direktīvas (EEC), kas ir mēģinājums savienot ar dažādu kompromisu palīdzību šīs divas likumdošanas sistēmas.

Autortiesību jomā no 1991. gada Eiropā ir pieņemtas vairāk nekā 10 dažādas Eiropas Savienības direktīvas. Piemēram, 1991. gada 14. maija Eiropas Savienības

direktīva "Par datoru programmatūras aizsardzību" (91/250/EEC); 1993. gada 29. oktobra Eiropas Savienības direktīva "Par intelektuālā īpašuma aizsardzību" (93/98/EEC).

Kā jau minēts iepriekš, Latvija ar 1995. gada 11. augustu ir atjaunojusi savu līdzdalību autortiesību aizsardzības Bernes Savienībā, un autortiesību aizsardzību kopš 1993. gada 15. maija reglamentēja likums "Par autortiesībām un blakustiesībām". Līdz ar 1998. gada 11. augusta LR Satversmes 81. panta kārtībā pieņemtiem LR Ministru kabineta noteikumiem Nr. 297 "Par autortiesībām un blakustiesībām", par spēku zaudējušu atzina iepriekšminēto likumu. Bez tam Latvija 1997. gadā ir pievienojusies 1952. gada Ženēvas konvencijas "Par fonogrammu producentu aizsardzību pret fonogrammu nelikumīgu atkārtošānu" 1971. gada redakcijai un 1998. gadā ir pievienojusies 1961. gada Romas konvencijai "Par izplatītāju, fonogrammu producentu un raidorganizāciju tiesību aizsardzību".

Pamatojoties uz Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas izstrādāto definīciju, autortiesības attiecināmas uz zinātniskajiem, literārajiem un mākslas oriģināldarbiem; izpildītājmākslinieku darbību, skaņu ierakstiem, radio un televīzijas pārraidēm; kā arī uz visām citām tiesībām, kas attiecas uz intelektuālo darbību zinātnes un mākslas jomās.

Latvijas likumdošanā noteikts, ka autortiesības attiecināmas uz literatūras, zinātnes un mākslas darbiem (literāriem un mākslas darbiem), tai skaitā nepabeigtiem darbiem, neatkarīgi no darba uzdevuma un vērtības, izpaušmes formas un veida. Pie tam datorprogrammas arī tiek attiecinātas uz autortiesību objektiem. [58]

Latvijas likumdošanā minētas arī *blakustiesības*, kuru īpašnieki ir izpildītāji, fonogrammu producenti un ētera raidījumu organizācijas, kā arī organizācijas, kas raida pa vadiem, vai to tiesību pārņēmēji un mantinieki.

Autore konstatē, ka Latvijas likumdošanā reglamentētie autortiesību un blakustiesību aizsardzības objekti saskan ar Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas izveidoto definīciju autortiesību jomā.

Par autortiesību īpašnieku var būt darba autors; darba autora mantinieki; citi autortiesību pārņēmēji, kas tiesības uz darbu īsteno vai nu tieši, vai ar starpnieku, pārstāvju, vai arī ar mantisko tiesību kolektīvā pārvaldījuma organizāciju palīdzību.

Fonogrammu producenti un ētera raidījumu organizācijas, kā arī organizācijas, kas raida pa vadiem, īsteno savas blakustiesības pamatojoties uz autora un izpildītāja līgumā

atrunātām tiesībām, kas paredz fonogrammu vai ēterā pārraidītu, vai pa vadiem fiksētu darbu izmantošanas nosacījumus.

Izpildītāji, fonogrammu producenti un citi blakustiesību īpašnieki var īstenot savas tiesības tieši vai ar pilnvarotu personu un mantisko tiesību kolektīvā pārvaldījuma organizāciju starpniecību.

Tātad mūsu valstī autori un izpildītāji, fonogrammu producenti un citi blakustiesību īpašnieki var aizstāvēt savas mantiskās jeb ekonomiskās tiesības kā katrs atsevišķi, tā arī apvienojoties tiesību aizsardzības kolektīvās pārvaldīšanas organizācijās.

Ja autortiesību un blakustiesību aizsardzību nevar nodrošināt individuālā kārtā vai šāda aizsardzība ir apgrūtināta, tad šo funkciju nodrošina mantisko tiesību kolektīvā pārvaldījuma organizācija. Pilnvaras uz mantisko tiesību kolektīvo pārvaldījumu šī organizācija iegūst no autoriem, izpildītājiem un citiem blakustiesību īpašniekiem, noslēdzot rakstveida vienošanos (līgumu). Bez tam šai organizācijai ir tiesības izsniegt licenci autortiesību un blakustiesību darbu izmantotājiem.

Latvijā ar autortiesību aizsardzību ilgu laiku nodarbojās 2 autortiesību aizsardzības aģentūras: Latvijas Autortiesību aģentūra (LAA), kas dibināta 1993. gadā un Autortiesību un komunicēšanās konsultāciju aģentūra (AKKA), kas dibināta 1992. gadā. Patreiz abas organizācijas ir apvienojušās ar nosaukumu Latvijas Autortiesību aģentūra (AKKA/LAA). Atsevišķos gadījumos autortiesību aizsardzības darbu veic arī advokatūras.

Autors vai viņa tiesību pārņēmējs savas tiesības uz darbu var apliecināt ar autortiesību aizsardzības zīmi, kas sastāv no 3 elementiem: zīmes ©; autortiesību īpašnieka vārda (nosaukuma); darba pirmpublicējuma gada.

Autortiesības neaizsargā likumdošanas un administratīvā rakstura dokumentus un tiesu lēmumus, kā arī šo tekstu oficiālos tulkojumus; valsts apstiprinātos un oficiāli atzītos simbolus un zīmes (karogi, ģerboņi, ordeņi, naudas zīmes); vienkāršu informāciju par dienas jaunumiem, dažādus faktus un notikumus presē, radio vai televīzijas raidījumos vai citos informācijas līdzekļos; kā arī programmēšanas valodas algoritmus un ar programmām nesaistītus algoritmus, kas izmantoti datorprogrammu radīšanai.

Kā izriet no autortiesību definīcijas, tās iedalāmas 2 pamattiesību institūtos – *personiskās jeb morālās tiesības* un *mantiskās jeb ekonomiskās tiesības*.

Tātad darba autoram neatkarīgi no viņa mantiskajām jeb ekonomiskajām tiesībām pastāv neatsavināmas *personiskās jeb morālās tiesības*, pie kurām pieskaitāmas: tiesības uz autorību; darba publicēšanas laika, vietas un veida noteikšana; darba izmantošanas

pārtraukšana; autora vārda pienācīga izmantošana; darba neaizskaramība, t.i., izmantot tiesības atļaut vai aizliegt grozījumus un papildinājumus darbā; darbības, kas vērstas pret prettiesisku daba izmantošanu. [58]

Sīkāk neiztirzājot iepriekš minētās personiskās tiesības, jāuzsver, ka neviena no minētajām tiesībām autora dzīves laikā nevar pāriet citām personām. Autora personiskās tiesības, izņemot tiesības uz autorību, tiesības uz autora vārdu un tiesības uz darba neaizskaramību, pāriet mantojumā. Pie tam autora personiskās tiesības ir autora – fiziskas personas neatsavināmas tiesības, tās nevar pāriet juridisku personu rīcībā. Viens no spilgtākajiem piemēriem, kas raksturo autora personisko tiesību pārkāpumu, varētu būt dažādu izpildītāju dziesmu pārveidošana, kas ierakstītas kasetēs un kompaktdiskos. Ja pārveidotāji saņēmuši dziesmu autoru atļaujas par pārveidošanu, tad visi jautājumi personisko tiesību jomā ir atrisināti, bet, ja tā nav, tad noticis šo tiesību pārkāpums.

Autora *mantiskās* jeb *ekonomiskās tiesības* ir salīdzinoši sarežģītāks tiesību institūts par personiskām tiesībām.

Mantiskās tiesības uz darba izmantošanu nozīmē autora tiesības īstenot pašam vai atļaut īstenot kādam citam sekojošas darbības attiecībā uz savu darbu: atveidot darbu; iznomāt vai publiski aizdot darba oriģinālu vai kopiju; importēt darba kopijas; nodot darba oriģinālu vai kopijas publiskai skatei, ar vai bez tiesībām tieši tos izmantot; darbu publiski izpildīt; izziņot darbu, raidot to ēterā un pa vadiem vai citā analogiskā veidā; tulkot darbu; pārveidot darbu visdažādākā veidā. [58]

Visas nosauktās autora mantiskās tiesības ir mantojamas. Pie tam tikai mantiskās tiesības var pāriet juridisko personu rīcībā. Ja autors, pildot darba devēja uzdevumu, ir radījis darbu, pirmais šī darba personisko un mantisko tiesību īpašnieks ir pats autors. Šādā gadījumā autora mantiskās tiesības atbilstoši darba līgumam var būt nodotas darba devējam. Minētajam noteikumam pastāv viens izņēmums – ja šādā veidā darbinieks ir izstrādājis datorprogrammu, tad radītās datorprogrammas autora mantiskās tiesības pieder darba devējam, ja vien darba līgumā nav noteikts citādi.

Latvijas likumdošanā līdz 1998. gadam bija reglamentēts, ka autortiesības mūsu valstī ir spēkā visu autora dzīves laiku un 50 gadus pēc viņa nāves, bet, ja darbu ir radījis līdzautoru kolektīvs, tad – spēkā visu līdzautoru dzīves laikā un 50 gadus pēc pēdējā, pārējos līdzautorus pārdzīvojušā, autora nāves. Kopš 1998. gada 11. augusta, kad pieņēma LR Ministru kabineta noteikums Nr. 297 “Par autortiesībām un blakustiesībām”, mūsu valstī, izņemot atsevišķus gadījumus, autortiesību termiņš ir pagarināts – tās spēkā autora dzīves laikā un 70 gadus pēc viņa nāves.

ASV autortiesības izsniedz ASV Patentu birojs autoram (īpašniekam) uz literatūras, mākslas, muzikāliem darbiem u.tml. darbiem, kā arī uz programmatūru. ASV darbiem, kas radīti pirms 1977. gada 31. decembra, autortiesību aizsardzība nodrošināta uz 28 gadiem un atļauta to atjaunošana uz periodu, kas nepārsniedz 47 gadus. Bet autortiesībām, kas iegūtas pēc šī datuma, aizsardzību nodrošina darba radītāja dzīves laikā un vēl 50 gadus pēc viņa nāves. Bez tam, noformējot atbilstošu licences līgumu, autora mantiskās tiesības var būt nodotas vai pārdotas gan fiziskai, gan arī juridiskai personai. [107; 169]

ES Direktīva, kas attiecas uz autortiesību termiņu, paredz, ka autortiesības ir izmantojamas visu autoru dzīves laiku un 70 gadus pēc viņa nāves.

Veikto pētījumu rezultātā autore konstatē, ka autortiesību aizsardzības priekšmeti aptver plaša mēroga darbus – zinātnes, literatūras, mūzikas un vizuālās mākslas darbus, kas izpaužas jebkādā materializētā formā, tajā skaitā arī datoru programmas.

Jebkuram darba autoram pieder neatsavināmas personiskās tiesības un arī mantiskās tiesības, t.i., izņēmuma tiesības: pirmkārt, izmantot savu darbu jebkādā veidā, otrkārt, saņemt atlīdzību par atļauju izmantot darbu, treškārt, saņemt atlīdzību par darba izmantošanu. Juridiskās personas var iegūt tikai autora mantiskās tiesības.

Veiktais pētījums liecina, ka juridiskās personas rīcībā tiesības uz autora darba izmantošanu, t.i., autora mantiskās tiesības iespējams saņemt, noslēdzot līgumus: darba līgumu, pasūtījuma līgumu, licences līgumu.

Darba līgumā, pasūtījuma līgumā paredzēts, ka fiziska persona – potenciālais darba autors darba devēja uzdevumā apņemas radīt darbu, piemēram, uzrakstīt grāmatas manuskriptu, iztulkot kādu daiļdarbu, izveidot datoru programmu u.tml.. Pie tam pirmais šī darba personisko un mantisko tiesību īpašnieks ir pats autors. Tomēr, saskaņā ar darba līguma noteikumiem, potenciālais autors ir uzņēmuma darbinieks un viņa mantiskās tiesības var būt nodotas darba devējam. Jāatzīmē, ka, ja vien darba līgumā nav noteikts citādi, darba devējam tiek nodotas darbinieka – autora izveidotās datoru programmas mantiskās tiesības. Līdzīga situācija eksistē, kad darba devējs slēdz pasūtījuma līgumu ar potenciālo autoru, kurš ir konkrēta pasūtījuma izpildītājs nevis uzņēmuma darbinieks. Arī šajā gadījumā pasūtījuma līgumā galvenokārt būs paredzēts noteikums, ka autora mantiskās tiesības tiek nodotas juridiskās personas rīcībā.

Tādā veidā, pamatojoties uz darba līguma vai pasūtījuma līguma noteikumiem, autora mantisko tiesību pārņēmēja – uzņēmuma, uzņēmējsabiedrības grāmatvedības

reģistros autortiesību objekti jāatzīst nemateriālo aktīvu sastāvā ar atbilstošo nosaukumu. Pie tam uz autortiesību objekta jāizvieto autortiesību aizsardzības zīme. Piemēram, SIA “Jānis Roze” pieder Brazīlijas rakstnieka P. Koelju darba “Alķīmiķis” publicēšanas tiesības 1998. gadā, un izdevuma sākumā ir dotas norādes uz SIA “Jānis Roze” autortiesībām to publicēt: ©, “Jānis Roze” SIA, 1998. Bez tam arī sniegta informācija par darba autora autortiesībām: ©, 1988 by Paulo Coelho, un darba tulkojuma un noformējuma autortiesībām: © Edvīns Raups, tulkojums latviešu valodā, 1998; © Uldis Sosnovskis, mākslinieciskais noformējums, 1998.

Gadījumos, kad autora darbs nav saistīts ne ar darba līguma vai pasūtījuma līguma noteikumu izpildi, tad autoram nepastāv varbūtējas saistības par darba mantisko tiesību nodošanu kādai juridiskai personai, un šī darba pirmais personisko un mantisko tiesību īpašnieks ir pats autors. Lai juridiska persona iegūtu tiesības uz tāda darba izmantošanu, tad katram darba izmantošanas veidam un katrai darba izmantošanas reizei nepieciešama autora vai viņa mantinieka, vai cita autora mantisko tiesību pārņēmēja atļauja – licences līgums. Tiesību saņēmēja grāmatvedības reģistros tās jāatzīst nemateriālo aktīvu sastāvā kā atbilstoša nosaukuma licence, piemēram, “datoru programmas “X” licence”, “grāmatas “Y” ekranizācijas licence” u.tml..

Juridisko personu rīcībā esošo autortiesību priekšmetu vērtība tiks pakāpeniski norakstīta uz saimnieciskās darbības izmaksām atbilstošā līguma darbības laikā vai autortiesību priekšmeta lietderīgās izmantošanas laikā.

Visi autortiesību aizsardzības priekšmeti netiks detalizētāk apskatīti, bet tā kā Apvienotās Karalistes Anglijas un Velsas sertificēto grāmatvežu institūta publikācijā “1992. – 1993. gadu Finanšu Pārskati” datoru programmatūras izmaksas, kas izstrādātas iekšējām vajadzībām, ir atsevišķi izdalītas un datoru programmatūra šodien nepārtraukti integrējas praktiski visās uzņēmumu sfērās un kļuvusi par neaizstājamu uzņēmumu vadības līdzekli, tad šo nemateriālo aktīvu veidu nepieciešams apskatīt sīkāk.

Kā arī jāatzīmē, ka nemateriālo aktīvu sastāvā ietilpst līdz šim bieži pieminētais to veids – licence, kas veido vienu no juridiskiem pamatiem autortiesību, rūpnieciskā īpašuma tiesību un citu tiesību izmantošanas nodošanai citām fiziskām vai juridiskām personām, tāpēc darbā nepieciešams detalizētāk parādīt tā rašanās iespējas.

Programmatūra. Termins programmatūra ir tieši saistīts ar tādiem jēdzieniem kā dators un datorprogramma. Ekonomiskajā literatūrā atrodami šādi minēto jēdzienu skaidrojumi:

- *Dators* – elektroniska vai cita tamlīdzīga informācijas apstrādes un glabāšanas ierīce.
- *Datorprogramma* – vārdos, kodos, shēmās vai kādā citā formā izteikts, informācijas nesējā ierakstīts instrukciju kopums, ko dators spēj nolasīt un kas datoru aktivizē kādai noteiktai darbībai vai kāda noteikta uzdevuma veikšanai vai rezultāta sasniegšanai.
- Ar *programmatūru* (*software* – angļu val.) saprot programmu kopumu, kas nodrošina datu apstrādes sistēmas darbību un šīs sistēmas lietotāju apkalpošanu. [86, 61]

Programmatūru ražošana sevī ietver datorprogrammu radīšanu un izplatīšanu. Lai radītu datorprogrammu, nepieciešamas gan attiecīgas intelektuālas spējas, gan praktiskās iemaņas darbā ar datoru. Tieši tādēļ programmatūras radīšana ir intelektuāls darbs, ko aizsargā autortiesības un tās radīšana ir līdzīga literāra darba radīšanai.

Tādejādi datorprogramma ir fiziskas vai juridiskas personas intelektuālais īpašums. Tomēr jāņem vērā īpašie nosacījumi autortiesību ievērošanā, attiecībā uz darbu, kas radīts, pildot darba devēja uzdevumu.

Atbilstoši Latvijas autortiesību aizsardzības reglamentējošiem noteikumiem, ja datorprogrammu ir izstrādājis darbinieks, pildot darba uzdevumu, tad visas šādā veidā radītās datorprogrammas mantiskās tiesības pieder darba devējam, ja vien darba līgumā starp darba devēju un darbinieku nav noteikts citādi. Bet radītās datorprogrammas personiskās tiesības ir autora neatsavināmas tiesības. [58]

Gadījumos, kad datorprogrammas autors nav saistīts ar darba līguma noteikumu izpildi, tad radītā darba izmantošanas tiesības citai fiziskai vai juridiskai personai autors nodod, noformējot licences līgumu, kura tiek izsniegta noteiktai programmatūras produkcijai un paredz tās atkārtošā un izmantošanas kārtību.

Programmatūras īpašnieka licence ir atrodama programmatūras produkcijas paketē vai tās esamība atrodama datora ekrānā ik reizi, kad programma tiek izmantota.

Programmatūras produkcijas cenā tiek iekļauta arī maksa par programmatūras īpašnieka licenci, tādēļ programmatūras lietotājs ir tiesīgs izmantot to tikai saskaņā ar programmatūras īpašnieka licences līguma noteikumiem.

Tātad autortiesību likumdošana un programmatūras īpašnieka licences līgums regulē programmatūras izmantošanas nosacījumus.

Licence. Vārds *licence* ir cēlies no itāļu valodas un nozīmē atļauju. Šis vārds pazīstams daudzās nozarēs un pamatā iespējams izdalīt divas licences izmantošanas sfēras: pirmkārt, tās kalpo par vienu no juridiskiem pamatiem rūpnieciskā intelektuālā īpašuma un autortiesību pārņemšanai un izmantošanai; otrkārt, tās pārstāv valsts un tās institūciju vai profesionālo organizāciju izsniegtās atļaujas.

Literatūrā sastopami sekojoši termina *licence* skaidrojumi:

- *Licence* – atļauja izmantot attiecīgo darbu tādā veidā un saskaņā ar tiem nosacījumiem, kas norādīti licencē. Ir vienkārša licence, izņēmuma licence un vispārēja licence. [58]

- *Licence* – atļauja citam uzņēmumam par maksu izmantot patentu vai firmas zīmi. Šī ir ieguvuma metode (*a method of profiting*), kas līdzīga patentam, bet bez nepieciešamajām investīcijām savu jauninājuma ideju izstrādē. [70; 270]

No licences definīcijām izriet, ka literatūrā galvenokārt pievērsta uzmanība pirmajam licences izmantošanas veidam – intelektuālā īpašuma objektu izmantošanas tiesību nodošanas juridiskais pamats citām fiziskām vai juridiskām personām. To veic uz īpaša licenču līguma pamata.

- *Licenču līgums* – vienošanās starp licences devēju (licenciāru) un licences saņēmēju (licenciātu) pret atlīdzību par tiesību piešķiršanu izmantot kādu rūpnieciskā īpašuma vai autortiesību priekšmetu.

Intelektuālā īpašuma objektu licenču klasifikācijā ir trīs galvenie iedalījuma pamatprincipi. Pirmais no tiem – pēc tiesiskās aizsardzības:

- 1) patenta licence;
- 2) bezpatenta licence.

Patenta licence – licence, kuras pamatā ir patents uz izgudrojumu, uz dizainparaugu vai apliecība uz preču zīmi. Bezpatenta licence – licence, kuras pamatā nav augstāk minētie aizsardzības dokumenti, bet kura satur ražošanai lietderīgas ziņas jeb tā sauktos ražošanas noslēpumus – zinātību (know-how).

Licences daļa arī atkarībā no intelektuālā īpašuma objektu veida, uz kuru tā attiecas:

- 1) licences uz rūpnieciskā intelektuālā īpašuma objektiem (izgudrojumi, dizainparaugi, preču zīmes un citas privilēģijas pēc franšīzes līguma, zinātības (know-how) līguma u.c.);

2) licences uz autortiesību aizsardzības priekšmetiem (datoru programmas, grāmatu izdošana u.c.).

Visbiežāk sastopamas jaukta tipa licences, t.i., daļa no tehniskā objekta ir aizsargāta ar patentiem, bet daļa tiek realizēta kā ražošanas noslēpums, un šajā objektā ir gan izgudrojumi, gan dizainparaugi, gan preču zīmes.

Trešais dalījuma veids ir atkarībā no licenciātam nododamā tiesiskā apjoma:

1) vienkāršas licences jeb saskaņā ar ES lietoto terminoloģiju arī franšīzes licence (skat. 1.9. tabulu);

2) izņēmuma (ekskluzīvās, monopola) licences, jeb saskaņā ar ES lietoto terminoloģiju – koncesijas licence (skat. 1.10. tabulu).

Saskaņā ar vienkāršas licences līgumu licenciārs atļauj pircējam – licenciātam izmantot licences priekšmetu, tai pašā laikā saglabā tiesības to izmantot pašam kā arī pārdot vēl kādai personai. Autore uzskata, ka vienkāršā licence rada iespēju licenciātam piekļūt jaunajai tehnoloģijai, taču nenovērš konkurenci, bet to ievērojami samazina. Šī iemesla dēļ vienkāršās licences ir lētākas.

Saskaņā ar izņēmuma licences noteikumiem, licenciārs nodod licenciātam tiesības izmantot licences priekšmetu, bet paša licences izmantošanas tiesības var būt ierobežotas laikā un teritorijā. Piemēram, ja patents darbojas no 1995. gada līdz 2015. gadam, tad licenciārs var atļaut izmantot licences priekšmetu 5 gadus pirmajam pircējam, 5 gadus otrajam pircējam un pēdējos 10 gadus izmantot to pats. Šāda situācija rodas, ja licenciārs nav gatavs pats organizēt ražošanu. Iespējams arī teritoriāls ierobežojums, piemēram, ja izgudrojums nopatentēts Latvijā, Lietuvā un Igaunijā, tad licenciātam A var atļaut izmantot licences priekšmetu Lietuvā, licenciātam B – Igaunijā, bet pašam izmantot to Latvijā.

Ir pazīstams arī pakārtots izņēmuma licences veids – sublicence. Tas nozīmē, ka izņēmuma licences īpašnieks var iegūtās tiesības pārdot tālāk gan ar izņēmuma, gan vienkāršās licences nosacījumiem. Parasti izņēmuma licences gadījumā pirmais licenciārs atrunā šādas sublicences dažus nosacījumus, galvenokārt peļņas sadalījumu, ko gūst sublicenciāts un no viņa licenciāts.

Maz izplatīts, tomēr iespējams licences veids ir arī pilnā licence (*assignment*). Tiesības uz licences objektu tiek atdotas pilnībā pircējam. Pārdevējs nav vairs patenta nominālais īpašnieks, atšķirtībā no iepriekš minētajiem gadījumiem, kur licenciārs ir patenta nominālīpašnieks un nes zināmu atbildību par tiem, piemēram, patenta apstrīdēšanas gadījumā.

Kā jau minēts iepriekš, otrs termina licence piemērošanas veids – valsts un tās institūciju izsniegtās licences vai profesionālo organizāciju izsniegtie sertifikāti (licences), kuras atļauj darboties kādā atsevišķā uzņēmējdarbības veidā vai attiecīgajā profesionālajā sfērā.

Saskaņā ar LR likuma “Par uzņēmējdarbību” 32. pantu, kurš nosaka uzņēmējdarbības ierobežojumus, kuru realizācija notiek ar speciālas atļaujas (licences) vai profesionālās kvalifikācijas sertifikāta izsniegšanu, licences vai sertifikātus izsniedz atbilstoši Ministru kabineta vai tā pilnvaroto institūciju, pašvaldību, profesionālo apvienību un Latvijas Bankas noteiktai kārtībai. Kā piemēru var minēt licenci medikamentu izgatavošanai un realizācijai, alkohola un tabakas izstrādājumu tirdzniecības licenci u.c..

Jāsaka, ka abu veidu licences (viens no juridiskiem pamatiem rūpnieciskā īpašuma un autortiesību izmantošanas nodošanai; valsts un tās institūciju izsniegtās atļaujas) var būt saņemtas uz noteiktu laika periodu, nenoteiktu laika periodu vai pastāvīgā lietošanā. Autore uzskata, ka no licences darbības perioda ir atkarīga tās norakstīšanas kārtība grāmatvedībā: ja licence saņemta uz nenoteiktu laiku vai patstāvīgā lietošanā, tad tās vērtību pakāpeniski iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā atbilstoši licences objekta lietderīgās izmantošanas laikam, turpretī, ja licence saņemta uz noteiktu laika periodu, tad šajā periodā licences vērtību pakāpeniski noraksta uz saimnieciskās darbības izmaksām. Detalizētāk intelektuālā īpašuma uzskaitē analizēta darba nodaļā 2.3.2. Intelektuālā īpašuma uzskaites problēmas.

Rezumējot pētījumu par intelektuālā īpašuma dažādo objektu ekonomisko būtību un to reģistrāciju grāmatvedības dokumentos, autore secina, ka intelektuālā īpašuma izmantošanas tiesības uzņēmumos tiek iegūtas atbilstoši licences līgumu noteikumiem starp tiesību īpašnieku un uzņēmumu. Līdz ar to uzņēmumu grāmatvedības reģistros tiek atzītas dažādas licences: izgudrojuma licence, jauktā patenta un zinātības (know-how) licence, preču zīmes licence vai franšīzes licence, datoru programmas licence u.tml.. Vienīgi tāda saimnieciskā darījuma rezultātā, kad intelektuālā īpašuma īpašnieks pārdod savas tiesības uz atbilstošajiem objektiem, pamatojoties uz pirkšanas – pārdošanas līguma nosacījumiem vai arī izpildot pasūtījuma līguma vai darba līguma noteikumus, uzņēmuma nemateriālo aktīvu sastāvā tiek iekļauti uzskaites objekti “patents”, “preču zīme”, datorprogramma u.c. intelektuālā īpašuma objekti. Pie tam, attiecībā uz autortiesību pārdošanu, uzņēmumam var būt pārdotas tikai autora mantiskās tiesības, proti, tiesības izmantot autora darbu, jo autora personiskās tiesības ir neatsavināmas. Latvijas grāmatvedības bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā paredzēts postenis “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”.

kurā parāda koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību atlikušo vērtību uzņēmumā uz bilances sastādīšanas datumu. Taču saskaņā ar pastāvošo grāmatvedības praksi šajā postenī neatzīst uzņēmumā izstrādātos un LR Patentu valdē reģistrētos patentus un preču zīmes un arī radītās datorprogrammas. Tāda prakse izskaidrojama ar to, ka dominē uzskats, ka šo nemateriālo objektu izveides izmaksas iekļautas uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksās.

Autore iebilst pret eksistējošo grāmatvedības praksi, jo tādā veidā grāmatvedības bilancē netiek sniegta informācija par uzņēmumā radītiem nemateriāliem aktīviem (patentiem, preču zīmēm, datorprogrammām), kas spēj nodrošināt uzņēmumam ekonomiskos labumus nākotnē.

Nākamais grāmatvedības objekts vispārējā nemateriālo aktīvu bilances posteņu klasifikācijā ir minēts specifisks aktīvs – uzņēmuma nemateriālā vērtība.

1.3.3. Uzņēmuma nemateriālā vērtība

Uzņēmuma nemateriālā vērtība jeb literatūrā lieto arī terminus goodwill, uzņēmuma reputācija vai labā slava ir viens no sarežģītākajiem un pretrunīgākajiem nemateriāliem aktīviem. Nemateriālo aktīvu sastāvā uzņēmuma nemateriālā vērtība iekļauta gan Apvienotajā Karalistē, gan ASV, gan Starptautiskajos grāmatvedības standartos, gan ES 4. Direktīvā, gan arī Baltijas valstīs. Starptautiskā mērogā pieņemtā jēdziena *goodwill* vietā Latvijā un Lietuvā, atbilstoši šo valstu valodai, attiecīgi izmanto terminus *uzņēmuma nemateriālā vērtība* un *prestīžs*.

Ekonomiskajā literatūrā pastāv sekojošas uzņēmuma nemateriālās vērtības definīcijas:

- *Goodwill* – uzņēmumu aktīvs, kuru nav iespējams izmērīt materiāli, piemēram, reputācija, tehniskā kompetence, sakari, mārketinga metodes u.c.. [106; 66]
- *Goodwill* – nemateriāls aktīvs, kuru uzskaita tikai uzņēmumu pirkšanas – pārdošanas gadījumā; uzņēmuma iegādes vērtības pārsniegums pār iegādātā uzņēmuma neto aktīvu patieso vērtību; cena, kas samaksāta par iegādātā uzņēmuma reputāciju, tā sakariem, labvēlīgu atrašanās vietu. [95; 115]
- *Goodwill*.nemateriāls aktīvs, kas parasti reprezentē uzņēmuma vērtības pārsniegumu par tam piederošo materiālo aktīvu vērtību. Goodwill lielā mērā ir attiecināms uz faktu, ka peļņas apjoms, kuru paredzēts iegūt no iegādātiem neto aktīviem, pārsniegs

vidējo peļņas līmeni uzņēmumā. Goodwill ir uzskaitāms aktīvs, kad uzņēmējdarbība tiek pārdota un dažreiz to ar tādu pašu nosaukumu parāda bilancē. [79; 350]

Krievijas zinātniece O. V. Solovjova uzņēmuma nemateriālo vērtību ir sekojoši definējusi:

Goodwill – priekšrocība, kuru saņem pircējs, kad pērk jau esošu un darbojošos uzņēmumu, salīdzinot ar jauna, patstāvīga uzņēmuma izveidi. Šīs priekšrocības var būt saistītas ar pastāvīgas klientūras esamību, izdevīgu ģeogrāfisko izvietojumu, augsti kvalificētu vadības komandu, labi organizētu realizācijas sistēmu, slepenu tehnoloģiju, nodokļu atvieglojumiem, labvēlīgiem kredītapstākļiem u.tml.. Tādā veidā goodwill avots – visi pozitīvie faktori, kas piemīt dotajam konkrētajam uzņēmumam, goodwill nevar būt atdalīts no uzņēmuma. [107; 171]

Precīzāko uzņēmuma nemateriālās vērtības skaidrojumu sniedz SGS Nr.22 “Biznesa kombinācijas”:

- Jebkuru iegādes izmaksu summas pārsniegumu pār uzņēmuma – ieguvēja daļu no iegūto identificējamo aktīvu un pasīvu patiesās vērtības apmaiņas darījuma datumā, ir jāatspoguļo kā goodwill un jāatzīst kā aktīvs. [37; 444]

Atbilstoši starptautiskajiem grāmatvedības standartiem aktīvi un pasīvi tiek atzīti par identificējamem jeb tos var atzīt atsevišķi no citiem uzņēmuma aktīviem, ja tie atbilst sekojošiem kritērijiem:

1) iespējams, ka uzņēmumam – ieguvējam no šo elementu izmantošanas nākotnē sagaidāms ekonomisko labumu pieplūdums (attiecībā uz aktīviem) vai ekonomisko labumu samazinājums (attiecībā uz saistībām); un

2) eksistē šo izmaksu (attiecībā uz saistībām) un patiesās vērtības (attiecībā uz aktīviem) ticams novērtējums. [37; 439]

Šveices zinātnieki uzņēmuma nemateriālo vērtību raksturo sekojoši:

1) goodwill pārstāv sagaidāmās peļņas pārsnieguma patreizējo vērtību; viedokļa pamatojums – kad samaksātā cena par iegādāto uzņēmumu pārsniedz iegūto identificējamo neto aktīvu patieso vērtību, tad uzņēmums – pircējs paredz no iegūtiem aktīviem saņemt lielāku peļņu salīdzinot ar eksistējošo vidējo peļņas līmeni uzņēmumā;

2) goodwill pārstāv dažādus aktīvus, kurus nav iespējams materializēt naudas izteiksmē grāmatvedības bilancē un šie aktīvi var būt dažāda veida, atkarībā no uzņēmuma darbības specifikas. [73]

Turpretī Amerikas zinātnieki uzskata, ka pēc būtības uzņēmuma nemateriālā vērtība pārstāv pārpalikuma vērtību starp iegādes izmaksām un iegūto neto aktīvu patieso vērtību. [109]

SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas” iegādes rezultātā iegūtās nemateriālās vērtības ekonomiskā būtība raksturota kā uzņēmuma – ieguvēja maksājums, kas izdarīts, lai iegūtu ekonomisko labumu pieplūdumu nākotnē. Ekonomiskie labumi varētu rasties savstarpējas mijiedarbības rezultātā starp iegūtajiem identificējamajiem aktīviem vai starp tiem aktīviem, kuri, aplūkojot tos atsevišķi, neatbilst identificējamo elementu nepieciešamiem atzīšanas kritērijiem, lai tos uzrādītu finanšu pārskata aktīva posteņos, bet par kuriem, izdarot iegādi, uzņēmums – ieguvējs ir gatavs maksāt.

ES 4. Direktīvā noteikts, ka uzņēmuma nemateriālo vērtību jāiekļauj nemateriālo aktīvu sastāvā, bet tikai tādā apjomā, kādā to ieguva par atlīdzību (*valuable consideration*).

Latvijas Republikas grāmatvedībā par uzņēmuma nemateriālo vērtību uzskata starpību starp uzņēmuma iegādes izmaksām un iegūtā uzņēmuma līdzekļu vērtību, no kuras atskaitītas ieguvēja uzņēmuma pārņemtās saistības. Šo starpību parāda ieguvēja uzņēmuma bilances aktīvā attiecīgi nosauktā postenī. [60]

Jāatzīmē, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība grāmatvedības bilancē var parādīties sekojošos gadījumos:

- 1) paplašinot uzņēmumu dalībnieku skaitu, iestājas jauns dalībnieks, kurš savu līdzdalības daļu sedz ar viņam piederošu, jau darbojošos uzņēmumu;
- 2) uzņēmuma pirkšanas – pārdošanas gadījumā;
- 3) koncerna pārskata sastādīšanas gadījumā.

Koncerna gada pārskata sastādīšanai noteiktā secībā veic koncerna mātes uzņēmuma un koncerna meitas uzņēmumu uzskaites objektu konsolidāciju. Šis jautājums ir plašs, un tas saistīts ar specifiskām konsolidācijas procedūrām, kā arī to nosaka atsevišķi, speciāli grāmatvedību reglamentējošie dokumenti. Līdz ar to darbā koncerna pārskata sastādīšanas rezultātā aprēķinātā nemateriālā vērtība netiek apskatīta.

Citētajās definīcijās galvenokārt dominē viedoklis, ka pēc būtības nemateriālā vērtība pārstāv tādus uzņēmuma aktīvus, kurus nav iespējams materializēt naudas izteiksmē bilancē. Tikai Oksfordas Universitātes zinātnieki sniedz viedokli, ka šis aktīvs pārstāv sagaidāmās peļņas patreizējo vērtību. Bet ASV zinātnieku viedoklis citētajās definīcijās nav pārstāvēts.

Attiecībā par viedokli, ka nemateriālā vērtība pārstāv dažādus aktīvus, kurus nav iespējams materializēt naudas izteiksmē grāmatvedības bilancē, literatūrā visbiežāk kā šo aktīvu piemērus min – izdevīgus biznesa kontaktus, saliedētas attiecības starp darbiniekiem un augstu uzņēmuma reputāciju. Un šos apstākļus rada uzņēmuma veiksmīga atrašanās vieta, monopola privilēģijas, vadības augsta kvalifikācija un citi faktori. Bet kā atzīst Amerikas speciālisti vairums no nosauktajām uzņēmuma priekšrocībām ir saistītas ar konkrētiem aktīviem, t.sk., arī ar nemateriāliem aktīviem, piemēram, veiksmīga atrašanās vieta nozīmē augstāku zemes un ēku vērtību vai augstāku zemes un ēku, telpu nomas maksu salīdzinot ar citā ģeogrāfiskā vietā esošu analogisku zemi vai ēku. [109]

Literatūrā apskatīts arī pretējs variants – kad uzņēmuma iegādes izmaksu kopsumma ir mazāka par iegūto identificējamo aktīvu un pasīvu patieso vērtību darījuma dienā, tādā gadījumā veidojas uzņēmuma negatīvā nemateriālā vērtība, kuru starptautiskā mērogā sauc par badwill.

Rodas jautājums – vai uzņēmuma nemateriālā vērtība var būt negatīva?

Amerikas zinātnieki atzīst, ka negatīvā nemateriālā vērtība pēc savas būtības ir pozitīvās nemateriālās vērtības spoguļattēls un neatkarīgi no tā, kādu pozitīvās vērtības ekonomiskās būtības viedokli pieņem, tomēr saprast tā negatīvo vērtību ir sarežģīti. Jo iznāk, ka uzņēmuma novērtējums ir zemāks par tā aktīvu patieso vērtību, un tādā gadījumā uzņēmuma īpašniekiem izdevīgāk pārdot savus aktīvus atsevišķi, nevis pārdot savu uzņēmumu kopumā. Turpretī Apvienotās Karalistes speciālisti uzskata, ka negatīvā nemateriālā vērtība raksturo izdevīgu pirkumu, kurš kļūst iespējams vai nu “piespiedu” pārdošanas rezultātā, vai tirgošanās prasmes rezultātā, vai arī tādus gadījumos, kad uzņēmuma neveiksmīgas darbības pamatā ir vadības komandas kļūdas. [109]

Jāsaka, ka augstāk apskatītajās uzņēmuma nemateriālās vērtības definīcijās un dažādajos viedokļos par to ekonomisko būtību nav pievērsta uzmanība būtiskai niansei – gan pozitīvā nemateriālā vērtība, gan arī negatīvā nemateriālā vērtība eksistē uzņēmumā visu tā darbības laiku, un, ja vien uzņēmums no tā dibināšanas brīža nav ne reizi pārdots, tad tā nemateriālā vērtība, kas izveidojusies pakāpeniski sākot jau ar uzņēmuma dibināšanas brīdi, grāmatvedībā kā atsevišķs postenis netiek atspoguļots.

Tātad var teikt, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība eksistē pašā uzņēmumā un tā pozitīvā vai negatīvā vērtība ir atkarīga no uzņēmuma darbības un gadījumos, kad šo uzņēmumu pērk cits uzņēmums, tad uzņēmuma – pircēja bilancē šo vērtību nosaka aprēķinu rezultātā, bet tā nerodas no jauna.

Attiecībā uz pašā uzņēmumā eksistējošo nemateriālo vērtību Starptautiskos grāmatvedības standartos paredzēta vienota pieeja, ka šo vērtību nav jāatzīst par aktīvu un tā rašanās izdevumus tāpat kā citu neidentificējamo nemateriālo elementu izdevumus jāatzīst par izmaksām rašanās momentā.

Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) pieļauj iespēju, ka pašā uzņēmumā esošo nemateriālo vērtību atzīst bilancē kā starpību starp uzņēmuma tirgus vērtību un šī uzņēmuma neto aktīvu vērtību, tādējādi pateicoties bilances postenim, kas parāda izveidojošos starpību, uzņēmuma neto aktīvu vērtība paaugstinās līdz tirgus vērtībai. Taču zinātnieki arī vienlaicīgi atzīst, ka ar šo operāciju neko neiegūst, jo pašā uzņēmumā esošā nemateriālā vērtība pēc tā ekonomiskās būtības reprezentē atsevišķas priekšrocības, kuras nav iespējams identificēt. Tāpēc “bezpirkuma” ceļā iegūtās nemateriālās vērtības izmaksas ir jāsedz uz peļņas rēķina. Minētie speciālisti atzīst, ka mēģinājums kapitalizēt paša uzņēmumā esošo nemateriālo vērtību nedod redzamas priekšrocības, jo tā kapitalizācija nenosaka izmaiņas uzņēmuma novērtējumā. Izmaiņas uzņēmuma novērtējumā rada citi apstākļi, piemēram, uzņēmuma produkcijas pieprasījuma svārstības, agrāk nezināmu uzņēmuma resursu atklāšana u.tml..

Uzņēmuma nemateriālā vērtība ir nemateriālo aktīvu raksturīgākais piemērs, kuram piemīt sekojošas īpašības:

- 1) neidentificējams jeb neatdalāms no pārējiem uzņēmumu aktīviem;
- 2) neeksistē tā alternatīvās izmantošanas iespējamība;
- 3) nākotnes ekonomiskie labumi saistīti ar augstu nenoteiktību.

Tāpēc rodas jautājums – vai šo nemateriālo vērtību atzīt par uzskaites vienību?

No izpētītajām definīcijām un tās būtības skaidrojumiem var secināt, ka uzņēmuma pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā aprēķinātā nemateriālā vērtība var būt kapitalizēta bilancē un iekļauta nākamajos pārskata periodos finansiālās darbības rezultātā atbilstoši ekonomisko labumu plūsmai.

Taču Amerikas eksperti uzskata, ka loģisku pamatojumu starp nemateriālās vērtības norakstīšanu un kaut kādu ekonomisko labumu nav iespējams noteikt. Tomēr tajā pat laikā tie atzīst nemateriālās vērtības kapitalizāciju bilancē, kaut arī pēc savas būtības tā ir samaksātās naudas pārpalikums, kas izpaužas kā starpība starp pirkuma izdevumiem un iegādātā uzņēmuma aktīvu patieso vērtību. Savu viedokli pamatojot ar tradicionālo uzskaites metodi – ja līdzekļi bija patērēti, lai nākotnē iegūtu ekonomiskos labumus, tad šos

izdevumus kapitalizē un atzīst par izmaksām nākamajos pārskata periodos, kā arī atzīst, ka pircēja – uzņēmuma grāmatvedības kontos jāreģistrē pirkšanas izdevumi. [109]

Veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība jeb goodwill praksē veidojas gadījumos, kad uzņēmumi tiek pārdoti nevis par bilances, bet gan par tirgus vērtību, pamatojoties uz uzņēmuma prestižu tirgū, ienesīgumu un daudziem citiem faktoriem. Autore uzskata, ka uzņēmuma iegādes rezultātā radusies nemateriālā vērtība atspoguļo maksājumu, kurš izdarīts sakarā ar sagaidāmiem ekonomiskiem labumiem nākotnē no iegūto neto aktīvu izmantošanas, kuri izpaužas kā papildus naudas līdzekļu saņemšana uzņēmumā vai kā uzņēmuma izmaksu samazinājums.

Taču jāatzīst, ka neatkarīgi no tā, kādu šīs specifiskās vērtības ekonomiskās būtības viedokli akceptē, pārsvarā gan pozitīvās, gan arī negatīvās nemateriālās vērtības būtību nosaka konkrētā pirkšanas – pārdošanas darījuma specifika.

1.3.4. Citi ilgtermiņa atliktie izdevumi

Ekonomiskajā literatūrā pastāv termina *atliktie izdevumi* (*deferred charges*) sekojošas definīcijas.

- *Atliktie izdevumi* – uzņēmumu izdevumi, kas veikti kā ilgtermiņa priekšapmaksas. [89; 141]
- *Atliktie izdevumi* un *avansa maksājumi* – iepriekšējos vai pārskata periodā radusies uzņēmuma izdevumi, kuru saskaņošana ar ieņēmumiem atlikta uz vienu vai vairākiem pārskata periodiem. [37; 851]

Dažās pasaules valstīs – Apvienotajā Karalistē, ASV un Igaunijā nemateriālo aktīvu veidu klasifikācijā (skat. 1.4. tabulu) ietverti tādi posteņi kā *atliktie izdevumi*, *komerciālās darbības sākuma izdevumi*, *organizatoriskie izdevumi*.

1.11. tabula

ASV atsevišķu bilances posteņu skaidrojums [100; 240]

Bilances postenis	Definīcija	Skaidrojums
1	2	3
Atliktie izdevumi (<i>deferred charges</i>)	izdevumi pakalpojumu samaksai, kuri radīs ienākumus nākamajos pārskata periodos	<ul style="list-style-type: none"> • ilgtermiņa apdrošināšanas maksājumi; • nomas maksa; • akciju un obligāciju emisijas izdevumi.

1.11. tabulas turpinājums

1	2	3
Komerčiālās darbības sākuma izdevumi (<i>start-up costs</i>)	izdevumi, kas rodas uzņēmumu formēšanas sākumā un, kas attiecas uz plānotās pamatdarbības attīstību.	<ul style="list-style-type: none"> • tirgus izpētes izdevumi; • finanšu plānošanas izdevumi; • kapitāla piesaistes izdevumi; • piegāžu organizācijas izdevumi; • darbinieku pieņemšanas darbā un apmācības izdevumi; • u.c. izdevumi
Organizatoriskie izdevumi (<i>organization costs</i>)	izdevumi, kas saistīti ar uzņēmuma dibināšanu un darbības organizāciju tā formēšanas sākumā.	<ul style="list-style-type: none"> • juridiskā noformējuma un konsultāciju izdevumi; • grāmatvedības organizācijas izdevumi; • u.c. izdevumi.

Nemateriālo aktīvu sastāvā ASV atsevišķi izdalīti visi trīs minēto izdevumu veidi: gan atliktie izdevumi, gan komerčiālās darbības sākuma izdevumi, gan arī organizatoriskie izdevumi, un 1.11. tabulā autore ir apkopojusi šo izdevumu definīcijas un detalizētu to sastāva skaidrojumu.

Īpatnējs ir ASV bilances postenis *komerčiālās darbības sākuma izdevumi (start-up costs)*.

Šī posteņa atzīšanas un uzskaites kārtību ASV nosaka FGSN Nr. 7 "Formēšanas (attīstības) stadijā esošo uzņēmumu uzskaitē un pārskati", kura 8§ noteikts, ka par šādu uzņēmumu var būt atzīts uzņēmums, kurš parasti visus resursus novirza savas pamatdarbības izveidei un, kurš atbilst vienam no sekojošiem nosacījumiem:

- 1) uzņēmuma plānotā pamatdarbība vēl nav sākusies;
- 2) uzņēmuma plānotā pamatdarbība sākusies, bet no tās vēl nav saņemts būtisks ienākums.

Tātad, saskaņā ar ASV pieņemto praksi, formēšanas stadijā esošiem uzņēmumiem ir tiesības kapitalizēt izdevumus, kurus citos apstākļos iekļautu finansiālās darbības rezultātā. Komerčiālās darbības sākuma izdevumu kapitalizācija ASV pamatojas uz vispārpieņemtā uzkrājumu principa (*accrual basis of accounting*) ievērošanu, kas paredz ieņēmumu un izmaksu saskaņošanu pārskata periodā. Tā kā uzņēmumiem komerčiālās darbības sākumā izmaksu apjoms ir būtisks, bet ieņēmumi ir niecīgi vai to nav vispār, tad šīs izmaksas saskaņot ar ieņēmumiem, atbilstoši uzkrājuma principa prasībām, nav iespējams.

Atbilstoši FGSN Nr. 7 nosacījumiem, komerčiālās darbības sākuma izdevumus ASV atzīst bilances pasīva postenī "Formēšanas (attīstības) stadijā uzkrātais deficīts" ar negatīvu saldo.

Igaunijas Grāmatvedības likumā nemateriālo neapgrozāmo aktīvu sastāvā paredzēts viens no ASV bilancē esošiem posteņiem – *organizatoriskie izdevumi*, ar kuriem Igaunijā saprot ar uzņēmumu dibināšanu saistītos izdevumus, tādus kā juridiskos un grāmatvedības izdevumus; pašvaldības un valsts nodevas; akciju emisijas izdevumus u.c. izdevumus. [4; 469]

Starptautiskie grāmatvedības standarti atliktos izdevumus neatzīst par nemateriālo aktīvu posteņi.

Veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka atliktie izdevumi ir iepriekšējos vai pārskata periodā radušies uzņēmuma izdevumi, kuru saskaņošana ar ieņēmumiem atlikta uz vienu vai vairākiem pārskata periodiem, tajā skaitā arī izdevumi, kas saistīti ar uzņēmumu dibināšanu, pārformēšanu un plānotās pamatdarbības attīstību, kā arī citi līdzīgi izdevumi.

Latvijas grāmatvedībā pastāv neskaidra situācija ar šo izdevumu atspoguļošanu uzskaitē, jo noteikts, ka ar uzņēmuma dibināšanu un uzņēmuma pamatkapitāla palielināšanu saistītās izmaksas jāatspoguļo bilances aktīvā un jānoraksta izmaksās 3 gadu laikā. [60]. Turpretī atsevišķs bilances aktīvu postenis šo izdevumu atspoguļošanai nav paredzēts. Tāpēc Latvijā grāmatvedības prakse šo izdevumu iekļaušanai bilances aktīvā ir divējāda:

1) atzīst ilgtermiņa ieguldījumu daļā kā nemateriālo ieguldījumu ar nosaukumu “citi nemateriālie ieguldījumi”;

2) atzīst apgrozāmo līdzekļu sastāvā ar nosaukumu “nākamo periodu izdevumi”.

Taču Latvijas prakse neatbilst šo izdevumu ekonomiskajam raksturam, jo kā pretargumentu pirmajam uzskaites variantam var teikt, ka netiek ievērots nemateriālo aktīvu identifikācijas kritērijs, jo šos izdevumus kaut arī iespējams atdalīt no pārējiem uzņēmumu aktīviem, bet tos nevar pārdot vai apmainīt. Oponējot otrajam uzskaites variantam, jāsaaka, ka Latvijā uzņēmumu dibināšanas izdevumus jānoraksta no bilances 3 gadu laikā, tāpēc ir nepieņemami šo uzskaites posteņi iekļaut apgrozāmo līdzekļu sastāvā.

Pētot grāmatvedības bilances aktīva posteņa “nākamo periodu izdevumi” saturu, kas noteikts likuma “Par uzņēmumu gada pārskatiem” 17. pantā, var secināt, ka šajā posteņī iekļauj izdevumus, kas attiecas gan uz nākamo pārskata gadu pēc bilances sastādīšanas datuma, gan arī uz vairākiem pārskata periodiem nākotnē pēc bilances sastādīšanas datuma. [60] Turpretī autore uzskata, ka iekļaut apgrozāmo līdzekļu sastāvā izdevumus, kas attiecas uz vairākiem pārskata periodiem pēc bilances sastādīšanas datuma, ir nepieņemami.

Pamatojoties uz veikto pētījumu, autore secina, ka Latvijas grāmatvedībā nav reglamentēta precīza atlikto izdevumu uzskaites politika.

Minētā problēma aktualizējās pēc 2002. gada 1. janvāra, kad stājās spēkā LR Komerclikums. Šis normatīvais dokuments paredz būtisku uzņēmējdarbības formu samazinājumu, kas, savukārt, radīs dažādus ar uzņēmuma nosaukuma maiņu saistītos atlikto izdevumus (pārreģistrācija, jaunu zīmogu izgatavošana, veidlapu maiņa, izmaiņu saskaņošana ar kredītiestādēm un partneriem u.c.).

Autore uzskata, ka eksistējošās problēmas risināšanai būtu nepieciešams Latvijā grāmatvedību reglamentējošo likumu ietvaros izmainīt bilances aktīva daļu "Ilgtermiņa ieguldījumi", papildinot to ar jaunu posteni "ilgtermiņa atliktie izdevumi". (skat. 1.12. tabulu).

1.12. tabula

Latvijas uzņēmumu grāmatvedības bilances aktīva ilgtermiņa ieguldījumu daļa

Ilgtermiņa ieguldījumi	Ilgtermiņa atlikto izdevumu satura skaidrojums
1	2
1. Ilgtermiņa atliktie izdevumi	Uzņēmuma izdevumu daļa, kuru pārskata perioda laikā neizmantoja ieņēmumu saņemšanai
1.1. Organizatoriskie izdevumi	<ul style="list-style-type: none"> • uzņēmuma dibināšanas izdevumi; • jaundibinātā uzņēmuma pamatdarbības attīstības izdevumi; • kapitāla palielināšanas izdevumi; • citi organizatoriskie izdevumi, piemēram, reorganizācija.
1.2. Citi ilgtermiņa izdevumi	<ul style="list-style-type: none"> • ilgtermiņa nomas maksa; • citi ilgtermiņa maksājumi.
2. Nemateriālie aktīvi	
3. Pamatlīdzekļi	
4. Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	

Līdz ar jaunas ilgtermiņa ieguldījumu sadaļas izveidošanu nākamo periodu izdevumi jāgrupē pēc to iekļaušanas termiņiem finansiālās darbības rezultātā sekojoši:

1) ilgtermiņa ieguldījumu sastāva jaunajā postenī "ilgtermiņa atliktie izdevumi" ir jākapitalizē tikai tie izdevumi, kuri peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļā tiks atzīti vairākos pārskata periodos, izņemot vienu periodu pēc bilances sastādīšanas datuma, un šos kapitalizētos izdevumus norakstīs 3 gadu laikā no to rašanās brīža;

2) apgrozāmo līdzekļu sastāvā ietilpstošajā postenī "nākamo periodu izdevumi" būtu jāiekļauj tikai tie izdevumi, kuri tiks atzīti sekojošajā pārskata periodā peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Tas nozīmē, ka šajā postenī var ietilpt izdevumi, kas veikti pārskata gadā, bet attiecas uz nākamo pārskata gadu, kā arī kapitalizēto ilgtermiņa atlikto izmaksu daļa, kas nākamajā gadā tiks iekļauta saimnieciskās darbības rezultātā.

Jāsaka, ka nākamo periodu izdevumu daļījums pēc to iekļaušanas termiņiem finansiālās darbības rezultātā, atbilst grāmatvedības bilances V iedaļas “Kreditori” grupējumam pēc saistību dzēšanas termiņiem – ilgtermiņa kreditoros un īstermiņa kreditoros. Latvijas grāmatvedību reglamentējošā likumdošanā noteikts, ka gada pārskatam jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām, tā finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu.[60]. Tāpēc, detalizēti parādot ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā ilgtermiņa atliktos izdevumus, gada pārskata lietotājiem tiek uzskatāmi parādīti kapitalizētie izdevumi, kas nākamajos gados ietekmēs saimnieciskās darbības rezultātu.

1.3.5. Avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem

Nemateriālo aktīvu postenis *avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem* paredzēts Apvienotajā Karalistē, ES 4. Direktīvā un Baltijas valstīs (skat. 1.4. tabulu). Kā izriet no posteņa nosaukuma šeit iekļauj uzņēmuma veiktos avansa maksājumus par nemateriāliem aktīviem. Pēc ekonomiskās būtības šis postenis ir tuvs apgrozāmo līdzekļu sastāvā ietilpstošajiem debītoriem, bet tā kā šajā gadījumā nav paredzama parāda samaksa naudā, bet gan nemateriālo aktīvu formā, tad norēķini ar savdabīgiem debītoriem iekļauti nemateriālo aktīvu sastāvā.

1.4. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīze (1993. – 2001. g.)

Lai Latvijas Republikas tautsaimniecība varētu sekmīgi pastāvēt tirgus ekonomikas apstākļos, tad kā vienu no faktoriem jāmin kvalitatīvas, konkurētspējīgas gala produkcijas ražošanu. To, savukārt, var panākt, izmantojot jaunākos tehnoloģiskos procesus un tiem atbilstošus pamatlīdzekļus, kā arī augsti kvalificētu darbaspēku un kvalitātes prasībām atbilstošus izejmateriālus. Bet tas nav iespējams bez dažādu nemateriālo aktīvu pielietojuma, kuri kalpo par sava veida stratēģisko izejmateriālu, jo ir nepieciešami gan uzņēmējdarbības sekmīgai attīstībai – gadījumos, kad tiek projektēti un īstenoti jaunu produktu un pakalpojumu izstrādes un pilnveides plāni (pētniecības un attīstības izmaksas), gan juridisko un fizisko personu ideju, intelekta un intelektuāli ietilpīgo darbu aizsardzībai (patenti, preču zīmes, autortiesības), gan arī uzņēmējdarbības tiesiskā pamata nodrošināšanai (koncesijas, dažādas licences). Īpašs nemateriālo aktīvu veids ir uzņēmuma iegādes (arī uzņēmumu privatizācijas) rezultātā veidojusies uzņēmuma nemateriālā vērtība.

Pētot nemateriālo aktīvu nozīmi Latvijas tautsaimniecībā, svarīgi apskatīt šī bilances posteņa dinamiku un sastāvu uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību (turpmāk uzņēmumu) kopējos aktīvos kā arī ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā.

Par nemateriālo aktīvu nozīmes pieaugumu Latvijas uzņēmumos liecina LR Centrālās Statistikas pārvaldes dati par laika periodu no 1993. gada līdz 2001. gadam, kurus autore ir apkopojusi 1.13. tabulā, tos noapaļojot līdz miljoniem latu.

1.13. tabula

Latvijas uzņēmumu aktīvu un tā sastāva dinamika Latvijā 1993. – 2001. g. (milj. Ls)

Posteņi	1993. gadā		1994. gadā		1995. gadā		1996. gadā		1997. gadā		1998. gadā		1999. gadā		2000. gadā		2001. gadā	
	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*	summa	posteņu īpatsvars bilances kop-summā (%)*
Nemateriālie aktīvi	31	1,01	101	2,75	145	3,46	116	2,55	117	2,11	117	1,71	109	1,51	127	1,58	133	1,52
Pamatlīdzekļi	1 593	52,01	1 811	49,25	1 939	46,29	2 126	46,79	2 543	45,85	3 193	46,75	3 509	48,51	3 911	48,62	4 070	46,51
Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	69	2,25	115	3,13	196	4,68	375	8,25	497	8,96	679	9,94	786	10,86	780	9,70	889	10,16
Ilgtermiņa ieguldījumi kopā:	1 693	55,27	2 027	55,13	2 280	54,43	2 617	57,59	3 157	56,92	3 989	58,40	4 404	60,88	4 818	59,90	5 092	58,19
Krievijai	463	15,12	545	14,82	627	14,97	695	15,29	851	15,34	1 031	15,10	979	13,53	1 059	13,17	1 250	14,28
Debitori	720	23,51	899	24,45	1 040	24,83	931	20,49	1 101	19,85	1 340	19,62	1 390	19,22	1 606	19,96	1 851	21,15
Vērtspapīri un līdzdalība kapitālos	20	0,65	13	0,35	22	0,52	24	0,53	20	0,36	29	0,42	21	0,29	42	0,52	26	0,30
Naudas līdzekļi	167	5,45	193	5,25	220	5,25	277	6,10	417	7,51	441	6,46	440	6,08	519	6,45	532	6,08
Aprezāmie līdzekļi kopā:	1 370	44,73	1 650	44,87	1 909	45,57	1 927	42,41	2 389	43,08	2 841	41,60	2 830	39,12	3 226	40,10	3 659	41,81
Bilances kopsumma	3 063	100	3 677	100	4 189	100	4 544	100	5 546	100	6 830	100	7 234	100	8 044	100	8 751	100

* autores aprēķins

Pētot nemateriālo aktīvu dinamiku (skat. 1.13. tabulu), autore secina, ka to īpatsvars kopējo aktīvu sastāvā svārstās no 1% 1993. gadā, kas absolūtā izteiksmē sastāda 31 milj. Ls, līdz 1,52% 2001. gadā, kad tā absolūtais rādītājs ir 133 milj. Ls. Līdz ar to šo specifisko aktīvu relatīvā rādītāja īpatsvars aizņem nemainīgo sesto pozīciju Latvijas uzņēmumu kopējo aktīvu sastāvā (2001. gadā – 1,52%), pārsniedzot tikai bilances posteņa "vērtspapīri un līdzdalība kapitālos" rādītāju (2001. gadā – 0,30%). Nemateriālo aktīvu relatīvā rādītāja salīdzinoši zemais līmenis galvenokārt izskaidrojams ar to, ka grāmatvedības praksē nekapitalizē uzņēmumā radītos nemateriālos elementus, kā rezultātā daudzi no šiem uzņēmumā eksistošiem aktīviem netiek atzīti un iekļauti uzņēmumu kopējo aktīvu sastāvā. Bez tam, jāsaņem, ka Latvijas grāmatvedībā ilgus gadus nemateriālie aktīvi nebija atzīti par uzskaites objektiem un pastāvēja uzskats, ka to būtība ir fiktīva. Līdz

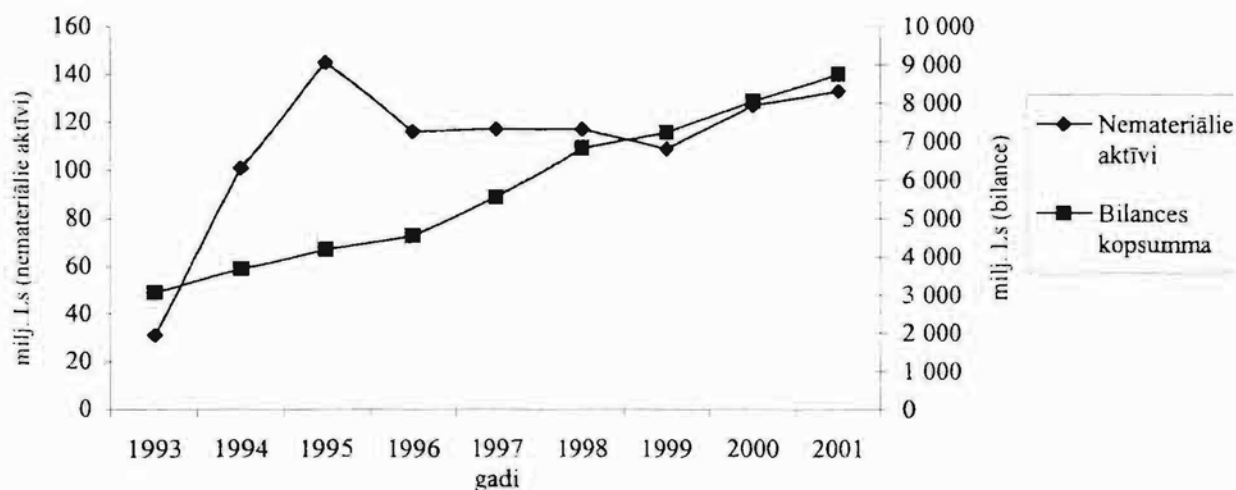
ar to veidojās situācija, ka šo specifisko aktīvu nozīme uzņēmumu attīstībā netika adekvāti novērtēta un galveno vērību pievērsa ikdienas darba specifikai, bet mazāk domāja par stratēģisko attīstību – nepietiekami tika izdalīti līdzekļi pētniecības un attīstības darbu veikšanai, un netika novērtēta intelektuālā īpašuma aizsardzības nepieciešamība. Pēdējos gados situācija sāka manāmi uzlaboties, ko uzskatāmi rāda nemateriālo aktīvu absolūtās vērtības dinamika. 2001. gadā, salīdzinot ar 1993. gada rādītājiem, nemateriālo aktīvu absolūtā vērtība ir pieaugusi par 102 milj. Ls (133 - 31) jeb par $\approx 429\%$ $((133 : 31) \cdot 100)$.

Lai uzskatāmi parādītu nemateriālo aktīvu apjoma svārstības un augšanas tempus, kā arī lai veiktu salīdzinājumu ar bilances kopsummas apjomu un tā augšanas tempiem, balstoties uz LR Centrālās Statistikas pārvaldes apkopotiem datiem, nepieciešamie rādītāji aprēķināti 1.14. tabulā un parādīti 1.4. un 1.5. attēlos.

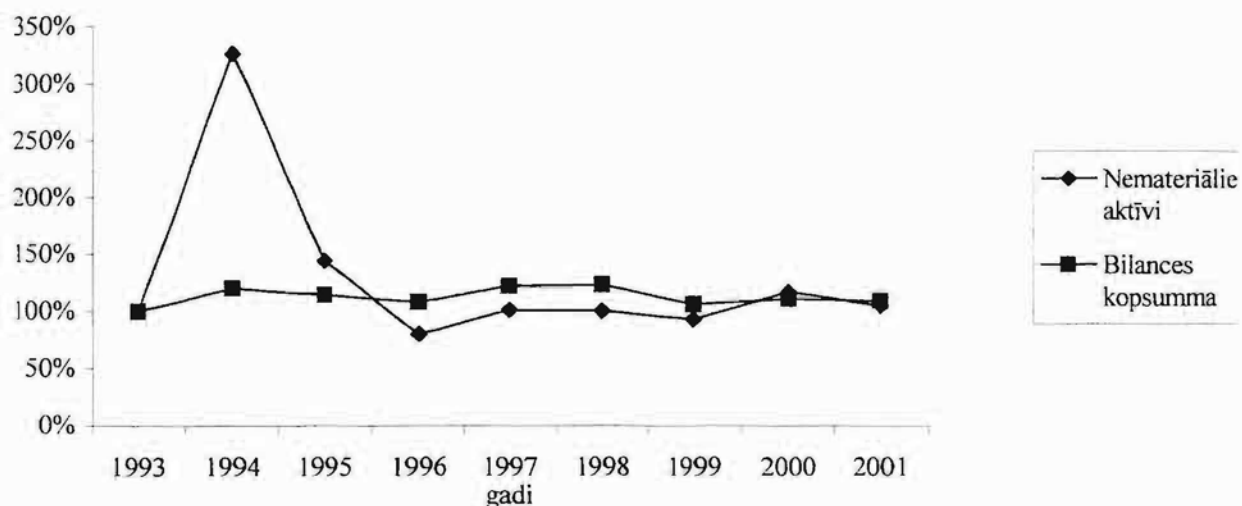
1.14. tabula

Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu un bilances kopsummas augšanas tempi laika posmā no 1993. gada līdz 2001. gadam (%)

Posteņi	Bāzes gads 1993.	1994. g. pret 1993. g.	1995. g. pret 1994. g.	1996. g. pret 1995. g.	1997. g. pret 1996. g.	1998. g. pret 1997. g.	1999. g. pret 1998. g.	2000. g. pret 1999. g.	2001. g. pret 2000. g.
Nemateriālie aktīvi	100	326	144	80	101	100	93	117	105
Bilances kopsumma	100	120	114	108	122	123	106	111	109



1.4. att. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu un bilances kopsummas dinamika laika posmā no 1993. gada līdz 2001. gadam.



1.5. att. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu un bilances kopsummas augšanas tempi laika posmā no 1993. gada līdz 2001. gadam.

Analīzes rezultāti liecina (skat. 1.4., 1.5. att.), ka pētāmajā laika posmā nemateriālo aktīvu absolūtai vērtībai un relatīvai vērtībai kopumā pastāv pieauguma tendence, salīdzinot ar 1993. gada – bāzes gada atbilstošajiem rādītājiem. Straujākais nemateriālo aktīvu apjoma pieaugums vērojams 1994. gadā, kad šī posteņa absolūtais rādītājs palielinājās par 70 milj. Ls (101 - 31) un tā augšanas tempi sastādīja 326% $((101 : 31) \cdot 100)$, salīdzinot ar 1993. gadu. Nemateriālo aktīvu krasi pieaugumu nodrošināja A/S “Lattelekom” izveide 1994. gadā, kad minētās akciju sabiedrības sastāvā iekļāva koncesiju 70 milj. Ls vērtībā. Šīs koncesijas sākotnējo vērtību ieguva kā starpību starp Latvijas Valsts kapitāla daļu (51%) šajā uzņēmumā un neto aktīvu vērtību, kurus no iepriekšējā Latvijas Telekomunikācijas uzņēmuma pārņēma A/S “Lattelekom”.

Salīdzinot nemateriālo aktīvu un bilances kopsummas absolūtos rādītājus, var secināt, ka abu posteņu rādītāji līdz 1995. gadam vienmērīgi pieaug. Pēc 1995. gada bilances kopsummas rādītājs turpina salīdzinoši vienmērīgi augt, kas liecina par pozitīvu ekonomisko procesu attīstību Latvijā. Turpretī nemateriālo aktīvu apjomam ir raksturīgs neliels samazinājums līdz 1999. gadam ieskaitot: 1996. gadā tā absolūtā vērtība bija 116 milj. Ls, kas veidoja 2,55% no bilances kopsummas, un 1999. gadā – 109 milj. Ls, kas sastādīja 1,51% no bilances kopsummas. Tas izskaidrojams ar vērtības izteiksmē apjomīgākā nemateriālā aktīva – A/S “Lattelekom” koncesijas amortizācijas izmaksu ietekmi uz nemateriālo aktīvu atlikušo vērtību, kā arī šajā laikā nav vērojama būtiska nemateriālo aktīvu iegāde. Pozitīvi vērtējams 2000. un 2001. gados vērojamais nemateriālo aktīvu absolūtās atlikušās vērtības pieaugums: 2000. gadā, salīdzinot ar 1999. gada atbilstošiem rādītājiem, to apjoms ir palielinājies par 18 milj. Ls (127 - 109) jeb par 117% $((127 : 109) \cdot 100)$, arī 2001. gadā, salīdzinot ar 2000. gada rādītājiem, to apjoms ir

palielinājies par 6 milj. Ls (133-127) jeb par 105% $((133:127) \cdot 100)$. Šādu absolūtās vērtības palielinājumu nodrošināja nemateriālo aktīvu bilances posteņa "citi nemateriālie aktīvi" pieaugums, kas raksturo dažādus ilgtermiņa atliktos izdevumus, kurus pārskata perioda laikā neizmantoja ieņēmumu gūšanai (skat. 1.4. attēlu).

Pētot 1.5. attēla grafiku var secināt, ka bilances kopsummas augšanas tempiem nav raksturīgas krasas svārstības, bet nemateriāliem aktīviem augšanas tempu krasākais palielinājums vērojams 1994. gadā, kas izskaidrojams ar minēto A/S "Lattelekom" koncesiju.

Lai uzskatāmāk parādītu nemateriālo aktīvu struktūru un īpatsvaru ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā, tad Valsts Centrālās Statistikas pārvaldes dati par pētāmo laika posmu, tos noapaļojot līdz miljoniem latu, ir parādīti 1.15. tabulā.

1.15. tabula

Latvijas uzņēmumu ilgtermiņa ieguldījumu struktūra 1993. g. – 2001. g. (milj. Ls)

Postenis	1993. gadā		1994. gadā		1995. gadā		1996. gadā		1997. gadā		1998. gadā		1999. gadā		2000. gadā		2001. gadā	
	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*	summa	posteņa īpatsvars ilgt. ieg. kop- summā (%)*
Nemateriālie aktīvi	31	1,83	101	4,98	145	6,36	116	4,43	117	3,70	117	2,93	109	2,48	127	2,64	13	2,61
Pamatlīdzekļi	1593	94,10	1811	89,34	1939	85,04	2126	81,24	2543	80,55	3193	80,05	3509	79,68	3911	81,17	4070	79,93
Ilgtermiņa finanšu ieguldījumi	69	4,07	115	5,68	196	8,60	375	14,33	497	15,75	679	17,02	786	17,84	780	16,19	889	17,46
Ilgtermiņa ieguldījumi kopā:	1693	100	2027	100	2280	100	2617	100	3157	100	3989	100	4404	100	4818	100	5092	100

* autores aprēķins

Rādītāju analīze liecina (skat. 1.15. tab.), ka pamatlīdzekļi sastāda ilgtermiņa ieguldījumu būtiskāko daļu, kaut arī to īpatsvars, vienlaicīgi saglabājot objektu dominējošo stāvokli, svārstās, tā tas 1993. gadā sastādīja 94,10% no ilgtermiņa ieguldījumiem. 1994. g. – 89,34%, 1995. g. – 85,04%, 1996. g. – 81,24%, 1997. g. – 80,55%, 1998. g. – 80,05%, 1999. g. – 79,68%, 2000. g. – 81,17%, 2001. g. – 79,93%. Otro lielāko īpatsvaru ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā aizņem ilgtermiņa finanšu ieguldījumi, kuriem kopumā vērojama pieauguma tendence no 4,07% 1993. gadā līdz 17,46% 2001. gadā.

Nemateriālo aktīvu īpatsvars salīdzinoši ir visniecīgākais, kaut arī tas aizņem 1993. gadā no ilgtermiņa ieguldījumiem 1,83%, bet 2001. gadā 2,61% no ilgtermiņa ieguldījumiem. Pie tam 1994. gadā nemateriālie aktīvi bija tuvināti otram lielākajam ilgtermiņa ieguldījumu postenim "ilgtermiņa finanšu ieguldījumi", kad to īpatsvars bija

4,98% no ilgtermiņa ieguldījumiem. Jāatzīmē, ka 1996. gadā starp nemateriālo ieguldījumu īpatsvaru un ilgtermiņa finanšu ieguldījumu īpatsvaru vērojams straujš starpības pieaugums. Ievērojamākais nemateriālo aktīvu īpatsvars ilgtermiņa ieguldījumos vērojams 1995. gadā – 6,36%, kas pamatojams ar dažādu intelektuālā īpašuma tiesību un uzņēmējdarbību apstiprinošu licenču eksistences pieaugumu.

Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu dinamikas analīzes rezultāti no 1993. gada līdz 2001. gadam liecina, ka šo aktīvu absolūtā rādītāja apjoms un relatīvā rādītāja īpatsvars gan ilgtermiņa ieguldījumū, gan arī visu aktīvu sastāvā līdz 1995. gadam ieskaitot pieaug. Nemateriālo aktīvu absolūtais rādītājs 1993. gadā ir 31 milj. Ls, kas sastāda 1,83% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 1,01% no visiem aktīviem, turpretī 1995. gadā šie aktīvi absolūtā izteiksmē sastāda 145 milj. Ls, kas veido 6,36% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 3,46% no visiem aktīviem. Tas pamatojams gan ar 1994. gadā apjomīgākā nemateriālā aktīva – A/S “Lattelekom” koncesijas rašanos 70 milj. Ls vērtībā, gan ar dažādu uzņēmējdarbības veidu attīstību, kuru juridiskam pamatojumam nepieciešamas valsts institūciju izsniegtās licences, gan arī ar uzņēmumu pirkšanas –pārdošanas darījumu un privatizācijas rezultātā aprēķinātās nemateriālās vērtības veidošanos.

No 1996. gada līdz 1999. gadam ieskaitot nemateriālo aktīvu atlikušai vērtībai raksturīgs neliels samazinājums – 1996. gadā šo aktīvu absolūtais rādītājs ir 116 milj. Ls, kas sastāda 4,43% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 2,55% no visiem aktīviem, bet 1999. gadā nemateriālie aktīvi ir 109 milj. Ls vērtībā, kas veido 2,48% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 1,51% no visiem aktīviem. Nelielu to vērtības samazinājumu var skaidrot ar minētās A/S “Lattelekom” koncesijas sākotnējās vērtības amortizāciju, kas saskaņā ar LR nodokļu likumdošanas nosacījumiem samazina ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo summu 5 gadu laikā no tās rašanās brīža, jo šī koncesija radusies uzņēmumā pirms 1995. gada 1. janvāra, bet finanšu grāmatvedības vajadzībām koncesijas amortizācijas aprēķinu nosaka uzņēmumu vadība. Bez tam nelielo nemateriālo aktīvu vērtības samazinājumu izraisīja arī 1998. gadā uzskaitītās uzņēmumu nemateriālās vērtības norakstīšana.

Turpretī 2000. un 2001. gados nemateriālo aktīvu atlikušai vērtībai, salīdzinot ar atbilstošajiem 1999. gada rādītājiem, ir vērojama pieauguma tendence. Tā pētāmā objekta absolūtais rādītājs 2000. gadā ir 127 milj. Ls, kas veido 2,64% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 1,58% no visiem aktīviem, un 2001. gadā nemateriālo aktīvu rādītājs ir 133 milj. Ls, kas aizņem 2,64% no ilgtermiņa ieguldījumiem un 1,52% no visiem aktīviem. Vērtības pieaugums galvenokārt pamatojams ar ilgtermiņa atlikto izdevumu palielinājumu

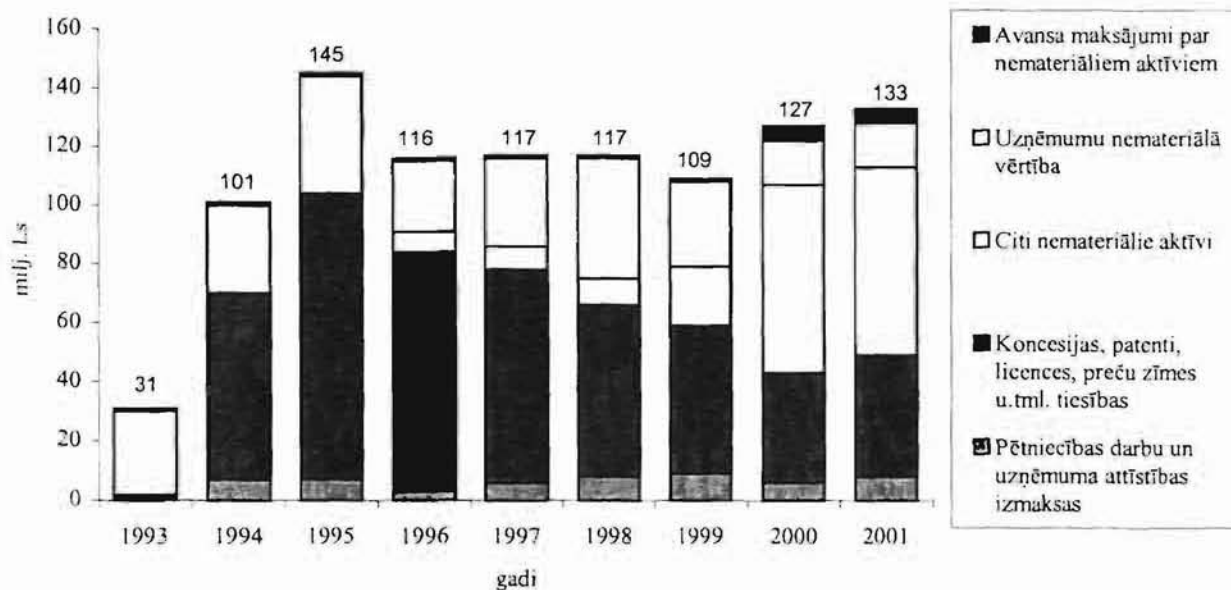
uzņēmumos, kurus atzīst par nemateriāliem ieguldījumiem un parāda bilances postenī "citi nemateriālie aktīvi".

Lai izpētītu nemateriālo aktīvu apjoma un īpatsvara svārstības, jāanalizē šo aktīvu sastāvs, kas apkopots 1.16. tabulā un parādīts 1.6. attēlā.

1.16. tabula

Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu sastāvs
1993. g. – 2001. g. (milj. Ls)

Posteņi	Gadi									
	1993.	1994.	1995.	1996.	1997.	1998.	1999.	2000.	2001.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksas	1	7	7	3	6	8	9	6	8	
Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.tml. tiesības	1	63	97	81	72	58	50	37	41	
Citi nemateriālie aktīvi	0	0	0	7	8	9	20	64	64	
Uzņēmumu nemateriālā vērtība	28	30	40	24	30	41	29	15	15	
Avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem	1	1	1	1	1	1	1	5	5	
Nemateriālie aktīvi kopā:	31	101	145	116	117	117	109	127	133	



1.6. att. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu sastāvs 1993. g. – 2001. g.

Analizējot nemateriālo aktīvu sastāvu (skat. 1.16. tab., 1.6. att.), autore secina, ka līdz 1999. gadam ieskaitot nemainīgi vislielāko īpatsvaru aizņem postenis “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.tml. tiesības”. Šāda situācija izskaidrojama ar minētās A/S “Lattelekom” koncesijas eksistenci, kā arī ar to, ka attīstās dažādi uzņēmējdarbību veidi, kuru juridiskam pamatojumam nepieciešamas valsts institūciju izsniegtās licences. Bez tam jāsaprot, ka šī posteņa pārsvars pār citiem nemateriālo aktīvu posteņiem ir izskaidrojams arī ar tā sākotnējās vērtības novērtēšanas augsto ticamības pakāpi.

Līdz 1995. gadam posteņi “uzņēmuma nemateriālā vērtība” un “pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksas” attiecīgi aizņem otro (40 milj. Ls) un trešo (7 milj. Ls) īpatsvara pozīciju nemateriālo aktīvu sastāvā. Periodā no 1996. gada līdz 1999. gadam trešo pozīciju aizņem nemateriālo aktīvu sastāvā iekļautais jaunais postenis “citi nemateriālie aktīvi” (7 milj. Ls), kurš raksturo ilgtermiņa atliktos izdevumus, kurus pārskata perioda laikā neizmantoja ieņēmumu gūšanai (dibināšanas, kapitāla palielināšanas izdevumi, ilgtermiņa nomas maksa u.tml.). Tādējādi pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksu apjoms līdz pētāmā laika beigām aizņem ceturto pozīciju nemateriālo aktīvu sastāvā (9 milj. Ls 1999. gadā).

Vismazāko īpatsvaru nemateriālo aktīvu sastāvā aizņem postenis “avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem” (1 milj. Ls 1999. gadā), jo šeit uzrādītās priekšapmaksas summas, kas samaksātas pirms nemateriālo aktīvu saņemšanas, tiek dzēstas, pilnībā norēķinoties ar piegādātāju.

Nemateriālo aktīvu sastāva pētījums liecina, ka 1994. gadā visiem šo aktīvu posteņiem vērojama pieauguma tendence, un īpaši posteņa “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.tml. tiesības” atlikušās vērtības pieaugums no 1 milj. Ls 1993. gadā līdz 63 milj. Ls 1994. gadā, kā arī pētniecības darbu un uzņēmuma attīstības izmaksu ievērojams pieaugums no 1 milj. Ls 1993. gadā līdz 7 milj. Ls 1994. gadā.

No 1996. gada raksturīgo nemateriālo aktīvu kopējās atlikušās vērtības nelielu samazinājumu var skaidrot ar A/S “Lattelekom” koncesijas sākotnējās vērtības amortizāciju un 1998. gadā uzskaitītās uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu.

Būtiskas izmaiņas nemateriālo aktīvu sastāvā vērojamas 2000. gadā, kad strauji ir pieaugusi bilances postenī “citi nemateriālie aktīvi” parādītā summa. Citi nemateriālie aktīvi 1999. gadā sastādīja 20 milj. Ls, bet jau 2000. gadā un arī 2001. gadā to vērtība ir 64 milj. Ls, tādējādi minētais rādītājs ir palielinājies par 44 milj. Ls jeb par 320% $((64 : 20) \cdot 100)$, kas nodrošināja tā pirmo īpatsvara pozīciju nemateriālo aktīvu sastāvā (2000. g. - $\approx 50,40\%$, 2001. g. - $\approx 48,12\%$). Pēc LR Centrālās Statistikas pārvaldes sniegtās

informācijas redzams, ka šajā postenī nav ietvertas ne uzņēmuma attīstības darbu izmaksas, ne koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.tml. tiesības, ne uzņēmumu nemateriālā vērtība, ne arī avansa maksājumi par šiem aktīviem. Līdz ar to ir aktuāls jautājums, kādi nemateriālo aktīvu veidi ietekmēja minētā bilances posteņa pieaugumu. Apšaubāms, ka posteņa “citi nemateriālie aktīvi” absolūtās vērtības palielinājumu par 44 milj. Ls nodrošināja tādi uzņēmuma izdevumi kā dibināšanas, kapitāla palielināšanas izdevumi un ilgtermiņa nomas maksa. Iespējams izteikt pieņēmumu, ka uzņēmumos ar ilgtermiņa nomas maksu saprot līzingu līgumu maksājumus, kas ir kļūdaini klasificēti un parādīti nemateriālo aktīvu postenī “citi nemateriālie aktīvi”. Lai izveidojušos situāciju būtu iespējams pētīt sīkāk, nepieciešama statistiskās informācijas detalizācija par postenī “citi nemateriālie aktīvi” apvienotiem uzskaites objektiem.

Posteņu “pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksas” un “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u. tml. tiesības” apjoms 2001.gadā palielinās, tas izskaidrojams ar šo nemateriālo aktīvu veidu iegādes pieaugumu, salīdzinot ar iepriekšējo periodu. Pārējiem nemateriālo aktīvu veidiem 2001.gadā atlikusī vērtība palikusi nemainīga, kas pamatojams ar līdzsvaru starp to iegādes izmaksām un aprēķinātās amortizācijas apjomu.

Nemateriālo aktīvu ekonomiskās nozīmes raksturošanai ir nepieciešams analizēt šo aktīvu īpatsvaru nozarēs, kur tas ir būtiskākais.

Pētot Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu sadalījumu uz 01.01.2002. pēc vispārējās ekonomiskās darbības klasifikācijas (NACE) jāsecina, ka lielākais šo aktīvu īpatsvars vērojams sadaļā “Transports, glabāšana un sakari”, kur nemateriālie aktīvi ir 62 milj. Ls vērtībā, kas sastāda 3,9% no to kopējiem aktīviem. Šādu situāciju rada postenis “citi nemateriālie aktīvi” ar 50 milj. Ls atlikušo vērtību. Otrais lielākais pētāmo nemateriālo aktīvu īpatsvars ir sadaļā “Operācijas ar nekustamo īpašumu, noma un cita komercdarbība” – 28 milj. Ls, kas sastāda 2,3% no to kopējiem aktīviem. To nodrošina postenis “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u.tml. tiesības” – 26 milj. Ls. Nemateriālo aktīvu izvietojuma trešo vietu aizņem sadaļa “Apstrādes rūpniecība” ar 15 milj. Ls atlikušo vērtību (1% no kopējiem aktīviem), kur lielākais īpatsvars – 6 milj. Ls ir postenim “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes u. tml. tiesības”.

Lai salīdzinātu Latvijā un atsevišķās Eiropas valstīs nemateriālo aktīvu relatīvos rādītājus pa sektoriem, kuros šo aktīvu īpatsvars ir lielākais, tad dažu Eiropas valstu atbilstošie rādītāji apkopoti 1.17. tabulā.

Dažu Eiropas valstu nemateriālo aktīvu īpatsvars kopējo aktīvu sastāvā nozarēs, kuras ir būtiskākais (%) [112; 18]

Valsts	Sektors	Parfīmērijas rūpniecība	Farmaceutiskā rūpniecība	Informātikas pakalpojumu uzņēmumi	Tirdzniecība ar katalogu palīdzību pa pastu
Beļģija		2,3	1,2	2,8	1,9
Francija		2,8	3,5	3,2	2,0
Itālija		6,7	5,6	8,5	6,7
Nīderlande		0,5	6,0	3,0	0
Apvienotā Karaliste		1,7	2,0	1,7	0,7

Latvijas un dažu Eiropas valstu nemateriālo aktīvu relatīvo rādītāju analīze to lielākajos sektoros liecina, ka Latvijas uzņēmumos nemateriālo aktīvu īpatsvars vērtējams kā vidējs, tas svārstās no 1% līdz 3,9% no attiecīgās ekonomiskās darbības kopējo aktīvu vērtības. Dažās Eiropas valstīs nemateriālo aktīvu īpatsvars ir līdzīgs, tā Beļģijā – no 1,2% līdz 2,8%, Francijā – no 2,0% līdz 3,5%, Nīderlandē – no 0,5% līdz 6%, Apvienotajā Karalistē – no 0,7% līdz 2,0%, bet Itālijā vērojams šo aktīvu lielākais īpatsvars – no 5,6% līdz 8,5%.

Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīzes rezultāti no 1993. gada līdz 2001. gadam liecina, ka šo aktīvu absolūtai vērtībai un relatīvajam rādītājam kopumā raksturīga pieauguma tendence, salīdzinot ar 1993. gada – bāzes gada atbilstošiem rādītājiem. To īpatsvars kopējo aktīvu sastāvā svārstās no 1% 1993. gadā, kas absolūtā izteiksmē sastāda 31 milj. Ls, līdz 1,52% 2001. gadā, kad tā absolūtais rādītājs ir 133 milj. Ls. Līdz ar to nemateriālo aktīvu absolūtā vērtība ir pieaugusi par 102 milj. Ls jeb par 430%. Tas pamatojams ar nemateriālo aktīvu būtības un nozīmes izpratnes pieaugumu sabiedrībā un uzņēmējdarbībā: uzņēmumu vadības personāls arvien vairāk rūpējas par uzņēmuma stratēģisko attīstību, izdalot resursus pētniecības un attīstības darbu veikšanai, novērtē intelektuālā īpašuma tiesību nozīmi uzņēmējdarbībā un tā aizsardzības nepieciešamību, kā arī attīsta dažādus darbības veidus, kuru tiesiskā pamata nodrošināšanai iegādājas licences.

Rezumējot pētījumu par nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva tendencēm, autore uzskata, ka tuvākajos gados sagaidāms šo specifisko aktīvu vērtības pieaugums Latvijā, kas pamatojams ar 2000. gada 20. janvārī LR Saeimas pieņemto "Koncesiju likumu", kurš paredz koncesiju tiesību piešķiršanu uz valsts un pašvaldību īpašumiem, kā arī pasākumiem, kas vērsti uz intelektuālā īpašuma aizsardzības nodrošināšanu.

Apkopotie Latvijas uzņēmumu statistikas dati, kā arī pēdējo gadu aktualitātes intelektuālā īpašuma tiesību ievērošanā, pirātisko datorprogrammu un mūzikas ierakstu izmantošanas apkarošanā un citi pasākumi liecina par nemateriālo aktīvu nozīmes izpratnes pieaugumu sabiedrībā un uzņēmējdarbībā. Dažādo tiesību un citu nemateriālo aktīvu izmantošanas gadījumu skaita un veida pieaugumam jābūt saistītam ar precīzām, bet elastīgām norādēm normatīvos dokumentos par šo nemateriālo aktīvu novērtēšanu un uzskaiti. Diemžēl pašreizējā periodā no visiem uzņēmumu grāmatvedības bilances uzskaites objektiem visnepilnīgāk izstrādātas ir nemateriālo aktīvu uzskaites prasības. Līdz ar to nepieciešams novērtēt nemateriālo aktīvu grāmatvedības attīstību, risināt eksistējošās uzskaites problēmas, papildinot Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentus ar mūsdienu situācijai atbilstošām prasībām.

2. nodaļa. Nemateriālo aktīvu grāmatvedības attīstība un tās pilnveidošana

2.1. Nemateriālo aktīvu rašanās un uzskaites vēsture

Grāmatvedības zinātne atrodas nepārtrauktā attīstībā, tā 20. gadsimtā viens no jaunajiem grāmatvedības zinātnes objektiem ir nemateriālie aktīvi.

Pētot nemateriālo aktīvu rašanās vēsturi, var secināt, ka Latvijas grāmatvedībā šis specifiskais uzskaites objekts pirmo reizi minēts pagājušā gadsimta 20. gadu beigās, kad 1928. – 1929. gadu Latviešu Konversācijas vārdnīcā Latvijas Universitātes vecākais docents Kārlis Bērziņš iekļāva jēdzienu *immateriālās īpašuma tiesības un immateriālā vērtība* skaidrojumus. Un 1929. gada 23. augusta Latvijas Finanšu ministrijas rīkojumā “Par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanču ministrijai iesniedzamām ziņām”, ko apstiprinājuši tā laika Finanču ministrs A. Petrevics un Valsts saimniecības departamenta direktors J. Miezis, bija paredzēts jauns grāmatvedības bilances postenis – *nemateriālās vērtības*.

Latvijas PSR pastāvēšanas laikā nemateriālie aktīvi nebija atzīti par uzskaites objektiem, un līdz ar to tāds jēdziens nav atrodams tā laika likumos un normatīvajos aktos, kā arī nav Latvijas Padomju Enciklopēdijas publicētajā bilances paraugā, PSRS Finanšu ministrijas 1985. gadā apstiprinātajā Grāmatvedības kontu plānā un ekonomiskajā literatūrā. Nemateriālo aktīvu neatzīšanu uzņēmumu īpašuma sastāvā pamatoja ar to būtības fiktīvo raksturu. Tā pazīstamais padomju zinātnieks profesors N. R. Veicmans (*проф. Веицман Н. Р.*) rakstīja: “Jau pats šīs grupas nosaukums liecina par to, ka tajā ietilpst lielumi, kuri paši pēc savas dabas ir fiktīvi. Tādi ir firmas cena (uzņēmuma nemateriālā vērtība – aut.), monopoltiesības un privilēģijas, preču zīmes un firmas zīmes, patenti, izdevēju tiesības (autortiesības – aut.), ražošanas noslēpumi (tehnoloģisko procesu noslēpumi). Dotais uzskaitījums ļauj saskatīt, ka “netaustāmo” līdzekļu rašanās cēlonis sastāv no faktoru kopuma, kuri veicina tādu ienākumu saņemšanu, kas pārsniedz atbilstošās tautsaimniecības nozares vidējo peļņas normu. Pēc atsevišķu ārzemju korporāciju viedokļa šādu faktoru eksistence ir pietiekošs iemesls, lai atklātu kapitalizētā veidā labumus, kas saistīti ar labvēlīgas uzņēmuma saimnieciskās konjunktūras rašanos.” Turpretī zinātnieki S. A. Stukovs, L. S. Stukovs (*Стуков С. А.; Стуков Л. С.*) šim apgalvojumam 90. gados oponentē sekojoši: “No citāta redzams, ka “netaustāmie” līdzekļi spēj dot papildus peļņu un šis fakts ir noteicošs priekš jebkura uzņēmēja, kuram “netaustāmie” līdzekļi ir tik pat lietderīgi

un pat "taustāmi" kā ēkas, būves, darba mašīnas un iekārtas, izejvielas un materiāli, kas pārstāv "materiālos" aktīvus un kuriem piemīt materiāla substance."

20. gadsimta 60. – 70. gados nemateriālie aktīvi kapitālisma valstīs kļuva īpaši aktuāli, bija vērojama atsevišķu uzņēmumu saplūšanas tendence, kā rezultātā veidojās lieli koncerni, un šo valstu grāmatvedības bilancēs aizvien biežāk parādījās postenis "uzņēmumu nemateriālā vērtība (goodwill)". Kā arī daudzi uzņēmumi, lai nodrošinātu savas produkcijas konkurētspējas stabilitāti tirgū un veicinātu tālāku uzņēmējdarbības attīstību, ievērojamus līdzekļus ieguldīja pētniecības un attīstības darbos, tādejādi grāmatvedības bilancēs nemateriālo aktīvu sastāvā parādījās postenis "pētniecības un attīstības darbu izmaksas". Stokholmas diplomātiskajā konferencē 1967. gada 14. jūlijā nodibināja Vispasaules intelektuālā īpašuma organizāciju (*World Intellectual Property Organization*) un 1974. gada decembrī tā kļuva par specializētu aģentūru pie ANO, kuras galvenais centrs atrodas Ženēvā.

Sākot ar 80. gadu beigām padomju ekonomisti sāka pastiprināti pētīt nemateriālo aktīvu būtību un uzskaites kārtību. 1988. gada 3. maijā ar PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Valsts statistikas komitejas vēstuli N^o80/8-09 jēdzienu nemateriālie aktīvi iekļāva Grāmatvedības kontu plānā ar šifru 04. Kā arī parādījās pirmās publikācijas presē – L. Z. Šneidmans "Nemateriālo aktīvu uzskaitē kopuzņēmumos" (*Шнейдман Л. З. "Учет нематериальных активов на совместных предприятиях"*) un T. B. Krilova "Kas ir nemateriālie aktīvi?" (*Крылова Т. Б. "Что такое нематериальные активы?"*). Latvijā 1991. gadā tika izdota LR FM vēstule "Par izmaiņu ieviešanu grāmatvedības uzskaites kontu plānā", kurā kopā ar citām izmaiņām, ieviesa kontu 04 "Nemateriālie aktīvi".

Tāpēc Latvijas grāmatvedībā nemateriālie aktīvi kā uzskaites objekts un bilances postenis atkārtoti parādījās salīdzinoši nesen – 80. gadu beigās. Latvijā pastāvēja uzskats, ka nemateriālie aktīvi – uzņēmumu rīcībā nodotās zemes, ūdens un citu dabas resursu, ēku, būvju, iekārtas lietošanas tiesības, kā arī citas īpašumtiesības (to skaitā intelektuālā īpašuma), ko dalībnieki nodevuši uz savas daļas noguldījuma rēķina uzņēmumu pamatkapitālā (statūtu fondā), kā arī uzņēmums iegādājies tā darbības gaitā. [39; 35] Sākot ar 1993. gadu, kad stājās spēkā likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem", Latvijas grāmatvedībā iepriekš minēto nemateriālo aktīvu sastāvu papildināja ar uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksu posteni un uzņēmuma nemateriālās vērtības posteni.

Līdzīgi tāpat kā Latvijā arī Lietuvā un Igaunijā, pamatojoties uz iepriekš minēto 1988. gada 3. maija PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Valsts statistikas komitejas vēstuli N^o80/8-09, parādījās jauns grāmatvedības bilances postenis – nemateriālie aktīvi. Igaunijā

nacionālais grāmatvedību reglamentējošais likums "Par grāmatvedību", kas stājās spēkā ar 1995. gada 1. janvāri, 33§ nosaka, ka nemateriālie aktīvi ietver sevī uzņēmumu organizatoriskās izmaksas un attīstības izmaksas; pirktu koncesiju, franšīzu, patentu, licenču un preču zīmju vērtību; uzņēmuma nemateriālo vērtību un avansa maksājumus par nemateriāliem aktīviem. Patreiz Igaunijas Republikā pieņemti nacionālie grāmatvedības standarti, kuros nemateriālo aktīvu bilances posteņu sastāvs atbilst Igaunijas likumā "Par grāmatvedību" noteiktajam uzskaitījumam. Lietuvas Finanšu ministrijas 1993. gada 16. decembra rīkojums "Par kontu plānu" paredz, ka nemateriālo aktīvu sastāvā ietilpst pētniecības un attīstības izmaksas, iegādātās tiesības, prestižs un avansa maksājumi par nemateriāliem aktīviem.

1993. gadā Latvijas grāmatvedības jomā bija izveidojusies īpatnēja situācija – stājās spēkā abi grāmatvedības organizācijas un kārtošanas reglamentējošie likumi – "Par grāmatvedību" un "Par uzņēmumu gada pārskatiem", bet tai pat laikā nebija izstrādāts jaunajai grāmatvedības sistēmai piemērots kontu plāns. LR Finanšu ministrija 1993. gada 13. maijā ar pavēli Nr. 63 par "Uzņēmumu, uzņēmēj sabiedrību un organizāciju vienoto kontu plānu", kas reglamentēja aktīva kontos paredzēt grupu 1.1. "Nemateriālie ieguldījumi", noteica, ka visiem uzņēmumiem, uz kuriem attiecas likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem", ar 1994. gada 1. janvāri par pamatu saviem individuāliem kontu plāniem jāņem šis vienotais kontu plāns. Līdz ar to 1993. gada laikā uzņēmumi, atbilstoši savām saimnieciskās darbības īpatnībām, izstrādāja un apstiprināja individuālos kontu plānus. Tāpēc līdz 1994. gada 1. janvārim Latvijā uzskaiti, to starpā arī nemateriālo aktīvu uzskaiti, veica pēc dažādām kontu kodēšanas sistēmām un līdz ar to arī pēc dažādiem kontu šifriem, jo:

1) pielāgoja jaunās grāmatvedības sistēmas prasībām 1985. gadā apstiprināto PSRS Finanšu ministrijas Grāmatvedības kontu plānu ar vēlākiem labojumiem, kā arī pamatojoties uz šo kontu plānu LU Ekonomikas fakultātes pasniedzēji ekonomisko zinātņu doktore L. Kaire un ekonomisko zinātņu maģistre V. Pučāne izstrādāja ieteicamo Kontu plānu saimniecisko operāciju uzskaitē mazos uzņēmumos, un tādejādi, kopā ar citām izmaiņām, aktīvā iekļāva jaunu kontu ar numuru 04 "Nemateriālie aktīvi" [39; 12] un

2) sākot ar 1993. gadu paralēli lietoja arī ekonomikas zinātņu doktora J. Benzes, LU Vadības un ekonomiskās informātikas fakultātes pasniedzējas S. Dreimanes, Jēkabpils lauksaimniecības tehnikuma pasniedzējas T. Rozentāles un tehnisko zinātņu doktora E. Vēvera izstrādāto ieteicamo kontu plānu, kurā, paralēli citām izmaiņām, aktīvu kontos bija rekomendēta grupa 1.1. "Nemateriālie ieguldījumi". [9; 3.30]

Tātad Latvijā 80. gadu beigās jāatzīmē izmaiņas uzskaitē un jauna posteņa nemateriālie aktīvi iekļaušanu bilancē.

Sākotnējie nemateriālo aktīvu saimniecisko darījumu grāmatojumi, kas Latvijā eksistēja 80. gadu beigās un 90. gadu sākumā un atbilda grāmatvedības reformas prasībām, apkopoti 2.1. tabulā. Jāpiebilst, ka šajā tabulā iekļautie grāmatojumi veikti pēc PSRS Finanšu ministrijas kontu plāna kodēšanas sistēmas, kuru kā jau minēts pielāgoja grāmatvedības reformas prasībām un kuru plaši izmantoja tolaik pastāvošajā grāmatvedības praksē. Patreiz Latvijā eksistējošie nemateriālo aktīvu saimniecisko darījumu grāmatojumi apkopoti 2.2. tabulā, izmantojot LR FM apstiprināto "Uzņēmumu, uzņēmēj sabiedrību un organizāciju vienoto grāmatvedības kontu plānu", kuru sākot ar 1994. gada 1. janvāri bija jāņem par pamatu, izstrādājot un apstiprinot uzņēmumu individuālos kontu plānus.

LR FM "Uzņēmumu, uzņēmēj sabiedrību un organizāciju vienotais grāmatvedības kontu plāns" ir izstrādāts pamatojoties uz likuma "Par uzņēmumu gada pārskatiem" prasībām un līdz ar to tajā ņemtas vērā uzskaites organizācijas izmaiņas visiem grāmatvedības objektiem (tajā skaitā arī nemateriāliem aktīviem): izmainīts aktīva un pasīva kontu sastāvs, detalizēti uzņēmumu ieņēmumu un izmaksu konti.

Jāatzīmē, ka 1993. gadā apstiprināto vienoto grāmatvedības kontu plānu LR Finanšu ministrija ar 21.09.2000. rīkojumu atcēla. Lai gan vairs nav spēkā nosacījums, ka "tas jāņem par pamatu kontu plāniem uzņēmumos", tomēr daudzi grāmatveži to izmantos kā orientieri savā darbā, tāpēc autore 2.2. tabulā izmantojusi šī kontu plānā paredzēto kodēšanas sistēmu.

2.1. tabula

**Nemateriālo aktīvu saimniecisko darījumu grāmatojumi
(20.gadsimta 80. gadu beigās un 90. gadu sākums)**

Nr. p/k	Saimniecisko darījumu saturs	Korespondējošie konti	
		D	K
	1	2	3
1.	Uzņēmuma (sabiedrības) pamatkapitālā (statūtu fondā) ieguldīti nemateriālie aktīvi	04 Nemateriālie aktīvi	85 Statūtu fonds
2.	Iegādāti nemateriālie aktīvi uzņēmuma (sabiedrības) darbības laikā	04 Nemateriālie aktīvi	50 Kase 51 Norēķinu konts 52 Valūtas konts 60 Norēķini ar piegādātājiem un darbuizņēmējiem

2.1. tabulas turpinājums

	1	2	3
3.	Aprēķināta nemateriālo aktīvu amortizācija	Attiecīgie izmaksu uzskaites konti: 20 Pamatražošana 23 Palīgražotnes 24 Mašīnu un iekārtas uzturēšanas un ekspluatācijas izmaksas 25 Ražošanas vispārējās izmaksas 26 Saiimiecības vispārējās izmaksas 44 Apgrozības izmaksas	02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija vai 04 Nemateriālie aktīvi
4.	Norakstīti pilnībā amortizēti nemateriālie aktīvi (gadījumos, kad to amortizācijas ieņēmumam izmantots 02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija)	02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija	04 Nemateriālie aktīvi
5.	Norakstīti nepilnīgi noamortizēti nemateriālie aktīvi: a) atlikusī vērtība (nenamortizētā summa) b) par nolietojuma summu (gadījumos, kad to amortizācijas ieņēmumam izmantots 02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija)	80 Zaudējumi 02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija	04 Nemateriālie aktīvi 04 Nemateriālie aktīvi
6.	Pārdoti nepilnīgi noamortizēti nemateriālie aktīvi a) ieņēmumi no pārdošanas b) atlikusī vērtība (nenamortizētā summa) vai, gadījumos, kad amortizācijas ieņēmumam izmantots 02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija a) ieņēmumi no pārdošanas b) atlikusī vērtība (nenamortizētā summa) c) nolietojuma summa	50 Kase 51 Norēķinu konts 52 Valūtas konts vai 76 Norēķini ar dažādiem debitoriem un kreditoriem 80 Zaudējumi 50 Kase 51 Norēķinu konts 52 Valūtas konts vai 76 Norēķini ar dažādiem debitoriem un kreditoriem 80 Zaudējumi 02 (subkonts) Nemateriālo aktīvu amortizācija	80 Peļņa 04 Nemateriālie aktīvi 80 Peļņa 04 Nemateriālie aktīvi 04 Nemateriālie aktīvi

Nemateriālo aktīvu saimniecisko darījumu grāmatojumi (01.01.1994. – 21.09.2000.)

Nr. p/k	Saimniecisko darījumu saturs	Korespondējošie konti	
		D	K
	1	2	3
1.	SIA dibināšanas pamatkapitāla un A/S parakstītā kapitāla, izņemot kredītiestādes un apdrošināšanas akciju sabiedrības, veidošanā izmantotās intelektuālā īpašuma tiesības	1120 Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības; datoru programmas	3110 Pamatkapitāls vai līdzdalības kapitāls
2.	Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbos izlietotie materiāli	1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas	2110 Izejvielas un materiāli
3.	Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbos izmantoto licenču amortizācija un izmantoto pamatlīdzekļu nolietojums	1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas	1190 Nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstītā daļa un 1290 Pamatlīdzekļu nolietojums
4.	Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbos izmantoto citu juridisko vai fizisko personu darbu un pakalpojumu samaksa	1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas	2610 Kase 2620 Norēķinu konts
5.	Aprēķināta darba alga darbiniekiem, kuri nodarbināti uzņēmuma pētniecības un attīstības darbos	1) 72 .. Personāla izmaksas 1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas 2) 1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas	5610 Norēķini par darba algu un 72 .. Personāla izmaksas vai 5610 Norēķini par darba algu
6.	Aprēķināti darba devēja obligātie sociālās apdrošināšanas maksājumi	1) 7310 Sociālais nodoklis 1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas 2) 1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas	5723 Norēķini par sociālo nodokli un 7310 Sociālais nodoklis vai 5723 Norēķini par sociālo nodokli
7.	Aprēķināta uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksu amortizācija pārskata periodā	7410 Nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstīšana	1191 Pētniecības un attīstības izmaksu vērtības norakstītā daļa
8.	Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu atsevišķa projekta amortizācijas perioda beigās norakstīta tā sākotnējā vērtība	1191 Pētniecības un attīstības izmaksu vērtības norakstītā daļa	1110 Pētniecības un uzņēmuma attīstības izmaksas
9.	Iegādātas (nopirkas) intelektuālā īpašuma tiesības	1120 Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības; datoru programmas	2610 Kase 2620 Norēķinu konts vai 5 . . . Kreditori
10.	Aprēķināta intelektuālā īpašuma tiesību amortizācija pārskata periodā	7410 Nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstīšana	1192 Intelektuālā īpašuma tiesību vērtības norakstītā daļa
11.	Norakstīta intelektuālā īpašuma tiesību uzkrātās amortizācijas summa, kas var būt vienāda ar projekta sākotnējo vērtību	1192 Intelektuālā īpašuma tiesību vērtības norakstītā daļa	1120 Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas ties.; datoru programmas

	1	2	3
12.	Iegrāmatota uzņēmuma nemateriālā vērtība	1130 Uzņēmuma nemateriālā vērtība 12 .. Pamatlīdzekļi 21 .. Krājumi	5 ... Kreditori 2610 Kase 2620 Norēķinu konts
13.	Uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana pārskata periodā	7410 Nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstīšana	1193 Uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstītā daļa
14.	Uzņēmuma nemateriālās vērtības amortizācijas perioda beigās norakstīta tās sākotnējā vērtība	1193 Uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstītā daļa	1130 Uzņēmuma nemateriālā vērtība
15.	Pārdotas nepilnīgi noamortizētas intelektuālā īpašuma tiesības: a) ieņēmumi no pārdošanas b) pārdoto intelektuālā īpašuma tiesību norakstīšana: – amortizācijas summa – atlikusī vērtība	2610 Kase 2620 Norēķinu konts 1192 Intelektuālā īpašuma tiesību vērtības norakstītā daļa 6522 Ieņēmumi no intelektuālā īpašuma tiesību realizācijas	6522 Ieņēmumi no intelektuālā īpašuma tiesību realizācijas 1120 Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības; datoru programmas 1120 Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības; datoru programmas

Izpētot kopumā abās tabulās iekļautos saimniecisko darījumu grāmatojumus, var teikt, ka tie uzskatāmi parāda, ka, atbilstoši grāmatvedības reformas prasībām, nemateriālie aktīvi bilancē tiek atspoguļoti pēc to atlikušās vērtības.

Jāsaka, ka salīdzinot nemateriālo aktīvu patreizējo uzskaites kārtību ar 20. gadsimta 80. – 90. gadu mijā eksistējošo uzskaites kārtību, ir vērojamas atšķirības, bet tās nevar nosaukt par fundamentālām izmaiņām.

Attiecībā uz nemateriālo aktīvu uzskaites organizācijas izmaiņām, saskaņā ar vienoto grāmatvedības kontu plānu, izdalīti nemateriālo aktīvu sastāva atsevišķi posteņi un līdz ar to iespējams veikt katrai nemateriālo aktīvu grupai to iegādes, amortizācijas aprēķināšanas un izslēgšanas detalizētu uzskaiti.

Nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas grāmatojumam patreiz Latvijā ieteicams izmantot kontu 1190 “Nemateriālo ieguldījumu vērtības norakstītā daļa”, turpretī 90. gadu sākumā pārskata perioda amortizācijas reģistrēšanai piemēroja kontu 02 “Pamatlīdzekļu nolietojums”, izveidojot subkontu “Nemateriālo aktīvu amortizācija”, vai amortizācijas summu tieši attiecināja uz konta 04 “Nemateriālie aktīvi” kredītu. Nemateriālo aktīvu aprēķinātā amortizācija vairs netiek attiecināta uz ražošanas izmaksu kontiem un apgrozības izmaksu kontu, bet gan to iekļauj operāciju kontu grupā pie pamatlīdzekļu nolietojuma un citu ieguldījumu vērtības norakstījumiem.

Līdz 1995.gadam nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiks grāmatvedību reglamentējošos dokumentos bija noteikts 3 – 5 gadi atkarībā no šo aktīvu veida un izmantošanas juridiskiem ierobežojumiem un amortizācijas aprēķināšanai izmantoja lineāro norakstīšanas metodi. Šie nosacījumi attiecās arī aprēķinot ar peļņas nodokli apliekamo summu, ja uzņēmums nemateriālos aktīvus izmantoja saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Sākot ar 1995. gada 1. aprīli Latvijā stājās spēkā likums “Par uzņēmumu ienākuma nodokli”, kurš piemērojams laika posmam no 1995. gada 1. janvāra, un, pamatojoties uz šo likumu, patreiz atsevišķi atdalīts nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķins finanšu grāmatvedības vajadzībām no amortizācijas aprēķina, kuru izmanto, nosakot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo summu.

Finanšu grāmatvedības mērķiem nemateriālo aktīvu sākotnējo vērtību jānoraksta uz peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļu to lietderīgās izmantošanas laikā, kuru nosaka ar uzņēmumu vadības rīkojumu.

Nosakot ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo summu, nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķins 1995. – 1998. taksācijas periodos bija komplicētāks.

1. Uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksas pilnībā ir atļauts norakstīt tajā taksācijas periodā, kurā tās radušās, ja vien šīs izmaksas attiecas uz uzņēmuma saimniecisko darbību. Tas nozīmē, ka minēto izmaksu vērtība tieši samazina ar nodokli apliekamo ienākumu, jo tā samazina peļņas vai zaudējumu aprēķina postenī “Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem” uzrādīto summu, kas veido uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā koriģējamo apliekamo ienākumu. Derīgo izrakteņu atrašanās vietas, daudzuma un kvalitātes noteikšanas izmaksas noraksta sistemātiski 10 gadus pēc šo izmaksu rašanās.

2. Ja koncesijas, patenti, licences, preču zīmes izveidojušās uzņēmumā līdz 1994. gada 31. decembrim, tad tās turpina norakstīt 5 gadu laikā no to izveidošanās dienas, bet, ja šie nemateriālo aktīvu posteņi izveidojušies pēc 1995. gada 1. janvāra, tad koncesijas noraksta 10 gadus, patentes, licences, preču zīmes – 5 gadus no to izveidošanas dienas.

3. No 1995. gada 1. janvāra neatkarīgi no uzņēmuma nemateriālās vērtības (goodwill) un citu līdzīgu tiesību izveidošanās datuma, šo nemateriālo aktīvu veidu sākotnējo vērtību neiekļauj, aprēķinot ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo summu.

4. Datoru programmproduktus attiecina uz pamatlīdzekļu sastāva III kategoriju, kurai atbilst bāzes amortizācijas likme 25%, un piemēro divkārtšo degresīvo amortizācijas aprēķināšanas metodi (atlikuma samazinošā metode), saskaņā ar kuru amortizācijas likme sastāda 50% ($2 \cdot 25\%$) taksācijas gadā no objekta atlikušās vērtības. [59]

Sākot ar 1999. taksācijas gadu amortizācijas aprēķināšanas nosacījumi uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksām, koncesijām, patentiem, licencēm, preču zīmēm nemainās, arī datoru programmprodukti paliek iekļauti pamatlīdzekļu III. kategorijā, bet to amortizācijas likme palielinās, tā sastāda 70% ($2 \cdot 35\%$) no objekta atlikušās vērtības. [59]

Attiecībā uz nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laika noteikšanu Lietuvā un Igaunijā pastāv līdzīga situācija kā Latvijā – atsevišķi ir nodalīts šo aktīvu veidu amortizācijas aprēķins finanšu grāmatvedības vajadzībām no aprēķina, kas paredzēts uzņēmuma ienākuma nodokļa noteikšanai.

Lietuvā laika posmā no 1994. gada 1. aprīļa līdz 1994. gada 2. jūnijam, saskaņā ar Lietuvas Republikas Ekonomikas ministrijas 1993. gada 17. decembra rīkojumu Nr. 21 – 7 – 3294 un Lietuvas Republikas Finanšu ministrijas 1993. gada 22. decembra rīkojumu Nr. 95N, nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiks bija noteikts: iegādātām tiesībām – 10 gadi, uzņēmumu dibināšanas izmaksām – 5 gadi, datoru programmām – 1 gads. Sākot ar 1994. gada 2. jūniju Lietuvā, pamatojoties uz šīs valsts Ekonomikas ministrijas 1994. gada 23. maija rīkojumu Nr. 21 – 6 – 1245 un Finanšu ministrijas 1994. gada 24. maija rīkojumu Nr. 38 N, nemateriālo aktīvu lietderīgo izmantošanas laiku noteica konkrētās laika robežās, izņemot datoru programmām, nevīs kādā vienā laika periodā kā bija noteikts no 1994. gada 1. aprīļa līdz 1994. gada 2. jūnijam. Tā, pētniecības un attīstības darbiem, iegādātām tiesībām, prestižam (uzņēmuma nemateriālā vērtība – aut.) tas noteikts laika periodā no 2 gadiem līdz 5 gadiem; datoru programmām – 1 gads; citiem nemateriāliem aktīviem – no 2 gadiem līdz 10 gadiem.

Kopš 1994. gada 2. jūnija finanšu grāmatvedības vajadzībām uzņēmumi nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiku var noteikt pēc iepriekš minētām laika robežām, ievērojot, ka šis periods nevar būt īsāks par mazāko gadu skaitu, bet gan var pārsniegt lielāko gadu skaitu. Turpretī uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiks jāizvēlas norādīto periodu robežās.

Jāatzīmē, ka Lietuvā gan uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām, gan arī finanšu grāmatvedības vajadzībām izmanto lineāro (vienmērīgo) amortizācijas aprēķināšanas metodi. Autore uzskata, ka, lai gan izplatītākā nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas metode ir lineārā (vienmērīgā) metode, tomēr Lietuvā finanšu grāmatvedības vajadzībām būtu pieņemami noteikt, ka nemateriālo aktīvu amortizācijas metodes izvēle ir uzņēmumu vadības kompetencē. Tas pamatojams ar uzņēmuma vadības

spēju adekvāti prognozēt atdevi no šo specifisko aktīvu izmantošanas un līdz ar to arī atbilstoši noteikt to lietderīgās izmantošanas laiku un amortizācijas aprēķināšanas metodi.

Igaunijā sākot ar 1995. gada 1. janvāri attiecībā uz nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiku ir noteikts, ka visus šo aktīvu veidus noraksta, izmantojot lineāro metodi, 2 – 5 gadu laikā, izņemot iegādātās tiesības, kurām īpašos gadījumos lietderīgās izmantošanas laiks var būt pagarināts 20 gadu garumā. [4; 33§] Arī Igaunijas grāmatvedības standartos paredzēts nemateriālo aktīvu vērtības minētais lietderīgās izmantošanas laiks. Uzņēmumu ienākuma nodokļu vajadzībām nemateriālo aktīvu amortizāciju nosaka pēc divkārtšās degresīvās metodes un tiek izmantota visiem nemateriālo aktīvu veidiem vienota amortizācijas likme taksācijas gadā – 40% ($2 \cdot 20\%$).

Krievijā 80. – 90. gadu mijā pastāvēja līdzīga situācija nemateriālo aktīvu atzīšanā un iekļaušanā grāmatvedības bilancē un to uzskaites kārtībā. Atšķirībā no Latvijas pirmo reizi nemateriālo aktīvu kategorija Krievijā parādījās kopuzņēmumu bilancēs, kas dibināti ar ārzemju kapitāla piedalīšanos. Šāda situācija izveidojās sakarā ar ārzemju partneru izteikto neizpratni par principiālām atšķirībām starp Krievijā pastāvošo uzskaites sistēmu un starptautiski pieņemto uzskaites kārtību. Principiālo atšķirību starpā bija arī nemateriālo aktīvu neatzīšana par uzskaites objektu. Līdz ar to Krievijā ar valsts institūciju atļauju nemateriālos aktīvus sākotnēji iekļāva tikai kopuzņēmumu bilancēs.

Jāsaka, ka Krievijā kopuzņēmumi sākotnēji kalpoja par nosacītu poligonu uzskaites formu un metožu piemērošanai tirgus ekonomikas apstākļiem. Sākotnēji grāmatvedības jauninājumus ieviesa kopuzņēmumu uzskaites sistēmā un tikai pēc tam tos piemēroja visos Krievijas uzņēmumos. Tā notika arī ar nemateriālo aktīvu atzīšanu par grāmatvedības uzskaites objektu un bilances posteni, kurus no kopuzņēmumu bilances attiecināja uz dažādu nozaru un īpašuma formu uzņēmumiem. [108; 21]

Nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas kārtība Krievijā bija specifiska, jo 1991. gadā vietējiem uzņēmumiem nebija paredzēts nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķins, ko iekļauj uzņēmuma izmaksu sastāvā un attiecina uz produkcijas pašizmaksu. Turpretī vienlaicīgi tajā pašā laikā kopuzņēmumiem, kas atradās Krievijas teritorijā, nemateriālo aktīvu amortizācijas izmaksas bija atļauts aprēķināt un attiecināt uz produkcijas pašizmaksu, ja izpildās sekojoši nosacījumi:

- 1) nemateriālo aktīvu amortizācijas apmēru nosaka katru mēnesi, pamatojoties uz kopuzņēmuma noteiktām likmēm, kuras aprēķinātas balstoties uz to lietderīgo kalpošanas laiku, kurš nedrīkst pārsniegt kopuzņēmuma darbības laiku;

2) tiem nemateriāliem aktīviem, kuriem nav iespējams noteikt lietderīgo kalpošanas laiku, šo periodu nosaka 10 gadu laikā, bet tas nedrīkst pārsniegt kopuzņēmuma darbības laiku. [101; 26]

Kopš 1993. gada Krievijā situācija nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas ziņā ir izmainījusies, jo neatkarīgi no uzņēmuma īpašuma formas, visiem uzņēmumiem atļauts šo aktīvu amortizāciju attiecināt uz izmaksām to lietderīgās izmantošanas laikā, vai, ja šo laiku nav iespējams noteikt, tad 10 gados.

Tātad Krievijas nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķina nosacījumi, kuri eksistēja kopuzņēmumos 90. gadu sākumā, tika vēlāk pilnībā attiecināti uz visiem valstī esošajiem uzņēmumiem, neatkarīgi no nozaru piederības un īpašuma formas. Tāda uzskaites attīstība uzskatāmi parāda, ka Krievijā uzskaites formu un metožu piemērošanu tirgus ekonomikas apstākļiem aprobēja vispirms kopuzņēmumu grāmatvedībās.

Bez tam jāpiebilst, ka Latvijā uzņēmumu kapitālu veidošanā ir atļauts izmantot arī intelektuālā īpašuma objektus un abās tabulās ir iekļauta šādu saimniecisko darījumu kontu korespondence. Veicot intelektuālā īpašuma objektu ieguldīšanu kapitālos, līdz LR Komerclikuma stāšanās spēkā datumam, bija jāievēro attiecīgās uzņēmējdarbības veida likumdošanas nosacījumus: A/S – likums “Par akciju sabiedrībām”, kas paredzēja šī īpašuma veida novērtēšanas nosacījumus un proporciju parakstītā kapitāla apjomā; SIA – likums “Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību”, kas arī noteica intelektuālā īpašuma novērtēšanas nosacījumus un proporciju sabiedrības pamatkapitāla apjomā.

Latvijas grāmatvedībā nemateriālo aktīvu uzskaites nosacījumus reglamentē un rekomendē dažādu valsts institūciju izdotie dokumenti, kuru sarakstu un šo aktīvu uzskaites pamatprasību raksturojumu autore sniedz 2.3. tabulā.

2.3. tabula

Latvijas grāmatvedību reglamentējošos un rekomendējošos dokumentos noteiktās nemateriālo aktīvu uzskaites prasības

Nr. p/k	Likumdošanas akta nosaukums	Spēkā stāšanās datums	Nemateriālo aktīvu vai to atsevišķu posteņu uzskaites nosacījumi	Likumdošanas akta sastāvdaļa
1	2	3	4	5
1.	LR likums “Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību”	23.01.1991. ar vēlākiem grozījumiem	Intelektuālā īpašuma iekļaušanas nosacījumi sabiedrības ar ierobežotu atbildību pamatkapitālā	12. pants 14. pants
2.	LR likums “Par grāmatvedību”	01.01.1993. ar vēlākiem grozījumiem	Latvijas Republikas vispārārstītie grāmatvedības kārtrošanas un organizācijas nosacījumi, kas attiecas uz visiem uzskaites objektiem, arī uz nemateriāliem aktīviem	

1	2	3	4	5
3.	LR likums "Par uzņēmumu gada pārskatiem"	01.01.1993. ar vēlākiem grozījumiem	Intelektuālā īpašuma tiesību iekļaušanas nosacījums nemateriālo ieguldījumu postenī "koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības"	18. pants
			Nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas nosacījumi finanšu grāmatvedības vajadzībām	34. pants 35. pants
4.	LR likums "Par akciju sabiedrībām"	18.05.1993. ar vēlākiem grozījumiem	Ierobežojumi intelektuālā īpašuma ieguldīšanai akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanā	21. pants
			Intelektuālā īpašuma novērtēšanas prasības	31. pants
5.	LR likums "Par uzņēmumu ienākuma nodokli"	01.04.1995., piemērojams ar 01.01.1995.	Nemateriālo aktīvu amortizācijas aprēķināšanas kārtība, nosakot ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo ienākumu	6. pants 13. pants
6.	LR Komerclikums	01.01.2002.	Intelektuālā īpašuma iekļaušanas nosacījumi kapitālsabiedrību pamatkapitālā	3. nodaļa
7.	LR FM norādījumi "Par uzņēmumu gada pārskatiem"	14.01.1994. ar vēlākiem grozījumiem	Uzņēmuma nemateriālās vērtības un uzņēmuma negatīvās nemateriālās vērtības aprēķināšana un uzskaitē	5. nodaļa 1. punkts
8.	LR FM norādījumi "Par uzņēmuma iegādes atspoguļošanu grāmatvedībā"	17.01.1996	Uzņēmuma iegādes rezultātā radušās uzņēmumu nemateriālās vērtības uzskaitē	4. nodaļa
			Uzņēmuma iegādes rezultātā radušās uzņēmumu negatīvās nemateriālās vērtības uzskaitē	5. nodaļa
9.	LR VID norādījumi "Par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību"	08.03.2001.	Nemateriālo aktīvu atspoguļošana grāmatvedībā uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām	V daļa 10.punkts 11.punkts

Komerclikuma redakcijā nav noteikts, vai intelektuālā īpašuma tiesības var izmantot, apmaksājot pamatkapitāla apjomu, bet ir paredzēts, ka par mantiskā ieguldījuma priekšmetu var būt tikai naudas izteiksmē novērtējama ķermeniska vai bezķermeniska lieta, kuru var izmantot sabiedrības komercdarbībā, izņemot lietas, uz kurām nevar vērst piedziņu (no civiltiesiskās apgrozības izņemtās lietas). Par mantiskā ieguldījuma priekšmetu nevar būt ne saistības sniegt pakalpojumus vai veikt darbu, ne paredzamā peļņa vai paredzamā darbība sabiedrībā, ne arī paredzamā darba samaksa, honorāri, dividendes un tamlīdzīgi maksājumi, ko dibinātājs vai dalībnieks var saņemt no sabiedrības. Autore uzskata, ka intelektuālo īpašumu nevar kvalificēt kā "no civiltiesiskās apgrozības izņemtās lietas", pie kurām pieder ieroči, sprāgstvielas, narkotiskās vielas u.tml.. Līdz ar to pie nosacījuma, ka intelektuālā īpašuma tiesības ir adekvāti novērtējamas naudas izteiksmē un tās var izmantot sabiedrības komercdarbībā, šīs tiesības var kalpot par kapitālsabiedrību (SIA, A/S) pamatkapitāla apmaksas priekšmetu.

LR grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietverto nemateriālo aktīvu uzskaites prasību analīzes rezultātā autore secina, ka no 20.gadsimta 90. gadu sākuma līdz 2002.gadam šo specifisko aktīvu uzskaites noteikumi ir sadrumstaloti dažādos

dokumentos, kur galvenā uzmanība pievērsta to atzīšanas un novērtēšanas nosacījumiem un amortizācijas aprēķināšanas kārtībai uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām.

Autore uzskata, ka Latvijas grāmatvedības sistēmā trūkst pietiekošas informācijas par nemateriālo aktīvu būtību, to sastāvu un nosacījumiem finanšu grāmatvedībā, kurus ieteicams apkopot nemateriālo aktīvu finanšu grāmatvedības nacionālā standartā. Līdz ar to nepieciešams analizēt šo aktīvu atzīšanas un novērtēšanas kritērijus un pētīt to uzskaites finanšu grāmatvedības prasības, kas noteiktas Eiropas Savienības grāmatvedību reglamentējošās direktīvās, Starptautiskajos grāmatvedības standartos un ASV grāmatvedību reglamentējošos dokumentos.

2.2. Nemateriālo aktīvu atzīšana un novērtējums

2.2.1. Saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas vispārējā nostādne

Darba iepriekšējās nodaļās izpētītā nemateriālo aktīvu būtība, to klasifikācijas un uzskaites vēsture sniedz priekšstatu par šo nemateriālo objektu veidu dažādību un savstarpējām atšķirībām. Tāpēc ir nepieciešams pētīt dažādo nemateriālo objektu veidu reģistrācijas variantus grāmatvedībā.

Pastāv divas atšķirīgas pieejas šo objektu izveidošanas izmaksu reģistrācijai grāmatvedības dokumentos:

1) kapitalizēt tos ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā ar nosaukumu nemateriālie ieguldījumi;

2) uzreiz atzīt par uzņēmuma izmaksām.

Tātad, neskatoties uz nemateriālo objektu raksturīgāko īpašību – fiziskās, taustāmās substances trūkums, šie elementi pie zināmiem nosacījumiem var tikt atzīti par uzņēmumu aktīviem. Tāpēc, izvērtējot nemateriālo elementu reģistrācijas variantus grāmatvedībā, jāpiemēro tie paši kritēriji, kas attiecas uz pārējo saimniecisko darījumu elementu atzīšanas nosacījumiem par uzņēmumu aktīvu.

Latvijas grāmatvedībā nav akceptēti kritēriji, atbilstoši kuriem saimnieciskā darījuma elementus atzīst par uzņēmumu aktīvu un līdz ar to reģistrē kā saimniecisko līdzekli.

Pastāvošajos grāmatvedību reglamentējošos dokumentos attiecībā par ilgtermiņa aktīvu atzīšanu grāmatvedības reģistros ir noteikts, ka šajā postenī ietver:

1) līdzekļus, kas paredzēti ilgai lietošanai vai ieguldīti ilglietojamā īpašumā,

2) līdzekļus, kurus paredzēts izmantot ilgstoši (ilgāk par vienu gadu), vai kuri ieguldīti ilglietojamā īpašumā (pamatlīdzekļi, nemateriālie ieguldījumi, ilgtermiņa finanšu ieguldījumi) (spēkā līdz 2000. gada 1. oktobrim – aut.). [60]

Bez tam attiecībā par nemateriālo elementu atzīšanas nosacījumiem, Latvijas grāmatvedībā ilgu laiku (no 1993. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 19. janvārim) bija paredzēts, ka tikai par samaksu iegūtās tiesības var iekļaut nemateriālo aktīvu postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”. [60]

Lai izvērtētu nemateriālo elementu atzīšanas pamatotību par uzņēmuma aktīvu, tika veikta salīdzinošā analīze starp atsevišķu pasaules valstu grāmatvedību reglamentējošos dokumentos un Starptautiskajos grāmatvedības standartos sniegtiem kritērijiem, kuri nosaka saimnieciskā darījuma elementa atzīšanu par uzņēmumu aktīvu. Veidojot salīdzinošo pētījumu par pamatu izmantotas SGSP publicētās “Finanšu pārskatu sagatavošanas un sniegšanas pamatnostādnes” (“*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*”), Apvienotās Karalistes FRS Nr. 5 “Pārskats par saimniecisko darījumu būtību” (FRS 5 “*Reporting the Substance of Transaction*”) un ASV FGSN Nr. 5 un Nr. 6 (SFAS – *Statements of Financial Accounting Standards*). Šajos dokumentos ietverti saimniecisko darījumu rezultātā radušos elementu atzīšanas kritēriji par uzņēmumu aktīvu.

2.4. tabula

Saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritēriji par aktīvu

Nr.	SGSP	AK	ASV
1.	iespējams, ka jebkādi ar šo elementu saistītie <u>nākotnes ekonomiskie labumi ieplūdis uzņēmumā</u> ;	pastāv pietiekami pierādījumi par elementa eksistenci (iekļaujot atbilstošus pierādījumus par <u>nākotnes ienākumu ieplūšanu</u>);	elementā iemiesoti <u>ekonomiskie labumi, kurus saimnieciskā vienība saņems no šī elementa izmantošanas nākotnē</u> ;
2.	elementiem piemīt <u>pašizmaksa vai vērtība, kuru var ticami novērtēt</u> .	elements var būt <u>novērtēts naudas izteiksmē ar pietiekamu ticamību</u> .	elementam jābūt <u>izmērāmam, būtiskam un ticamam</u> .

Salīdzinošās analīzes rezultātā autore secina, ka literatūras avotos saimnieciskā darījuma elementu atzīšanas kritēriji par uzņēmuma aktīvu ir identiski, atšķirības vērojamas tikai vārdu sakārtojumā. Tātad gan Starptautiskajos grāmatvedības standartos, gan Apvienotās Karalistes un Amerikas Savienoto Valstu grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietverts, ka saimnieciskā darījuma elementu atzīst par aktīvu, ja:

1) iespējams, ka no šī elementa izmantošanas uzņēmums nākotnē saņems ekonomisko labumu pieplūdumu;

2) šim elementam piemīt pašizmaksa vai vērtība, kuru var ticami novērtēt.

Bez tam pastāv arī viedoklis, ka uzņēmuma aktīviem vēl ir jābūt identificējamiem, tas nozīmē iespēju tos atdalīt atsevišķi no citiem uzņēmuma aktīviem. [71; 25]

Attiecībā par nemateriālo elementu atzīšanu par aktīvu, SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” paredz vēl papildus nosacījumus: elementiem jābūt identificējamiem, jāatrodas uzņēmuma kontrolē un uzņēmumā radītiem nemateriāliem elementiem jāatbilst arī citiem turpmāk minētajiem kritērijiem.

Nosakot, vai nemateriālais elements atbilst pirmajam tabulā ietvertajam atzīšanas kritērijam – iespējams, ka no šī elementa izmantošanas uzņēmums nākotnē saņems ekonomisko labumu pieplūdumu, uzņēmuma vadībai, pamatojoties uz pārliecinošiem pierādījumiem, nepieciešams novērtēt ekonomisko labumu plūsmas ticamību, ņemot vērā:

1) nemateriālo elementu izmantošanas mērķi un atbilstoši tam iegūstamo/kontrolējamo ekonomisko labumu;

2) vai eksistē adekvāti resursi jeb tie ir pieejami, lai nodrošinātu iespēju iegūt ekonomisko labumu plūsmu no nemateriālo elementu izmantošanas.

Ja eksistē nākotnes ekonomisko labumu plūsmas pietiekama ticamība, tad, izpildoties otram tabulā minētajam atzīšanas kritērijam – elementam piemīt pašizmaksa vai vērtība, kuru var ticami novērtēt – un pārējiem nosacījumiem, nemateriālais elements tiks atzīts par uzņēmuma nemateriālo aktīvu. Pretējā gadījumā pamatota ir to iekļaušana pašu kapitālā. Tāda pieeja nenozīmē, ka radot šo elementu iegūšanas izmaksas, uzņēmuma vadības mērķis nav bijis radīt nākotnē ekonomisko labumu pieplūdumu, bet gan, ka šī ienākuma noteiktības pakāpe ir nepietiekama, lai attaisnotu šo elementu atzīšanu par aktīvu.

Otra tabulā iekļautā kritērija prasības, ka elementam jāpiemīt pašizmaksai vai vērtībai, kuru var ticami novērtēt, parasti ir viegli izpildāmas, ja nemateriālais elements iegūts iegādes rezultātā, jo tā vērtība tiek pamatota ar atbilstošas dokumentācijas palīdzību. Problēmas rodas, ja nemateriālais elements tiek radīts uzņēmumā. Pēc autores domām viennozīmīgi noteikt, ka uzņēmumā radītais nemateriālais elements nevar būt atzīts par aktīvu, ir nepieņemami, jo ir jāņem vērā katra nemateriālā elementa veida izveides īpatnības.

Autore secina, ka, izvērtējot nemateriālo elementu atzīšanu par nemateriāliem aktīviem, jāņem vērā šo elementu vērtības ticamību, varbūtību saņemt ekonomiskos labumus nākotnē no šo elementu izmantošanas, to atdalāmību no citiem uzņēmuma aktīviem un uzņēmuma kontroles eksistenci.

Nemateriālo elementu atzīšanas identifikācijas kritērijs ierobežo uzņēmuma nemateriālās vērtības atzīšanu par nemateriālo aktīvu, jo šo uzskaites objektu nav iespējams atdalīt no pārējiem uzņēmuma aktīviem, taču, neskatoties uz šo īpašību, starptautiskā mērogā pieņemts to atzīt par nemateriālo aktīvu.

Tomēr autore uzskata, ka ir pieņemami uzņēmuma nemateriālo vērtību kapitalizēt nemateriālo aktīvu sastāvā, jo uzņēmums – ieguvējs ir veicis maksājumu ar mērķi iegūt ekonomisko labumu pieplūdumu nākotnē. Uzņēmums – ieguvējs ekonomisko labumu sagaida saņemt vai nu no iegūtiem, identificējamiem aktīviem vai no tiem elementiem, kuri, aplūkojot tos atsevišķi, neatbilst identificējamo elementu atzīšanas kritērijiem, lai tos uzrādītu grāmatvedības reģistros, bet par kuriem, izdarot iegādi, uzņēmums – ieguvējs ir gatavs maksāt.

Neskatoties uz starptautiski pieņemtajiem aktīvu atzīšanas kritērijiem, pastāv principiāli atšķirīgi viedokļi šo elementu reģistrācijai grāmatvedībā – atzīt tos par uzņēmuma aktīvu vai uzreiz iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā, tādējādi ietekmējot saimnieciskās darbības rezultātu.

Nemateriālo elementu tūlītējas norakstīšanas uz izmaksām piekritēji savu pozīciju motivē sekojoši, ka ar nemateriālo aktīvu saistītos nākotnes ekonomiskos labumus nav iespējams, izņemot atsevišķus gadījumus, noteikt ar pietiekamu ticamības pakāpi. Bez tam šie elementi atdalīti no uzņēmuma ne vienmēr var būt tiesiskā apgrozījuma priekšmeti. Piemēram, uzņēmuma nemateriālā vērtība nevar būt atdalīta/pārdota atsevišķi no uzņēmuma, kā arī licence, kas akceptē uzņēmumam veikt kādu īpašu darbības veidu, nevar tikt nodota trešajām personām, izņemot gadījumus, kad iegādājoties vai pārņemot kontrolē šo uzņēmumu tiek saglabāts licencētais uzņēmējdarbības veids. Pamatojoties uz iepriekš minēto, šī viedokļa pārstāvji neatzīst nemateriālos elementus: uzņēmuma nemateriālo vērtību, pētniecības un attīstības izmaksas, dažādas tiesības, datoru programmas par uzņēmuma aktīviem. Tādēļ iesaka nekavējoties tos norakstīt. Uzņēmuma nemateriālo vērtību iekļaut pamatkapitālā, bet dažādas tiesības, pētniecības un attīstības izmaksas un datoru programmu izstrādes izmaksas iekļaut saimnieciskās darbības rezultātā.

Turpretim nemateriālā aktīva atzīšanas piekritēji oponē, ka, nekavējoties norakstot tādus nemateriālos elementus kā attīstības izmaksas un datoru programmu izstrādes izmaksas, netiek ievērots vispārpieņemtais uzkrājuma princips, kā rezultātā iegūst neadekvātu uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultātu. Līdz ar to tas var būt par bremsējošu faktoru, ka uzņēmumi neatbalstīs līdzekļu ieguldījumu šajās darbības sfērās. Bez tam atzīst, ka atsevišķiem nemateriālo elementu veidiem piemīt aprites spēja.

Piemēram, attīstības izmaksām, bet tikai tajos gadījumos, ja šī darbība ir vērsta uz tādu aktīvu iegūšanu kā preču un pakalpojumu zīmes, patenti u.c. aktīviem, kurus kopumā var atdalīt no uzņēmuma. Arī datoru programmas var būt pārdotas trešajām personām, bet tikai tajos gadījumos, kad uzņēmums ir tiesīgs to veikt vai arī datoru programmu pats uzņēmums ir izstrādājis. [101; 27]

Jāsaka, ka ekonomiskajā literatūrā eksistē atziņas, ka starptautiskie aktīvu atzīšanas kritēriji var būt dažādi interpretēti. Tā Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michel F. van Breda*) uzskata, ka pamatojoties uz aktīvu atzīšanas kritērijiem, daudzus uzskaites objektus, kurus tradicionāli iekļauj finansiālās darbības rezultātā, būtu jākapitalizē nemateriālo aktīvu sastāvā. Amerikas speciālisti norāda, ka tāda veida izdevumi kā pārdislokācijas, remonta, reklāmas u.tml. izdevumi ir saistīti ar ekonomisko labumu saņemšanu nākotnē un to vērtības ticams novērtējums pamatojas uz atbilstošajiem dokumentiem. Nosaukto izdevumu saistība ar ekonomisko labumu saņemšanu ir divējāda. Pirmkārt, šie izdevumi nodrošina tiesības saņemt nākotnē no citām saimnieciskajām vienībām pakalpojumu. Piemēram, reklāmas izdevumi var ietvert maksu par presē ievietojamu reklāmu uz nākamajiem periodiem, kas ir analogiska iepriekšējai samaksai par īpašuma apdrošināšanu un nomu. Otrkārt, šie izdevumi var iemiesot ekonomisko labumu, kuru saņems uzņēmumā citu aktīvu izmantošanas vai pārdošanas darījumu rezultātā. Piemēram, kinofilmas reklāmas rullītis var palielināt ieņēmumu saņemšanu no kinofilmas demonstrācijas, bet veiktie remonta izdevumi – palielina iekārtu nākotnes atdevi. Amerikas zinātnieki atzīst, ka šāda veida izdevumi var būt reģistrēti kā pastāvīgi aktīvi vai kā esošo aktīvu vērtības palielinājums.

Bez tam Amerikas speciālisti nepiekrīt citu valstu zinātnieku viedoklim par uzņēmumu dibināšanas izdevumu kapitalizāciju un amortizāciju. Uzņēmumu dibināšanas izdevumu kapitalizācijas piekritēji savu viedokli pamato ar to, ka šo izdevumu norakstīšanas gadījumā netiek ievērots vispārpieņemtais uzkrājuma princips, kā rezultātā iegūst neadekvātu saimnieciskās darbības rezultātu uzņēmuma pirmajos eksistēšanas gados. Turpretī Amerikas zinātnieki uzskata, ka centieni nogludināt saimnieciskās darbības rezultātu (peļņu) nevar tikt uzskatīti par pietiekamu pamatojumu izdevumu kapitalizācijai. Lemjot par šo izdevumu uzskaites formu, jāņem vērā starptautiski pieņemtie saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritēriji par uzņēmuma aktīvu: elementa vērtības ticamības pakāpe, varbūtība saņemt ekonomiskos labumus nākotnē no šo elementu izmantošanas, to atdalāmību no citiem uzņēmumu aktīviem un uzņēmuma kontroles eksistenci.

Pēc autores domām, remonta, reklāmas, uzņēmumu dibināšanas un pārdislokācijas izdevumu uzskaiti Latvijas grāmatvedībā jāveic:

1) objekta remonta izdevumus, mainoties objekta ekonomiskiem parametriem (derīgās lietošanas laika, jaudas palielinājums, ražošanas izdevumu samazinājums), jāpievieno atbilstošā objekta vērtībai;

2) uzņēmuma dibināšanas un pārdislokācijas izdevumus neatzīt nemateriālo aktīvu sastāvā, jo minētie izdevumi pēc to ekonomiskās būtības ir uzņēmuma organizatoriskie izdevumi, kuru saskaņošana ar ieņēmumiem atlikta uz vienu vai vairākiem periodiem. Tie ir patērētie naudas līdzekļi, lai reģistrētu vai pārkārtotu uzņēmējdarbību, tie nav saistīti ar nemateriāliem aktīviem: attīstības izmaksām, kuru rezultātā iespējams tiks iegūts reģistrētais intelektuālais īpašums (patents, preču zīme) vai cits intelektuālais īpašums, kuru iekļaus know-how kategorijā; saņemtām intelektuālā īpašuma tiesībām vai iegūto uzņēmuma nemateriālo vērtību, vai arī avansa maksājumiem, lai iegūtu kādu no iepriekš minētiem nemateriāliem aktīviem;

3) ievērojot aktīvu atzīšanas kritērijus un vispāratzīto uzkrājumu principu, uzņēmuma dibināšanas un pārdislokācijas izdevumus jāuzskaita kā atliktos izdevumus un jāiekļauj bilances aktīva iedaļā "Ilgtermiņa atliktie izdevumi";

4) līdzīgu uzskaites politiku jāpiemēro reklāmas izdevumu uzskaitē, proti, neatzīt šos izdevumus par nemateriālo aktīvu atsevišķu bilances posteni, jo pēc ekonomiskās būtības tie ir patērētie naudas līdzekļi, lai popularizētu uzņēmumu un tā produkciju vai pakalpojumus;

5) atbilstoši uzņēmumu grāmatvedības politikai, reklāmas izdevumus to rašanās periodā iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā vai tos izdevumus, kas attiecas uz konkrētu produkciju vai pakalpojumu, var reģistrēt pie nemateriālo aktīvu "firmas zīme" vai "preču zīme" atlikušās vērtības ar tālāku amortizāciju, kuras periods nepārsniedz 20 gadus (reklāmas izdevumu uzskaites politika detalizētāk analizēta 2.3.2. nodaļā Intelektuālā īpašuma uzskaites problēmas).

Pētījuma rezultātā autore secina, ka, izvērtējot nemateriālo elementu kapitalizācijas pieeju par uzņēmumu aktīviem, jāvadās pēc tiem pašiem kritērijiem, kuri nosaka pārējo saimniecisko darījumu elementu kapitalizāciju. Tāpēc, lemjot par nemateriālā elementa kapitalizācijas iespēju par aktīvu, jāņem vērā:

1) iespējamība saņemt ekonomisko labumu plūsmu nākotnē no nemateriālā elementa izmantošanas;

2) nemateriālā elementa vērtības ticams novērtējums;

3) spēja atdalīt/apmainīt nemateriālo elementu no pārējiem uzņēmumu aktīviem (izņemot uzņēmuma nemateriālo vērtību – goodwill);

4) uzņēmuma kontroles eksistence pār nemateriālo elementu.

Uzņēmumā radīto nemateriālo elementu atzīšanas nosacījumi tiks analizēti pētījuma turpinājumā.

2.2.2. Uzņēmuma nemateriālās vērtības novērtējums

Viens no kritērijiem saimniecisko darījumu elementu atzīšanai par aktīvu ir to vērtības ticams novērtējums. Jāsaka, ka novērtēt nemateriālos elementus ir sarežģīti, tas attiecas uz identificējamiem elementiem, bet pārsvarā gadījumu visvairāk neskaidrību rada tieši neidentificējamo/nemateriālo elementu novērtējums. Starptautiskā praksē pieņemts, ka neidentificējamo nemateriālo elementu – uzņēmuma nemateriālo vērtību nosaka saistībā ar materiālo aktīvu vērtību vai pēc citām metodēm. Par identificējamo nemateriālo elementu novērtējumu kalpo tā iegādes vērtība vai ražošanas pašizmaksa.

Ekonomiskajā literatūrā minētas 3 galvenās raksturīgākā neidentificējamā nemateriālā aktīva – uzņēmuma nemateriālās vērtības aprēķināšanas metodes:

1) vispārējā novērtējuma metode (*master valuation approach*);

2) peļņas pārsnieguma pakāpes metode (*excess earning power*), kas pamatojas uz neregistrēto neto aktīvu aprēķinu;

3) prognozētās peļņas pārsnieguma pakāpes metode (*prognosticated excess earning power*), kas pamatojas uz peļņas pārsnieguma gadu skaitu.

Saskaņā ar vispārējā novērtējuma metodi, uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek traktēta kā uzņēmuma kopējās reputācijas novērtējums, un kā izriet no goodwill definīcijām pastāv uzskats, ka uzņēmuma izdevīgie lietišķie sakari, labvēlīgas savstarpējas attiecības starp darbiniekiem un augsta reputācija starp klientiem nosaka uzņēmuma nemateriālo vērtību. Savukārt šos apstākļus nosaka izdevīga uzņēmuma atrašanās vieta, monopola privilēģijas, augsti kvalificēta administrācija un citi faktori.

Taču kā uzskata Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) lielākai daļai no nosauktām priekšrocībām piemīt tiešs sakars ar konkrētiem, taustāmiem aktīviem, iekļaujot tajos arī nemateriālos aktīvus. Piemēram, izdevīga uzņēmuma atrašanās vieta nozīmē augstāku zemes un ēku vērtību,

salīdzinot ar analogisku zemi un ēku, bet kura atrodas citā vietā; tāpat arī augsta reputācija starp klientiem ir saistīta ar preču zīmju novērtējumu.

Atbilstoši uzņēmuma nemateriālās vērtības traktējumam par uzņēmuma kopējo reputāciju, šo nemateriālo posteni pēc vispārējās novērtējuma metodes aprēķina kā starpību starp uzņēmuma iegādes vērtību un iegādātā uzņēmuma neto aktīvu patieso vērtību (identificējamo aktīvu patiesā vērtība – identificējamo saistību patiesā vērtība). Dažkārt, īpaši Latvijas ekonomikā, neto aktīvus pieņemts saukt par uzņēmuma materiālo vērtību. [11; 82]

Jāsaka, ka iegādes rezultātā iegūtās uzņēmuma nemateriālās vērtības aprēķināšanai SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas” rekomendē izmantot tieši vispārējā novērtējuma metodi.

Tomēr attiecībā par vispārējā uzņēmuma nemateriālās vērtības novērtēšanas metodi, jāsaka, ka bieži tā pārvēršas par algoritmu bez ekonomiskā pamatojuma. To var novērot Latvijas valsts un pašvaldību uzņēmumu privatizācijas procesā. Piemēram, ja īpašuma objekts tiek privatizēts ar pārdošanas metodes paņēmieni – izsoli. Īpaši tad, ja ir vairāki pretendenti, izsoles rezultātā objekts tiek pārdots par ļoti augstu cenu, līdz ar to starpība starp pārdošanas cenu un iegūto identificējamo aktīvu vērtību, no kuras atskaitīta iegūto identificējamo saistību vērtība, ir uzņēmuma nemateriālā vērtība. Taču pēc autores domām aprēķinātai nemateriālai vērtībai nav ekonomiska attaisnojuma, jo uzņēmums nav ieguvis tik lielu reputāciju, kā arī šī vērtība nav adekvāta paredzamiem ienākumiem nākotnē.

Pat ir tādi gadījumi, kad novērtēšanas rezultātā ir atklājušās kļūdas, materiālie aktīvi ir par augstu novērtēti, tad protams, iegādes cena netiek samazināta, bet automātiski palielinās nemateriālā vērtība.

Tātad uzņēmuma nemateriālās vērtības aprēķināšanas algoritms rosina dažādas nenoteiktības, tāpēc jānoskaidro, vai tiešām noteiktā uzņēmuma nemateriālā vērtība ir atbilstoša sagaidāmajiem ienākumiem, vai uzņēmumam ir pieredze vietējā tirgū un laba reputācija pie pašreizējiem un potenciālajiem klientiem u.tml. faktori.

Tātad, lai veiktu uzņēmuma nemateriālās vērtības novērtējumu atbilstoši šai metodei, nepieciešams zināt divus rādītājus:

- 1) uzņēmuma iegādes izmaksas, un
- 2) iegādātā uzņēmuma aktīvu un saistību patieso vērtību.

Ar patieso vērtību (*fair value*) saprot summu, par kuru iespējams apmainīt/pārdot aktīvus vai samaksāt saistības darījumā starp zinošām, neatkarīgām pusēm bez starpnieka pakalpojumiem. [37]

Iegādātā uzņēmuma aktīvu un saistību patiesā vērtība var būt noteikta speciālas auditornovērtēšanas rezultātā vai neatkarīgu ekspertu atzinumā. Jāsaka, ka pārsvarā gadījumu starpība starp atsevišķu uzskaites posteņu bilances vērtību un to patieso vērtību rodas ilgtermiņa ieguldījumiem un krājumiem.

Atbilstoši Starptautiskajam grāmatvedības standartam, uzņēmuma iegāde grāmatvedībā jāatspoguļo tāpat kā jebkura cita aktīva iegāde, tātad atbilstoši iegādes izmaksām.

Iegādes izmaksas nosaka pēc:

- 1) samaksātās naudas vai atlīdzībai nodoto ekvivalentu summas;
- 2) citu noteikumu ievērošanas, kuri saistīti ar iegādi;
- 3) citiem ar iegādi tieši saistītiem izdevumiem. [37]

Ja uzņēmuma iegāde saistīta ar vairākiem posmiem, tad visa darījuma kopējās iegādes izmaksas nosaka sasummējot atsevišķu posmu vērtības. Tādos gadījumos svarīgas ir laika atšķirības starp katra iegādes posma datumu un visa darījuma pabeigšanas datumu. Tāpēc uz darījuma beigu datumu ir nepieciešams apkopot informāciju par izdevumiem (attiecībā uz saistībām) un patieso vērtību (attiecībā uz aktīviem), kas noteikta katra atsevišķa iegādes posma datumā.

Tomēr naudas līdzekļus un radušās saistības jānovērtē pēc to patiesās vērtības iegādes datumā. Gadījumos, kad norēķināšanās par citiem ar iegūšanu saistītiem noteikumiem tiek veikta ar atliktiem maksājumiem, tad iegādes izmaksas jānovērtē pēc to patreizējās vērtības, ņemot vērā jebkuras piemaksas vai atlaides, kuras var rasties pie norēķināšanās, un ne tikai pēc maksājuma nominālās vērtības.

Citi ar iegūšanu saistītie noteikumi, kuri paredz izmaksāt naudu iegādātā uzņēmuma akcionāriem kā alternatīvu apmaiņā pret vērtspapīriem, var arī būt par pamatu nosakot kopējo patieso vērtību. Nosakot izlaisto vērtspapīru patieso vērtību, var izmantot arī neatkarīgu novērtējumu.

Papildus citiem ar iegūšanu saistītiem noteikumiem, uzņēmumam – ieguvējam var būt tieši ar iegūšanu saistītie izdevumi. Tajos iekļauj vērtspapīru (akciju) reģistrācijas un

izlaidšanas izmaksas, grāmatvežu, juridisko konsultantu, novērtētāju un citu konsultantu darba apmaksu, kas attiecas uz iegādes darījumu.

Vispārējās administrācijas izmaksas, ieskaitot arī sagādes nodaļas uzturēšanas izdevumus un citas izmaksas, kuras nevar tieši attiecināt uz attiecīgo iegādi, nevar iekļaut iegādes izmaksās, bet tās atzīst par tā perioda izmaksām, kurā tās radušās.

Tātad pēc uzņēmuma nemateriālās vērtības vispārējās novērtējuma metodes šo vērtību aprēķina kā starpību starp uzņēmuma iegādes vērtību un iegādātā uzņēmuma neto aktīvu patieso vērtību (identificējamo aktīvu patiesā vērtība – identificējamo saistību patiesā vērtība). Iegādātie aktīvi un pārņemtās saistības tiek atzīti par identificējamām, ja atbilst jau iepriekš minētajiem kritērijiem:

1) iespējams, ka uzņēmumam – ieguvējam no šo elementu izmantošanas nākotnē sagaidāms ekonomisko labumu pieplūdums (attiecībā uz aktīviem) vai ekonomisko labumu samazinājums (attiecībā uz saistībām); un

2) eksistē šo izmaksu (attiecībā uz saistībām) un patiesās vērtības (attiecībā uz aktīviem) ticams novērtējums. [37]

Ja iegādes rezultātā uzņēmums ir ieguvis tādus aktīvus un saistības, kuri neatbilst identificējamo aktīvu un saistību kritērijiem, tad šie elementi ietekmē uzņēmuma nemateriālās vērtības vai negatīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības apjomu.

Ekonomiskajā literatūrā minētas vēl divas uzņēmuma nemateriālās vērtības aprēķināšanas iespējamās metodes. Abas metodes pamatojas uz atbilstošās nozares uzņēmumu vidējās peļņas apjomu.

Saskaņā ar peļņas pārsnieguma pakāpes metodi, kas pamatojas uz neregistrēto neto aktīvu aprēķinu, uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek traktēta kā peļņas pārsniegums virs apjoma, kuru uzskata par atbilstošās nozares uzņēmumu vidējo peļņu.

Piemērs.

uzņēmuma neto aktīvi	–	Ls 360 000
uzņēmuma peļņa	–	Ls 90 000
nozares vidējā peļņas norma	–	10%

1. Aprēķina, cik lielai jābūt aktīvu vērtībai, lai atbilstoši nozares vidējai peļņas normai, iegūtu uzņēmumā esošo peļņu – Ls 90 000 apjomā:

$$\frac{90\,000 \times 100}{10} = 900\,000 \text{ (Ls)}$$

2. Nosaka uzņēmuma neregistrētos neto aktīvus:

$$900\,000 - 360\,000 = 540\,000 \text{ (Ls)}$$

Tātad, atbilstoši piemēra rādītājiem, uzņēmuma neregistrētie neto aktīvi ir Ls 540 000, un daļu no šīs iegūtās vērtības var identificēt uz esošiem aktīviem. Tā kā saskaņā ar šo metodi uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek aprēķināta kā starpība starp neregistrēto neto aktīvu vērtību un identificējamo vērtību un pieņemot, ka identificējas Ls 340 000, tad uzņēmuma nemateriālā vērtība (goodwill) ir Ls 200 000 (540 000 - 340 000).

Krievijas zinātniece O. V. Solovjova (*Соловьева О. В.*) uzskata, ka ar šo metodi aprēķinātā uzņēmuma nemateriālā vērtība teorētiski ir pareizākā, jo tā parāda, cik lielu vērtību uzņēmumam nepieciešams investēt, lai nopelnītu vairāk par nozares vidējo peļņu.

Turpretī, Amerikas zinātnieku E. S. Hendriksena un M. F. van Bredas (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) viedoklis ir pretējs. Viņi uzskata, ka jebkurš mēģinājums izdalīt uzņēmuma vērtības daļu pamatojoties uz “virspeļņas” aprēķinu ir mākslīga rakstura. Savu viedokli argumentējot ar to, ka pieņēmums par to, ka uzņēmuma materiālie aktīvi var dot ienākumu tikai “vidējā standarta” līmenī ir izdomājums, jo tajā pat laikā eksistē citi faktori, kas ietekmē “virspeļņas” rašanos – materiālo aktīvu īpašā vērtība var būt saistīta kā ar to izmantošanas specifiku vājas konkurences apstākļos vai ar augstu pieprasījumu pēc uzņēmuma produkcijas, tā arī pateicoties to izmantošanas efektivitātei. Un visi šie faktori savstarpēji iedarbojas uz produkcijas ražošanas procesu un uz ieguldītāju nodrošinājumu ar ienākumu.

Saskaņā ar prognozētās peļņas pārsnieguma pakāpes metodi, kas pamatojas uz peļņas pārsnieguma gadu skaitu, uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek traktēta kā nākotnes peļņas pārsniegums, kas sagaidāms prognozējamajos gadu skaitos, virs apjoma, kuru uzskata par atbilstošās nozares uzņēmumu vidējo peļņu.

Piemērs.

(izmantoti iepriekšējā piemēra sākotnējie rādītāji)

1. Aprēķina, cik liels būtu uzņēmuma peļņas apjoms no esošo aktīvu vērtības, pamatojoties uz nozares vidējo peļņas normu:

$$\frac{360\,000 \times 10}{100} = 36\,000 \text{ (Ls)}$$

2. Nosaka, cik liela peļņa iegūta uzņēmumā uz neregistrēto aktīvu rēķina:

$$90\,000 - 36\,000 = 54\,000 \text{ (Ls)}$$

3. Aprēķina uzņēmuma nemateriālo vērtību, ņemot vērā prognozējamo gadu skaitu, kuru laikā uzņēmums paredz saņemt peļņu, kas pārsniegs nozares vidējo peļņas normu (literatūrā minētais varbūtējais gadu skaits ir 2 – 4 gadi):

$$54\,000 \times 3 = 162\,000 \text{ (Ls)}$$

Salīdzinot pēc abām peļņas pārsnieguma pakāpes metodēm aprēķināto uzņēmuma nemateriālo vērtību, autore konstatē, ka rezultāti krasi neatšķiras. Tā pēc peļņas pārsnieguma pakāpes metodes, kas pamatojas uz neregistrēto neto aktīvu aprēķinu, uzņēmuma nemateriālā vērtība sastāda Ls 200 000 un pēc prognozētās peļņas pārsnieguma pakāpes metodes, kas pamatojas uz peļņas pārsnieguma gadu skaitu – Ls 162 000. Iegūtie skaitliskie rezultāti ir saistīti ar iespējam identificēt aprēķinātos uzņēmuma neregistrētos neto aktīvus (peļņas pārsnieguma pakāpes metode, kas pamatojas uz neregistrēto neto aktīvu aprēķinu) un ar prognozējamo gadu skaitu, kuru laikā paredzēts saņemt peļņu, kas pārsniedz nozares vidējo peļņas normu (prognozētās peļņas pārsnieguma pakāpes metode, kas pamatojas uz peļņas pārsnieguma gadu skaitu).

Salīdzinoši analizējot uzņēmuma nemateriālās vērtības aprēķinus pēc peļņas pārsnieguma metodēm, kas pamatojas uz nozares vidējās peļņas apjomu, autore secina, ka iegūtais rezultāts ir mākslīga rakstura. Tādēļ, ka nozares vidējo rādītāju veido atsevišķu uzņēmumu peļņa un arī zaudējumi, un katra uzņēmuma saimnieciskās darbības rezultātu nosaka atšķirīgi faktori: vienam tas var būt veiksmīga mārketinga stratēģija, citam – produkcijas augstais kvalitātes līmenis un preču zīmju popularitāte u.tml.. Pie tam nav pieņemami uzskatīt, ka katra uzņēmuma materiāliem līdzekļiem jānodrošina atbilstošās nozares vidējais peļņas līmenis. Tāpēc izmantot šo vidējo rādītāju jebkura uzņēmuma nemateriālās vērtības noteikšanai nav ekonomiski pamatoti.

Līdz ar to pēc peļņas pārsnieguma metodēm aprēķināto uzņēmuma nemateriālo vērtību neregistrē uzņēmumu grāmatvedības dokumentos.

Bez uzņēmuma nemateriālās vērtības traktējumiem kā kopējās reputācijas novērtējums vai kā “virspeļņas” pārsniegums, literatūrā pastāv vēl viens viedoklis. Stenfordas Universitātes profesors D. Kenings (*J. Canning*) nosauca uzņēmuma nemateriālo vērtību (goodwill) par vispārējā novērtējuma kontu (*master valuation*

account). [25; 402] Pēc zinātnieka vārdiem uzņēmuma nemateriālajai vērtībai pašai par sevi nav nekādas nozīmes, jo tā viena pati neasociējas ar kaut kādām konkrētām īpašībām, kuras nav atkarīgas no materiāliem aktīviem; kā arī to nevar raksturot kā uzņēmuma “virspelnū”, bet šis nemateriālais elements ir “iespraudums” bilancē.

Var būt gadījumi, kad iegādātā uzņēmuma novērtējums (iegādes izdevumi) ir zemāks par to identificējamo aktīvu patieso vērtību un par identificētiem kreditoru parādiem. Tādos gadījumos uzņēmuma nemateriālā vērtība ir negatīva un ASV šo negatīvo vērtību rekomendēts attiecināt uz iegūto identificēto ilgtermiņa aktīvu patiesās vērtības samazinājumu. Iegūto ilgtermiņa aktīvu vērtību ASV atļauts samazināt līdz “0” vērtībai, ja vēl paliek nesadalītā negatīvā starpība, tad to atzīst par negatīvo uzņēmuma nemateriālo vērtību.

Turpretī, Apvienotajā Karalistē pastāv savādāks negatīvās nemateriālās vērtības traktējums, kas pamatojas uz viedokli, ka negatīvā vērtība rodas veiksmīga pirkuma rezultātā, kurš var būt saistīts ar piespiedu pārdošanu, tirgošanās prasmi vai arī tādos gadījumos, kad negatīvo vērtību nosaka uzņēmuma neapmierinošs menedžments. Visi šie faktori nav saistīti ar konkrētiem uzņēmuma aktīviem. [1] Tātad, saskaņā ar šo viedokli tiek pieņemts, ka tie paši aktīvi tikai citas vadības rokās nesīs lielāku ienākumu un tāpēc identificējamus aktīvus nav jānoceno, bet to novērtējums šajā gadījumā ir atbilstošs to tirgus cenai. Apvienotajā Karalistē uzņēmuma negatīvā nemateriālā vērtība tiek nosaukta par “neizdevīgu izvietojumu” (*unfavourable location*).

Uzņēmuma nemateriālās vērtības novērtēšanas metožu analīzes rezultātā autore secina, ka vienīgā šīs specifiskās vērtības noteikšanas metode, kuras rezultātā nemateriālo vērtību reģistrē uzņēmuma – ieguvēja grāmatvedības dokumentos, ir vispārējā novērtējuma metode (*master valuation approach*). Tā paredz, ka uzņēmuma nemateriālo vērtību aprēķina kā starpību starp uzņēmuma iegādes vērtību un iegādātā uzņēmuma neto aktīvu patieso vērtību. Autore uzskata, ka neto aktīvu patieso vērtību jānosaka speciālas auditnovērtēšanas rezultātā vai neatkarīgu ekspertu atzinumā.

2.2.3. Pētniecības un attīstības darbu izmaksu, koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību novērtējums

Otra nemateriālo aktīvu veida – identificējamo nemateriālo aktīvu (uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksas; koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības) novērtējums salīdzinoši nav tik sarežģīts kā neidentificējamiem nemateriāliem aktīviem, jo gan ekonomiskajā literatūrā, gan Starptautiskajos grāmatvedības standartos, gan ES 4. Direktīvā, gan arī ASV un Apvienotās Karalistes grāmatvedību

reglamentējošos dokumentos iekļauts uzskats, ka nemateriālo aktīvu sākotnējo vērtību veido to iegādes izmaksas. Jāsaka, ka šajā vērtībā tiek ietvertas visas izmaksas un izdevumi, kuri veidojušies sagatavojot attiecīgo nemateriālo objektu to ekonomiskajam pielietojumam uzņēmumā. Šīs izmaksas sastāv no nemateriālā aktīva iegādes cenas, valsts nodevām, ja tādas eksistē, un no pārējām izmaksām, kuras veidojas, iegādājoties attiecīgo nemateriālo aktīvu. Problēmas rodas gadījumos, kad nemateriālais aktīvs ir izstrādāts uzņēmumā (uzņēmuma iekšienē), jo ne ekonomiskajā literatūrā, ne arī Latvijā nav akceptēta vienota uzskaites pieeja.

Saskaņā ar Latvijas finanšu grāmatvedības nosacījumiem, nemateriālos aktīvus jānovērtē atbilstoši to sākotnējai vērtībai – iegādes izmaksās vai ražošanas pašizmaksā. Iegādes izmaksas aprēķina pirkšanas cenai pieskaitot izdevumus, kas saistīti ar iegādāto objektu līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā. Ražošanas pašizmaksu aprēķina, saskaitot izejvielu un materiālu izmaksas un citus izdevumus, kas tieši saistīti ar attiecīgā objekta izgatavošanu, kā arī atļauts iekļaut arī tādu izmaksu daļas, kas netieši saistītas ar objekta izgatavošanu, ja vien šīs izmaksas ir attiecināmas uz to pašu laika posmu.

Jāmin 1999. gada 16. decembrī akceptētos Latvijas finanšu grāmatvedības nosacījumu grozījumus, kuri nosaka arī nemateriālo aktīvu bilances postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības” iekļaujamo tiesību atzīšanas precizējumu un sniedz nemateriālo aktīvu pirkšanas cenas un patiesās vērtības skaidrojumus.

Līdz minētajiem grozījumiem Latvijas grāmatvedībā pastāvēja domstarpības kā pareizi interpretēt grāmatvedības praksē prasību, ka postenī “Koncesijas, patenti, licences preču zīmes un līdzīgas tiesības” var parādīt tikai par samaksu iegādātās tiesības. No vienas puses, ar jēdzienu samaksa saprata šo tiesību iegūšanu tāda saimnieciskā darījuma rezultātā, kad samazinās uzņēmuma naudas līdzekļi vai palielinās uzņēmuma saistības. No otras puses, atbilstoši uzņēmējdarbību regulējošo noteikumu (likumi “Par SIA”, “Par A/S”) attiecīgiem nosacījumiem, ar šo jēdzienu saprata intelektuālā īpašuma, t.i., patentu, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību, ieguldīšanu šo sabiedrību pamatkapitālā. Tomēr autores veiktā aptauja starp LR Grāmatvežu asociācijas biedriem, kuri ir galvenie grāmatveži ar augstāko ekonomisko izglītību, liecināja, ka ar jēdzienu samaksa praksē viennozīmīgi saprata tikai saimniecisko darījumu, kura rezultātā samazinās uzņēmuma naudas līdzekļi vai palielinās saistības. Bez tam tādu jēdziena samaksa skaidrojumu akceptē arī LR Valsts ieņēmumu dienests.

Taču ES 4. Direktīvā noteikts, ka nemateriālo aktīvu bilances postenī “koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības un līdzīgi aktīvi” iekļauj par atlīdzību

(*valuable consideration*) iegūtās tiesības un aktīvus, kurus nav nepieciešams atzīt par uzņēmuma nemateriālo vērtību. Tāpēc, pamatojoties uz ES 4. Direktīvas prasību pareizu izpratni, jēdzienu samaksa nomainīja pret terminu atlīdzība. Līdz ar to minētais precizējums patiesāk raksturo šo nemateriālo aktīvu dažādos iegūšanas veidus uzņēmumā: gan pirkšanas – pārdošanas un nenaudas apmaiņas (ieskaita) darījumus, gan intelektuālā īpašuma tiesību ieguldījumus sabiedrību kapitālos, kā arī uzņēmumā radīto nemateriālo objektu atzīšanu par uzskaites objektiem.

Pēc autores pētījuma nenaudas (ieskaita) darījumā iegūtās intelektuālā īpašuma tiesības novērtē pēc viena no šajā darījumā iesaistītā objekta tirgus vērtības. Tātad, iegūtā nemateriālā aktīva vērtība tiek noteikta pamatojoties uz apmaiņā nodotā aktīva tirgus vērtību, vai uz saņemtā nemateriālā aktīva tirgus vērtību – atkarībā no tā, kura no šīm vērtībām ir pieņemamāka. Nosakot, kura objekta tirgus vērtība tiks ņemta vērā, pamatojas uz šī nenaudas (ieskaita) darījuma specifiku. Piemēram, dažreiz apmaiņā pret dibināmā uzņēmumā izpildītu ekspertīzi, ekspertu organizācija saņem pretī uzņēmuma akcijas. Tādā gadījumā iegūtās akcijas nav pieņemami novērtēt pēc to tirgus vērtības, jo tās nedod ienākumu uzņēmuma sākotnējās attīstības posmā, vai arī pēc to nominālvērtības. Tāpēc ekspertīzes izdevumi tiks ņemti vērā, nosakot iegūto akciju vērtību.

Jāatzīst, ka Latvijas grāmatvedībā nenaudas (ieskaita) darījuma rezultātā iegūto nemateriālo aktīvu novērtēšanas nosacījumi atbilst starptautiski pieņemtajai praksei. Latvijas finanšu grāmatvedības nosacījumos paredzēts, ka nemateriālo aktīvu pirkšanas cena ir naudā vai tās ekvivalentos samaksātā summa vai uzņēmuma aktīva iegādei nodotās atlīdzības patiesā vērtība laikā, kad tas tika iegādāts vai radīts, un nemateriālo aktīvu patiesā vērtība ir summa, par kuru to var apmainīt starp labi informētām, savstarpēji ieinteresētām un finansiāli nesaistītām pusēm.

Latvijas uzņēmējdarbību regulējošie noteikumi paredz uzņēmumu pamatkapitālu apjomu apmaksai izmantot arī intelektuālā īpašuma tiesības, jo tās tāpat kā citas īpašumu formas spēj sniegt uzņēmumiem ekonomiskos labumus nākotnē vai nodrošināt apstākļus uzņēmumu darbībai un šo labumu saņemšanai. Līdz ar to nepieciešams analizēt uzņēmumu pamatkapitālu apmaksai izmantojamo intelektuālā īpašuma tiesību ierobežojumus un novērtēšanas nosacījumus.

2.2.4. Uzņēmuma pamatkapitāla apmaksai izmantojamo intelektuālā īpašuma tiesību ierobežojumi un novērtējums

Latvijas uzņēmējdarbību regulējošos noteikumos līdz 2002. gada 1. janvārim bija vērojama īpatnēja situācija: paredzēts ieviest LR Komerclikuma prasības, taču tā spēkā

stāšanās laiks un kārtība tiek vairākkārt precizēta, līdz ar to ir spēkā līdzšinējie uzņēmējdarbību reglamentējoši dokumenti: likums "Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību". likums "Par akciju sabiedrībām" u.c. dokumenti.

Visos minētajos uzņēmējdarbību reglamentējošos dokumentos ir paredzēti uzņēmumu pamatkapitālu apmaksas nosacījumi, tajā skaitā arī iespēja apmaksāt to ar intelektuālā īpašuma tiesībām.

Līdz LR Komerclikuma spēkā stāšanās datumam (2002. gada 1. janvāris) akciju sabiedrību dibināšanas pamatkapitālu bija atļauts segt ar naudas līdzekļiem, izņemot gadījumus, kad tās tiek dibinātas, pārveidojot jau esošo uzņēmumu vai uzņēmējsabiedrību akciju sabiedrībā. Savādāka situācija bija paredzēta akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanā, jo tajā atļāva ieguldīt naudas līdzekļus, ķermeniskas lietas, intelektuālo īpašumu, fondu biržā kotētus vērtspapīrus. Jāatzīmē, ka uz banku un citu kredītiestāžu un apdrošināšanas akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanu iepriekš minētais līdzekļu uzskaitījums neattiecās un ka šajās akciju sabiedrībās parakstītā kapitāla veidošanai atļāva izmantot tikai naudas līdzekļus un ar Latvijas Bankas (bankām un citām kredītiestādēm) un LR Finanšu Ministrijas (apdrošināšanas akciju sabiedrībām) atļaujām arī nekustamas ķermeniskas lietas. Tādi nosacījumi banku un citu kredītiestāžu un apdrošināšanas akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanai ir izskaidrojami ar pastāvošo šo akciju sabiedrību aktīvu struktūras valstisko reglamentāciju.

Sabiedrību ar ierobežotu atbildību dibinātāji savu daļu pamatkapitālā varēja segt ar naudas līdzekļiem Latvijas Republikas nacionālajā valūtā – latos, ar mantiskiem ieguldījumiem, kuriem pielīdzināms arī intelektuālais īpašums, un ar valsts vērtspapīriem, kā arī vērtspapīriem, kuri tiek kotēti Latvijā reģistrētu fondu biržu oficiālajos sarakstos vai ārvalstu fondu biržu – Starptautiskās fondu biržas federācijas dalībnieku – oficiālajos sarakstos. Jāatzīmē, ka ne mazāk kā 2/3 no sabiedrības pamatkapitāla dibinātājiem bija jāsedz ar naudas līdzekļiem vai ar sabiedrības īpašumā nodoto mantu.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka līdz LR Komerclikuma spēkā stāšanās datumam akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanā, ievērojot attiecīgus nosacījumus, līdztekus citiem ieguldījumu veidiem bija atļauts arī ieguldīt ķermeniskas lietas un intelektuālo īpašumu, bet atsevišķos gadījumos tikai nekustamas ķermeniskas lietas. Savukārt sabiedrību ar ierobežotu atbildību pamatkapitālā līdztekus citiem ieguldījumiem bija atļauts arī iekļaut mantiskos ieguldījumus, pie kuriem pielīdzināms arī intelektuālais īpašums.

Analizējot LR Komerclikuma prasības, autore secina, ka arī šajā dokumentā paredzēts kapitālsabiedrību (A/S un SIA) pamatkapitālu apmaksāt ar naudu vai mantisku ieguldījumu. Pie tam noteikts, ka par mantiskā ieguldījuma priekšmetu var būt tikai naudas izteiksmē novērtējama ķermeniska vai bezķermeniska lieta (arī sabiedrības saistības pret kreditoriem, vērtspapīri u.tml.), kuru var izmantot sabiedrības komercdarbībā, izņemot lietas uz kurām nevar vērst piedziņu (no civiltiesiskās apgrozības izņemtās lietas). Sabiedrību ar ierobežotu atbildību pamatkapitāla apmaksai ir paredzēti abi apmaksas veidi: gan naudas izteiksmē, gan ar mantisku ieguldījumu. Turpretī akciju sabiedrību pamatkapitāla apmaksai pastāv nianse – līdz sabiedrības reģistrācijai apmaksājamais pamatkapitāls jāsedz tikai naudā, bet pēc minētās sabiedrības nodibināšanas palielinot pamatkapitālu, to var apmaksāt ar naudu un/vai mantisku ieguldījumu.

Analizējot mantiskā ieguldījuma priekšmetu nosaukumus “ķermeniska lieta” un “bezķermeniska lieta”, autore secina, ka ķermeniskas lietas ir vai nu kustamas, vai nekustamas, atkarībā no tā, vai tās, ārēji nebojājot, iespējams vai arī nav iespējams pārvietot no vienas vietas uz otru. Pie bezķermeniskām lietām pieder dažādas personiskas, lietu un saistību tiesības.

Līdz ar to autore uzskata, ka ar bezķermeniskām lietām saprot gan intelektuālā īpašuma tiesības, gan arī tiesības, uz kuru pamata vienai personai – parādniekam – jāizdara par labu otrai – kreditoram – zināma darbība, kam ir mantiska vērtība. Kā piemēru saistību tiesībām varētu minēt akcijās vai daļās pārvēršamos parādus kreditoriem.

Turpretī kā mantiskais ieguldījums nevar būt nesāņemtā peļņa, manta, uz kuru ir uzlikts arests, saistības sniegt pakalpojumus vai veikt darbu, paredzamā darba alga, honorāri, dividendes un tamlīdzīgi maksājumi, ko dibinātājs vai dalībnieks var saņemt no uzņēmuma.

Izmantojot intelektuālā īpašuma tiesības uzņēmumu pamatkapitāla apmaksai, svarīgi ir adekvāti novērtēt to vērtību, līdz ar to nepieciešams analizēt šī īpašuma novērtēšanas kārtību.

Autore uzskata, ka līdz LR Komerclikuma spēkā stāšanās datumam pastāvēja intelektuālā īpašuma novērtēšanas problēma, apmaksājot ar to sabiedrību ar ierobežotu atbildību pamatkapitāla apjomu. Paši sabiedrības dibinātāji vienojās ar intelektuālā īpašuma ieguldījuma veicējiem par šo ieguldījumu vērtības lielumu un pārņemšanas noteikumiem. Savukārt sabiedrības dibināšanas sapulce lēma par dalībnieku pilnvarām, atbilstoši viņu izdarītajiem daļu ieguldījumiem, un par intelektuālā īpašuma ieguldījumu vērtības lieluma un pārņemšanas noteikumu apstiprināšanu. Jāsaka, ka sabiedrību ar ierobežotu atbildību

dibinātājiem vajadzētu būt ieinteresētiem pareizā novērtējumā, vismaz tad, ja daļa dibinātāju iegulda naudas līdzekļus, bet daļa ķermeniskas lietas un intelektuālo īpašumu. Tomēr var apšaubīt, vai šāda intelektuālā ieguldījuma novērtējuma procedūra bija pieņemama, īpaši gadījumos, kad sabiedrību dibina vairākas personas.

Turpretī pozitīvi ir vērtējami akciju sabiedrību parakstītā kapitāla veidošanai izmantotā intelektuālā īpašuma novērtēšanas noteikumi, ka tā novērtējumu veica viens vai vairāki neatkarīgi eksperti, kurus iecēla vai apstiprināja LR Uzņēmumu Reģistrs.

Citu mantiskā ieguldījuma, tajā skaitā arī intelektuālā īpašuma tiesību, novērtēšanas kārtību paredz LR Komerclikums: novērtējumu veic neatkarīgs eksperts, kurš iekļauts Komercreģistra apstiprinātajā sarakstā, izņēmums ir sabiedrību ar ierobežotu atbildību dibinātāji vai dalībnieki, kuri ir tiesīgi veikt novērtējumu, ja izpildās sekojoši nosacījumi: 1. mantisko ieguldījumu kopējā vērtība nepārsniedz Ls 4000; un 2. mantiskā ieguldījuma kopējā vērtība ir mazāka par pusi no pamatkapitāla lieluma. Pie tam vērtēšana jāveic pēc attiecīgās lietas parastās vērtības, atšķirībā no sevišķās vērtības vai no personiskām tiesībām pamatotas vērtības. Kā atzīst šī reglamentējošā dokumenta autoru grupas vadītājs A. Strupišs – “Tas nozīmē, ka, piemēram, no vectēva mantoto 1970. gadā ražoto žiguli nevarēs novērtēt par nesamērīgi augstu cenu ...”.

Pētījuma rezultāti liecina, ka intelektuālā īpašuma tiesības uzņēmējdarbību regulējošos noteikumos ir pielīdzinātas mantiskajam ieguldījumam un, ievērojot to ieguldīšanas ierobežojumus un novērtēšanas nosacījumus, tās paredzēts izmantot kapitālsabiedrību (A/S un SIA) pamatkapitāla apmaksai.

Uzņēmējdarbību regulējošos noteikumos paredzēts, ka intelektuālā īpašuma tiesības kā mantiskais ieguldījums var būt izmantotas pamatkapitāla apmaksai, ja tās:

- 1) novērtējamas naudas izteiksmē;
- 2) izmantojamas kapitālsabiedrību komercdarbībā.

Nosacījums, ka pamatkapitāla apmaksai paredzētām intelektuālā īpašuma tiesībām jābūt izmantojamām kapitālsabiedrību komercdarbībā, ir būtisks. Tomēr, pēc autores domām, uzņēmuma komercdarbības virziens atbilstoši uzņēmuma vadības izstrādātai darbības stratēģijai var būt mainīgs, un bieži vērojams, ka, dibinot uzņēmumu, plāno nodarboties ar vienu darbības virzienu, bet, mainoties tirgus situācijai u.c. faktoriem, uzņēmums darbosies citā virzienā.

Autore uzskata, ka, lemjot par intelektuālā īpašuma tiesību pamatotību ieguldījumam pamatkapitālā, jānovērtē arī to atbilstība saimnieciskā darījuma elementa

atzīšanas kritērijiem par aktīvu: iespējamību saņemt ekonomiskos labumus nākotnē no elementa izmantošanas, tā vērtības ticamu novērtējumu, spēju atdalīt to no pārējiem uzņēmumu aktīviem, uzņēmuma kontroles eksistenci pār elementu. Tikai izpildoties minētajiem kritērijiem, ir pamatota intelektuālā īpašuma tiesību reģistrācija grāmatvedības dokumentos nemateriālo aktīvu sastāvā un to izmantošana pamatkapitāla apmaksai. Pie tam, pēc autores domām, rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesībām, kuras paredzēts izmantot pamatkapitāla apmaksai, jābūt reģistrētām LR Patentu valdē.

Analīzes rezultātā autore ierosina papildināt nosacījumus, kas paredz intelektuālā īpašuma tiesību izmantošanu uzņēmumu pamatkapitāla apmaksai:

- 1) rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesībām jābūt reģistrētām LR Patentu valdē;
- 2) intelektuālā īpašuma tiesībām jānodrošina uzņēmumam ekonomiskos labumus nākotnē vai jārada apstākļus šo labumu saņemšanai.

Pirkšanas – pārdošanas darījuma, ieguldījuma pamatkapitālā, nenaudas (ieskaita) darījuma rezultātā iegūtā intelektuālā īpašuma vērtības ticams novērtējums pamatojas uz atbilstošu dokumentāciju: pirkšanas – pārdošanas līgumi, pavadzīmes, dibinātāju vai dalībnieku rakstveida novērtējums vai arī neatkarīgu ekspertu rakstveida slēdzieni. Turpretī pastāv diskutējams jautājums par uzņēmumā radītā intelektuālā īpašuma vērtības ticamu novērtējumu un līdz ar to par tādā veidā iegūtā intelektuālā īpašuma atzīšanu par uzņēmuma nemateriālo aktīvu.

2.2.5. Uzņēmumā radīto nemateriālo elementu atzīšana un novērtējums

Pastāv dažādi viedokļi, kā grāmatvedības dokumentos reģistrēt uzņēmumā radītos nemateriālos elementus – pētniecības un attīstības izmaksas, intelektuālā īpašuma tiesības. Šos elementus iespējams kapitalizēt nemateriālo aktīvu sastāvā vai arī uzreiz iekļaut saimnieciskās darbības izmaksās. Līdz ar to nepieciešams analizēt Eiropas Savienības 4. Direktīvas prasības, Starptautiskā grāmatvedības standarta rekomendācijas un Latvijas grāmatvedības noteikumus, kas attiecas uz uzņēmumā radītā nemateriālā elementa kapitalizāciju.

Uzņēmumā radīto nemateriālo elementu kapitalizācijas politikas salīdzinājums

Nemateriālo aktīvu posteņi	Eiropas Savienības 4. direktīva “Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem”	SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi”	Latvija		
			Ekonomiskā literatūra	Finanšu grāmatvedība	Nodokļu grāmatvedība
Pētniecības un attīstības izmaksas	pieļauj, bet prioritāte valsts nacionālai likumdošanai	pētniecības izmaksas – nepieļauj attīstības izmaksas – daļēji pieļauj (izpildoties atbilstošiem nosacījumiem)	daļēji pieļauj (atkārībā no uzņēmuma darbības formas)	pieļauj	nekorīgē apliekamo ienākumu
Reģistrētie patenti, preču zīmes un līdzīgas tiesības	pieļauj, bet prioritāte valsts nacionālai likumdošanai	daļēji pieļauj (izpildoties atbilstošiem nosacījumiem)	nepieļauj	pieļauj	nekorīgē apliekamo ienākumu
Uzņēmuma nemateriālā vērtība	nepieļauj	nepieļauj	nepieļauj	nepieļauj	nekorīgē apliekamo ienākumu

Salīdzinošās analīzes rezultātā autore secina, ka visos pētāmajos dokumentos vienāda pieeja ir attiecībā par uzņēmumā radītās nemateriālās vērtības kapitalizācijas aizliegumu. Tas izskaidrojams ar to, ka šī elementa vērtību nav iespējams objektīvi novērtēt un to nav iespējams kontrolēt. Uzņēmums ilgstoši nevar kontrolēt savus darbiniekus – tie var mainīt savus darba devējus, kā arī uzņēmuma klienti var izvēlēties citus darījuma partnerus u.tml..

Eiropas Savienības 4. Direktīva “Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem” pieļauj pētniecības un attīstības izmaksu, kā arī patentu, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību un aktīvu, kuri radušies uzņēmumā, kapitalizāciju, t.i., atzīšanu par uzņēmuma aktīvu. Taču tajā pat laikā norāda, ka šajā jautājumā par prioritāti uzskatāma katras valsts nacionālā grāmatvedības likumdošana. Tas izskaidrojams ar to, ka Eiropas Savienības grāmatvedību reglamentējošās direktīvās paredzēti galvenokārt “jumta” noteikumi grāmatvedības kārtošānā. Tāpēc katra ES dalībvalsts, pamatojoties uz direktīvu noteikumiem, izstrādā un apstiprina nacionālo grāmatvedības likumdošanu, kurā sniegti detalizēti grāmatvedības nosacījumi. Viens no gadījumiem, kad ES grāmatvedību reglamentējošo direktīvu noteikumi paredz, ka prioritāte ir katras dalībvalsts izvēlētai uzskaites politikai ir uzņēmumā radīto pētniecības un attīstības izmaksu un patentu, preču zīmju un līdzīgu tiesību atzīšanas nosacījumi.

Atbilstoši SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” rekomendācijām, uzņēmumā radītie nemateriālie aktīvi, kas atrodas pētniecības posmā, nevar būt kapitalizēti nemateriālo aktīvu sastāvā, jo nepastāv droša pārlicība, ka pētniecības rezultātā uzņēmums iegūs nākotnē

ekonomiskos labumus. Tātad, tiek pieļauts, ka uzņēmuma pētniecības izmaksas iekļauj saimnieciskās darbības rezultātā uzreiz pēc to rašanās. Nedaudz atšķirīgāka uzskaites pieeja noteikta tiem nemateriāliem aktīviem, kuri radušies uzņēmumā attīstības darbu rezultātā. Tādā veidā iegūtie nemateriālie elementi var būt atzīti par nemateriāliem aktīviem, vienīgi, ja uzņēmuma vadība uzskata, ka izpildās visi sekojošie kritēriji:

- 1) pastāv tehniska iespējamība pabeigt aktīvu tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- 2) pastāv nolūks pabeigt aktīvu tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- 3) pastāv spēja, prasme aktīvu izmantot uzņēmuma vajadzībām vai pārdot;
- 4) zināms, ka aktīvs radīs nākotnes ekonomisko labumu plūsmu, t.i., uzņēmums var nodemonstrēt, ka eksistē produkta realizācijas tirgus vai var pierādīt aktīva lietderīgumu, ja to izmantos uzņēmuma vajadzībām;
- 5) uzņēmumā eksistē adekvāti tehniskie, finanšu un citi resursi, lai aktīvu pabeigtu un izmantotu uzņēmuma vajadzībām vai pārdotu;
- 6) iespējams ticami novērtēt izmaksas, kas saistītas ar aktīva izveidi attīstības stadijā.

Pētot uzņēmuma attīstības darbu rezultātā iegūto nemateriālo elementu atzīšanas kritērijus par nemateriāliem aktīviem, autore secina, ka šie seši nosacījumi ietver starptautiskā mērogā pieņemtos saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritērijus par aktīvu (skat. 2.4. tabulu). Taču tā kā tādā veidā radīto nemateriālo aktīvu izmantošana vai pārdošana saistīta ar attiecīgu nenoteiktības pakāpi, tad, lai ierobežotu risku, jāparedz papildus nosacījumi.

Jāpiebilst, ka praksē pārsvarā gadījumu ir sarežģīti izpildīt attīstības darbu rezultātā iegūto nemateriālo aktīvu visus atzīšanas nosacījumus. Dažos gadījumos, uzņēmumā radītā nemateriālā elementa attīstības izmaksas var būt ticami novērtētas. Piemēram, pamatojoties uz uzņēmuma izmaksu uzskaites sistēmu bieži iespējams novērtēt personāla izmaksas un citas izmaksas, kas rodas, uzņēmumā izstrādājot nemateriālos elementus. Turpretī pārsvarā gadījumu radītā nemateriālā elementa attīstības izmaksas nevar būt novērtētas ar augstu ticamību. Piemēram, tādas darbības izmaksas, kuru ieguldījuma rezultātā paredzēts radīt vai uzturēt specifiska produkta preču zīmi, var ietvert sevī materiālā izteiksmē nenosakāmus faktoros – uzņēmuma personāla vispārējās noskaņas uzlabošanu un paša uzņēmuma imidža noturēšanu vai uzlabošanu.

Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) atzīst, ka uzņēmumā radīto nemateriālo elementu vērtības noteikšana saistīta ne tikai ar šo aktīvu novērtēšanas grūtībām, bet arī ar paša aprēķina grūtībām. Savu viedokli zinātnieki pamato ar to, ka, piemēram, uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu rezultātā var izveidoties vairāki patenti, bet, neskatoties uz to, katra patenta vērtību var noteikt pēc novērtējuma metodēm, taču kopējais rezultāts ir atkarīgs no uzņēmuma vispārējo izmaksu sadales. Tāpēc pēc Amerikas zinātnieku viedokļa eksistē iespējamība saņemt neadekvātu novērtējumu.

Analīzes rezultātā autore secina, ka mūsu valsts grāmatvedībā pārsvarā gadījumu nav atļauta visu uzņēmumā radīto nemateriālo elementu atzīšana par nemateriāliem aktīviem. Izņēmumi ir pētniecības un attīstības darbu izmaksas, ar uzņēmuma dibināšanu un pamatkapitāla palielināšanu saistītās izmaksas un arī reģistrētās intelektuālā īpašuma tiesības, kuras finanšu grāmatvedības vajadzībām var būt atzītas par nemateriālo aktīvu. Jāatzīst, ka pateicoties 1999. gada 16. decembra grozījumiem Latvijas finanšu grāmatvedību reglamentējošā dokumentā – likumā “Par uzņēmumu gada pārskatiem”, kuri paredz nemateriālo aktīvu bilances postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības” iekļaujamo tiesību atzīšanas precizējumu, ir akceptēta arī uzņēmumā radīto un reģistrēto intelektuālā īpašuma tiesību iekļaušana nemateriālo aktīvu sastāvā.

Latvijas ekonomiskajā literatūrā ekonomikas zinātņu doktors J. Benze uzņēmumā radīto intelektuālā īpašuma tiesību neatzīšanu par aktīvu pamato sekojoši: “Atļauj iekļaut nemateriālajos ieguldījumos arī pašu uzņēmumā izstrādātos patentus un datoru programmas dod iespēju mākslīgi palielināt nemateriālo ieguldījumu apjomu, tāpēc tas Latvijā nav atļauts”.

Minētais viedoklis par uzņēmumos radīto intelektuālā īpašuma tiesību neatzīšanu nemateriālo aktīvu sastāvā ir pretrunā Latvijas finanšu grāmatvedību reglamentējošā dokumenta redakcijai. Izveidojusies situācija ir izskaidrojama ar to, ka minētā reglamentējošā dokumenta redakcionālie grozījumi stājās spēkā 2000. gada janvārī, bet ekonomikas zinātņu doktora J. Benzes grāmatas “Finanšu grāmatvedība” izdotas pirms šī datuma.

Kaut gan Latvijas finanšu grāmatvedības reglamentējošais dokuments to tieši nenosaka, tomēr tas paredz tikai tādu licenču parādīšanu, kurām noteikts vienreizējas apmaksas/atlīdzības veids, t.i., licenču līgumi, kuros ietverta konkrēta līguma summa. Ja līguma apmaksa noteikta kā procenti no ar to saistītās produkcijas faktiskās realizācijas vai

izlaides apjoma, tad šī summa licences iegādes brīdī nav zināma un līdz ar to nevar tikt ietverta nemateriālo aktīvu sastāvā.

Jāatzīmē, ka LR nodokļu grāmatvedības prasībās ir reglamentēts ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās summas aprēķins, bet nav iekļauti uzņēmumā radīto nemateriālo elementu kapitalizācijas kritēriji. Nodokļu grāmatvedībā par uzņēmuma pašu līdzekļiem izveidoto un reģistrēto tiesību uzskaites kārtību ir noteikts, ka “(...) Par pašu uzņēmumā veikto pētniecības darbu saņemtos patentus un licences kontā “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības” uzskaitīt nedrīkst, jo to veidošanas izmaksas jau ir uzskaitītas pētniecības darbu izmaksās. Šādas koncesijas, patenti, licences un preču zīmes nav nemateriālie ieguldījumi.”

Finanšu grāmatvedībā, sastādot peļņas vai zaudējumu aprēķinu, izmaksu daļā iekļauj arī tādas summas, par kurām nodokļu grāmatvedībā nav atļauts samazināt apliekamo ienākumu. Tāpēc uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā veic peļņas/zaudējumu vērtības pirms nodokļiem korekciju: palielinājumu un samazinājumu.

Par finanšu grāmatvedībā aprēķināto nemateriālo aktīvu amortizāciju, izņemot pētniecības un attīstības darbu norakstīto vērtību, kura iekļauta peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā, nodokļu grāmatvedībā paredzēts palielināt apliekamo ienākumu. Līdz ar to uzņēmumā radīto nemateriālo aktīvu izmaksas neiekļauj ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamās summas samazinājumā. Tomēr eksistē nianse – pētniecības un attīstības izmaksu norakstītā vērtība tieši samazina ar nodokli apliekamo ienākumu, kaut gan par šo vērtību uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā nav paredzēti koriģējoši ieraksti. Tas izskaidrojams ar to, ka pēc nodokļu grāmatvedības prasībām pētniecības un attīstības izmaksas pilnībā ir atļauts norakstīt tajā taksācijas periodā, kurā tās radušās, ja vien šīs izmaksas attiecas uz uzņēmuma saimniecisko darbību. Tāpēc minēto izmaksu norakstītā vērtība tieši samazina ar nodokli apliekamo ienākumu, jo tā samazina peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī “Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem” uzrādīto summu, kas veido uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā koriģējamo apliekamo ienākumu. Līdz ar to uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksu vērtība samazina apliekamo ienākumu.

Saskaņā ar ekonomikas zinātnu doktora J. Benzes izteikto atziņu, visas izmaksas, kas saistītas ar pētniecības programmām vai izdevumiem jaunu produkcijas veidu radīšanai, kvalitātes uzlabošanai vai tehnoloģiskā procesa pilnveidošanai, kā arī ar tādām uzņēmuma attīstības izmaksām kā jaunas tehnoloģiskās iekārtas nodošana ekspluatācijā, tiek reģistrētas nemateriālo aktīvu postenī “pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksas”. [11; 79] Tādā veidā reģistrējot uzņēmuma pētniecības darba un attīstības darba izmaksas, katrai

pētniecības programmai, uzdevumam vai uzņēmuma attīstības pasākumam grāmatvedībā jāiekārto atsevišķa analītiskā uzskaitē, kurā uzkrāj visus izdevumus līdz programmas vai pasākuma pabeigšanai. Pētniecības vai attīstības pasākumu beigās uzkrātos izdevumus iekļauj saimnieciskās darbības rezultātā.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka, saskaņā ar Latvijas nodokļu grāmatvedības prasībām un speciālista J. Benzes rekomendācijām, bilances aktīva daļā tiek aizliegts uzrādīt nemateriālo aktīvu, kas radies pašu uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu rezultātā. Līdz ar to grāmatvedībā uzņēmuma darbinieku izstrādātie un uz uzņēmuma vārda saņemtie izgudrojumu vai dizainparaugu patenti, reģistrētās preču zīmes un pašu spēkiem izstrādātās datorprogrammas netiek reģistrētas grāmatvedības dokumentos kā nemateriālie aktīvi un par šīm intelektuālā īpašuma tiesībām nav informācijas bilancē.

Turpretī autore uzskata, ka tādā veidā uzņēmuma aktīvi neatspoguļo ekonomiskos labumus nākotnē, kas varētu rasties, izmantojot uzņēmumā radītos nemateriālos aktīvus.

Tātad, saskaņā ar Latvijas nodokļu grāmatvedības prasībām un speciālista J. Benzes rekomendācijām, uzņēmumam, saņemot savas preču zīmes reģistrācijas apliecību vai patentu uz savu izgudrojumu vai dizainparaugu, grāmatvedības dokumentos netiek izdarīts nekāds ieraksts. Jāatzīst, ka minētā uzskaites politika tiek plaši pielietota praksē. Kā spilgtu tādas situācijas piemēru var minēt aktuālo strīdu starp A/S "Latvijas balzams" un SIA "Berlat" par degvīna Moskovskaja preču zīmes piederību. Strīds starp abām pusēm aizsākās pirms vairākiem gadiem, kad vienlaikus notika arī strīds starp Krievijas koncernu "Sojuzplodimport" un A/S "Latvijas balzams" par preču zīmes Moskovskaja piederību. A/S "Latvijas balzams" šo preču zīmi uz sava vārda reģistrēja 1997. gadā, kad pēc A/S "Latvijas balzams" prasības tika anulēta līdz šim "Sojuzplodimport" piederošā preču zīme. Pēc A/S "Latvijas balzams" prasības pret SIA "Berlat" Rīgas apgabaltiesa 2002. gada 29. maijā nolēma aizliegt SIA "Berlat" ražot degvīnu Moskovskaja, jo tiesības uz šo preču zīmi Latvijā pieder A/S "Latvijas balzams". Pie tam tiesa noteica SIA "Berlat" par pienākumu iznīcināt visu savu produkciju ar šo preču zīmi, kā arī kompensēt A/S "Latvijas balzams" nodarītos zaudējumus vairāk nekā 114 tūkst. Ls apmērā. Minētā summa ir tikai daļa no A/S "Latvijas balzams" prasības par uzņēmumam nodarītiem zaudējumiem, kas radušies 1998. un 1999. gadā, kad SIA "Berlat" Latvijā ražoja un izplatīja šo degvīnu. Par 1998. un 1999. gadā radītiem zaudējumiem A/S "Latvijas balzams" vēlējās saņemt 219,6 tūkst. Ls, kā arī procentus par kopējo zaudējumu summu 43 tūkst. Ls apmērā. Tātad par nelikumīgu preču zīmes izmantošanu tika iesniegta prasība tiesā par 262,6 tūkst. Ls

piedzīņu no SIA "Berlat", lai gan tiesa nolēma piedzīt nedaudz mazāk par pusi no prasītās summas, proti, 114 tūkst. Ls.

Iepazīstoties ar abu minēto uzņēmumu 1997. gada pārskatiem, autore ne A/S "Latvijas balzams", ne SIA "Berlat" gada pārskatā neatrada nevienu norādi, kas liecinātu, ka kādam no tiem piederētu kaut viena preču zīme. Pie tam degvīns Moskovskaja nebūt nav vienīgais ražojamās produkcijas veids, uz ko A/S "Latvijas balzams" registrējis preču zīmes, jāmin kaut vai krējuma liķieris Šarlote un viskijs Aleksandrs, kuriem bija izvēsta iespaidīga reklāmas kampaņa. A/S "Latvijas balzams" bilancē postenī "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības" bija uzrādīta summa Ls 3000, kas pielikumā atšifrēta kā akcīzes preču pārvaldes licences. Ne auditoru firmas "Invest-Rīga" ziņojumā, ne uzņēmuma vadības ziņojumā, ne pielikumos tiesības uz preču zīmēm ne reizi netika pieminētas. Līdzīgi ir SIA "Berlat" gada pārskatā – bilances postenī "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības" bija uzrādīta summa Ls 3286, kas pielikumā atšifrēta kā spirta monopola pārvaldes licences. Ne "Arthur Andersen" revidentu ziņojumā, ne uzņēmuma vadības ziņojumā, ne pielikumos tiesības uz preču zīmēm netiek pieminētas.

Piemērs par tiesas procesu starp A/S "Latvijas balzams" un SIA "Berlat" liecina, ka preču zīmju nelikumīgas izmantošanas rezultātā tiesa var apmierināt prasību par 114 tūkst. Ls piedziņu. Pie tam tiesas procesa nodrošināšanai tiek maksāti tiesas izdevumi, kuri klasificējami par preču zīmes aizstāvēšanas izdevumiem. Autore uzskata, ka šie izdevumi jāpievieno pie konkrētās preču zīmes vērtības. Tā minētajā gadījumā, kad tiesas lēmums ir labvēlīgs prasītāja pusei – A/S "Latvijas balzams", patērētie preču zīmes aizstāvēšanas izdevumi ir jāpievieno pie konkrētās preču zīmes vērtības, jo tie uzskatāmi liecina par tās patieso, atgūstamo vērtību. Taču Latvijas grāmatvedības praksē šīs preču zīmes netiek uzskatītas par pietiekoši nozīmīgām, lai tās atspoguļotu bilancē vai uzņēmuma vadības ziņojumā. Šis piemērs raksturo, kāda nozīme konkurences apstākļos ir populārai preču zīmei.

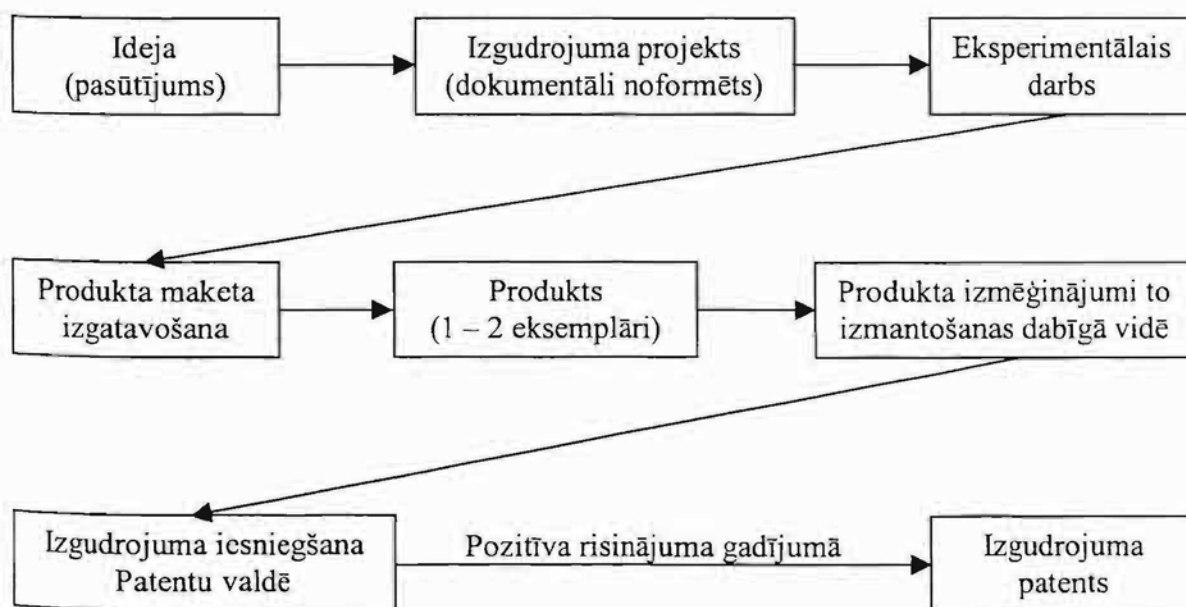
Lai gan tādas situācijas pamatojums izriet no piesardzības principa, tomēr rodas pretrunas ar Latvijas finanšu grāmatvedības reglamentējošo nosacījumu, ka uzņēmumu gada pārskatā jānorāda visi posteņi, kuri būtiski ietekmē gada pārskata lietotāju novērtējumu vai lēmumu pieņemšanu.

Kaut gan finanšu grāmatvedībā noteikta prasība ietvert vadības ziņojumā informāciju par tiem apstākļiem, kas nav atspoguļoti bilancē, peļņas vai zaudējumu aprēķinā un pielikumā, bet ir nozīmīgi, lai novērtētu uzņēmuma līdzekļus un saistības, tā finansiālo stāvokli un pārskata gada finanšu rezultātus. Tomēr, kā bija redzams piemērā ar

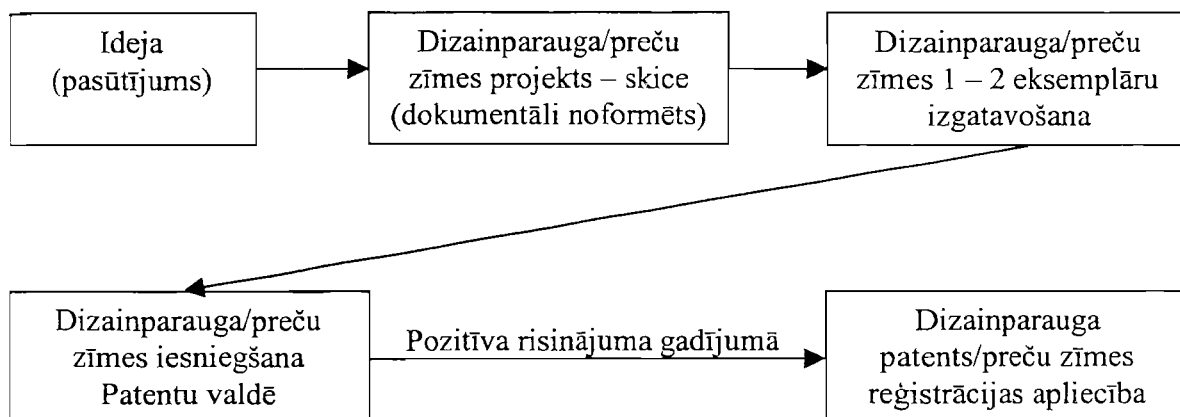
A/S "Latvijas balzams" un SIA "Berlat", patenti un preču zīmes vadības ziņojumā pieminēti netiek.

Analīzes rezultātā autore secina, ka Latvijas finanšu grāmatvedības reglamentējošie noteikumi neierobežo uzņēmumā radīto nemateriālo elementu: saņemto izgudrojumu un dizainparaugu patentu, reģistrēto preču zīmju, izstrādāto datoru programmu reģistrāciju grāmatvedības dokumentos par nemateriālo aktīvu un to parādīšanu bilances posteņī "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības". Taču Latvijas grāmatvedības praksē minētie nemateriālie elementi netiek kapitalizēti un līdz ar to nav parādīti bilancē. Tas izskaidrojams ar to, ka finanšu grāmatvedības noteikumos un arī ekonomiskajā literatūrā trūkst informācijas, pēc kādiem kritērijiem noteikt šo nemateriālo elementu vērtību/pašizmaksu.

Autore uzskata, ka par pamatu šo nemateriālo elementu vērtības noteikšanai jākalpo uzņēmumā esošiem to izstrādes procesiem. Izgudrojuma un dizainparauga patenta, preču zīmes izstrādes galvenie posmi uzņēmumā parādīti 2.1. un 2.2. attēlos.



2.1. att. Uzņēmumā radītā izgudrojuma patenta izstrādes un reģistrācijas galvenie posmi



2.2. att. Uzņēmumā radītā dizainparauga patenta/preču zīmes izstrādes un reģistrācijas galvenie posmi

Pēc autores domām, pamatojoties uz 2.1. attēlā iekļauto shēmu, uzņēmumā radītā izgudrojuma patenta vērtība veidojas no sekojošiem elementiem:

1) pie izgudrojuma patenta izstrādes nodarbināto strādājošo darba algas un darba devēja obligāto sociālās apdrošināšanas maksājumu izmaksas (izgudrojuma projekta izstrāde, eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana un produkta izmēģinājumi);

2) konkrētā patenta izstrādei iegādāto pamatlīdzekļu vērtības izmaksas, izstrādē izmantojamo esošo pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksas (eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana – eksperimentālie stendi, mēriekārtas, instrumenti, attiecīgās detaļas u.tml.);

3) izstrādes rezultātā izlieto to materiālo vērtību izmaksas (eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana – dažādas izejvielas un materiāli);

4) citu juridisko un fizisko personu veikto darbu un pakalpojumu izmaksas (izgudrojuma projekta izstrāde un eksperimentālais darbs – konsultatīvo pakalpojumu izmaksas; izgudrojuma iesniegšana Patentu valdē – juridiskā noformējuma izmaksas u.tml.);

5) uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi.

Jāsaka, ka praksē dizainparauga un preču zīmes izstrādes gaita ir līdzīga ar izgudrojuma izstrādes posmiem. Galvenā atšķirība – preču zīmju un pārsvarā gadījumu arī dizainparaugu izstrādes posmos neietilpst eksperimentāls darbs ar gatavām projektu

skicēm, atsevišķu maketu izgatavošana un preču zīmju, dizainparaugu izmēģinājumi to izmantošanas dabīgā vidē. Tas izskaidrojams ar to, ka šo objektu projektu izstrādes rezultātā, kas galvenokārt notiek “uz papīra”, izgatavo 1 – 2 gatavos eksemplārus, kurus kopā ar atbilstošo dokumentāciju iesniedz Patentu valdē. Tā kā nav vērojamas krasas atšķirības starp izgudrojuma patenta, dizainparauga un preču zīmes izstrādi, tad arī to vērtību veidojošie elementi ir identiski:

1) pie dizainparauga vai preču zīmes izstrādes strādājošo darba algas un darba devēja obligāto sociālās apdrošināšanas maksājumu izmaksas (dizainparauga/preču zīmes projekta izstrāde; dažu gatavo eksemplāru izgatavošana);

2) konkrētā objekta izstrādei (galvenokārt dizainparauga izstrādei) iegādāto pamatlīdzekļu izmaksas un izstrādē izmantojamo esošo pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksas (dizainparauga/preču zīmes dažu eksemplāru izgatavošana);

3) izstrādes rezultātā izlietoto materiālo vērtību izmaksas (dažu gatavo eksemplāru izgatavošana);

4) citu juridisko un fizisko personu veikto darbu un pakalpojumu izmaksas (dizainparauga/preču zīmes projekta izstrāde - konsultatīvo pakalpojumu izmaksas u.tml.);

5) uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi.

Tomēr jāatzīmē, ka izgudrojuma patenta izstrādes izmaksas daudzos gadījumos būs būtiski lielākas salīdzinot ar dizainparauga vai preču zīmes izstrādes izmaksām. Tas izskaidrojams ar to, ka, salīdzinot ar dizainparauga vai preču zīmes izstrādes izmaksām, vairāk darba un materiālās vērtības tiek patērētas izgudrojuma patenta izstrādē, kā arī šī izstrāde ir ilgāka un sastāv no vairāk posmiem.

Viens no izgudrojumu un dizainparaugu patentu un preču zīmju izmaksu kopējās vērtības veidojošiem elementiem – uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi. Uzreiz rodas jautājumi, kādas uzņēmuma vispārējās izmaksas būtu lietderīgi attiecināt uz šo objektu izstrādes vērtību un proporcionāli kādai bāzei iekļaut daļu no uzņēmuma vispārējām izmaksām konkrētā objekta izstrādes vērtībā.

Pēc autores domām, tādas uzņēmuma vispārējās izmaksas kā telpu apsildīšanas un elektroenerģijas patēriņa izmaksas, kā arī uzņēmuma sagādes daļas izmaksas, ja pētniecības un attīstības laboratorijām, konstruktoru birojiem neeksistē sava atsevišķa sagādes daļa, un citas ar patentu un preču zīmju izstrādi saistītās izmaksas, kuras veiktas atbilstošajā periodā, būtu pieņemami iekļaut objektu izstrādes izmaksās.

Attiecinot uzņēmuma elektroenerģijas izmaksas, telpu apsildīšanas izmaksas uz objektu izstrādes izmaksām, jāņem vērā laboratoriju, konstruktoru biroju aizņemamā platība. Turpretī, par uzņēmuma sagādes daļas izdevuma sadalīšanas bāzi uz konkrētā objekta izstrādes izmaksām var kalpot divi rādītāji – laboratorijas, konstruktoru biroju veikto pasūtījumu vērtība un veikto pasūtījumu skaits. Autore uzskata, ka par sadales bāzi jāizvēlas veikto pasūtījumu izmaksas, jo laboratoriju, konstruktoru biroju eksperimentālie paraugi parasti ir dārgi, tā kā to izstrādē izmanto vērtīgas mēriekārtas, eksperimentālos standus, dažādas komplektējošas detaļas u.c. nepieciešamās materiālās vērtības.

Piemērs. Uzņēmuma sagādes daļas izmaksas Ls 10 000. Pamatdarbības nodrošināšanai saņemti 35 pasūtījumi Ls 200 000 vērtībā, bet no konstruktoru biroja saņemti 2 pasūtījumi Ls 80 000 vērtībā.

Pieņemot par sadales bāzi pasūtījumu izmaksas, iegūst, ka sagādes daļas izdevumu sadales likme ir $0,0357$ Ls/Ls ($10\,000 : 280\,000$) un līdz ar to uz ražošanas vispārējām izmaksām attiecina Ls 7 140 ($200\,000 \times 0,0357$), bet konstruktora biroja vispārējām izmaksām Ls 2 860 ($80\,000 \times 0,0357$).

Turpretī pieņemot par sadales bāzi pasūtījumu skaitu iegūst, ka sagādes daļas izmaksu sadales likme ir 270,27 Ls/pasūt. ($10\,000 : 37$) un līdz ar to uz ražošanas vispārējām izmaksām attiecina Ls 9 459,45 ($35 \times 270,27$), bet konstruktora biroja vispārējām izmaksām Ls 540,55 ($2 \times 270,27$).

Salīdzinot ar dažādiem paņēmieniem aprēķinātos rezultātus, iegūst, ka sadalot uzņēmuma sagādes izmaksas proporcionāli pasūtījumu izmaksām uz konstruktoru biroja izmaksām attiecināmais lielums – Ls 2 860, bet proporcionāli pasūtījumu skaitam – Ls 540,55. Starpība starp konstatētiem rezultātiem arī liecina, ka par sadales bāzi jāizvēlas saņemto pasūtījumu izmaksas.

Atsevišķos gadījumos, ja tas ir ekonomiski pamatots, jāizmanto sagādes daļas izmaksu sadale pēc pasūtījumu skaita, piemēram, kad sagādes daļas darbiniekiem ir sarežģīti izpildīt konstruktoru biroja pasūtījumus.

Veiktā pētījuma rezultātā autore iesaka Latvijas finanšu grāmatvedības vajadzībām akceptēt uzņēmumā radīto nemateriālo elementu sekojošu uzskaites politiku:

1. Pētniecības darbu izmaksas – nekavējoties norakstīt, t.i., to rašanās periodā atzīt peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

2. Attīstības darbu izmaksas – atzīt grāmatvedības reģistros par nemateriālo aktīvu un iekļaut bilancē, ja uzņēmuma vadība uzskata, ka:

- nemateriālo aktīvu ir tehniski iespējams pabeigt, tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- pastāv nodoms pabeigt nemateriālā aktīva radīšanu un to izmantot uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- tas ir spējīgs nemateriālo aktīvu izmantot uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- nemateriālais aktīvs radīs ekonomiskos labumus nākotnē vai nodrošinās apstākļus to saņemšanai;
- tam ir pieejami adekvāti resursi nemateriālā aktīva pabeigšanai un tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;
- iespējams ticami novērtēt izmaksas, kas saistītas ar nemateriālā aktīva izveidi tā attīstības posmā.

Turpretī, ja uzņēmuma attīstības darbu process neatbilst minētiem kritērijiem, tad attīstības darbu izmaksas atzīst peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Par nemateriālo aktīvu atzītās attīstības darbu izmaksas uzņēmuma analītiskajā uzskaitē uzkrāj pēc atsevišķiem attīstības objektiem un izstrādes programmām.

Attīstības darbu pabeigšanas rezultātā izveidotā objekta vai paņēmiena tālāka uzskaites politika ir atkarīga no uzņēmuma vadības lēmuma to reģistrēt LR Patentu valdē un tādējādi iegūt patentu un/vai preču zīmi vai arī attiecināt uz know-how kategoriju, proti, paturēt to slepenībā, piešķirot tam komercnoslēpuma statusu.

Reģistrējot uzņēmumā radīto objektu vai paņēmieni LR Patentu valdē, kur tam izsniedz izgudrojuma vai dizainparauga apliecinošu patentu, preču zīmes reģistrācijas apliecību, grāmatvedības dokumentos tos atzīst par nemateriāliem aktīviem “patents” vai “preču zīme” un ar šo nosaukumu parāda bilances postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”. Uzņēmumā radīto patentu vai preču zīmju vērtību veido attīstības izmaksu analītiskā uzskaitē uzkrātās atbilstošā objekta vai paņēmiena izveides izmaksas un tā juridiskā noformējuma izmaksas.

Turpretī, ja pēc atsevišķu attīstības darbu pabeigšanas iegūtais rezultāts attiecināts uz know-how kategoriju, tad attīstības izmaksu analītiskā uzskaitē uzkrātās atbilstošās izmaksas atzīst par nemateriālo aktīvu “know-how” un to bilancē parāda postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”.

3. Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības – kapitalizē uzņēmuma attīstības darbu rezultātā radīto intelektuālo īpašumu: patentus, preču zīmes, know-how, kā arī autora mantiskās tiesības uz darbu, kuru autors radījis, pildot darba devēja uzdevumu atbilstoši darba līguma vai pasūtījuma līguma noteikumiem.

4. Uzņēmuma nemateriālā vērtība – neatzīt uzņēmumā radīto nemateriālo vērtību par uzskaites objektu.

Uzņēmumā izstrādāto datoru programmu atzīšanas nosacījumi tiks analizēti pētījuma turpinājumā.

Izpētot ekonomiskajā literatūrā paustās atziņas, autore konstatē, ka, izpildoties attiecīgiem nosacījumiem, iespējama nemateriālo aktīvu vērtības pārvērtēšana. Līdz ar to pētījuma turpinājumā nepieciešams veikt nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas noteikumu analīzi.

2.2.6. Nemateriālo aktīvu pārvērtēšana

Pēc nemateriālā aktīva sākotnējās atzīšanas tā iegādes vai izveides izmaksās, t.i., tā sākotnējā vērtībā, grāmatvedības bilancē nemateriālo aktīvu jāparāda atlikušajā vērtībā jeb dažkārt to sauc par nemateriālo aktīvu uzskaites summu (*carrying amount of the intangible asset*). Uzskaites summu iegūst, nemateriālā aktīva sākotnējo vērtību samazinot par jebkādu uzkrāto amortizāciju un uzkrātiem zaudējumiem no tā vērtības samazinājuma. Analizējot SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” to novērtēšanas rekomendācijas, autore secina, ka minētā nemateriālo aktīvu vērtības uzrādīšana bilancē atzīta par pamatpieeju.

Tomēr, novērtējot nemateriālos aktīvus pēc to sākotnējās atzīšanas, iespējams tos uzskaitīt ne tikai pēc atlikušās vērtības, bet gan pēc to pārvērtētās summas (*revalued amount*), kuru aprēķina, no nemateriālo aktīvu patiesās vērtības pārvērtēšanas dienā atņemot jebkādu turpmāko uzkrāto amortizāciju un uzkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās. Minētajā Starptautiskajā grāmatvedības standartā nemateriālo aktīvu uzrādīšana bilancē to pārvērtētajā summā tiek atzīta par alternatīvo pieeju. Pie tam, veicot nemateriālā aktīva pārvērtēšanu, tā patieso vērtību jānosaka pēc konkrētā nemateriālā uzskaites objekta aktīvā tirgus.

Alternatīvā pieeja neļauj pārvērtēt tādus nemateriālos elementus, kas iepriekš nav atzīti par aktīviem. Nemateriālā aktīva uzskaites summas pārvērtēšana iespējama, ja tas sākotnēji ir ticis atzīts pēc iegādes vai izveides izmaksām. Bez tam pārvērtēt var arī tādus nemateriālos aktīvus, kas saņemti valdības subsīdiju veidā pēc nominālās summas, kuru aprēķina, saskaitot jebkuras izmaksas, kas tieši attiecināmas uz aktīva saņemšanu.

Pārvērtēšanas biežums ir atkarīgs no pārvērtējamā nemateriālā aktīva patiesās vērtības svārstībām. Pārvērtēšanu veic tikai tādos gadījumos, ja nemateriālā aktīva uzskaites vērtība būtiski atšķiras no tā patiesās vērtības aktīvā tirgū. Dažiem aktīviem iespējamās būtiskas un noturīgas patiesās vērtības izmaiņas, līdz ar to nepieciešama ikgadēja pārvērtēšana.

Pārvērtējot nemateriālo aktīvu, ir jāpārvērtē arī visi pārējie aktīvi, kas pieder pie tās pašas nemateriālo aktīvu grupas, izņemot, ja tiem nepastāv aktīvs tirgus. Ja kādu nemateriālo aktīvu grupā ietilpstošu aktīvu nav iespējams pārvērtēt, jo tam neeksistē aktīvs tirgus, tad aktīvs jāuzskaita pēc tā uzskaites vērtības, atņemot jebkādu uzkrāto amortizāciju un uzkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās.

Tādā situācijā, kad iepriekš pārvērtēta nemateriālā aktīva patiesā vērtība vairs nav nosakāma, ņemot vērā aktīvo tirgu, tad šāda aktīva uzskaites summu nosaka no pārvērtētās summas, kas noteikta pēdējā pārvērtēšanā, atņemot visu turpmāko uzkrāto amortizāciju un izkrātos zaudējumus no vērtības samazināšanās.

Nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas nosacījumu analīzes rezultātā autore konstatē, ka galvenais, kas jāņem vērā, lemjot par to iespējamo pārvērtēšanu, ir, vai šim aktīvam eksistē aktīvs tirgus.

SGS Nr. 38 "Nemateriāli aktīvi" noteikts, ka nemateriālam aktīvam eksistē aktīvs tirgus, ja izpildās visi sekojošie nosacījumi:

- 1) tirgū pārdodamie nemateriālie aktīvi ir viendabīgi,
- 2) ieinteresētus pircējus un pārdevējus var parasti atrast jebkurā laikā,
- 3) informācija par nemateriālo aktīvu cenām ir pieejama plašai sabiedrībai.

Autore atzīst, ka nemateriāliem aktīviem pārsvarā gadījumu nepastāv aktīvs tirgus, lai gan tā var notikt. Minētajā starptautiskajā grāmatvedību reglamentējošajā dokumentā norādīts, ka nemateriālo aktīvu aktīvais tirgus var pastāvēt dažās tiesību sistēmās, kur atļautas brīvi nododamās licences, piemēram, taksometru pakalpojumu licence vai zvejas atļaujas licence. Taču pārsvarā gadījumu nepastāv aktīvs tirgus mūzikas un filmu

publicēšanas tiesībām, patentiem un preču zīmēm, jo ikviens šāds nemateriālais aktīvs ir unikāls. Turklāt, lai gan nemateriālie aktīvi tiek pirkti un pārdoti, vienošanās par līguma noteikumiem tiek panākta sarunās starp individuāliem pircējiem un pārdevējiem, bez tam šādi darījumi notiek salīdzinoši reti. Līdz ar to cena, kas samaksāta par vienu nemateriālo aktīvu, nevar sniegt pietiekamus pierādījumus par cita nemateriālā aktīva patieso vērtību. Pie tam informācija par nemateriālo aktīvu pirkšanas – pārdošanas cenām bieži vien nav pieejama plašai sabiedrībai.

Pētot tirgus situāciju Latvijā, autore konstatē, ka mūsu valstī nepastāv aktīvs visu nemateriālo aktīvu dažādo veidu tirgus. Tas pamatojams ar to, ka tikai datoru programmām pastāv šāds tirgus, turpretī pārējiem nemateriāliem aktīviem nav vērojams aktīvs tirgus. Eksistē tikai daži šo aktīvu pirkšanas – pārdošanas darījumi, pie tam to saturs un nosacījumi nav pieejami plašai sabiedrībai.

Analizējot Latvijas grāmatvedību reglamentējošo dokumentu noteikumus, autore konstatē, ka pēc nemateriālo aktīvu sākotnējās atzīšanas ir atļauts tikai to uzskaites vērtības samazinājums, ja vērtība nepārejošu apstākļu dēļ ir zemāka par nemateriālo aktīvu sākotnējo vērtību vai atlikušo vērtību. Nemateriālo aktīvu vērtības samazinājuma apjoms un pamatojums detalizēti jāparāda gada pārskata pielikumā.

Arī Eiropas Savienības 4. Direktīvā “Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem” noteikts, ka pēc nemateriālo aktīvu sākotnējās atzīšanas to vērtību jāsamazina, ja tā nepārejošu apstākļu dēļ ir zemāka par šo aktīvu sākotnējo vērtību vai atlikušo vērtību.

Tātad Eiropas Savienības un Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietvertie nemateriālo aktīvu vērtības pārvērtēšanas noteikumi ir identiski. Proti, pārvērtēšanas rezultātā nemateriālo aktīvu vērtību ir atļauts samazināt, bet to vērtības paaugstinājums nav akceptēts. Tas izskaidrojams ar to, ka Latvijas grāmatvedību reglamentējošie dokumenti ir izstrādāti, ņemot par pamatu iepriekš minēto Eiropas Savienības direktīvu.

Tomēr, kā liecina veiktais pētījums, atbilstoši SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” ietvertām rekomendācijām, starptautiskā mērogā akceptēta nemateriālo aktīvu pārvērtēšana, gan paaugstinot to vērtību, gan samazinot to. Līdz ar to nepieciešams analizēt, pēc kādām uzskaites metodēm reģistrēt nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātu grāmatvedības dokumentos.

Saskaņā ar SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi" rekomendācijām, nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas gadījumā līdz pārvērtēšanas dienai jebkura uzkrātā amortizācija var būt reģistrēta grāmatvedības dokumentos pēc divām metodēm.

Pirmkārt, uzkrātā amortizācija var būt pārvērtēta proporcionāli nemateriālā aktīva patiesās vērtības izmaiņām, tā, lai aktīva uzskaites summa pēc pārvērtēšanas būtu vienāda ar tā pārvērtēto vērtību.

Otrkārt, uzkrāto amortizāciju izslēdz no aktīva bruto uzskaites vērtības, un iegūto aktīva neto vērtību koriģē līdz aktīva pārvērtētai vērtībai.

Nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas uzskaites metožu analīzes rezultātā autore konstatē, ka pēc pārvērtēšanas pirmās uzskaites metodes pārrēķina gan aktīva sākotnējo vērtību, gan līdz pārvērtēšanas datumam uzkrāto amortizāciju. Šo pārrēķinu veic ar vērtības izmaiņu indeksa palīdzību, kas aprēķināts proporcionāli aktīva patiesās vērtības izmaiņām. Tādējādi iegūst nemateriālā aktīva pārvērtēto summu, kas ir vienāda ar tā patieso vērtību. Tā ir indeksācijas metode.

Pārvērtējot nemateriālos aktīvus pēc otrās metodes, līdz pārvērtēšanas dienai uzkrāto amortizāciju izslēdz no aktīva bruto vērtības, t.i., par to samazina aktīva sākotnējo vērtību. Tādējādi iegūst, ka pārvērtēšanai paredzētā summa ir aktīva atlikusī vērtība, kuru tad atbilstoši koriģē līdz aktīva patiesai vērtībai vai pārvērtētai vērtībai.

Ja nemateriālā aktīva uzskaites vērtība pārvērtēšanas rezultātā palielinās, tad vērtības pieaugums jāatzīst pašu kapitālā kā pārvērtēšanas rezerve. Savukārt, ja nemateriālā aktīva uzskaites summa pārvērtēšanas dēļ samazinās, tad samazinājums jāatzīst par izmaksām.

Taču, ja nemateriālā aktīva vērtība pārvērtēšanas rezultātā iepriekšējā periodā samazinājās, bet pārskata periodā palielinājās, tad tādā gadījumā pārvērtēšanas pieaugumu jāatzīst par pārvērtēšanas rezervi tik lielā mērā, cik tas reversē ar iepriekš veiktās pārvērtēšanas samazinājumu. Tādējādi tiek kompensētas nemateriālā aktīva pārvērtēšanas rezultātā iepriekšējā periodā atzītās izmaksas.

Piemērs. Zvejas licences sākotnējā vērtība ir 1 800, uzkrātās amortizācijas vērtība ir 600. Konstatēts, ka tās patiesā vērtība ir 1 500. Zināms, ka iepriekšējā periodā pārvērtēšanas rezultātā licences vērtība samazinājās par 200.

Pēc nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātu uzskaites pirmās metodes jeb indeksācijas metodes aprēķināts vērtības pieauguma indekss – 1,25 (1 500 : 1 200), noteikts

licences sākotnējās vērtības pieaugums – 450 (1 800 · 1,25 - 1 800) un uzkrātās amortizācijas pieaugums – 150 (600 · 1,25 - 600). Grāmatojumi:

1) atzīts licences vērtības pieaugums, atbilstoši palielinot uzkrātās amortizācijas vērtību –

D Zvejas licence - K Zvejas licences uzkrātā amortizācija = 150;

2) ar licences vērtības pieaugumu kompensētas iepriekšējā periodā pārvērtēšanas rezultātā atzītās izmaksas –

D Zvejas licence - K Ieņēmumi = 200;

3) licences vērtības pieauguma atlikums atzīts par pārvērtēšanas rezervi –

D Zvejas licence - K Zvejas licences pārvērtēšanas rezerve = 100.

Pārvērtējot zvejas licenci pēc otrās nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātu uzskaites metodes, grāmatvedības dokumentos tiks veikti sekojoši grāmatojumi:

1) izslēgta licences uzkrātā amortizācija –

D Zvejas licences uzkrātā amortizācija - K Zvejas licence = 600;

2) ar licences vērtības pieaugumu kompensētas iepriekšējā periodā pārvērtēšanas rezultātā atzītās izmaksas –

D Zvejas licence - K Ieņēmumi = 200;

3) licences vērtības pieauguma atlikums atzīts par pārvērtēšanas rezervi –

D Zvejas licence - K Zvejas licences pārvērtēšanas rezerve = 100.

Līdzīga uzskaites politika jāievēro pārvērtēšanas rezultātā samazinot tāda nemateriālā aktīva vērtību, kam iepriekš bija konstatēts vērtības palielinājums un tas vai tā daļa atzīta par pārvērtēšanas rezervi. Šādā situācijā iepriekšējā periodā izveidoto pārvērtēšanas rezervi samazina par nemateriālā aktīva vērtības samazinājumu tik lielā mērā, cik šis samazinājums nepārsniedz pārvērtēšanas rezervi.

Piemērs. Zvejas licences sākotnējā vērtība ir 1 800, uzkrātās amortizācijas vērtība ir 600. Konstatēts, ka tās patiesā vērtība ir 780. Zināms, ka iepriekšējā periodā izveidotā licences pārvērtēšanas rezerve ir 300.

Pēc nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātu uzskaites pirmās metodes jeb indeksācijas metodes aprēķināts vērtības samazinājuma indekss – 0,65 (780 : 1 200), noteikts licences sākotnējās vērtības samazinājums – 630 (1 800 · 0,65 - 1 800) un uzkrātās amortizācijas samazinājums – 210 (600 · 0,65 - 600). Grāmatojumi:

1) atzīts licences vērtības samazinājums, atbilstoši pazeminot uzkrātās amortizācijas vērtību –

D Zvejas licences - K Zvejas licence = 210;
uzkrātā amortizācija

2) iepriekšējā periodā izveidotā pārvērtēšanas rezerve samazināta par licences vērtības pazeminājumu –

D Zvejas licences pār- - K Zvejas licence = 300;
vērtēšanas rezerve

3) licences vērtības samazinājuma atlikums atzīts par izmaksām –

D Izmaksas - K Zvejas licence = 120.

Zvejas licences vērtības samazinājumu pēc otrās nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas rezultātu uzskaites metodes grāmatvedības dokumentos registrēs ar sekojošiem grāmatojumiem:

1) izslēgta licences uzkrātā amortizācija –

D Zvejas licences - K Zvejas licence = 600;
uzkrātā amortizācija

2) iepriekšējā periodā izveidotā pārvērtēšanas rezerve samazināta par licences vērtības pazeminājumu –

D Zvejas licences pār- - K Zvejas licence = 300;
vērtēšanas rezerve

3) licences vērtības samazinājuma atlikums atzīts par izmaksām –

D Izmaksas - K Zvejas licence = 120.

Pēc nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas uzskaites piemēriem redzams, ka neatkarīgi no izmantotās uzskaites metodes, bilancē tiek uzrādīta pārvērtētā aktīva viena un tā pati summa, proti, tā patiesā vērtība. Tā pārvērtēšanas rezultātā palielinot zvejas licences vērtību un līdz ar to registrējot vērtības pieaugumu gan pēc pirmās, indeksācijas metodes, gan pēc

otrās uzskaites metodes, iegūst, ka bilancē uzrādāmā licences vērtība ir 1 500. Savukārt, grāmatojot pēc abām uzskaites metodēm licences vērtības samazinājumu, bilancē tā parādīsies 780 apjomā.

Novērtējot grāmatojumu variantus kontos pēc abām uzskaites metodēm, autore uzskata, ka pirmā jeb indeksācijas metode ir piemērotākā metode pārvērtēšanas rezultātu reģistrēšanai.

Tas pamatojams ar to, ka, izmantojot indeksācijas metodi, grāmatvedības kontos saglabājas informācija gan par pārvērtētā aktīva bruto uzskaites vērtību, gan par tā uzkrātās amortizācijas vērtību. Pēc pārvērtēšanas grāmatvedības bilancē tiek uzrādīta pārvērtētā aktīva patiesā vērtība, kas šajā gadījumā ir starpība starp tā bruto uzskaites vērtību un uzkrāto amortizāciju. Turpretī, grāmatojot pārvērtēšanas rezultātu pēc otrās uzskaites metodes, kas paredz līdz pārvērtēšanas dienai uzkrāto amortizāciju izslēgt no kontiem un pārvērtēt aktīva atlikušo vērtību, kontos informācija par tā bruto uzskaites vērtību un uzkrāto amortizāciju nesaglabājas. Pārvērtētais aktīvs tiek uzrādīts kontā tikai pēc tā patiesās vērtības jeb neto uzskaites vērtības, kuru parāda bilancē.

Rezumējot pētījumu par nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas nosacījumiem un to pārvērtēšanas rezultātu uzskaites metodēm, autore secina, ka, izpildoties atbilstošiem nosacījumiem, starptautiskā mērogā ir akceptēta nemateriālo aktīvu pārvērtēšana, proti, gan to uzskaites vērtības paaugstināšana, gan tās samazinājums. Galvenais nosacījums, kas jāņem vērā, lemjot par iespējamo pārvērtēšanu, ir, vai konkrētam aktīvam eksistē patiesā vērtība aktīvā tirgū. Izpildoties minētajam nosacījumam, nemateriālā aktīva uzskaites vērtība tiek koriģēta līdz tā patiesai vērtībai.

Turpretī, saskaņā ar Latvijas grāmatvedību reglamentējošo dokumentu noteikumiem, pārvērtēšanas rezultātā nemateriālo aktīvu vērtību ir atļauts samazināt, ja vērtība nepārejošu apstākļu dēļ ir zemāka par to sākotnējo vai atlikušo vērtību, bet vērtības paaugstinājums nav akceptēts. Tāda nostāja ir izskaidrojama ar to, ka Latvijas grāmatvedību reglamentējošo dokumentu noteikumi šajā jautājumā ir saskaņoti ar ES 4. Direktīvas “Par noteiktu veidu kompāniju gada pārskatiem” prasībām, kas pārvērtēšanas rezultātā nemateriāliem aktīviem vērtības palielinājumu neparedz.

Autore uzskata, ka sakarā ar Latvijas izteikto vēlmi integrēties Eiropas Savienības dalībvalstu sastāvā, ir pozitīvi vērtējams, ka Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietvertie nemateriālo aktīvu pārvērtēšanas nosacījumi ir identiski Eiropas Savienības prasībām. Pie tam jāpiebilst, ka SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” rekomendēts pārvērtēt tikai tādus nemateriālo aktīvu veidus, kuriem pastāv aktīvs tirgus. Turpretī Latvijā

nemateriāliem aktīviem, izņemot datoru programmām, nepastāv aktīvs tirgus, jo eksistē tikai daži šo aktīvu pirkšanas – pārdošanas darījumi, kuru saturs un nosacījumi nav pieejami plašai sabiedrībai.

Novērtējot pārvērtēšanas rezultātu uzskaites paņēmienus grāmatvedības reģistros, autore uzskata, ka indeksācijas metode ir piemērotākā metode šo rezultātu grāmatošanai. Tas pamatojams ar to, ka, izmantojot minēto metodi, grāmatvedības kontos saglabājas informācija gan par pārvērtētā aktīva bruto uzskaites vērtību, gan par tā uzkrātās amortizācijas vērtību. Turpretī, grāmatojot pārvērtēšanas rezultātu pēc otras metodes, pārvērtētais aktīvs tiek uzrādīts kontā tikai pēc tā patiesās vērtības jeb neto uzskaites vērtības, bet informācija par tā bruto uzskaites summu un uzkrāto amortizāciju nesaglabājas.

Tātad, neņemot vērā nemateriālo aktīvu raksturīgāko pazīmi – fiziskās, taustāmās formas trūkumu, gan iegādātie, gan arī atsevišķi, par paša uzņēmuma līdzekļiem izveidotie nemateriālie aktīvi, izpildoties atbilstošiem nosacījumiem, var tikt novērtēti naudas izteiksmē un atzīti grāmatvedības dokumentos par uzņēmuma aktīviem. Pie tam, kā liecina veiktais pētījums, starptautiskā mērogā ir akceptēta arī to pārvērtēšana. Līdz ar to nepieciešams pētīt Eiropas Savienības dalībvalstīs noteiktās prasības, Starptautisko grāmatvedības standartu rekomendācijas un ASV grāmatvedību reglamentējošo dokumentu nosacījumus, kas attiecas uz nemateriālo aktīvu dažādo veidu uzskaites metodoloģiju.

2.3. Nemateriālo aktīvu uzskaites politika

2.3.1. Pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites politika

Veidojot Latvijā grāmatvedības nosacījumus, bija nepieciešams pieņemt lēmumu, kāda pieeja ir realizējama attiecībā uz pētniecības un attīstības darbu izmaksām. To iekļaušanai finanšu pārskatos grāmatvedībā pastāv iespēja īstenot dažādas uzskaites politikas:

1) kapitalizēt šīs izmaksas nemateriālo aktīvu sastāvā ar vēlāku to amortizāciju;

vai

2) uzreiz atzīt par tā perioda izmaksām, kurā tās radušās, proti, iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Izvēloties pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites politiku, jāņem vērā tādus grāmatvedības principus – uzkrājuma princips (*accrual basis of accounting*) un piesardzības princips (*prudence*). Pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizācijas piekritēji

savu viedokli pamato ar uzkrājuma principu, bet šo izmaksu norakstīšanas piekritēji bāzējās uz piesardzības principu. Jāsaka, gadījumos, kad no pētniecības un attīstības darbības galarezultāta pielietošanas saņemamās atdeves novērtējums ir saistīts ar augstu nenoteiktību, par primāro jāuzskata piesardzības princips.

Zinātnieks A. R. Drebins (*Allan R. Drebin*), kas pārstāv pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizācijas piekritējus, šo viedokli pamato ar faktu, ka pētniecības un attīstības darbus veic, lai izstrādātu jaunus vai uzlabotu esošos materiālus, produkciju, procesus u.tml. izpētes objektus, kas visticamāk ļaus sagaidīt atdevi tieši nākotnē, nevis tekošā pārskata periodā, kad šīs izmaksas veiktas. Līdz ar to, saskaņā ar vispārpieņemto uzkrājuma principu, ir attaisnojama pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizācija ar vēlāku to amortizāciju. Bez tam pastāv uzskats, ka pieņemamāka ir šo izmaksu iekļaušana nemateriālos aktīvos pat tādos gadījumos, kad potenciālais ienākuma gūšanas periods nav zināms. Tādu galēju uzskatu pamato ar to, ka pētniecības un attīstības izmaksu subjektīvais novērtējums ir adekvātāks par to patvaļīgu nolīdzināšanu ar nulli – norakstīšanu un ka šo izmaksu sadalīšana pa pārskata periodiem ir loģiskāka par nekavējošu norakstīšanu, kura uzreiz samazina peļņu.

Amerikas zinātnieki E. S. Hendriksens un M. F. van Breda (*Eldon S. Hendriksen, Michael F. van Breda*) uzskata, ka iespējams pierādīt arī pretējo zinātnieka A. R. Dreбина apgalvojumiem, taču kopumā viņi atzīst, ka kapitalizācijas piekritējiem ir taisnība. Amerikas speciālisti kā piemēru tam min divas kompānijas: pirmā kompānija ar būtiskām naudas summām finansē savus pētniecības un attīstības darbus, un līdz ar to tai raksturīga labvēlīga attīstības perspektīva, un otrā kompānija, kas netērē līdzekļus šādiem mērķiem, un pakļauj sevi uzņēmējdarbības pārtraukšanas riskam. Ja pieņem, ka pētniecības un attīstības izmaksas noraksta tajā periodā, kad tās radušās, tad šāda uzskaites politika var kalpot par cēloni, ka pirmā kompānija, lai uzturētu savu ienākumu, sašaurinās vai pārtrauks pētniecības un attīstības darbību, tajā pat laikā, kad šie veicamie pētījumi nodrošina kompānijas izdevīgo stāvokli tirgū un uzņēmējdarbības efektivitāti. [109; 409]

Taču, neskatoties uz Amerikas zinātnieku viedokli par pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizāciju, ASV finanšu grāmatvedības nosacījumi paredz, ka visas šīs izmaksas, izņemot datoru programmatūras izstrādes izmaksas, nekavējoši jānoraksta uz tā perioda peļņu vai zaudējumiem, kad tās radušās. [107; 177]

Arī Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 "Pētniecības un attīstības uzskaitē" nosaka, ka pētniecības un attīstības izmaksas noraksta tajā periodā, kad tās radušās, ja vien

nav iespējams noteikt šo izmaksu saistību ar nākotnes ekonomisko labumu plūsmu ar pieņemamu ticamības pakāpi. [27; 307]

Pētniecības un attīstības izmaksu alternatīvā uzskaites paņēmiena – norakstīšanas piekritēji savu viedokli pamato ar to, ka šo darbu potenciālais galarezultāts un no tā pielietošanas saņēmamā atdeve ir saistīta ar augstu nenoteiktību. Tāpēc saskaroties ar paaugstinātu nenoteiktību, jāpiemēro piesardzības princips un pētniecības un attīstības darbu izmaksas jāattiecinā uz tā pārskata perioda peļņu vai zaudējumiem, kad tās radušās. [94; 143]

Kanādas sertificētie grāmatvedības speciālisti atzīst, ka praksē izplatīts uzskaites variants, kad nemateriālo aktīvu sastāvā kapitalizē tikai tās pētniecības un attīstības izmaksas, kuras saistītas ar peļņas saņemšanu nākotnē, bet vispārējās pētniecības un attīstības izmaksas noraksta uz tā perioda peļņu vai zaudējumiem, kurā tās radušās. [109; 404]

Autore uzskata, ka nav pieņemami pētniecības un attīstības izmaksas kapitalizēt bilances aktīvā gadījumos, kad potenciālais ienākuma gūšanas periods nav zināms, kā to atzīst zinātnieks A. R. Drebins. To kapitalizācija attaisnojama vienīgi tad, ja iespējams ar pieņemamu ticamību novērtēt nākotnes ekonomiskos labumus no iegūtā rezultāta izmantošanas. Turpretī, kad šim novērtējumam nepiemīt pietiekama ticamības pakāpe, tad izmaksas nekavējoties jānoraksta uz tekošā perioda saimnieciskās darbības rezultātu.

Eiropas Savienības valstu ietvaros pastāv dažāda uzskaites politika attiecībā uz pētniecības un attīstības izmaksu atzīšanu finanšu pārskatos, jo ES 4. Direktīva šo izmaksu uzskaites izvēli atstāj katras dalībvalsts kompetencē un tikai nosaka, ka kapitalizācijas gadījumā šo izmaksu amortizācijas periods nevar pārsniegt 5 gadus.

Salīdzinošās analīzes rezultātā autore secina, ka vairumā Eiropas Savienības dalībvalstu grāmatvedības likumdošana vienlaikus paredz gan pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizāciju, gan arī to norakstīšanu uz tekošā perioda izmaksām, izvēli atstājot uzņēmumu vadības pārziņā. Vienīgais izņēmums ir Vācijas grāmatvedību reglamentējošie noteikumi, kur akceptēta uzņēmumā veicamo pētniecības un attīstības darbu izmaksu nekavējoša norakstīšana.

Jāatzīmē, ka arī ASV Vispārēji Pieņemtie Grāmatvedības principi (*Generally Accepted Accounting Principles*) nosaka, ka pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites pamatpaņēmieni ir to nekavējoša norakstīšana uz tā perioda peļņu vai zaudējumiem, kad šīs izmaksas ir radušās. ASV minēto izmaksu akceptētam uzskaites pamatpaņēmienam eksistē

izņēmums. Tas attiecas uz uzņēmumā izstrādātās datorprogrammatūras attīstības izmaksu uzskaites politiku. Datorprogrammatūras pirmās kopijas attīstības izmaksas ASV ir atļauts kapitalizēt pie nosacījuma, ja pastāv tehniska iespējamība to pabeigt, proti, eksistē programmatūras darba modelis un izstrādāts tās detalizēts dizains.

Autore ir izveidojusi pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites politikas salīdzinošo tabulu atsevišķās pasaules valstīs, kura parādīta promocijas darba 3. pielikumā.

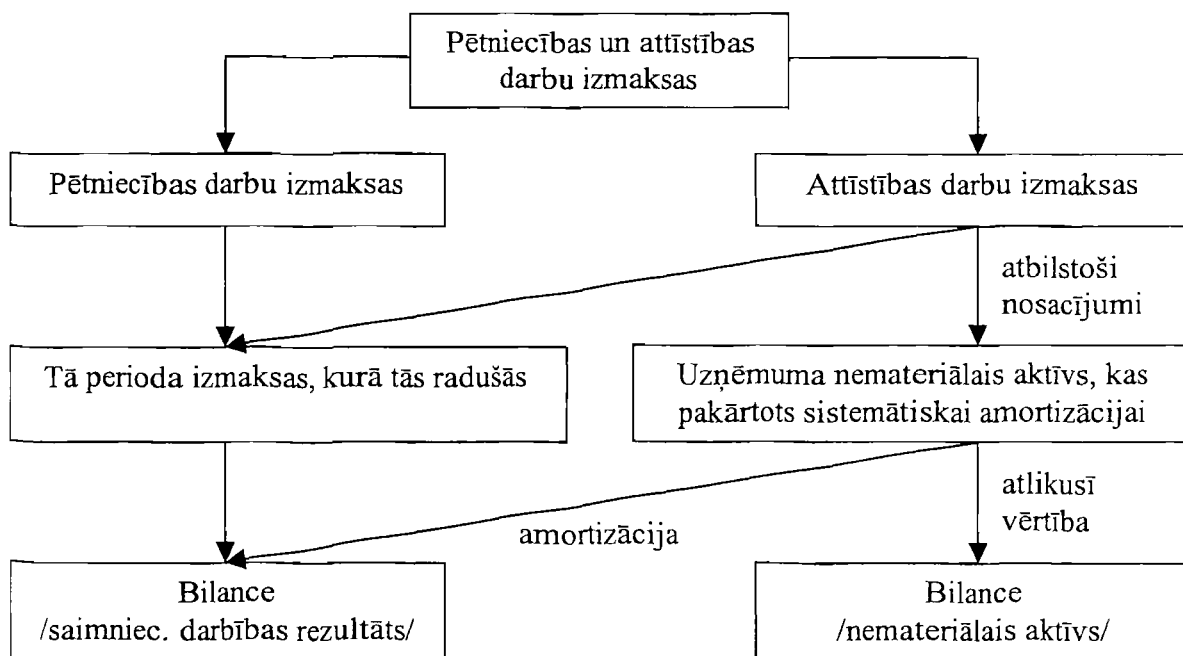
Valstīs, kurās atļauta kapitalizācijas uzskaites politika, izstrādāti ierobežojumi, kas garantē tikai tādu izmaksu atzīšanu par aktīvu, kuras spēj nodrošināt ekonomiskos labumus nākotnē. Bieži uzskaites politikas atšķirības ir noteiktas ar jēdzieniem “pētniecība”, kuras izmaksas noraksta, un “attīstība”, kuras izmaksas var būt kapitalizētas, ja izpildās atbilstoši nosacījumi.

Attiecībā uz pētniecības izmaksu uzskaiti gan SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi”, gan Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē”, gan arī Igaunijas “Grāmatvedības likums” nosaka, ka šīs izmaksas jāiekļauj tā perioda rezultātā, kurā tās radušās. Tāda pētniecības izmaksu uzskaites politika pilnībā atbilst piesardzības principam, jo pētniecības darbība ir saistīta ar augstu nenoteiktības pakāpi – nav skaidrs, vai tai būs pozitīvs galarezultāts, kuru savukārt izmantos tālākos attīstības darbos, un, līdz ar to, vai šī darbība dos uzņēmumam ekonomisko labumu kāpumu nākotnē.

Savādāka situācija konstatēta attīstības izmaksu uzskaites politikā, jo pēc attiecīgu nosacījumu izpildes, šīs izmaksas iespējams atzīt par aktīvu. Tāda nostāja pamatojas uz faktu, ka attīstības darbu pamatā ir veiktais pētniecības darbs un tāpēc pastāv pamatota varbūtība, ka uzņēmums attīstības darbu rezultātā saņems ekonomisko labumu palielinājumu nākotnē.

Kā liecina veiktais pētījums, dominējošā pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites metode ir atkarīga no minēto izmaksu rakstura. Tā, uzņēmumā veikto pētniecības darbu izmaksas tiek nekavējoties norakstītas uz tā perioda peļņu vai zaudējumiem, kad tās radušās. Turpretī uzņēmumā veikto attīstības darbu izmaksas, ja izpildās atbilstoši nosacījumi, var tikt kapitalizētas nemateriālo aktīvu sastāvā, pretējā gadījumā attīstības izmaksas tāpat kā pētniecības izmaksas atzīst par pārskata perioda izmaksām peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

Autore 2.3. attēlā ilustrējusi pētniecības un attīstības darbu dominējošo uzskaites politiku.



2.3. att. Dominējošā pētniecības un attīstības darbu uzskaites politika

Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos paredzēts pētniecības un attīstības darbu izmaksas parādīt pie nemateriāliem aktīviem. Minēto darbu uzskaites politiku uzņēmumu grāmatvedības reģistros ietekmē gan finanšu grāmatvedības nosacījumi, gan nodokļu likumdošana, kas regulē ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamās vērtības aprēķinu.

Latvijas grāmatvedībā autore identificējusi sekojošas problēmas, kas skar uzņēmumu pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaiti:

1) grāmatvedības praksē pārsvarā gadījumu tiek ignorēts attīstības izmaksu kapitalizācijas paņēmieni finanšu grāmatvedības vajadzībām;

2) nav izstrādāti uzņēmuma attīstības izmaksu atzīšanas noteikumi par nemateriālo aktīvu, un līdz ar to trūkst šo izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumi;

3) uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu rezultātā radītās datoru programmatūras izveides izmaksas finanšu grāmatvedības praksē netiek atzītas par nemateriālo aktīvu un līdz ar to nemateriālie aktīvi neparāda bilancē nākotnes ekonomiskos labumus, kas varētu rasties, izmantojot par pašu līdzekļiem izveidoto datoru programmatūru. Pie tam pēc nodokļu grāmatvedības prasībām, iegādātā datoru

programmatūra, kas pēc ekonomiskās būtības ir nemateriālais aktīvs, proti, intelektuālais īpašums, ko aizsargā autortiesības, tiek neadekvāti klasificēta par pamatlīdzekli.

Uzņēmuma attīstības izmaksu kapitalizācijas paņēmiena neievērošana grāmatvedības praksē. Latvijas finanšu grāmatvedības nosacījumi paredz, ka nemateriālo aktīvu izveidošanas izmaksas nedrīkst norakstīt izmaksās tūlīt pēc to iegādes vai izveidošanas, līdz ar to uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksas ir jākapitalizē nemateriālo aktīvu sastāvā. Bez tam to sastāvam jābūt dokumentāli pamatotam un šo nemateriālo aktīvu izveidošanas izmaksas sistemātiski to lietderīgās izmantošanas laikā jānoraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu. Turpretī Latvijas ekonomists J. Benze pauž diskutējamu uzskatu, ka, izvēloties pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites politiku finanšu grāmatvedības mērķiem, jāizvērtē šo izmaksu apjoms un veikto pasākumu ietekme uz uzņēmuma saimniecisko darbību: “tikai lielos uzņēmumos, kur ir savi konstruktoru biroji un pētniecības laboratorijas, kas izpilda liela apjoma un ilglaicīgus pētījumus un konstrukcijas uzdevumus, ir pieļaujama šāda izmaksu ieskaitīšana nemateriālajos ilgtermiņa ieguldījumos. Nelielos uzņēmumos šādas izmaksas jānoraksta ik gadus kārtējās saimnieciskās darbības izdevumos, varbūt vienīgi dažus izmaksu veidus, kur izdevumu summas ir relatīvi lielas un veiktajiem pasākumiem ir ilgāka ietekme uz saimniecisko darbību, varētu uzskaitīt nākamo periodu izdevumos ar pakāpenisku norakstīšanu vairāku gadu laikā.” [11, 80]

Saskaņā ar nodokļu grāmatvedības prasībām, uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksas (arī nerealizēto projektu tehniskās dokumentācijas izmaksas), izņemot derīgo izrakteņu atrašanās vietas daudzuma un kvalitātes noteikšanas izmaksas, kuras noraksta sistemātiski 10 gadu laikā pēc to rašanās, uzreiz noraksta taksācijas perioda izmaksās, ja tās saistītas ar uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanu. Uzņēmuma ienākumu nodokļa aprēķināšanas prasībās noteikts, ka saimnieciskā darbība – darbība, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu un cita veida darbību par atlīdzību. Proti, pētniecības un attīstības izmaksas reāli samazina ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo summu, jo nodokļa deklarācijā par šo norakstīto vērtību nekoriģē peļņu vai zaudējumus pirms nodokļiem. Turpretī gadījumos, kad minēto darbu izmaksas neattiecas uz uzņēmuma saimniecisko darbību, tad nodokļa deklarācijā tiek apliekamais ienākums palielināts vai zaudējumi samazināti.

Tātad Latvijas grāmatvedībā pastāv atšķirības pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites nosacījumos starp nodokļu grāmatvedību, kur paredzēts tās uzreiz norakstīt

taksācijas perioda izmaksās, un finanšu grāmatvedību, kur savukārt akceptēta minēto izmaksu kapitalizācijas politika.

Autore veiktā aptauja starp LR Grāmatvežu asociācijas biedriem, kuri ir galvenie grāmatveži ar augstāko ekonomisko izglītību, liecināja, ka praksē izplatītākais pētniecības un attīstības izmaksu uzskaites variants – tās nekavējoties norakstīt uz peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļu un, gadījumos, kad šīs izmaksas nav saistītas ar uzņēmuma saimniecisko darbību, uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā veikt ar šī nodokļa apliekamā lieluma korekciju. Minēto pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites politiku aptaujātie grāmatveži pamato ar to, ka šo izmaksu norakstīšanu reglamentē nodokļu grāmatvedības prasības, kuru izpilde tiek stingri kontrolēta no Valsts Ieņēmumu dienesta puses. Turpretī grāmatvedības dokumentos reģistrēt divos dažādos veidos pētniecības un attīstības izmaksas tiek uzskatīts par nelietderīgu, līdz ar to finanšu grāmatvedības noteikumi tiek ignorēti.

Autore uzskata, ka Latvijas grāmatvedībā dominējošā šo izmaksu nekavējošas norakstīšanas prakse ir attaisnojama tikai attiecībā uz pētniecības izmaksu uzskaiti, jo šīs darbības galarezultāta prognozes ir saistītas ar augstu nenoteiktību. Līdz ar to, saskaņā ar vispārpieņemto piesardzības principu, to tūlītējas norakstīšanas metode ir atzīstama par pareizu. Turpretī attīstības izmaksu vienota norakstīšanas prakse nav pieņemama, jo minētās darbības rezultāts var uzņēmumā radīt ekonomisko labumu palielinājumu nākotnē, un, atbilstoši uzkrājuma principam, ir attaisnojama attīstības izmaksu kapitalizācija nemateriālo aktīvu sastāvā ar vēlāku to amortizāciju.

Pie tam, lemjot par uzņēmumā veikto attīstības darbu izmaksu atzīšanu nemateriālo aktīvu sastāvā, jānovērtē ne tikai varbūtība saņemt ekonomiskos labumus nākotnē no attīstības darbības galarezultāta izmantošanas, bet jāņem vērā arī citi papildus nosacījumi.

Uzņēmumā veikto attīstības izmaksu atzīšanas nosacījumi par nemateriālo aktīvu. Uzņēmumu veikto attīstības darbu izmaksu kapitalizācijas nosacījumus par nemateriālo aktīvu, kas akceptēti Starptautiskajā grāmatvedības standartā un Apvienotās Karalistes grāmatvedības prakses standartā, autore salīdzinājusi 2.6. tabulā.

Starptautiskajos grāmatvedības standartos un Apvienotajā Karalistē reglamentētie kritēriji uzņēmuma attīstības izmaksu kapitalizācijai bilancē

SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi”	GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē”
1) pastāv <u>tehniska iespējamība pabeigt aktīvu tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;</u>	1) projekts ir skaidri definēts; un
2) pastāv <u> nolūks pabeigt aktīvu tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai;</u>	2) <u> ar šo projektu saistītās izmaksas ir identificējamās atsevišķi; un</u>
3) pastāv <u> spēja, prasme aktīvu izmantot uzņēmuma vajadzībām vai pārdot;</u>	3) projekta rezultātam jābūt novērtējamam ar pieņemamu pārliecību, ka: tas ir <u> tehniski iespējams, un pastāv projekta gala rezultāta komerciāla dzīvotspēja, ņemot vērā tādus apstākļus kā tirgus nosacījumi (konkurējošā produkcija), sabiedrības viedoklis, patērētāju un vides aizsardzības likumdošana, un</u>
4) zināms, ka <u> aktīvs radīs nākotnes ekonomisko labumu plūsmu, t.i., uzņēmums var nodemonstrēt, ka eksistē produkta realizācijas tirgus, vai var pierādīt aktīva lietderīgumu, ja to izmantos uzņēmuma vajadzībām;</u>	4) pieņemami paredzams, ka atlikto attīstības izmaksu kopums un jebkuras nākotnes attīstības izmaksas un ar tām saistītās ražošanas, pārdošanas un administrācijas izmaksas tiks pārsniegtas ar to saistītiem nākotnes ieņēmumiem no produkta pārdošanas vai izmantošanas uzņēmuma pašu vajadzībām, un
5) <u> uzņēmumā eksistē adekvāti tehniskie, finanšu un citi resursi, lai aktīvu pabeigtu un izmantotu uzņēmuma vajadzībām vai pārdotu;</u>	5) <u> eksistē adekvāti resursi vai tie būs pieejami, lai pabeigtu projektu.</u>
6) <u> iespējams ticami novērtēt izmaksas, kas saistītas ar aktīva izveidi attīstības stadijā.</u>	

Starptautiskajā grāmatvedības standartā un Apvienotās Karalistes grāmatvedības prakses standartā ietverto attīstības izmaksu kapitalizācijas kritēriju veiktā analīze liecina, ka abos dokumentos paredzēti gan vispārpieņemtie aktīvu atzīšanas nosacījumi, gan arī papildus noteikumi, kas garantē attīstības darbu izstrādi līdz to plānotajam pielietojumam un to komerciālo lietderību.

Minētajos grāmatvedību reglamentējošos dokumentos sniegtie attīstības izmaksu kapitalizācijas kritēriji, galvenokārt, ir identiski. Vispārpieņemtie aktīvu atzīšanas nosacījumi ietverti gan SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” noteiktajos 4. un 6. attīstības atzīšanas kritērijos, gan arī GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” 2. un 3. kritērijos. Bez tam abos dokumentos kā 5. atzīšanas kritērijs paredzēts, ka uzņēmumam jābūt adekvātiem resursiem vai tie būs pieejami, lai attīstības objektu pabeigtu un izmantotu uzņēmuma vajadzībām vai pārdotu.

Tomēr ir vērojamas arī atsevišķas, nebūtiskas atšķirības starp SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” un GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” sniegtajiem kritērijiem attīstības izmaksu kapitalizācijai bilancē. Tā Apvienotās Karalistes reglamentējošā dokumenta 1. atzīšanas kritērijs paredz, ka attīstības darbu projektam ir

jābūt skaidri definētam, un 4. kritērijs nosaka kārtību, kādā apjomā pieļaujama attīstības izmaksu kapitalizācija. Jāsaka, ka SGS Nr. 9 “Pētniecības un attīstības izmaksas”, kas bija spēkā līdz 1999. gada 1. jūlijam, kā pirmais attīstības izmaksu atzīšanas kritērijs arī bija rekomendēta skaidri definēta produkta vai procesa eksistence. Patreiz spēkā esošajā SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” minētais atzīšanas kritērijs nav paredzēts, bet gan tā vietā uzsvērts, ka uzņēmumā jāpastāv tehniskām iespējām nemateriālo aktīvu pabeigt, tā izmantošanai uzņēmuma vajadzībām vai pārdošanai. Pēc autores domām, salīdzinot divus attīstības izmaksu atzīšanas kritērijus, proti, skaidri definēta produkta vai procesa eksistenci un tehnisku iespējamību pabeigt nemateriālo aktīvu, par atbilstošāko novērtējams pēdējais. Tas izskaidrojams ar to, ka uzņēmumā var eksistēt skaidri definēts produkts vai process, tomēr to nav tehniski iespējams pabeigt. Līdz ar to produkts vai process netiks sagatavots tā plānotai izmantošanai, kuras rezultātā paredzēts iegūt ekonomiskos labumus nākotnē. Tādā veidā atzīšanas kritērijs – pastāv tehniska iespējamība pabeigt nemateriālo aktīvu, sniedz garantiju, ka attiecīgais projekts tiks izstrādāts līdz tā paredzētajam pielietojumam uzņēmumā vai pārdošanai. Bez tam abos standartos – SGS Nr. 9 un patreizējā SGS Nr. 38, atzīšanas kritēriju sastāvā netiek sniegti attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumi, šis jautājums ir iekļauts SGS Nr. 38 atsevišķā apakšnodaļā “Iekšēji radītā nemateriālā aktīva izmaksas”.

SGS Nr. 38 un GPSN Nr. 13 minēto kritēriju izmantošanā arī pastāv būtiska nianse, jo, izpildoties visiem atzīšanas nosacījumiem, starptautiskais standarts rekomendē attīstības izmaksas atzīt (*should be recognised*) par nemateriālo aktīvu, bet Apvienotās Karalistes standartu nolikums nosaka, ka šīs izmaksas var būt atliktas uz nākotnes periodiem (*may be deferred to future periods*).

Igaunijas Republikā pastāv sekojoši attīstības izmaksu atzīšanas nosacījumi – attīstības izmaksas var būt kapitalizētas, ja uzņēmuma rīcībā ir pietiekoši resursi projektam un ja iespējams, ka attīstītais projekts radīs ekonomiskos labumus nākotnē. [4]. Tātad var secināt, ka Igaunijas grāmatvedību reglamentējošā dokumentā ietverti divi attīstības izmaksu kapitalizācijas kritēriji, kurus sniedz SGS Nr. 38 un GPSN Nr. 13, un Igaunijā tāpat kā Apvienotajā Karalistē nav obligāta šo izmaksu kapitalizācija, ja izpildās atbilstošie kritēriji.

Pētījuma rezultātā autore secina, ka Latvijas grāmatvedības praksē izplatītais uzņēmuma pētniecības izmaksu tūlītējas norakstīšanas paņēmieni ir atzīstams par ekonomiski pareizu. Tas pamatojams ar to, ka minētā darbība ir saistīta ar virkni nenoteiktību – nav garantijas, vai tai sagaidāms pozitīvs galarezultāts, kuru, savukārt,

izmantos turpmākos attīstības darbos, un līdz ar to, vai šī darbība nodrošinās uzņēmumam ekonomiskos labumus nākotnē. Turpretī attīstības darbu izmaksu viennozīmīga norakstīšana uz tā pārskata perioda izmaksām, kad tās radušās, ne vienmēr ir pieņemama. Tas izskaidrojams ar to, ka attīstības darbos galvenokārt tiek tālāk izstrādāts pētniecības darbības rezultāts. Līdz ar to pastāv pamatota varbūtība, ka uzņēmums no attīstības darbu rezultāta, piemēram, no jauna vai no būtiski uzlabota ražošanas procesa izmantošanas saņems ekonomiskos labumus nākotnē, kas kalpo par vienu no nemateriālo aktīvu atzīšanas kritērijiem.

Autore uzskata, ka Latvijā uzņēmumu vadībai, nosakot attīstības darbu izmaksu uzskaites politiku finanšu grāmatvedībā, ir jāņem vērā šo darbu izmaksu atbilstība nemateriālo aktīvu atzīšanas kritērijiem un specifiskiem nosacījumiem, kuru izpilde nodrošina attīstības darbu pozitīvā galarezultāta sasniegšanu. Izpildoties minētajiem noteikumiem, attīstības izmaksas ir jāuzkrāj grāmatvedības reģistros un jāparāda bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā. Pretējā gadījumā uzņēmuma attīstības darbu izmaksas jāiekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Gadījumos, kad attīstības darbu izmaksas atbilst nemateriālo aktīvu atzīšanas kritērijiem, rodas jautājums – kādā apjomā minētās izmaksas kapitalizēt? Tāpēc ir nepieciešams pētīt uzņēmumu attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumus, kurus paredz Starptautiskie grāmatvedības standarti un atsevišķu valstu grāmatvedību reglamentējošie dokumenti.

Kā liecina attīstības izmaksu apjoma kapitalizācijas nosacījumu salīdzinošā analīze, Starptautiskajos grāmatvedības standartos rekomendēts attīstības izmaksas kapitalizēt to atgūstamās, nosedzamās vērtības (*recoverable amount*) robežās. Arī lielākajā daļā no Eiropas Savienības dalībvalstīm akceptēts attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma minētais nosacījums. Izņēmums ir Vācija, kur grāmatvedību reglamentējošos dokumentos pētniecības un attīstības izmaksu kapitalizācija nav atļauta. Bez tam Apvienotās Karalistes grāmatvedības standartā akceptēts atšķirīgs šo izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījums, proti, no attīstības darbības prognozējamā peļņa vai zaudējums. Gadījumos, kad prognozējamais rezultāts ir peļņa, tad attīstības izmaksas pilnā apjomā kapitalizē. Turpretī, zaudējumu prognozes rezultātā, minētās izmaksas nekavējoties noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu.

Apvienotās Karalistes GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” noteikti attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumi. Minētā standarta 25. § reglamentēti attīstības izmaksu kapitalizācijas kritēriji, no kuriem 4. kritērijs nosaka kārtību, kādā

apjomā pieļaujama attīstības izmaksu kapitalizācija (skat. 2.6. tabulu). Bez tam šī dokumenta 26. § noteikts, ka “attīstības izmaksas var būt atliktas tādā apjomā, kādā tās var pārklāt ar saprātīgu, attiecīgu pārlicību”.

Starptautiskās auditorfirmas “Moore Stephens” pārstāvis D. Čopings (*David Chopping*) un Mančesteras Universitātes profesors L. Skerats (*Len Skerratt*) GPSN Nr. 13 26. § nosacījumu komentē sekojoši: “Standartu (GPSN Nr. 13 – aut.) apmierina stāvoklis, ka ienākumiem jāpārsniedz izmaksas, un tad attīstības izmaksas kapitalizē bilancē, pretējā gadījumā tās attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķinu”. [27; 310]

Pēc Apvienotajā Karalistē pieņemtiem nosacījumiem novērtēta uzņēmumu attīstības izmaksu atzīšanas kārtība finanšu pārskatā.

2.7. tabula

**Apvienotajā Karalistē akceptētā uzņēmumu attīstības izmaksu
atzīšana finanšu pārskatā (nosac. vien.)**

Rādītāji	I var.	II var.	III var.
Iepriekšējā pārskata periodā kapitalizētās attīstības izmaksas	(1600)	(1600)	(1600)
Pārskata perioda attīstības izmaksas	(400)	(400)	(400)
Paredzamās ražošanas, pārdošanas un administrācijas izmaksas	(4000)	(4000)	(4000)
Pārskata perioda beigās novērtētie paredzamie nākotnes ienēmumi	5000	6300	9000
Pārskata perioda beigās prognozējamais rezultāts	zaudējumi (1000)	peļņa 300	peļņa 3000
Līdz ar to pārskata perioda beigās finanšu pārskatā:			
– kapitalizācija bilancē	XXX	2000	2000
– iekļaušana peļņas vai zaudējumu aprēķinā	2000	XXX	XXX

Ievērojot Apvienotajā Karalistē pieņemto attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumu, grāmatvedības reģistros tiks veikti sekojoši ieraksti:

I variants.

1. Pārskata periodā radušās attīstības izmaksas:

D Attīstības izmaksas - **K** Naudas līdzekļi vai citu resursu patēriņa konti = 400 (nosac. vien.)

2. Pamatojoties uz pārskata perioda beigās paredzamā rezultāta prognozi, proti, zaudējumiem – 1000 nosac. vien., veikta gan iepriekšējā periodā uzkrāto attīstības izmaksu (1600 nosac. vien.), gan pārskata perioda izmaksu (400 nosac. vien.) pilnīga norakstīšana.

D Peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļas konts - **K** Attīstības izmaksas = 2000 (nosac. vien.)

II variants un III variants.

1. Pārskata periodā radušās attīstības izmaksas:

D Attīstības izmaksas - **K** Naudas līdzekļi vai citu = 400 (nosac. vien.)
resursu patēriņa konti

2. Saskaņā ar pārskata perioda beigās paredzamā rezultāta prognozi – peļņu (II var. – 300 nos. vien.; III var. – 3000 nos. vien.), pārskata perioda laikā uzkrātās attīstības izmaksas netiek koriģētas.

SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” rekomendēts, ka nemateriālos aktīvus, proti, arī attīstības izmaksas, jākapitalizē to atgūstamās summas robežās. Bez tam minētā standarta 100. punktā noteikts, ka nemateriālo aktīvu (attīstības izmaksu) spējai radīt pietiekamus ekonomiskos labumus jānosedz (*to recover*) to rašanās izmaksas. Savukārt, minētā dokumenta 53. punktā ietverts nosacījums, ka iekšienē radītā nemateriālā aktīva (attīstības izmaksu) vērtībā iekļauj tikai tās izmaksas, kas radušās sākot ar datumu, kad objekts pirmo reizi atbilda nemateriālā aktīva atzīšanas kritērijiem.

Pēc Starptautiskajā grāmatvedības standartā paredzētiem nosacījumiem novērtētā uzņēmumu attīstības izmaksu atzīšanas kārtība finanšu pārskatā.

2.8. tabula

Starptautiskajā grāmatvedības standartā pieņemtā uzņēmumu attīstības izmaksu atzīšana finanšu pārskatā (nosac. vien.)

Rādītāji	I var.	II var.	III var.
Iepriekšējā pārskata periodā kapitalizētās attīstības izmaksas	1600	1600	1600
Pārskata perioda attīstības izmaksas	400	400	400
Pārskata perioda beigās novērtētā atgūstamā vērtība	1000	2300	0
Līdz ar to pārskata perioda beigās finanšu pārskatā:			
- kapitalizācija bilancē	1000	2000	XXX
- iekļaušana peļņas vai zaudējumu aprēķinā	1000	XXX	2000

Ievērojot Starptautiskajā grāmatvedības standartā paredzēto attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumu, grāmatvedības reģistros tiks veikti sekojoši ieraksti:

I variants.

1. Pārskata periodā radušās attīstības izmaksas:

D Attīstības izmaksas - **K** Naudas līdzekļi vai citu = 400 (nosac. vien.)
resursu patēriņa konti

2. Saskaņā ar pārskata perioda beigās novērtētās atgūstamās vērtības prognozi – 1000 nosac. vien., veikta uzkrāto (1600 nosac. vien.) un pārskata perioda laikā radušos (400 nosac. vien.) attīstības izmaksu korekcija līdz to atgūstamai vērtībai:

D Peļņas vai zaudējuma - **K** Attīstības izmaksas = 1000 (nosac. vien.)
aprēķina izmaksu daļas konts

II variants.

1. Pārskata periodā radušās attīstības izmaksas:

D Attīstības izmaksas - **K** Naudas līdzekļi vai citu = 400 (nosac. vien.)
resursu patēriņa konti

2. Atbilstoši pārskata perioda beigās novērtētās atgūstamās vērtības prognozei – 2300 nosac. vien.; pārskata perioda laikā uzkrātās attīstības izmaksas netiek koriģētas.

III variants.

1. Pārskata periodā radušās attīstības izmaksas:

D Attīstības izmaksas - **K** Naudas līdzekļi vai citu = 400 (nosac. vien.)
resursu patēriņa konti

2. Saskaņā ar pārskata perioda beigās novērtētās atgūstamās vērtības prognozi – 0 nosac. vien.; veikta gan iepriekšējā periodā uzkrāto attīstības izmaksu (1600 nosac. vien.), gan pārskata perioda izmaksu (400 nosac. vien.) pilnīga norakstīšana:

D Peļņas vai zaudējuma - **K** Attīstības izmaksas = 2000 (nosac. vien.)
aprēķina izmaksu daļas konts

Novērtējot atšķirības starp Apvienotās Karalistes finanšu grāmatvedības standartā un Starptautiskajā grāmatvedības standartā reglamentētiem attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma nosacījumiem, autore secina, ka:

1) attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoms pamatojas uz veiktām prognozēm: Apvienotajā Karalistē – no attīstības darbības iegūtā peļņa vai zaudējums, SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” – šo izmaksu atgūstamā vērtība;

2) Apvienotajā Karalistē attīstības izmaksas atzīst bilancē, kad prognozējama rezultāts ir peļņa, pretējā gadījumā minētās izmaksas pilnā apjomā nekavējoties iekļauj peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļā;

3) Starptautiskais grāmatvedības standarts attīstības izmaksas atzīst bilancē to atgūstamās vērtības robežās: ja šī vērtība tiek prognozēta zemāka par uzkrāto attīstības izmaksu summu, tad kapitalizējamo izmaksu summu samazina līdz to atgūstamai vērtībai, turpretī, ja atgūstamā vērtība ir augstāka par visu šo izmaksu summu, tad tās tiek kapitalizētas bilancē eksistējošā apjomā.

Veiktās analīzes rezultātā, autore pozitīvi vērtē Apvienotās Karalistes finanšu grāmatvedībā akceptēto nosacījumu, ka uzkrātās attīstības izmaksas pilnībā tiek kapitalizētas, ja uzņēmuma vadība pārskata perioda beigās prognozē attīstības darbu rezultātā iegūt peļņu. Turpretī autore par neatbilstošu atzīst, ka Apvienotās Karalistes

finanšu grāmatvedībā paredzēts pilnībā norakstīt uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu uzkrātās attīstības izmaksas, ja prognozē zaudējumus. Autore uzskata, ka minētajos apstākļos attīstības izmaksu kapitalizējamo apjomu nosaka to atgūstamās vērtības robežās, proti, uzkrātās attīstības izmaksas jānoraksta tikai prognozējamo zaudējumu apmērā, nevis pilnā apjomā. Tādējādi kapitalizētās attīstības izmaksas raksturo paredzamos ekonomiskos labumus nākotnē no to rezultāta izmantošanas.

Piemēram, uzkrātās attīstības izmaksas 1000 nosac. vien., paredzamie zaudējumi 60 nosac. vien.. Līdz ar to attīstības izmaksas kapitalizē to atgūstamās vērtības robežās – 940 nosac. vien. un uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu noraksta 60 nosac. vien.. Turpretī pēc Apvienotajā Karalistē paredzētās kārtības visas uzkrātās attīstības izmaksas, proti, 1000 nosac. vien. nekavējoties noraksta.

Pētījuma rezultātā autore iesaka Latvijas grāmatvedībā par attīstības izmaksu kapitalizācijas apjoma kritēriju pieņemt to atgūstamo vērtību. Tas pamatojams ar to, ka atgūstamā vērtība raksturo sagaidāmos ekonomiskos labumus nākotnē no attīstības darbu rezultāta izmantošanas. No attīstības darbu rezultāta, tāpat kā no citiem nemateriāliem aktīviem, sagaidāmās atdeves prognozes ir saistītas ar nenoteiktību, tāpēc nepieciešams katra pārskata perioda beigās novērtēt iepriekšējos periodos kapitalizēto un pārskata periodā uzkrāto attīstības izmaksu apjoma atbilstību to atgūstamai vērtībai.

Datoru programmatūras uzskaites nosacījumi. Novērtējot pētniecības un attīstības darbu uzskaites politiku, nepieciešams atsevišķi analizēt specifiska objekta – datoru programmatūras (*computer software*) grāmatvedības nosacījumus.

Latvijas grāmatvedībā datoru programmatūras uzskaites metodes nosaka finanšu grāmatvedības nosacījumi, kas attiecas uz visiem nemateriāliem aktīviem, proti, to izveidošanas izmaksas nedrīkst norakstīt tūlīt pēc iegādes, un vērtības norakstīšana notiek sistemātiski atbilstošā nemateriālā aktīva lietderīgā izmantošanas laikā. Detalizētāki finanšu grāmatvedības nosacījumi, kas attiecas uz datoru programmatūras izmaksu reģistrāciju, nav reglamentēti.

Turpretī neadekvāti datoru programmatūras atzīšanas noteikumu ir paredzēti Latvijas nodokļu likumdošanas prasībās, kas nosaka ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamās summas aprēķinu, jo paredzēts datoru programmatūru atzīt par pamatlīdzekli.

Nodokļu grāmatvedības prasības līdz 2000. gadam noteica, ka saimnieciskajā darbībā izmantojamās datoru programmaproduktus uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķina vajadzībām iekļauj pamatlīdzekļu veida 3. kategorijā “Skaitļošanas iekārtas, informāciju

sistēmas, datoru programmprodukti un datu uzkrāšanas iekārtas”, kurai nolietojuma apmēru aprēķina pēc divkāršās ģeometriski degresīvās metodes – 25% apmērā no objekta atlikušās vērtības.

Sākot ar 2000. gadu datoru programmas tāpat kā iepriekš atzīst par pamatlīdzekļiem, iekļaujot tās 3. kategorijā “Skaitļošanas iekārtas un to aprīkojums, tajā skaitā drukas ierīces, informāciju sistēmas, datoru programmprodukti un datu uzkrāšanas iekārtas, sakaru līdzekļi, kopētāji un to aprīkojums”, arī nolietojuma aprēķina metode nemainās, bet paaugstināta nolietojuma likme – 35% apmērā no objekta atlikušās vērtības.

Tātad Latvijas nodokļu likumdošanas prasības paredz datoru programmatūru atzīt par pamatlīdzekli un to attiecina pie tās pašas pamatlīdzekļu kategorijas, pie kuras pieskaita arī datorus.

Līdz ar to Latvijas grāmatvedības praksē, nosakot datoru programmatūras uzskaites politiku finanšu grāmatvedībā, līdzīgi kā izvēloties uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu uzskaites politiku, pamatojas tikai uz nodokļu likumdošanas prasībām, proti, datoru programmatūru grāmatvedības dokumentos reģistrē pamatlīdzekļu sastāvā. Gadījumos, kad šī programmatūra netiek izmantota uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai, tad par tās amortizācijas izmaksām tiek koriģēts (palielināts) ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamais ienākums.

Autore uzskata, ka pieņemtā datoru programmatūras finanšu grāmatvedības prakse, proti, tās atzīšana par pamatlīdzekli, nav adekvāta. Kā liecina veiktais pētījums, lai radītu programmatūru, nepieciešamas gan attiecīgas intelektuālas spējas, gan praktiskās iemaņas darbā ar datoru. Tieši tādēļ programmatūras radīšana ir intelektuāls darbs, ko aizsargā autortiesības. Līdz ar to datoru programmatūru jāuzskaita grāmatvedības reģistros kā intelektuālā īpašuma produktu, proti, nemateriālo aktīvu sastāvā, nevis jāatzīst par pamatlīdzekli.

Tomēr, pēc autores domām, eksistē izņēmums, kad datoru programmatūru neregistrē nemateriālo aktīvu sastāvā, bet gan tās izmaksas pievieno atbilstošā datora vērtībai, t.i., iekļauj pamatlīdzekļa vērtībā. Minētā datoru programmatūras atzīšanas metode ir pieņemama, ja datoru programmatūra uzskatāma par datora neatņemamu sastāvdaļu, proti, dators bez programmatūras nav gatavs ekspluatācijai, tas nedarbojas. Piemēram, bez datoru operētājsistēmām (MS-DOS, Microsoft Windows, UNIX u.c.) dators nevar tikt izmantots, un līdz ar to operētājsistēmu izmaksas iekļauj atbilstošā datora vērtībā. Turpretī tādu programmatūru, kura nav konkrētā datora neatņemama sastāvdaļa, proti, to nepieciešamības gadījumā iespējams izdzēst un no jauna instalēt citā datorā, vienlaicīgi

nepārtraucot datora ekspluatāciju, grāmatvedības reģistros jāatzīst nemateriālo aktīvu sastāvā. Piemēram, datoru operētājsistēmu palīgprogrammas (Microsoft Word, Microsoft Excel u.c.), kā arī dažādas grāmatvedības, lietvedības, datu bāzes datorprogrammas.

Datoru programmatūra uzņēmumā var būt iegādāta pirkšanas – pārdošanas darījumā vai arī izstrādāta pašā uzņēmumā, kas paredzēta pārdošanai vai iekšējām vajadzībām.

Pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā iegūtās datoru programmatūras uzskaites paņēmieni problēmas nerada. Tādā veidā iegūtā datoru programmatūra jānovērtē to iegādes vērtībā, pie kuras pieskaitītas visas ar iegādi saistītās izmaksas. Datoru programmatūru jāiegrāmato, ņemot vērā iespējamību to atdalīt no datora, vienlaicīgi nepārtraucot datora ekspluatāciju. Programmatūras iegādes izmaksas pievieno datora vērtībai, ja tā uzskatāma par datora neatņemamu sastāvdaļu, līdz ar to amortizē datora lietderīgā izmantošanas laikā. Pretējā gadījumā datoru programmatūru atzīst par nemateriālo aktīvu, un rēķina amortizāciju tās lietderīgā izmantošanas laikā, kas parasti nepārsniedz 3. gadus no kapitalizācijas brīža.

Attiecībā par uzņēmumā izstrādātās datoru programmatūras izveides izmaksu uzskaites politiku, jāsaaka, ka grāmatvedības praksē dominē to tūlītēja norakstīšana, t.i., atzīšana peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Pēc autores domām, izpildoties aktīvu atzīšanas kritērijiem un saņemot reģistrācijas apliecību LR Patentu valdē, ir attaisnojama uzņēmumā radīto patentu un preču zīmju atzīšana par nemateriālo aktīvu to izstrādes un reģistrācijas vērtībā. Autore uzskata, ka identisku atzīšanas un uzskaites politiku arī jāpiemēro, iekļaujot grāmatvedības reģistros uzņēmumā radītās datoru programmatūras izmaksas.

Uzņēmumā izstrādātā datoru programmatūra var būt paredzēta pārdošanai vai pašā uzņēmuma vajadzībām, tāpēc to uzskaites kārtība būs atšķirīga.

Pārdošanai paredzamās datoru programmatūras izmaksas ir pieņemami uzskaitīt tāpat kā citas uzņēmumu pētniecības un attīstības izmaksas, tātad datoru programmatūras pētniecības izmaksas iekļauj pārskata perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā, bet tās attīstības izmaksas, izpildoties attiecīgajiem kritērijiem, atzīst par uzņēmuma nemateriālo aktīvu. Tas pamatojams ar to, ka nav principiālas atšķirības starp programmatūras izmaksu uzskaites paņēmienu un jebkuru citu procesu, objektu, kuru uzņēmums izstrādā uzņēmējdarbības mērķiem. Šāda nostāja nav pretrunā arī ar SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi" rekomendētām pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites metodēm. Pat ASV, kur pieņemts uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksas norakstīt to rašanās

periodā, akceptēts minēto datoru programmatūru uzskaiti reglamentējošs dokuments – FGSN Nr. 86 “Pārdošanai, iznomāšanai paredzētās datoru programmatūru izmaksu uzskaitē” (*Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased or Otherwise Marketed*). Minētajā ASV grāmatvedību reglamentējošā dokumentā noteikts, ka visas ar attiecīgās programmatūras izstrādi saistītās izmaksas tiek atzītas par tekošā perioda izmaksām tāpat kā pārējās pētniecības un attīstības izmaksas, bet sākot ar brīdi, kad uzņēmuma vadība uzskata programmatūras izveides tehnisko iespējamību (*technical feasibility*), programmatūras pirmās kopijas izmaksas atzīst par nemateriālo aktīvu. Programmatūras tehnisko iespējamību raksturo šī objekta detalizēta dizaina izveidošana un eksistējošs darba modelis. Pirmās kopijas izmaksu kapitalizācija nemateriālo aktīvu sastāvā pamatojama ar to, ka tieši šī kopija tiks izmantota datoru programmatūras tālākai tirāžēšanai un pārdošanai, bet tirāžēšanas un pārdošanas izmaksas, salīdzinot ar pirmās kopijas izgatavošanas izmaksām, kurās ietilpst patērētās materiālās un intelektuālās (programmētāju darba alga un ar to saistītās izmaksas) vērtības, ir neievērojamas.

Autore secina, ka arī Apvienotās Karalistes grāmatvedību reglamentējošos noteikumos paredzēta līdzīga datoru programmatūras izstrādes izmaksu uzskaites politika un tiek izmantoti sekojoši kritēriji to atzīšanai par nemateriālo aktīvu:

- 1) datoru programmatūras izstrāde sasniegusi tādu pakāpi, ka iespējams pārliecināties par tās tehnisko iespējamību;
- 2) iespējams noteikt datoru programmatūras izstrādes individuālās izmaksas;
- 3) iespējams noteikt no datoru programmatūras izmantošanas gūstamos labumus;
- 4) kapitalizētās datoru programmatūras izmaksas jāamortizē tās lietderīgās izmantošanas laikā, kuru nosaka pamatojoties uz piesardzības principu un kurš maz ticams, ka pārsniegs 3 gadus. [27; 314]

Novērtējot Starptautiskajos grāmatvedības standartos, Apvienotās Karalistes un ASV grāmatvedību reglamentējošos dokumentos paredzētos datoru programmatūras atzīšanas kritērijus par aktīvu, autore secina, ka tie ir identiski. Tā Apvienotās Karalistes grāmatvedību reglamentējošā dokumentā noteiktie datoru programmatūras 1.–3. kritēriji atbilst SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” un GPSN Nr. 13 “Pētniecības un attīstības uzskaitē” uzņēmuma attīstības darbu izmaksu atsevišķiem atzīšanas kritērijiem par nemateriālo aktīvu (skat. 2.6. tabulu), un 4. kritērijs paredz kapitalizēto objektu norakstīšanas kārtību.

Vienlaicīgi jāatzīst, ka uzņēmumiem, kuri nodarbojas ar datoru programmatūras izveidi un to tālāku pārdošanu, programmatūras izveides izmaksas ir tieši saistītas ar pamatdarbību. Līdz ar to grāmatvedības praksē ir izplatīts uzskaites paņēmieni, ka minētās izmaksas nekavējoties noraksta, proti, iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Tomēr veiktā pētījuma rezultāti liecina, ka, izpildoties atsevišķiem kritērijiem, datoru programmatūras izstrādes 1. kopijas izmaksas var būt kapitalizētas nemateriālo aktīvu sastāvā. Autore uzskata par pieņemamu datoru programmatūras 1. kopijas kapitalizācijas paņēmieni, jo tādā veidā programmatūra raksturo ekonomiskos labumus nākotnē, kas varētu rasties, to tirāžējot un pārdodot. Tāpēc programmatūras izmaksas sākotnēji kapitalizē nemateriālo aktīvu sastāvā ar nosaukumu "Datoru programmatūras X 1. kopijas izveides izmaksas" un tās pārdošanas procesā pakāpeniski amortizē atbilstoši uzkrājumu principam, proti, proporcionāli gūtajiem ieņēmumiem no tās realizācijas.

Uzņēmuma vajadzībām paredzētās datoru programmatūras izstrādes izmaksu uzskaites politika starptautiskā mērogā ir atšķirīga: minētā uzskaites objekta kapitalizācija atļauta Apvienotās Karalistes finanšu grāmatvedībā, paredzot atsevišķu bilances posteni nemateriālo aktīvu sastāvā – "citas attīstības izmaksas", un SGS Nr. 38 "Nemateriālie aktīvi", piemērojot tos pašus atzīšanas kritērijus, kurus ņem vērā, nosakot pārdošanai kapitalizētās datoru programmatūras izveides izmaksu uzskaiti. Turpretī ASV neeksistē šis programmatūras uzskaiti reglamentējošs dokuments un līdz ar to pieņemts tās atzīt par pārskata perioda izmaksām.

Neskatoties uz to, ka Apvienotās Karalistes grāmatvedībā atļauta uzņēmuma vajadzībām izstrādātās datoru programmatūras kapitalizācija bilancē, pastāv grūtības atzīšanas kritēriju piemērošanai praksē. Apvienotās Karalistes auditorfirmas "Moore Stephens" pārstāvis D. Čopings (*David Chopping*) un Mančestras Universitātes profesors L. Skerats (*Len Skerratt*) atzīst, ka ir sarežģīti novērtēt no uzņēmumā izmantojamās datoru programmatūras gūstamos ekonomiskos labumus, jo datoru programmatūra bieži ir izstrādāta tādā veidā, kad tā netieši ietaupa uzņēmuma izmaksas un tās izmantošanas rezultātā sagaidāms efektīvs uzlabojums, kuru kvalitatīvi noteikt ir ārkārtīgi sarežģīti. Piemēram, pārdošanas procesa secības datoru programmatūra, kuras izmantošanas rezultātā paredzams samazināt laiku no rēķina izrakstīšanas brīža līdz bezcerīgā debitora atzīšanas brīdim. Šajā gadījumā uzņēmuma labumi ir iespējami, bet problēmas rada šo labumu novērtējums un ikkatra summa būs aprēķināta ar augstu subjektivitāti. Tāpēc Apvienotās Karalistes zinātnieki iesaka novērtējumu veikt ar augstu piesardzību un pārsvarā gadījumu

pašu spēkiem izstrādātās datoru programmatūras izmaksas, kuru paredzēts izmantot uzņēmumā, atzīt par atbilstošā perioda izmaksām.

Autore arī uzskata, ka uzņēmuma vajadzībām paredzētās datoru programmatūras izstrādes izmaksas to rašanās procesā nekavējoties jānoraksta, t.i., jāatzīst peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Tas pamatojams ar to, ka no minētās programmatūras izmantošanas gūstamos ekonomiskos labumus nākotnē nav iespējams prognozēt un novērtēt ar pietiekamu ticamību.

Novērtējot datoru programmatūras grāmatvedības nosacījumus pēc Starptautisko grāmatvedības standartu rekomendācijām, Apvienotajā Karalistē un ASV grāmatvedību reglamentējošo dokumentu prasībām un Latvijas grāmatvedību reglamentējošo dokumentu noteikumiem, autore secina, ka nepieciešams izstrādāt detalizētu šo nemateriālo elementu uzskaites politiku.

Datoru programmatūra uzņēmumā var būt iegādāta pirkšanas – pārdošanas darījumā vai arī izstrādāta pašā uzņēmumā, kas paredzēta izmantošanai uzņēmumā vai pārdošanai. Tāpēc to rekomendējamā uzskaites kārtība būs atšķirīga.

Latvijas finanšu grāmatvedības vajadzībām autore iesaka pieņemt datoru programmatūras sekojošus uzskaites noteikumus:

1) pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā iegūto datoru programmatūru jānovērtē to iegādes vērtībā, pie kuras pieskaitītas visas ar iegādi saistītās izmaksas. Grāmatvedības reģistros datoru programmatūru jāiegrāmato, ņemot vērā iespējamību to atdalīt no datora, vienlaicīgi nepārtraucot datora ekspluatāciju;

2) programmatūras iegādes izmaksas pievieno datora vērtībai, ja tā uzskatāma par datora neatņemamu sastāvdaļu, un līdz ar to pakāpeniski amortizē datora lietderīgā izmantošanas laikā. Piemēram, bez datoru operētājsistēmām (MS-DOS, Microsoft Windows, UNIX u.c.) dators nevar tikt izmantots, tāpēc tā operētājsistēmu izmaksas pievieno atbilstošā datora vērtībai un amortizē atbilstoši datora lietderīgās izmantošanas laikam;

3) programmatūras iegādes izmaksas atzīst par nemateriālo aktīvu un pakāpeniski amortizē tās lietderīgā izmantošanas laikā, kas parasti nepārsniedz 3 gadus no tās iegādes datuma, ja to nevar uzskatīt par datora neatņemamu sastāvdaļu, proti, programmatūru nepieciešamības gadījumā iespējams izdzēst un no jauna instalēt citā datorā, vienlaicīgi nepārtraucot tā ekspluatāciju. Piemēram, datoru operētājsistēmu palīgprogrammas (Microsoft Word, Microsoft Excel u.c.), kā arī dažādas grāmatvedības, lietvedības, datu

bāzes datorprogrammas, nepārtraucot datora izmantošanu, iespējams no tā izdzēst un instalēt citā datorā, tāpēc minēto programmu atzīt par nemateriālo aktīvu un amortizēt atbilstoši tās lietderīgās izmantošanas laikam, kas nepārsniedz 3 gadus no iegādes datuma;

4) pašā uzņēmumā izstrādātās un pārdošanai paredzētās datoru programmatūras 1. kopijas izstrādes izmaksas atzīt grāmatvedības reģistros par nemateriālo aktīvu no tā laika brīža, kad uzņēmuma vadība uzskata tās:

a) izveides tehnisko iespējamību, proti, eksistē programmatūras detalizēts dizains un darba modelis;

b) atbilstību uzņēmuma pārējo attīstības darbu izmaksu atzīšanas kritērijiem par nemateriālo aktīvu.

Pretējā gadījumā datoru programmatūras izveides izmaksas iekļaut pārskata perioda izmaksās, t.i., peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā;

5) par nemateriālo aktīvu atzīto datoru programmatūru reģistrēt grāmatvedības dokumentos ar nosaukumu "Datoru programmatūras X 1. kopijas izstrādes izmaksas" un parādīt bilances postenī "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības". Kapitalizēto datoru programmatūru amortizēt tās lietderīgā izmantošanas laikā, proti, proporcionāli gūtajiem ieņēmumiem no tās realizācijas, kas galvenokārt nepārsniegs 3 gadus no tās kapitalizācijas brīža;

6) pašā uzņēmumā izstrādātās un uzņēmuma vajadzībām paredzētās datoru programmatūras izstrādes izmaksas atzīt par tā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu posteni, kurā tās radušās. Pie tam vērtības norakstījums ir neatgriezenisks, tas paliek spēkā arī tad, ja nākotnē minēto datoru programmatūru izmanto pārdošanai.

Pamatojoties uz veikto pētījumu, autore uzskata, ka Latvijas finanšu grāmatvedībā ir pieņemami akceptēt uzņēmuma attīstības darbu izmaksu kapitalizāciju par nemateriāliem aktīviem. Iespējams, ka attīstības darbu rezultātā tiks izveidoti tādi uzņēmumā radītie nemateriālie aktīvi kā izgudrojumi un dizainparaugu patenti, preču zīmes un datoru programmatūra. Līdz ar to, lai apkopotu radušās attīstības izmaksas, uzņēmumiem nepieciešams izveidot speciālu reģistru. Autore promocijas darba 4. pielikumā parādījusi savu variantu attīstības programmas izstrādes izmaksu uzskaites reģistram.

Piedāvātajā analītiskās uzskaites reģistrā iekļauts attīstības programmas gaitā veikto izmaksu uzskaitījums un vienlaicīgi paredzēta norāde uz attaisnojuma dokumentu, pamatojoties uz kuru izdarīts izmaksu vērtības ieraksts. Attaisnojuma dokumenta veids

atkarīgs no konkrētām izmaksām: programmas izstrādē strādājošo darba algas un darba devēja sociālās apdrošināšanas izmaksas – algu maksājuma saraksts; attiecīgās programmas izstrādei iegādāto pamatlīdzekļu izmaksas un izmantojamo esošo pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksas – pieprasījums, pavadzīme, nolietojuma aprēķins; izlietoto materiālu izmaksas – pieprasījums, pavadzīme; citu juridisko un fizisko personu pakalpojumu izmaksas – līgums, kasiera pārskats, izraksts no bankas konta; daļa no uzņēmuma vispārējām izmaksām – aprēķins. Bez tam minētajā analītiskajā reģistrā paredzēta norāde uz attīstības programmas izstrādes gaitā veikto izmaksu uzkrātās vērtības tālāku uzskaites paņēmieni: to kapitalizāciju nemateriālo aktīvu postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības” vai norakstīšanu uz peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļu.

Jāsaka, ka attīstības programmas izstrādes izmaksu analītiskās uzskaites reģistrs ir izmantojams gan uzņēmumos, kuros grāmatvedību veic ar roku, gan arī uzņēmumos, kuros grāmatvedību kāro datorizētā vidē.

Darba 5. pielikumā parādīts aizpildīts attīstības programmas izstrādes izmaksu analītiskās uzskaites reģistrs, kurā sniegtā informācija pamatojas uz A/S “Rīgas piensaimnieks” izgudrojuma patenta “glazētais biezpiena sierīņš” izstrādes izmaksām.

2.3.2. Intelektuālā īpašuma uzskaites problēmas

Saskaņā ar Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas nostādni, intelektuālais īpašums ietver sevī dažādas rūpnieciskā īpašuma tiesības un autortiesības.

Novērtējot Latvijas finanšu grāmatvedībā paredzētos noteikumus intelektuālā īpašuma objektu uzskaitē, autore saskata sekojošas problēmas:

- 1) trūkst informācijas par intelektuālā īpašuma tiesību iegādes un tālākās izmantošanas uzskaites politiku saskaņā ar tiesību pārņemšanas līgumu nosacījumiem;
- 2) valdības subsīdiju veidā saņemto intelektuālā īpašuma ieteiktā uzskaites metode ir pretrunā starptautiski akceptētai uzskaites politikai un vispārpieņemtajam uzkrājuma principam;
- 3) uzņēmuma reklāmas izdevumu uzskaites politika un to sasaiste ar konkrētiem nemateriālo aktīvu veidiem.

Intelektuālā īpašuma tiesību iegādes un to tālākās izmantošanas uzskaites politika. Analizējot dažādas intelektuālā īpašuma tiesību iegādes un to izmantošanas

uzskaites metodes, balstoties uz līgumā paredzētiem maksājumu nosacījumiem, autore apskatīs arī koncesiju tiesību uzskaites politiku.

Koncesija nav intelektuālā īpašuma aizsardzības objekts, bet gan, saskaņā ar Latvijā pieņemto Koncesiju likuma redakciju, koncesija ir izņēmuma tiesības izmantot valsts vai pašvaldību īpašumus, kuri tiek nodoti uz noteiktu laiku uzņēmumam, noslēdzot par to koncesijas līgumu. Tādā veidā uzņēmumam – koncesijas saņēmējam grāmatvedības reģistros tiks atzīts uzskaites objekts koncesija, kuru parādīs bilances postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”. Turpretī saskaņā ar ES valstīs dažkārt izmantojamiem koncesijas līguma pamatnoteikumiem (skat. 1.8. tabulu), kad koncesija ir noteikta veida preču izplatīšanas līgums konkrētā teritorijā starp ražotāju un ekskluzīvo tirgotāju, kurš nodrošina arī preces pēcpirkuma servisu, tad šāda veida koncesija pēc būtības ir izņēmuma jeb ekskluzīvā licence (skat. licenču klasifikāciju atkarībā no licenciātam nododamā tiesiskā apjoma apakšnodaļā Licence), un ar kādu nosaukumu – “koncesija” vai “licence” to iekļaus nemateriālo aktīvu sastāvā ir atkarīgs no tiesību pārņemšanas līguma juridiskā formulējuma.

Intelektuālā īpašuma dažādo tiesību un koncesiju iegādes, to tālākas izmantošanas uzskaites kārtība grāmatvedības reģistros atkarīga no attiecīgā līgumā paredzētiem maksāšanas nosacījumiem.

Maksājumi par valsts un pašvaldību īpašumtiesību nodošanu – koncesiju un par intelektuālā īpašuma tiesībām attiecīgā līgumā var būt izteikti sekojošos veidos:

- 1) vienreizējs maksājums (*lumpsum*);
- 2) maksājumi no produkcijas apjoma (*royalty*);
- 3) kombinētā maksājumu forma.

Vienreizējo maksājumu paredz uzreiz pie līguma noslēgšanas un to apmēru nosaka pamatojoties uz sagaidāmās peļņas prognozēm no attiecīgā objekta izmantošanas. Šīs maksājumu metodes trūkums – sagaidāmās peļņas prognozes ir saistītas ar zināmu nenoteiktību un nākotnē iespējamās ievērojamas novirzes no prognozējamā lieluma, kā rezultātā viens no līdzējiem cieš zaudējumus. Jāsaka, ka kaut gan minēto samaksas veidu sauc par vienreizējo, parasti līgumā noteiktā summa tiek sadalīta vairākās daļās: pie līguma parakstīšanas, atbilstošās dokumentācijas nodošanas, attiecīgā objekta ražošanas un/vai izmantošanas uzsākšanas maksājamās summās.

Maksājumus no produkcijas apjoma līgumā parasti nosaka vai nu no saražotās vai no realizētās produkcijas apjoma. Tos visbiežāk paredz kā noteiktu procentu no produkcijas

vērtības un to vidējā likme ir 5%, bet tā var svārstīties atkarībā no nozares, paredzamā ražošanas apjoma u.c. apstākļiem. Bez tam maksājumus no produkcijas apjoma var arī noteikt kā fiksētu samaksu par vienu produkcijas vienību, tomēr parasti līgumā paredz minimālo maksājuma summu, ja produkcijas ražošana kādu laiku netiek uzsākta vai tās apjoms mazāks par plānoto.

Izplatītākais maksājuma veids par valsts un pašvaldību īpašumtiesību nodošanu un par intelektuālā īpašuma tiesībām ir kombinētais maksājums. Tas nozīmē, ka pie līguma noslēgšanas paredz vienreizēju samaksu, kurai turpmāk seko procentu maksājumi no produkcijas apjoma.

Bez tam līgumā paredzot maksājumus, bieži tos sasaista ar dažādiem blakus nosacījumiem – gadījumiem, kad netiek sasniegti garantētie tehniskie rādītāji, kad notiek intelektuālā īpašuma tiesiskās aizsardzības apstrīdēšana vai pat anulēšana, kad intelektuālā īpašuma objekts satur trešo personu patentus, uz kuriem licenciāram vai citam intelektuālā īpašuma tiesību pārdevējam nav tiesību.

Pēc dažādiem līgumos paredzētiem maksājumu nosacījumiem novērtētas koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību uzskaites metodes grāmatvedības reģistros.

2.9. tabula

**Koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību uzskaites metodes, balstoties uz līgumā
paredzētiem maksājumu nosacījumiem**

Nr. p.k.	Maksājumu veids	Korespondējošie konti		Maksājumu summas sastāvs
		D	K	
1	2	3	4	5
1.	<u>Vienreizējs maksājums</u> (<i>lumpsum</i>).	112. Koncesijas, patenti, licences, tirdzniecības zīmes un līdzīgas tiesības; datoru programmas	26.. Naudas līdzekļi vai 53.. Norēķini ar piegādātājiem un darbuizpildītājiem	līgumā paredzētie maksājumi un uzņēmuma vispārējie izdevumi, kuri attiecas uz līguma noslēgšanu
2.	<u>Maksājumi no produkcijas apjoma</u> (<i>royalty</i>):			
2.1.	pārskata periodam sekojošā mēneša sākumā aprēķinātie līgumā paredzētie maksājumi;	755. Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	53.. Norēķini ar piegādātājiem un darbuizpildītājiem	līgumā paredzētie % maksā- jumi no saražotās vai reali- zētās produkcijas, kura uz sekojošā mēneša 1. datumu saskaņā ar uzkrājumu prin- cipu atzīta peļņas vai zaudē- jumu aprēķina izmaksu daļā sekojošā mēneša sākumā samaksāti līgumā paredzētie % maksājumi
		53.. Norēķini ar piegādātājiem un darbuizpildītājiem	26.. Naudas līdzekļi	

1	2	3	4	5	
2.2.	pārskata perioda beigās aprēķinātie un samaksātie līgumā paredzētie maksājumi	755. Pārējās saimnieciskās darbības izmaksas	26. Naudas līdzekļi	pārskata perioda beigās samaksāti līgumā paredzētie % maksājumi	
3.	<u>Kombinētā maksājumu forma</u> (vienreizējs maksājums, kuram seko maksājumi no produkcijas apjoma):				
	• Vienreizējs maksājums (<i>lumpsum</i>).				Atbilstoši 1. punktā ietvertajai kontu korespondencei
	• Maksājumi no produkcijas apjoma (<i>royalty</i>).				Atbilstoši 2. punktā ietvertajai kontu korespondencei

Gadījumos, kad līgumā paredzēta vienreizēja samaksa, tad nemateriālo aktīvu postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības” iegrāmato visus līgumā paredzētos maksājumus, kas veikti līdz attiecīgā objekta ražošanas vai izmantošanas sākumam, un daļu no uzņēmuma vispārējām izmaksām, kas attiecas uz līguma noslēgšanu (juridiskie, konsultatīvie pakalpojumi u.c.).

Koncesijas iekļaušanas nosacījumi nemateriālo aktīvu sastāvā ir atkarīgi no koncesijas līguma satura. Ja šis dokuments paredz koncesijas ņēmēja vienreizēju samaksu koncesijas devējam par tiesībām iekļauties koncesionāru tīklā (nav vispārpieņemts ES valstīs), tad šī vienreizējā samaksa kopā ar augstāk minētajiem izdevumiem veidos nemateriālo aktīvu uzskaites objektu koncesija. Turpretī, ja minētais līgums paredz tikai no ražotāja iegādāties noteiktu preču apjomu kādā konkrētā laika periodā, piemēram, mēnesī, ceturksnī, vai arī paredz atskaitījumus no realizēto preču apjoma, tad grāmatvedības dokumentos nemateriālo aktīvu neregistrēs.

Pēc attiecīgo intelektuālo īpašuma tiesību vai koncesijas sākotnējās vērtības reģistrācijas nemateriālo aktīvu sastāvā, kad uzņēmums sāk piešķirto tiesību izmantošanu, jāaprēķina to amortizāciju atbilstoši šo tiesību lietderīgam lietošanas laikam.

Saskaņā ar SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” nostādni, uzņēmumiem, nosakot nemateriālo aktīvu lietošanas laiku, jāņem vērā sekojošus faktoros:

1) aktīva sagaidāmais pielietojums uzņēmumā; un vai uzņēmuma vadības cita komanda varēs kvalificēti pārzināt/vadīt šo aktīvu;

2) produkcijas ekonomiskās dzīves cikls, kuru iegūst no aktīva izmantošanas, un publiskā informācija par līdzīgu aktīvu lietderīgā lietošanas laika novērtējumu, kurus izmanto līdzīgi;

- 3) tehniskais, tehnoloģiskais vai citu veidu novecojums;
- 4) nozares stabilitāte, kurā darbojas aktīvs; un izmaiņas tirgus pieprasījumā pēc produkcijas vai pakalpojumiem, kurus iegūst no aktīva izmantošanas;
- 5) esošo vai potenciālo konkurentu paredzamās darbības;
- 6) aktīva uzturēšanas izdevumu nepieciešamais līmenis, lai iegūtu no aktīva izmantošanas ekonomiskos labumus nākotnē, un uzņēmuma spēja un nolūks izpētīt šo līmeni;
- 7) aktīva kontroles periods un aktīva izmantošanas juridiskie vai līdzīgi ierobežojumi, tādi kā līzings darbības beigu datums; un
- 8) vai aktīva lietderīgās lietošanas laiks ir atkarīgs no citu uzņēmumu aktīvu lietderīgās lietošanas laika.

Veiktais pētījums liecina, ka nemateriālo aktīvu lietderīgās lietošanas laiku ietekmē gan ekonomiskie, gan juridiskie faktori. Ekonomiskie faktori nosaka periodu, kurā uzņēmuma vadība paredz saņemt ekonomiskos labumus no šo aktīvu izmantošanas. Turpretī juridiskie faktori ierobežo periodu, kurā uzņēmuma vadība kontrolē ekonomisko labumu saņemšanu. Neatkarīgi, vai nemateriālo aktīvu lietderīgās lietošanas laiku ietekmē ekonomiskie vai juridiskie faktori, uzņēmumiem jāizvēlas mazāko lietderīgās izmantošanas laiku, kuru nosaka viens no ietekmējošiem faktoriem.

Izplatītākais juridiskais ierobežojošais faktors, kas ietekmē tādus nemateriālos aktīvus kā koncesijas un intelektuālā īpašuma tiesības, ir šo tiesību pārņemšanas līguma darbības termiņš. Tiesību nodošanas līgums var būt noslēgts uz noteiktu laiku, kā arī uz nenoteiktu laiku. Nosakot tiesību lietderīgās lietošanas laiku, kad juridiskā līguma darbības termiņš nav konkrēti zināms, uzņēmumam jāvadās no citiem Starptautiskajā grāmatvedības standartā rekomendētajiem faktoriem. Turpretī, ja juridiskā līguma darbības termiņš ir konkrēti noteikts, tad šis termiņš kalpo kā viens no attiecīgo tiesību lietderīgās lietošanas laika ierobežojošiem faktoriem.

Koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību lietderīgās lietošanas laiks nepārsniegs šo tiesību juridiskā pārvaldījuma laiku uzņēmumā, izņemot gadījumus, kad pastāv šo juridisko tiesību atjaunošanas varbūtība. Atjaunošanas varbūtība ir saistīta ar vairākiem faktoriem. Pirmkārt, vai šīs tiesības būs atjaunojamas, t.i., vai tiesību nodošanas līgumā paredzēts to pārņemšanas termiņa pagarinājums un kādi eksistē potenciālā pagarinājuma nosacījumi. Bez tam, jāņem vērā esošā pagātnes pieredze – vai eksistējis šo tiesību

atjaunošanas precedents. Otrkārt, vai tiesību atjaunošanas izmaksas nepārsniedz to patieso vērtību, jo pretējā gadījumā šo tiesību atjaunošana nav ekonomiski pamatota.

Nemateriāliem aktīviem tāpat kā pamatlīdzekļiem, izvēloties amortizācijas aprēķināšanas metodi, jāņem vērā, vai izvēlēta metode ļaus attiecīgā perioda amortizācijas izmaksas saskaņot ar tā paša perioda ienākumiem, kurus saņem no šo tiesību izmantošanas, jeb, tiek piemērots uzkrājumu princips.

SGS Nr. 38 “Nemateriālie aktīvi” atzīst, ka tādos gadījumos, kad nav iespējams noteikt šo aktīvu amortizācijas izmaksu un nākotnes ienākumu savstarpējo sakarību, jāizmanto lineārā amortizācijas aprēķināšanas metode, kuru nemateriālo aktīvu vērtības pakāpeniskai norakstīšanai starptautiskā mērogā plaši pielieto. Starptautiskais standarts par pieņemamu atzīst, ka nemateriālo aktīvu lietderīgās lietošanas laiks nepārsniegs 20 gadus no šo aktīvu izmantošanas sākuma.

Veiktā pētījuma rezultātā autore uzskata, ka, nosakot koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību lietderīgās lietošanas laiku un izmantojamo amortizācijas metodi, uzņēmuma vadībai jāņem vērā gan ekonomiskie, gan arī juridiskie faktori, kaut gan par prioritāti jāuzskata kvalificētu ekspertu – aktuāru, auditoru slēdzieni par šo juridisko tiesību lietderīgās lietošanas laiku un izmantojamo amortizācijas metodi.

Gadījumos, kad koncesiju un intelektuālā īpašuma tiesību pārņemšanas līgumā par norēķinu noteikumu minēti tikai maksājumi no produkcijas apjoma, tad grāmatvedības reģistros nemateriālais aktīvs netiks atzīts un pēc līguma slēgšanas ieraksti grāmatvedības dokumentos netiks veikti, jo konkrētas maksājamās summas nav zināmas.

Par piešķirtām tiesībām veicamo maksājumu uzskaites kārtība atkarīga no līgumā paredzētiem maksājumu termiņiem.

Tā kā veicamais maksājums atkarīgs no saražotās vai realizētās produkcijas apjoma, tad pārsvarā gadījumu par maksājumu datumu izvēlas pēc pārskata perioda sekojošā mēneša no 3. līdz 15. datumiem, kad produkcijas apjoms precizēts. Grāmatvedībā tādos gadījumos pamatojas uz uzkrājumu principu un par pārskata perioda saimnieciskās darbības izmaksām reģistrē sekojošā mēnesī veicamos maksājumus un vienlaicīgi šos maksājumus atzīst par uzņēmuma parādu uz pārskata perioda pēdējo datumu.

Turpretī tiesību pārņemšanas līgumā paredzot par pārskata periodu veikt maksājumus līdz šī paša perioda beigu datumam, grāmatvedībā maksājuma termiņa nosacījuma izpildes gadījumā samaksātās summas reģistrē pārskata perioda saimnieciskās darbības izmaksās un uzņēmuma parāds uz pārskata perioda beigu datumu neveidojas.

Jāsaka, ka praksē iepriekš minētais līguma nosacījums nav izplatīts, jo tā izpilde veicina produkcijas apjoma kopsavilkuma sastādīšanas sasteigtību un līdz ar to iespējamās neprecizitātes apkopotajos datos, kuru korekcija notiks sekojošā perioda pirmajos datos.

Tiesību pārņemšanas līgumā paredzot kombinēto maksājumu formu, grāmatvedībā jāveic šo maksājumu reģistrācija, iekļaušana finansiālās darbības rezultātā atbilstoši katra maksājuma veida uzskaites kārtībai, kas apkopota 2.9. tabulā.

Valdības subsīdiju formā saņemto nemateriālo aktīvu uzskaites politika.

Nemateriālo aktīvu atsevišķi veidi uzņēmumos var būt saņemti valdības subsīdiju formā, kas var izpausties kā naudas līdzekļu izdalīšana konkrēta nemateriālā aktīva iegādei vai arī tādu nemateriālo aktīvu piešķiršana kā radio staciju un TV darbības licences, importa licences vai kvotas, kā arī citas tiesības izmantot ierobežotus resursus. Līdz ar to nepieciešams pētīt, kā novērtēt un atklāt grāmatvedības pārskatos minētā veidā iegūto valdības subsīdiju un nemateriālo aktīvu.

Latvijas Republikas Finanšu ministrija izteikusi viedokli, ka subsīdijas veidā iegūto nemateriālo aktīvu atzīst bilances aktīvā un tā vērtību lietderīgās izmantošanas laikā pakāpeniski iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Turpretī saņemto subsīdiju atzīst bilances pasīvā pašu kapitāla sastāvā kā rezervi, kura nav paredzēta norakstīšanai uz peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļu. [60]

Izmantojot Latvijas grāmatvedībā ieteikto subsīdijas veidā iegūto nemateriālo aktīvu uzskaites metodi, netiek ievērots vispārpieņemtais uzkrājuma princips. Tādēļ rodas pretrunīga situācija grāmatvedībā. Bilances pasīvā daļā pašu kapitāla sastāvā izveidotā rezerve saglabājas, bet aktīva daļā subsidētais nemateriālais aktīvs vairs neeksistē, jo tā vērtība lietderīgā laikā pakāpeniski iekļauta peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Pēc autores domām, nav pamata saņemto subsīdiju uzskaitīt pašu kapitāla sastāvā, jo subsīdija ir saņemta no valsts nevis no uzņēmuma dibinātājiem vai līdzīpašniekiem. Bez tam subsīdijas formā piešķirtais nemateriālais aktīvs vai izdalītie naudas līdzekļi nenodrošina valsts īpašuma daļu subsidētā uzņēmumā.

Sakarā ar Latvijas vēlmi integrēties Eiropas Savienības dalībvalstu sastāvā, mūsu valsts grāmatvedības noteikumiem jābūt saskaņotiem ar Eiropas Savienības grāmatvedību reglamentējošām direktīvām un Starptautiskajiem grāmatvedības standartiem. Līdz ar to darba turpinājumā autore veiks pētījumu par valdības subsīdiju veidā saņemto nemateriālo aktīvu starptautisko uzskaites praksi.

Salīdzinošās analīzes rezultātā autore secina, ka arī ārvalstu grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ir paredzēta Latvijā ieteiktā piešķirto subsīdiju uzskaites metode, kas nosaka iegūto subsīdiju atzīt bilances pasīvā pašu kapitāla sastāvā. Minētā uzskaites metode tiek dēvēta par kapitāla metodi (*capital approach*). Tomēr SGS Nr. 20 “Valdības subsīdiju grāmatvedība un valdības palīdzības atklāšana” par prioritāti subsīdiju uzskaites politikas izvēlē akceptēta cita metode – ieņēmumu metode (*income approach*). Tā paredz divus alternatīvus variantus, kā reģistrēt grāmatvedības dokumentos valdības piešķirtās subsīdijas atsevišķu nemateriālo aktīvu veidā:

1. variants –

a) tiek reģistrēta nemateriālo aktīvu iegūšana un piešķirtā subsīdija atzīta par atlikto ienākumu:

- ja tā saņemta naudas līdzekļu veidā, kas paredzēti konkrēta nemateriālā aktīva finansēšanai, tad to novērtē pēc naudas nominālvērtības, turpretī,
- ja tā saņemta konkrētu nemateriālo aktīvu veidā, tad to novērtē pēc patiesās vērtības

D Nemateriālais aktīvs

K Nākamo periodu ieņēmumi

(nemateriālā aktīva subsīdija)

b) kapitalizēto tiesību amortizācijas izmaksas iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā, vienlaicīgi aprēķinātās amortizācijas robežās atlikto ienākumu (subsīdiju) attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļu:

D Nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksas

(peļņas vai zaudējumu aprēķins)

K Nemateriālā aktīva amortizācija

(amortizācijas izmaksas)

D Nākamo periodu ieņēmumi

(nemateriālā aktīva subsīdija)

K Citu periodu ieņēmumi, kas attiecas uz pārskata periodu

(peļņas vai zaudējumu aprēķins)

2. variants –

piešķirtā subsīdija samazina finansējamo nemateriālo aktīvu vērtību un līdz ar to subsīdiju atzīst par uzņēmuma ieņēmumu nemateriālā aktīva amortizācijas periodā nevis

tieši to attiecinot uz peļņas vai zaudējuma aprēķina ieņēmumu daļu, bet gan samazinot nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksas.

Izmantojot ieņēmumu metodes otro variantu, vērojamas sekojošas īpatnības:

1) gadījumos, kad subsīdija piešķirta naudas līdzekļu veidā, lai daļēji segtu konkrēta nemateriālā aktīva iegādi, tad saņemtais nemateriālais aktīvs tiks kapitalizēts bilancē un tā vērtība veidosies, kad no iegādes vērtības tiks atskaitīts piešķirtais finansējums:

D Naudas līdzekļi	= 50 000 (Ls)
K Nākamo periodu ieņēmumi (nemateriālā aktīva subsīdija)	= 50 000 (Ls)
D Nemateriālais aktīvs	= 75 000 (Ls)
K Naudas līdzekļi	= 75 000 (Ls)
D Nākamo periodu ieņēmumi (nemateriālā aktīva subsīdija)	= 50 000 (Ls)
K Nemateriālais aktīvs	= 50 000 (Ls);

2) gadījumos, kad subsīdija piešķirta naudas līdzekļu veidā, kas pilnībā sedz nemateriālā aktīva iegādes izmaksas, vai, kad subsīdija piešķirta jau nemateriālā aktīva formā, tad iegūtais nemateriālais aktīvs, atbilstoši otrajam subsīdiju uzskaites variantam, bilancē skaitliskā izteiksmē netiks parādīts.

Attiecībā par nemateriālo aktīvu novērtējumu, kuri iegūti subsīdijas piešķiršanas veidā, starptautiskā mērogā pieņemts, ka uzņēmumu vadība var izvēlēties divas pieejas: novērtēt nemateriālos aktīvus un subsīdiju pēc to patiesās vērtības vai atzīt sākotnēji nemateriālo aktīvu pēc nominālvērtības, kurai pieskaitītas jebkuras izmaksas, kas tieši attiecas uz aktīva sagatavošanu tā paredzētai izmantošanai.

Arī Latvijas grāmatvedību reglamentējošā dokumentā noteikts, ka ilgtermiņa ieguldījumi (tajā skaitā nemateriālie aktīvi) jānovērtē atbilstoši to iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksai. Iegādes izmaksas nosaka, ka pie pirkšanas cenas pieskaita izdevumus, kas saistīti ar iegādāto objektu līdz brīdim, kad to nodod ekspluatācijā. Gadījumos, kad nemateriālie aktīvi iegādāti bezskaidras naudas veidā (valsts piešķir radio darbības licenci), tad nemateriālie aktīvi un subsīdijas jāiegrāmato tādā novērtējumā, kāds norādīts dokumentā (līgumā), ar kuru apliecināta subsīdijas saņemšana. [60]

Izpētot un veicot salīdzinošo analīzi starp Latvijas grāmatvedībā ieteikto uzskaites kārtību un starptautiski akceptēto uzskaites politiku tādiem nemateriāliem aktīviem, kuri

iegūti ar valdības subsīdijas palīdzību, autore secina, ka Starptautiskajos grāmatvedības standartos par prioritāti atzītā subsīdijas veidā iegūtā nemateriālā aktīva uzskaites ieņēmumu metode (*income approach*) nenosaka valdības piešķirto subsīdiju atzīt pašu kapitāla sastāvā par rezervi, kā tas ieteikts Latvijas grāmatvedībā. Ieņēmumu metode paredz divus alternatīvus uzskaites variantus. Pirmajā variantā tiek reģistrēta nemateriālo aktīva iegūšana un piešķirtā subsīdija atzīta par atlikto ienākumu, kuru atbilstoši attiecīgā nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksām attiecina uz peļņas vai zaudējuma aprēķina ieņēmumu daļu. Otrajā uzskaites variantā par piešķirto subsīdiju samazina finansējamā nemateriālā aktīva vērtību. Līdz ar to subsīdiju atzīst par ieņēmumu nemateriālā aktīva amortizācijas periodā, nevis tieši to attiecinot uz peļņas vai zaudējuma aprēķina ieņēmumu daļu, bet gan samazinot nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksas. Pie tam tikai gadījumos, kad naudas līdzekļu veidā saņemtā subsīdija daļēji sedz nemateriālā aktīva iegādi, iegūtais nemateriālais aktīvs tiks kapitalizēts bilancē, un tā vērtība veidosies, no iegādes vērtības atņemot piešķirto finansējumu.

Attiecībā uz subsīdiju veidā iegūto nemateriālo aktīvu uzskaites metodi Latvijas grāmatvedības noteikumos, autore iesaka iegūto nemateriālo aktīvu atzīt bilances aktīvā, bet piešķirto subsīdiju atzīt par atlikto ienākumu un iekļaut bilances pasīva postenī "Nākamo periodu ieņēmumi", vienlaicīgi finansējuma detalizētai uzskaitē iekārtot atbilstošā nemateriālā aktīva objekta subsīdijas analītisko kontu "Nemateriālā aktīva X subsīdija". Šajā analītiskajā kontā atzīto subsīdiju pakāpeniski iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā proporcionāli finansējamā aktīva amortizācijas izmaksām.

Piemērs. Uzņēmumam valsts piešķir radio translācijas licenci uz 3 gadiem, tiesību piešķiršanas līgumā norādot licences vērtību Ls 15 000 apmērā.

Minētā saimnieciskā darījuma reģistrēšanas un turpmākās uzskaites kārtība grāmatvedībā:

1) Uzņēmumam piešķirta attiecīga radio translācijas frekvence:

D Nemateriālais aktīvs	=	15 000 (Ls)
(licence)		

K Nākamo periodu ieņēmumi	=	15 000 (Ls)
(licences subsīdija)		

2) Katru pārskata gadu aprēķinātā licences amortizācija:

D Licences amortizācijas izmaksas (peļņas vai zaudējumu aprēķins)	= 5 000 (Ls)
K Nemateriālā aktīva amortizācija (licences amortizācija)	= 5 000 (Ls)

3) Proporcioniāli licences amortizācijas izmaksām daļēji norakstīta subsīdijas vērtība:

D Nākamo periodu ieņēmumi (licences subsīdija)	= 5 000 (Ls)
K Citu periodu ieņēmumi, kas attiecas uz pārskata periodu (peļņas vai zaudējuma aprēķins)	= 5 000 (Ls)

Tādā veidā iekļaujot peļņas vai zaudējumu aprēķinā licences amortizācijas izmaksas un licences finansējumu – subsīdiju, tiek ievērots uzkrājumu princips. Pēc autores domām, ir pieņemams nemateriālā aktīva finansējumu – subsīdiju atzīt par atlikto ienākumu un proporcionāli finansētā nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksām iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā. Tas izskaidrojams ar to, ka parasti valdības subsīdijas piešķir ar konkrētiem nosacījumiem. Piemēram, saņemta valdības subsīdija naudas līdzekļu veidā ar noteikumu, ka uzņēmums iegādāsies konkrētu nemateriālo aktīvu, vai arī uzņēmumam piešķirta radio translācijas licence ar nosacījumu, ka vismaz 80% no translējamās muzikālās daļas aizņems nacionālo autoru darbi (izplatīts Francijā). Līdz ar to autore uzskata, ka uzņēmums piešķirto subsīdiju savā veidā arī “nopelna”, jo piekrit un izpilda subsīdijas devēja nosacījumus, pretējā gadījumā piešķirtā summa ir jāatgriež vai tiesības tiek anulētas. Tāpēc ir attaisnojama subsīdijas atzīšana par atlikto ienākumu.

Reklāmas izdevumu uzskaites politika un to sasaiste ar konkrētiem nemateriālo aktīvu veidiem. No visiem uzņēmuma intelektuālā īpašuma veidiem vairumā gadījumu plašākai sabiedrībai no reklāmām masu saziņas līdzekļos ir pazīstamas tieši preču (pakalpojumu) zīmes un firmas zīmes, kuras raksturo attiecīgā uzņēmuma un produkcijas atšķirības no citiem uzņēmumiem un to produkcijas. Uzņēmumi pievērš uzmanību savu firmas zīmju un preču zīmju reklāmai un šiem mērķiem iztērē ievērojamas naudas summas, kā rezultātā gūst ekonomisko labumu pieaugumu.

Piemēram, Latvijā laikrakstā “Diena” 1 cm² reklāmas laukuma maksā Ls 0,99 – Ls 2,66 (+ PVN 18%) un šajā izdevumā minimālais reklāmas laukums aizņem 25 cm², bet

laikraksta speciālajos pielikumos “SestDiena” un “Dienas Izklaide” minimālais laukums aizņem 184 cm^2 . Tātad uzņēmumiem par savas reklāmas izvietojumu vienu reizi laikrakstā “Diena” jāmaksā Ls 53,99 (vid. cena $1,83 \times 25 \text{ cm}^2 + \text{PVN } 18\%$), bet pielikumos “SestDiena” un “Dienas Izklaide” – Ls 397,33 (vid. cena $1,83 \times 184 \text{ cm}^2 + \text{PVN } 18\%$). Latvijas Neatkarīgajā Televīzijā reklāmas cena svārstās Ls 4,00 – Ls 20,00 (+ PVN 18%) robežās par reklāmas 1 sekundi atkarībā no pārraides laika. Tādējādi, pieņemot, ka uzņēmumi reklāmu pārraidīs uz 30 sekundēm, reklāmas vidējā cena Ls 424,80 (vid. cena $12 \times 30 \text{ sek.} + 18\%$) par vienu reizi. Latvijas Televīzijā reklāmas cena ir noteikta Ls 2,00 (t.sk. PVN 18%) apmērā par vienu vārdu un pēc speciālistu viedokļa 30 sekundēs pārraida 50 vārdus, tad reklāmas cena Ls 100,00 ($2 \times 50,00$) par vienu reizi. Radio SWH reklāmas cenas svārstās Ls 6,00 – Ls 90,00 (+ PVN 18%) robežās par vienu reizi atkarībā no pārraides laika, tātad vidējā reklāmas cena Ls 56,64 (vid. cena $48,00 \times 1 + 18\%$). [115]

Salīdzinājumam var minēt preču (pakalpojumu) zīmju juridiskās aizsardzības atjaunošanas valsts nodevu apjomus: tā kā šīs zīmes tiesiskā aizsardzība tiek nodrošināta uz 10 gadiem, tad tās atjaunošanas valsts nodeva uz nākamajiem 10 gadiem sastāda Ls 120,00, bet kolektīvās preču zīmes atjaunošanai – Ls 210. [57]

No minētajiem reklāmas izcenojumiem un preču (pakalpojumu) zīmju juridiskās aizsardzības atjaunošanas valsts nodevu apjomiem izriet, ka maksa par reklāmu ievērojami pārsniedz valsts noteiktās nodevas šo zīmju aizsardzības atjaunošanai. Tāpēc rodas jautājums – kā grāmatvedībā jāreģistrē maksa par preču (pakalpojumu) zīmju atjaunošanu, kā arī par firmas zīmju reklāmu?

Starptautiskā praksē galvenokārt pieņemts, ka uzņēmuma firmas zīmju vai preču zīmju reklāmas izdevumus uzreiz pēc to rašanās noraksta, proti, iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Identiska firmas zīmju un preču zīmju reklāmas izdevumu uzskaites prakse pieņemta arī Latvijā.

Taču, kā liecina veiktais pētījums, pastāv atšķirīgi viedokļi par uzņēmumu reklāmas izdevumu uzskaites metodes izvēli. Piemēram, Austrālijas grāmatvedības speciālisti uzskata, ka tādu vispārpieņemto praksi ir jāmaina un ierosina šos reklāmas izdevumus kapitalizēt nemateriālo aktīvu sastāvā, reģistrējot tos pie esošo bilances posteņu “Firmas zīme” vai “Preču zīme” pamatsummas ar tālāku to amortizāciju, kuras periods nepārsniedz 20 gadus. Tādos gadījumos, kad uzņēmuma preču zīmes vai firmas zīmes eksistē, bet tās nav atspoguļotas bilancē, Austrālijas speciālisti ierosina šīs zīmes iekļaut bilancē pēc novērtējuma, kuru veikuši neatkarīgi, kvalificēti eksperti un pie iegūtās vērtības pievienot attiecīgos reklāmas izdevumus. [2]

Arī Amerikas zinātnieki atzīst, ka reklāmas izdevumu kapitalizācijas metode atbilst nemateriālo aktīvu mūsdienu atzīšanas politikai. [109; 411]

Minētajam viedoklim autore piekrīt, jo izmantojot šādu uzskaites metodi uzņēmuma firmas zīmes un preču zīmes reklāmas izdevumi netiek iekļauti peļņas vai zaudējumu aprēķinā tajā periodā, kurā šie izdevumi veikti (vispārpieņemtā patreizējā uzskaites prakse), bet gan tos attiecina uz minētā aprēķina izmaksu daļu tajā periodā, kurā paredzams no veiktās reklāmas gūt ienākumu – tātad, ievērots vispārpieņemtais uzkrājumu princips.

Izmantojot Austrālijas un Amerikas speciālistu rekomendēto reklāmas izdevumu uzskaites metodi, uzmanība jāpievērš tam, kā šo izdevumu pievienošana pie preču zīmes un firmas zīmes pamatsummas varētu ietekmēt attiecīgai zīmei sākotnēji noteikto lietderīgās izmantošanas laiku. Jāņem vērā, ka katra pārskata perioda beigās tāpat kā pamatlīdzekļiem, tā arī nemateriāliem aktīviem jānovērtē uzskaites objekta lietderīgās izmantošanas laiks un pārskata perioda laikā veikto reklāmas izdevumu ietekme uz to. Pēc autores domām, reklāma var pagarināt kā arī neietekmēt objekta lietderīgās izmantošanas laiku. Gadījumos, kad uzņēmuma vadība uzskata, ka reklāmas pasākumu rezultātā attiecīgā aktīva lietderīgās izmantošanas laiks pieaugs, tad jāņem vērā Starptautiskā grāmatvedības standarta rekomendāciju, kas sakrīt ar Austrālijas grāmatvedības speciālistu viedokli, ka nemateriālo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiks nepārsniedz 20 gadus. Turpretī, gadījumos, kad reklāmas izdevumi neietekmēs atbilstošā aktīva lietderīgās izmantošanas laiku, tad proporcionāli reklāmas izdevumu summai pieaugs attiecīgā aktīva amortizācijas izmaksas.

Minētie piemēri un ārzemju grāmatvedības speciālistu viedokļu analīze dod vērtīgus ierosinājumus reklāmas izdevumu uzskaites pilnveidošanai. Taču autore uzskata, ka katrā konkrētā gadījumā uzņēmumu grāmatvedības politikā jāiekļauj noteikti kritēriji, pēc kuriem nosaka pievienot reklāmas izdevumus firmas zīmes vai preču zīmes vērtībai, vai arī tos iekļaut pārskata perioda izmaksās. Piemēram, ja uzņēmuma vadība organizē plašu reklāmas kampaņu lielākos masu mēdijos un uzskata, ka reklāmas rezultātā saņems ekonomiskos labumus ilgākā laika periodā nekā viens gads, tad reklāmas izdevumus ir attaisnojami kapitalizēt. Pretējā gadījumā tos nekavējoties iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Turpretī autore atzīst, ka izgudrojumu un dizainparaugu patentu, preču (pakalpojumu) zīmju darbības pagarināšanas valsts nodevas ir attaisnojami pievienot grāmatvedības reģistros ietvertajai attiecīgo patentu, preču zīmju atlikušajai vērtībai. Tas pamatojams ar to, ka kapitalizētā tiesību pagarināšanas valsts nodeva garantē attiecīgo

aktīvu aizsardzību uz noteiktu laika periodu, un līdz ar to par šo periodu pagarināsies arī aktīvu lietderīgās izmantošanas laiks. Piemēram, Latvijā dizainparauga patenta maksimālais aizsardzības laiks ir paredzēts 15 gadi, kas sadalās 3 periodos pa 5 gadiem katrā. Dizainparauga patenta pirmā aizsardzības perioda valsts nodevas jāiekļauj šī patenta sākotnējā vērtībā ar tālāku to amortizāciju. Gadījumos, kad uzņēmums izlemj pagarināt šo aizsardzību, tad jāiemaksā Patentu valdei attiecīgās valsts nodevas: par otro periodu – Ls 120, par trešo periodu – Ls 225. Tātad atbilstoši iepriekš minētajam, dizainparauga lietderīgās izmantošanas laiks attiecīgi tiek pagarināts uz kārtējiem 5 gadiem, un līdz ar to ir attaisnojama to darbības termiņa pagarināšanas nodevas pievienošana attiecīgā dizainparauga atlikušajai vērtībai.

Tāpat arī autore uzskata, ka izgudrojumu un dizainparaugu patentu, preču (pakalpojumu) zīmju reģistrācijas izdevumi LR Patentu valdē un šo intelektuālā īpašuma tiesību aizstāvēšanas izdevumi tiesas procesos jāpievieno pie atbilstošā nemateriālā aktīva atlikušās vērtības.

Ekonomiskās literatūras izpēte un analīze liecina par sekojošu viedokli, ka pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā iegūto neidentificējamo uzņēmuma nemateriālo vērtību jāatzīst bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā nevis kā atsevišķu uzskaites objektu – (patreiz pieņemtā uzskaites metode), bet gan to jākapitalizē kontā “Firmas zīme”. [76]

Tātad, piemērojot šo uzskaites kārtību, atšķirība ir tāda, ka bilancē neparādās neidentificējamais nemateriālais aktīvs – uzņēmuma nemateriālā vērtība, bet gan parādās identificējamais nemateriālais aktīvs – firmas zīme, kuru uzņēmuma vadība var nodot (pārdot) citai personai, izsniedzot franšīzes licenci. Autore uzskata, ka var izvēlēties minēto firmas zīmes traktējumu ar obligātu nosacījumu, ka finanšu pārskata pielikumā sniedz detalizētu informāciju par firmas zīmi. Par tās atlikušo vērtību pārskata perioda sākumā un pārskata periodā notikušām izmaiņām, atsevišķi parādot neidentificējamā nemateriālā aktīva aprēķināšanas kārtību un firmas zīmes vērtībā iekļauto to apjomu, kā arī firmas zīmes atlikušo vērtību pārskata perioda beigās. Tomēr autore nerekomendē izmantot šo uzskaites metodi Latvijas grāmatvedībā.

Katra uzņēmuma grāmatvedībā nepieciešams izstrādāt nemateriālo aktīvu analītiskās uzskaites reģistru, kurš sniegtu pārskatāmu informāciju par katra minētā aktīvu veida sākotnējo vērtību, tā vērtības izmaiņām un atlikušo vērtību gan finanšu grāmatvedības, gan arī uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķina vajadzībām.

Savu nemateriālo aktīvu analītiskās uzskaites reģistra variantu autore parādījusi darba pielikumā Nr. 6. Piedāvātais reģistrs izveidots tabulas formā, kur atsevišķi uzkrājama

informācija par nemateriālā aktīva iegādes vai izveides izmaksām, par tā amortizējamo vērtību un vērtības izmaiņām (amortizācijas izmaksas, norakstītā vērtība u.c. izmaiņas), kā arī par tā atlikušo vērtību pārskata perioda beigās. Bez tam minētajā reģistrā ir paredzētas atsevišķas kolonnas, kurās reģistrē finanšu grāmatvedības un nodokļu grāmatvedības mērķiem pārskata periodā aprēķinātās nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksas un atlikušo vērtību pārskata perioda beigās.

Piedāvāto nemateriālā aktīva analītiskās uzskaites reģistru iespējams izmantot uzņēmumu grāmatvedībā, kur uzskaiti kāro ar roku – atsevišķas kartītes formā, gan arī to paredzēts izmantot, veidojot nemateriālā aktīva analītisko uzskaiti datorizētā vidē.

2.3.3. Uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites politika

Uzņēmuma iegādes darījuma rezultātā aprēķināto uzņēmuma nemateriālo vērtību, kas noteikta, izmantojot vispārējo novērtējuma metodi (*master valuation approach*), kā starpība starp uzņēmuma iegādes cenu un iegādātā uzņēmuma identificēto neto aktīvu patieso vērtību, nepieciešams parādīt uzņēmuma – ieguvēja grāmatvedības dokumentos. Līdz ar to rodas jautājums – kā minēto aprēķināto lielumu reģistrēt grāmatvedības dokumentos un parādīt finanšu pārskatā?

Uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaitē uzņēmuma – ieguvēja finanšu pārskatos pastāv trīs vispārējas pieejas:

1) uzskata to par grāmatvedības sistēmas “pārpalikumu”, kuru pēc iespējas operatīvāk “jānolīdzina”. Proti, to uzreiz jānoraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu vai arī jānoraksta uz uzņēmuma pamatkapitāla (akciju kapitāla) apjoma samazinājumu;

2) uzskata to par saimnieciskā darījuma rezultātā iegādātu elementu un līdz ar to šo lielumu kapitalizē par nemateriālo aktīvu ar tālāku amortizāciju tā lietderīgās izmantošanas laikā, kurš nepārsniedz noteiktu laika periodu no tā aprēķināšanas brīža;

3) līdzīgi kā augstākminēts, to kapitalizē par nemateriālo aktīvu, taču tas nav pakļauts amortizācijas aprēķinam, jo to atzīst par aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku. Tā reģistrētās/atlikušās vērtības iespējama samazinājums tiek pārbaudīts vismaz reizi gadā, kā rezultātā, konstatējot samazinājuma esamību un apjomu, korigē tā reģistrēto vērtību, proti, vērtības samazinājumu iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Neatkarīgi no tā, vai praksē pielieto kapitalizācijas vai norakstīšanas metodi, to kopējā ietekme uz uzņēmuma pašu kapitāla apjomu būs vienāda, atšķirsies tikai ietekmes realizācijas laika periods. Norakstīšanas metodes rezultātā uzreiz samazināsies pašu kapitāls, bet, pielietojot kapitalizācijas metodi, šis samazinājums notiks pakāpeniski noteiktā laika periodā.

Turpretī, izmantojot trešo minēto uzskaites metodi, kas paredz uzņēmuma nemateriālās vērtības iespējamā samazinājuma novērtējumu vismaz reizi gadā, ietekme uz pašu kapitāla apjomu būs mainīga, jo tās vērtības samazinājums var rasties neregulāri un atšķirīgos apmēros.

Pētot Latvijas Republikas finanšu grāmatvedības reglamentējošo dokumentu noteikumus, kas saistīti ar pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā iegūtās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaiti, autore secina, ka noteikti gan minētās vērtības kapitalizācijas, gan arī norakstīšanas varianti. Turpretī iespējamā trešā uzskaites metode, kad uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek atzīta par nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku, nav paredzēta.

Pie tam atzīts, ka uzņēmuma nemateriālās vērtības kapitalizācijas uzskaites metode ir pieņemama, ja šī vērtība atspoguļo maksājumu, kurš izdarīts sakarā ar paredzamiem ieņēmumiem nākotnē. Kapitalizētā uzņēmuma nemateriālā vērtība, sākot ar 10.12.1996., ir sistemātiski jānoraksta tās lietderīgās izmantošanas laikā, pirms šī termiņa bija paredzēts to norakstīt 5 gadu laikā. Šīs vērtības norakstīšanai ir pieņemts izmantot lineāro (vienmērīgo) amortizācijas metodi.

Uzņēmuma nemateriālās vērtības atlikums ir regulāri jāpārbauda, jo var pastāvēt situācija, ka iegādes rezultātā radusies uzņēmuma nemateriālā vērtība uzņēmumam – ieguvējam nākotnē nedos paredzētos ieņēmumus. Tādā gadījumā uzņēmuma nemateriālās vērtības atlikums ir nekavējoši jāiekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Šīs vērtības norakstījumi nākamajos pārskata periodos nav atceļami.

Turpretī Latvijas nodokļu grāmatvedībā noteikts, ka no visiem nemateriāliem aktīviem uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām norakstāmas tikai koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un pētniecības un attīstības izmaksas, kuras attiecas uz nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. No tā izriet, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība un citas līdzīgas tiesības, kurām uz 1995. gada sākumu bija nenoamortizētā vērtība, neietekmē ar minēto nodokli apliekamās vērtības aprēķināšanu, t.i., uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācijā par norakstīto summu palielina apliekamo ienākumu. Kaut arī līdz

1994.gada 31.decembrim uzņēmumi varēja norakstīt vērtību 5 gadu laikā, kas samazināja ar šo nodokli apliekamos uzņēmuma ienākumus.

Tātad Latvijas grāmatvedībā ir akceptētas divas uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodes. Vienlaicīgi jāatzīmē, ka šajā jomā pašlaik pastāv arī pagaidām neatrisinātas problēmas – LR Privatizācijas aģentūra ir noteikusi nepieņemamu uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites paņēmieni: uzņēmuma – ieguvēja bilancē privatizācijas rezultātā radusies nemateriālā vērtība netiek atspoguļota, jo pārdodamā/privatizējamā uzņēmuma slēguma bilancē iekļauj jau koriģētus posteņus un šajā bilancē uzņēmuma nemateriālo vērtību pievieno pamatkapitāla apjomam. LR Privatizācijas aģentūras pieeja pamatojas uz LR Finanšu ministrijas norādījumos “Par uzņēmumu iegādes atspoguļošanu grāmatvedībā” reglamentēto negatīvā goodwill uzskaites metodi. Kā liecina autora veiktais pētījums, tāda uzskaites metode ir pretrunā esošajām trim vispārējām šīs vērtības uzskaites pieejām.

Autore, veicot salīdzinošo analīzi, secina, ka atsevišķu valstu nacionālie grāmatvedības standarti attiecībā uz uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaiti ir atšķirīgi. Kanādā, Austrālijā, Japānā, Beļģijā, Nīderlandē, Portugālē, Spānijā, Lietuvā un Igaunijā paredzēta tikai goodwill kapitalizācijas metode ar sistemātisku tā amortizāciju. Francijā, Grieķijā, Dānijā, Itālijā, Luksemburgā, Šveicē, Zviedrijā atļauts izmantot gan tā kapitalizācijas metodi ar sistemātisku tā amortizāciju, gan arī tā norakstīšanas metodi, bet par primāru atzīta kapitalizācijas pieeja. Vācijā arī akceptēta gan tā kapitalizācijas metode ar sistemātisku tā amortizāciju, gan tā norakstīšanas metode, bet tiek rekomendēta norakstīšanas metode.

Vienīgi ASV, Apvienotajā Karalistē un Īrijā ir akceptēta uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metode, kas paredz to atzīt par nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku. Kā rezultātā nerēķināt tās amortizācijas izmaksas, bet gan vismaz reizi gadā pārbaudīt minētā uzskaites objekta vērtības samazinājuma eksistenci. Jāatzīmē, ka minēto uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodi jāpiemēro ASV uzņēmumu grāmatvedībā par pārskata periodu, kas sākas pēc 2001. gada 15. decembra. Pirms šī perioda ASV bija paredzēts izmantot nemateriālās vērtības kapitalizācijas metodi ar tālāku vērtības amortizāciju laika periodā, kas nepārsniedz 40 gadus no kapitalizācijas brīža. Tāpat arī Apvienotās Karalistes un Īrijas grāmatvedībā līdz 2001. gadam minētā uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metode netika reglamentēta, bet gan pastāvēja uzskats, ka pozitīvo starpību vai nu nekavējoties noraksta uz rezervēm (rekomendējamā

uzskaites metode), vai arī atzīst par amortizējamu nemateriālo aktīvu (alternatīvā uzskaites metode).

SGSP ilgu laiku pieļāva uzņēmuma nemateriālās vērtības kapitalizācijas ar tālāku to amortizāciju un norakstīšanas uzskaites metodes, nosakot to atzīt par nemateriālo aktīvu vai arī iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Šī pozīcija izmainījās ar revidētā SGS Nr. 22 "Biznesa kombinācijas" pieņemšanu, kas stājās spēkā ar 1995. gada 1. janvāri un paredz tikai uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites kapitalizācijas metodi ar tālāku tās amortizāciju.

Atsevišķu valstu nacionālo grāmatvedības reglamentējošo dokumentu detalizētas uzskaites prasības, kas attiecas uz pētāmā objekta reģistrāciju grāmatvedības dokumentos un tā parādīšanu finanšu pārskatā, autore apkopojusi darba 7. pielikumā.

Tāpat starptautiskā mērogā ir pieņemtas dažādas uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodes, no kurām izplatītākā ir šīs vērtības kapitalizācija par nemateriālo aktīvu ar tālāku tās amortizāciju konkrētā laika periodā.

Veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka Latvijas grāmatvedībai ir raksturīga uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites problēma, kura atzīta arī starptautiskā mērogā – noteiktas dažādas uzņēmuma iegādes rezultātā aprēķinātās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodes, un līdz ar to atsevišķu uzņēmumu un arī valstu grāmatvedības pārskatu rādītāji nav salīdzināmi savā starpā.

Izmantojot Starptautiskajā grāmatvedības standartā vienīgo paredzēto uzskaites metodi, jāievēro, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība ir pakāpeniski jāamortizē tā lietderīgās izmantošanas laikā. Izvēlētajam amortizācijas periodam un metodei ir jāatspoguļo modelis, kādā ir sagaidāms saņemt iegādātajos identificējamos aktīvos iemiesotos nākotnes ekonomiskos labumus.

Starptautiskā grāmatvedības standartā par pieņemamu akceptēta šīs vērtības lineārās amortizācijas aprēķināšanas metode, ja vien nepastāv uzņēmumam pārlicinoši pierādījumi, ka cita metode konkrētajā gadījumā ir vairāk piemērota. Pie tam noteikts, ka šī nemateriālā aktīva lietderīgās izmantošanas periodam nevajadzētu pārsniegt 5 gadus, vai pieļauts arī garāks periods, kas nepārsniedz 20 gadus pēc tā sākotnējās atzīšanas.

Uzņēmuma nemateriālās vērtības amortizācijas metodes un lietderīgās izmantošanas laika izvēle paliek katras valsts likumdošanas kompetencē vai katra uzņēmuma pārziņā, ja attiecīgās valsts likumdošanas institūcijas to nereglamentē.

Lai novērtētu uzņēmuma nemateriālās vērtības lietderīgās izmantošanas laiku, jāņem vērā vairāki faktori:

- 1) iegūtās uzņēmējdarbības veids un sagaidāmais funkcionēšanas laiks;
- 2) iegūtās uzņēmējdarbības nozares veids un sagaidāmais funkcionēšanas laiks;
- 3) informācija par šo vērtību līdzīgās uzņēmējdarbībās vai nozarēs un šo līdzīgo nozaru tipiskākais to lietderīgās izmantošanas laiks;
- 4) iegādātās uzņēmējdarbības ražojamās produkcijas novecošana, izmaiņas pieprasījumā un citi ekonomiskie faktori, piemēram, produkcijas varbūtējā neatbilstība modes prasībām, jaunu izgudrojumu rašanās u.c. faktori;
- 5) ticamākais vadošo darbinieku vai darbinieku grupu pakalpojumu sniegšanas laiks un vai cita komanda spēs sekmīgi vadīt iegūto uzņēmējdarbību;
- 6) iegādātās uzņēmējdarbības uzturēšanas izdevumu vai nepieciešamo krājumu apjoms, lai iegūtu sagaidāmos ekonomiskos labumus nākotnē no šīs uzņēmējdarbības;
- 7) esošo vai potenciālo konkurentu sagaidāmā darbība;
- 8) iegādātās uzņēmējdarbības kontroles periods un tiesiskie vai līgumā paredzētie nosacījumi, kuri varētu ietekmēt lietderīgās izmantošanas laiku.

Valstīs, kurās ir akceptēta uzņēmumu nemateriālās vērtības kapitalizācija par amortizējamo nemateriālo aktīvu, par galveno amortizācijas aprēķināšanas metodi ir izvēlēta lineārā metode. Bez tam pieļauts izmantot arī citas amortizācijas aprēķināšanas metodes, ja tās patiesāk atspoguļo ekonomisko labumu plūsmas modeli uzņēmumā. Šajās valstīs nosaka to maksimālo amortizācijas laiku.

Salīdzinoši analizējot uzņēmuma nemateriālās vērtības amortizācijas metodes izvēli starptautiskā mērogā, autore konstatē, ka par prioritāti akceptēta lineārā metode. Turpretī nemateriālās vērtības amortizācijas laika ilgumā nav tik vienotas pieejas, jo vērojamas šī perioda būtiskas atšķirības.

Tā Kanādā pieļauj amortizēt 40 gadu laikā, līdzīga pieeja ir arī Vācijā, kur likums atļauj amortizēt 4 gadu laikā, bet maksimālais termiņš ir 40 gadi, un Francijā, kur uzņēmumiem atļauts pašiem izvēlēties uzskaites politiku un šīs vērtības kapitalizācijas gadījumā tās amortizācijas maksimālais termiņš ir 40 gadi.

Austrālijā amortizācijas termiņš 20 gadi, līdzīgi arī Portugālē, kur šis termiņš ir noteikts 5 gadi, bet pieļauts tā pagarinājums 20 gadu robežās.

Zviedrijā atļauts amortizēt 10 gadu laikā un līdzīgi nosacījumi ir arī Spānijā, kurā amortizācijas termiņš ir noteikts 5 gadi, bet akceptēts šī līguma pagarinājums 10 gadu robežās.

Beļģijā, Dānijā, Itālijā, Grieķijā, Luksemburgā, Nīderlandē, Japānā, Lietuvā un Igaunijā par maksimālo amortizācijas termiņu ir pieņemti 5 gadi.

Eiropas Savienības 7. Direktīva nosaka, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība jāamortizē tāda perioda robežās, kurš nepārsniedz iegādāto identificējamo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiku un reglamentē, ka maksimālais amortizācijas termiņš ir 5 gadi.

Attiecībā uz garāko amortizācijas termiņu – 40 gadi, Amerikas zinātnieki 1997. gadā atzīst, ka šis termiņš ir noteikts brīvi un ir attaisnojams tikai ar to, ka pēc minētā termiņa beigām iespējamā peļņa maz ticams, ka būs būtiska. [109]

Arī ASV līdz 2001. gadam bija noteikts uzņēmumu nemateriālās vērtības amortizācijas termiņa 40 gadu ierobežojums, jo šo vērtību uzskatīja par amortizējamu nemateriālo aktīvu. Kopš ASV Finanšu Grāmatvedības Standartu Padome (*Financial Accounting Standards Board*) 2001. gada 1. jūnijā pieņēma Ziņojumu Nr. 142 “Uzņēmuma nemateriālā vērtība un citi nemateriālie aktīvi” (*Statement Nr. 142 “Goodwill and Other Intangible Assets”*) ir būtiski izmainījusies uzņēmuma nemateriālās vērtības interpretācija un uzskaites metode. To atzīst par neamortizējamu nemateriālo aktīvu, jo uzskata, ka uzņēmuma nemateriālai vērtībai ir nenoteikts lietderīgās izmantošanas laiks. Amortizācijas aprēķināšanas vietā paredzēts reizi gadā pārbaudīt uzņēmuma nemateriālās vērtības samazinājuma eksistenci, un, ja tā konstatēta, norakstīt to uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu. Tātad uzņēmumu nemateriālo vērtību ASV finanšu grāmatvedībā nepakļauj amortizācijas aprēķinam un līdz ar to nenosaka amortizācijas termiņa ierobežojumus un amortizācijas aprēķināšanas metodi.

Veiktais pētījums liecina, ka saskaņā ar vispārpieņemto uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites praksi un SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas” rekomendācijām, tās nenomortizētās daļas novērtējums regulāri, t.i., uz katru bilances sastādīšanas datumu, jāpārskata – jāpārbauda, jo var izrādīties, ka iegādes rezultātā radusies pozitīvā vērtība uzņēmumam ieguvējam nākotnē plānotos ekonomiskos labumus tomēr nedos. Tāpat arī pēc ASV, Apvienotās Karalistes un Īrijas finanšu grāmatvedībā pieņemtās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodes vismaz reizi gadā (autore uzskata, ka tieši pirms gada pārskata sastādīšanas) jāpārbauda tā iespējamais vērtības samazinājums.

To var izraisīt uzņēmumam nelabvēlīgas ekonomikas tendences, negaidīta konkurences maiņa, strauja pieprasījuma samazināšanās, kā arī līgumu nosacījumu un likumdošanas grozījumi. Tādos gadījumos uzņēmuma nemateriālās vērtības atlikusī vērtība jāattiecinā uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu nekavējoties. Pie tam jebkurš tās vērtības norakstījums ir neatgriezenisks, t.i., norakstīto vērtību ar atgriezenisku ierakstu nevar iekļaut atpakaļ grāmatvedības reģistros un parādīt bilancē.

Tātad, saskaņā ar patreiz dominējošo pozitīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites starptautisko praksi, šo vērtību kapitalizē uzņēmuma – ieguvēja bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā un amortizē iegādāto aktīvu lietderīgās izmantošanas laikā, kas nepārsniedz noteiktu laika periodu no tā rašanās brīža.

Šveices zinātnieks B. Raffourniers (*Bernard Raffournier*) kritizē šo dominējošo uzskaites praksi, apšaubot uzņēmuma nemateriālās vērtības atbilstību vispārpieņemtajiem saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritērijiem par aktīvu.

Attiecībā par pirmo atzīšanas kritēriju – pastāv iespējamība, ka jebkādi ar saimnieciskā darījuma elementu saistītie nākotnes ekonomiskie labumi ieplūdis uzņēmumā, zinātnieks uzskata, ka novērtēt tās amortizācijas periodu, kurā sagaidāma ekonomisko labumu plūsma uzņēmumā, ir sarežģīti un pārsvarā gadījumu neiespējami. Tas pamatojams ar to, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība pati par sevi raksturo dažādus elementus ar atšķirīgu to izmantošanas laiku. Par otro atzīšanas kritēriju – saimnieciskā darījuma elementam piemīt pašizmaksas vērtība vai vērtība, kuru var ticami novērtēt, minētais zinātnieks uzskata, ka tās vērtība nevar būt noteikta ar pietiekamu ticamību, jo tai piemīt aprēķinu rezultātā iegūtā “pārpalikuma” būtība. Līdz ar to Šveices zinātnieks uzskata, ka šie argumenti kalpo par pamatu, lai uzņēmuma nemateriālo vērtību nekavējoties norakstītu uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu. [73]

Autore arī uzskata, ka iegādes rezultātā aprēķinātai uzņēmuma nemateriālai vērtībai piemīt augsta nenoteiktība un ka novērtēt ar to saistītos nākotnes ekonomiskos labumus ir sarežģīti. Bet tomēr viennozīmīgi nav pieņemama nostāja, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība neatbilst atzīšanas kritērijiem par aktīvu, un līdz ar to jānoraksta uz peļņas vai zaudējuma aprēķinu, jo šīs vērtības rašanās (aprēķināšanas) pamatā ir pirkšanas – pārdošanas darījums, kurš veikts ar mērķi gūt peļņu. Šajā gadījumā jāpamatojas uz tradicionālo uzskaites metodi, jo līdzekļi bija patērēti, lai nākotnē gūtu ekonomiskos labumus, tātad šos izdevumus kapitalizē un atzīst par izmaksām nākamajos pārskata periodos un uzņēmuma – pircēja grāmatvedībā reģistrē pirkšanas izdevumus.

Tomēr veiktā pētījuma rezultātā autore secina, ka aktuāls ir cits uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites jautājums pēc tā sākotnējās atzīšanas par nemateriālo aktīvu – vai to atzīt par amortizējamu vai par neamortizējamu nemateriālo aktīvu, vai tai raksturīgs noteikts lietderīgās izmantošanas laiks?

Autore uzskata, ka uzņēmuma nemateriālā vērtība ir neamortizējams nemateriālais aktīvs, tai sistemātiski nav jāaprēķina amortizācijas izmaksas. Tas izskaidrojams ar to, ka precīzi noteikt tā ierobežotu pastāvēšanas ilgumu nav iespējams. Piemēram, uzņēmuma vadībai ir sarežģīti precīzi noteikt, cik ilgi eksistēs uzņēmuma darbībai labvēlīga vide: pieprasījums pēc tā produkcijas, zināmais konkurences līmenis, monopola privilēģijas u.c. faktori, kas ietekmē iegūtā uzņēmuma labo slavu tirgū.

Tāpēc par akceptējamu autore atzīst uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodi, kad to atzīst par nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku. Līdz ar to kapitalizētā nemateriālā vērtība nav pakļauta amortizācijas aprēķinam, jo tai piemīt nenoteikts pastāvēšanas ilgums. Tā vietā pirms katra uzņēmuma gada pārskata sastādīšanas novērtē nemateriālās vērtības samazinājumu, kuru nekavējoties attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu.

Salīdzinošās analīzes rezultātā var secināt, ka autores akceptējamā uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metode nerada pretrunu ar Starptautiskajā grāmatvedības standartā rekomendēto metodi, kas paredz nemateriālo vērtību kapitalizēt par nemateriālo aktīvu ar tālāku amortizāciju tā lietderīgā izmantošanas laikā, kurš nepārsniedz noteiktu laika periodu no tā rašanās brīža. Tas izskaidrojams ar to, ka, lietojot Starptautiskajā grāmatvedības standartā minēto uzskaites metodi, uz katru finanšu pārskata sastādīšanas datumu jāpārbauda nemateriālās vērtības nenoamortizētās daļas novērtējums. Konstatējot, ka nemateriālās vērtības nenoamortizētā daļa uzņēmumam – ieguvējam nākotnē plānotos ekonomiskos labumus tomēr nedos, tā nekavējoties jānoraksta, un vērtības norakstījums ir neatgriezenisks. Arī autores akceptējamā uzskaites metode paredz, ka pirms finanšu pārskata sastādīšanas jānovērtē uzņēmuma nemateriālās vērtības samazinājuma apjoms, kuru nekavējoties jānoraksta. Līdz ar to neatkarīgi no tā, vai uzņēmuma nemateriālo vērtību atzīs par amortizējamu vai par neamortizējamu nemateriālo aktīvu, tā vērtības norakstītā daļa pa atsevišķiem periodiem būs vienāda. Atšķirība starp abām nemateriālās vērtības uzskaites metodēm ir tāda, ka Starptautiskajā grāmatvedības standartā ir noteikts šīs vērtības amortizācijas laika ierobežojums, proti, 5 – 20 gadi no to rašanās brīža. Turpretī, atzīstot nemateriālo vērtību par neamortizējamu nemateriālo aktīvu, nav noteikti tā norakstīšanas perioda ierobežojumi.

Attiecībā par negatīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites pieeju, eksistē viedoklis, ka šajā gadījumā aprēķināto negatīvo starpību nav pieņemami nekavējoties atzīt par ieņēmumu peļņas vai zaudējumu aprēķinā, tāpēc pastāv šī lieluma uzskaites divas vispārējas pieejas:

1) par aprēķināto negatīvo starpību korigē, t.i., samazina iegādes rezultātā pārņemto identificējamo nenaudas aktīvu patieso vērtību. Bet, ja nav iespējams pilnībā likvidēt starpību ar iegūto nenaudas aktīvu vērtības samazinājumu, tad atlikušo starpību atzīst par atlikto ienākumu, kuru sistemātiski iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā tajā periodā, kurā sagaidāma negatīvās vērtības darbība,

2) negatīvo starpību nekavējoties atzīst par atlikto ienākumu, kuru sistemātiski iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā tajā periodā, kurā sagaidāma negatīvās vērtības darbība.

Ilgu laiku SGSP bija akceptējusi par pieņemamām abas negatīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodes, kad pirmā metode tika pieņemta kā negatīvās starpības uzskaites pamatpaņēmiens, bet otrā metode – kā alternatīvais uzskaites paņēmiens. Pozīcija izmainījās ar atkārtoti revidētā SGS Nr. 22 “Biznesa kombinācijas” pieņemšanu, kurš stājas spēkā ar 1999. gada 1. jūliju un tajā atzīta par pieņemamu tikai otrā uzskaites metode, ievērojot attiecīgus nosacījumus.

Atkārtoti revidētais Starptautiskais grāmatvedības standarts reglamentē, ka aprēķināto negatīvo starpību jāatzīst peļņas vai zaudējuma aprēķina ieņēmumu daļā uz sistemātiskas bāzes pamata sekojoši:

1) gadījumos, kad negatīvā uzņēmuma nemateriālā vērtība vai tās daļa ir saistīta ar uzņēmuma – ieguvēja iegādes plānos noteiktiem nākotnē paredzamiem zaudējumiem un izdevumiem, kuru vērtību iespējams ticami novērtēt, bet kuri nav pārstāvēti iegādes datumā identificējamās saistībās, tad negatīvo starpību atzīst par tā perioda ieņēmumu, kurā būs atzīti paredzamie zaudējumi un izdevumi,

2) ja negatīvā uzņēmuma nemateriālā vērtība vai tās daļa nav saistīta ar nākotnē paredzamiem zaudējumiem un izdevumiem, tad tās vērtību, kura nepārsniedz iegūto identificējamo nenaudas aktīvu patieso vērtību, atzīst par ieņēmumu uz sistemātiskas bāzes atbilstoši iegūto identificējamo amortizējamo/nolietojamo aktīvu lietderīgās izmantošanas laikam; un negatīvās vērtības pārpalikumu jāatzīst par ieņēmumu nekavējoties.

Pētījuma rezultātā autore konstatē, ka negatīvā uzņēmuma nemateriālā vērtība tiek traktēta kā atliktais ieguvums, kuru jāatzīst peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā

tajā periodā, kurā būs atzīti ar to saistītie paredzamie zaudējumi un izdevumi, vai arī iegūto identificējamo nenaudas aktīvu lietderīgā izmantošanas laikā, kurā peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā tiks reģistrētas iegūto aktīvu amortizācijas/nolietojuma izmaksas. Pie tam nekavējoties par ieņēmumu atzīst to negatīvās starpības daļu, kura pārsniedz iegūto identificējamo nenaudas aktīvu patieso vērtību, bet gadījumos, kad pirkšanas – pārdošanas darījuma rezultātā iegūti tikai naudas aktīvi (naudas līdzekļi, vērtspapīri, debitoru parādi), tad šo negatīvo vērtību arī nekavējoši atzīst par ieņēmumu.

Uzņēmuma pozitīvās un negatīvās nemateriālās vērtības norakstīšanas politikas salīdzinošas analīzes rezultātā autore konstatē, ka, izņemot ASV, pozitīvās vērtības norakstīšana pamatojas uz prognozējamo laika periodu – tās lietderīgās izmantošanas laiku (SGSP rekomendē 5 – 20 gadus pēc tā sākotnējās atzīšanas). Kā minēts iepriekš, ASV finanšu grāmatvedībā kapitalizētās nemateriālās vērtības norakstīšana atkarīga no reizi gadā veiktā vērtības samazinājuma novērtējuma. Turpretī negatīvo vērtību noraksta proporcionāli iegūto identificējamo nenaudas aktīvu amortizācijas/nolietojuma izmaksām vai proporcionāli atzītajiem zaudējumiem un izdevumiem (konkrēts laika periods nav minēts).

Izveidojušos situāciju autore izskaidro ar to, ka pozitīvās vērtības lietderīgā izmantošanas laika noteikšana ir saistīta ar virkni nenoteiktībām un faktiski tam raksturīgs nenoteikts pastāvēšanas ilgums. Bet uzņēmuma vadībai ir iespējams adekvāti noteikt identificējamo aktīvu lietderīgās izmantošanas laiku vai atzīt zaudējumus un izdevumus, kuri kalpo par bāzi negatīvās vērtības norakstīšanai. Tāpēc tiek pieņemts pozitīvās vērtības maksimālais norakstīšanas periods vai tā ikgadējā vērtības samazinājuma pārbaude, bet negatīvai vērtībai šāds periods netiek reglamentēts.

Attiecībā par negatīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības veidošanos un uzskaites kārtību Latvijas finanšu grāmatvedībā pastāv īpatnēja kārtība, jo LR Finanšu ministrijas norādījumos “Par uzņēmuma iegādes atspoguļošanu grāmatvedībā” noteikts, ka parasti uzņēmuma – ieguvēja bilancē uzņēmuma negatīvā vērtība neveidojas, jo īpašumu vērtības samazinājumu nepieciešams atspoguļot pārdodamā uzņēmuma slēguma bilancē un attiecīgi peļņas vai zaudējumu aprēķinā, pamatojoties uz pirkuma līgumā (vai citā dokumentā) uzrādīto bilances aktīva posteņu sastāvdaļu individuālo novērtējumu.

Jāsaka, ka Latvijā valsts un pašvaldību uzņēmumu privatizācijas gaitā tādas situācijas, kad parādās negatīvā vērtība, ir sastopamas. Piemēram, tādos gadījumos, kad uz kādu lielu uzņēmumu nav pirktgribētāju, vai arī tas ir tik sliktā ekonomiskā stāvoklī, ka, ja arī kāds šo uzņēmumu iegādājas, tad par mazāku summu, kā ir novērtēts šī minētā

uzņēmuma īpašums. Tādā gadījumā, izmantojot minētos LR FM norādījumu nosacījumus, negatīvās starpības apmērā koriģē (samazina) iegūto pamatlīdzekļu un krājumu (atsevišķos gadījumos arī nemateriālo aktīvu) vērtību, jo tie nevar tikt ieģrāmatoti summās, kas pārsniedz par tiem samaksāto summu. Nocenošanai netiek pakļauti naudas līdzekļi, ilgtermiņa un īstermiņa finanšu ieguldījumi, saistības un prasības.

Nocenojuma koeficients nosakāms, dalot uzņēmuma pārvērtēto līdzekļu bilances vērtību ar to pārdošanas vērtību. Uzņēmuma – ieguvēja bilancei katra iegādātā līdzekļa vērtība aprēķināma pēc formulas:

$$V_{jaunā} = V_{bilances} \times K_{nocenoj.},$$

kur

- $V_{jaunā}$ – pamatlīdzekļa vai krājuma veida vai nemateriālā aktīva jaunā vērtība;
- $V_{bilances}$ – to pašu posteņu vērtība iegādātā uzņēmuma nodošanas bilancē;
- $K_{nocenoj.}$ – to vērtības nocenojuma koeficients.

Atbilstoši LR Finanšu ministrijas norādījumiem, nav paredzēta pārmērīga līdzekļu uzskaites vērtības pazemināšana. Par to, kā nosakāms šis vērtības pazeminājums, norādījumos nav teikts. Šeit jāvadās pēc veselā saprāta un šo uzskaites objektu reālās vērtības pirkuma izdarīšanas brīdī.

Ja nav iespējams izveidojušos starpību pilnībā dzēst, tad atlikusī summa jāatzīst kā nākamo periodu ieņēmumi, kuri norakstāmi iegādāto līdzekļu lietderīgās izmantošanas laikā.

Kā izriet no Latvijas nodokļu grāmatvedības nosacījumiem, negatīvās nemateriālās vērtības sistemātisko iekļaušanu saimnieciskās darbības ieņēmumos neņem vērā aprēķinot ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamo summu.

Tātad saskaņā ar LR Finanšu ministrijas norādījumiem, par uzņēmuma pārdošanas/privatizācijas rezultātā konstatēto negatīvo nemateriālo vērtību samazina pārdodamā/privatizējamā uzņēmuma attiecīgo īpašumu vērtību. Ja rodas negatīvās vērtības pārpalikums, to atzīst par nākamo periodu ieņēmumiem. Līdz ar to pārdodamā/privatizējamā uzņēmuma slēguma bilancē ietvertie posteņi nebūs novērtēti to patiesajā vērtībā, bet gan to novērtējums tiks koriģēts atbilstoši aprēķinātajai negatīvai vērtībai un uzņēmuma – ieguvēja bilancē negatīvā nemateriālā vērtība neveidosies.

Kā jau teikts iepriekš, LR Privatizācijas aģentūra, pamatojoties uz izklāstīto negatīvās nemateriālās vērtības atzīšanas politiku, noteikusi identisku uzskaites politiku

privatizējamo uzņēmumu pozitīvai nemateriālai vērtībai: starpība starp pirkšanas cenu un privatizējamo uzņēmumu neto aktīviem tiek uzrādīta privatizējamā uzņēmuma slēguma bilances aktīvā, par šo summu attiecīgi palielinot privatizējamā uzņēmuma pamatkapitālu.

Izklāstītā iegūto neto aktīvu novērtēšanas kārtība, kuras rezultātā uzņēmuma - ieguvēja bilancē neparādās nemateriālā vērtība, ir pretrunā starptautiskā mērogā akceptētām uzņēmuma nemateriālās vērtības atzīšanas un uzskaites metodēm. Kā liecina pielikumā Nr. 7 apkopotā informācija, nevienā no pētīto valstu grāmatvedības sistēmām nav paredzēta iepriekšminētā neto aktīvu novērtēšanas kārtība un uzņēmuma nemateriālās vērtības atzīšanas politika.

Lai novērstu nemateriālās vērtības uzskaites problēmas, jāmaina privatizējamo uzņēmumu novērtēšanas kārtība: pārņemtos īpašuma objektus un saistības ir jāiekļauj uzņēmuma – ieguvēja bilancē pēc to patiesās vērtības, bet nekādos apstākļos nav pieņemams šo objektu un saistību novērtējums patiesajā vērtībā pārdodamā/privatizējamā uzņēmuma slēguma bilancē. Tādā veidā nemateriālā vērtība tiks iekļauta uzņēmuma – ieguvēja bilancē.

Pamatojoties uz pētījuma rezultātiem, autore iesaka Latvijas finanšu grāmatvedībā mainīt negatīvās nemateriālās vērtības uzskaites politiku. Proti, ka par šo vērtību koriģē (samazina) iegūto nenaudas aktīvu novērtējumu. Kā iegūtie aktīvi, tā arī pārņemtās saistības jāiekļauj uzņēmuma – ieguvēja bilancē to patiesajā vērtībā un šīs vērtības koriģēšana ir nepieņemama. Bez šaubām negatīvā vērtība ir jāreģistrē grāmatvedības kontos un to jāatzīst peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā. Latvijā akceptējama ir šīs negatīvās vērtības uzskaites metode, kas paredz negatīvo vērtību atzīt par atlikto ienākumu tādā vērtībā, kura nepārsniedz iegūto amortizējamo/nolietojamo aktīvu patieso vērtību un sagaidāmos zaudējumus. Atlikušo negatīvās vērtības daļu iekļauj nekavējoties peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā.

Piemērs (vienkāršots).

Uzņēmums A par 14 milj. nosac. vien. nopērk uzņēmumu B un prognozē iegādes plānos zaudējumus 1 milj. nosac. vien. Uzņēmums A no uzņēmuma B pārņem sekojošus identificējamus aktīvus un saistības (patiesā vērtībā, milj. nosac. vien.):

- pamatlīdzekļi – 19,
- debitoru parādi – 7,
- naudas līdzekļi – 20,

- kreditoru parādi – 10.
- Līdz ar to negatīvā nemateriālā vērtība – 22.

2.10. tabula

Uzņēmuma A bilance (vienkāršota) pirms iegādes (milj. nosac. vien.)

Aktīvs	Summa	Pasīvs	Summa
Pamatlīdzekļi	100	Pamatkapitāls	120
Debitori	30	Peļņa	10
Naudas līdzekļi	50	Kreditori	50
Bilance	180	Bilance	180

2.11. tabula

Uzņēmuma A bilance (vienkāršota) pēc iegādes (milj. nosac. vien.)

Aktīvs	Summa	Pasīvs	Summa
Pamatlīdzekļi	119	Pamatkapitāls	120
Debitori	37	Peļņa	12
Naudas līdzekļi	56	Kreditori	60
		Nākamo periodu ieņēmumi	20
Bilance	212	Bilance	212

2.12. tabula

Uzņēmuma A bilances posteņu summu aprēķins pēc uzņēmuma B iegādes

Bilances posteņi	Vērtības aprēķins
1. pamatlīdzekļi	$100 + 19 = 119$;
2. debitori	$30 + 7 = 37$;
3. naudas līdzekļi	$50 - 14 + 20 = 56$;
4. pamatkapitāls	nemainīgs = 120;
5. peļņa	$10 + 2 = 12$, kur:
• negatīvās nemateriālās vērtības daļa, kas atzīta par ieņēmumu	2;
6. kreditori	$50 + 10 = 60$;
7. nākamo periodu ieņēmumi	20, kur:
• negatīvās nemateriālās vērtības daļa, kas atzīta iegūto pamatlīdzekļu patiesās vērtības robežās	19,
• negatīvās nemateriālās vērtības daļa, kas atzīta prognozējamo zaudējumu apmērā	1.

Vienkāršotā piemērā aprēķināto negatīvo uzņēmuma nemateriālo vērtību (22 nosac. vien.) jāatzīst kā nākamo periodu ieņēmumu un/vai jāiekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā. Par nākamo periodu ieņēmumu šo negatīvo vērtību var atzīt tādā apjomā, kura nepārsniedz iegūto pamatlīdzekļu patieso vērtību (19 nosac. vien.) un prognozējamus zaudējumus (1 nosac. vien.). Līdz ar to negatīvo starpību atzīst par nākamo

periodu ieņēmumu 20 nosac. vien. apmērā (19 + 1) un tā atlikušo daļu iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā – 2 nosac. vien. (22 - 20).

Atgriežoties pie akcentētās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites problēmas, jāsap, ka nav pārsteidzoši, ka Latvijā un pasaulē eksistē šīs vērtības uzskaites atšķirīgas metodes, jo nemateriālās vērtības ekonomiskā būtība ievērojami atšķiras katrā konkrētā gadījumā un laikā.

Tomēr kā Latvijai nepieņemamu autore atzīst pārdodamā/privatizējamā uzņēmuma slēguma bilancē iekļaut koriģētus posteņus un LR Finanšu ministrijas norādījumos “Par uzņēmumu iegādes atspoguļošanu grāmatvedībā” reglamentēto negatīvās uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodi.

Zviedrijas zinātnieks S. A. Nilsons (*Sven-Arne Nilsson*) Eiropas Grāmatvežu asociāciju kongresā 1998. gadā uzdeva jautājumu – Vai nepieciešams noteikt nemateriālās vērtības uzskaites vienu vienīgu metodi vienotā standartā? Zinātnieks prognozē, ka iespējams nākotnē radot un izmantojot daudz precīzākas konceptuālas novērtēšanas metodes, iegādes rezultātā aprēķinātā nemateriālā vērtība neatbilst aktīva atzīšanas kritērijiem, un atzīst, kaut gan pasaulē vērojams grāmatvedības standartu harmonizācijas process, kuru realizē SGSP un citas starptautiskas organizācijas, tomēr nav pieņemami noteikt vienotu nemateriālās vērtības uzskaites politiku. [67]

Autore uzskata, ka tomēr nepieciešama uzņēmuma nemateriālās vērtības vienota atzīšanas un uzskaites metodika starptautiskā mērogā. Tas ļaus finanšu analītiķiem, uzņēmumu vadītājiem un citiem finanšu pārskatu lietotājiem savstarpēji salīdzināt atsevišķu uzņēmumu un valstu finanšu pārskatos uzrādīto informāciju un tā rezultātā pieņemt adekvātus lēmumus. Autore secina, ka vienīgais ceļš, kā panākt Latvijā un arī pasaulē vienotu uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites politiku, ir Starptautiskām grāmatvedības standartu izdevējorganizācijām un vietējām standartu izdevējorganizācijām akceptēt vienotu standartu ar vienotu uzskaites pieeju. Pie tam kā piemēru var minēt ASV, kur standartu izdevējorganizācijas soli pa solim harmonizēja dažādus uzskatus, līdz nemateriālās vērtības kapitalizācijas metode ar tā ikgadēju vērtības samazinājuma pārbaudi palika vienīgā.

Rezumējot pētījumu par nemateriālo aktīvu grāmatvedības metodoloģijas problēmām Latvijas grāmatvedībā, jāatzīmē, ka veiktā ārvalstu un Latvijas grāmatvedību reglamentējošo dokumentu prasību analīze, ārvalstu un Latvijas zinātnieku izteikto atziņu novērtējums liecina, ka pastāv nemateriālo aktīvu dažādas atzīšanas un novērtēšanas pieejas

un līdz ar to arī atšķirīgas to vērtības reģistrācijas metodes grāmatvedības dokumentos un to parādīšana uzņēmumu finanšu pārskatos.

Pētījuma rezultātā ir noskaidrots, kādas nemateriālo aktīvu atzīšanas, novērtēšanas pieejas un uzskaites metodes jāizmanto Latvijas grāmatvedībā, lai atrisinātu nemateriālo aktīvu metodoloģiskās problēmas. Pētījuma laikā izstrādātos priekšlikumus ieteicams izmantot Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos ietvertu nemateriālo aktīvu atzīšanas un uzskaites noteikumu precizēšanai un papildināšanai, lai tie atbilstu mūsdienu situācijai atbilstošām prasībām.

Secinājumi un priekšlikumi

Pētījumu rezultātā radušies šādi galvenie **secinājumi**:

1. Vēsturiski nemateriālie aktīvi Latvijas grāmatvedībā kā uzskaites objekti bija minēti 1928. gadā, turpretī plāna ekonomikas periodā tie nebija atzīti par uzņēmuma aktīviem, līdz ar to šajā laikā nav veikti padziļināti pētījumi par šiem objektiem un tāds termins nav atrodamš tālaika likumos un normatīvajos dokumentos. Latvijas grāmatvedībā nemateriālie aktīvi kā uzskaites objekts un bilances postenis atkārtoti parādījās salīdzinoši nesen – 1988.gadā, kad saskaņā ar PSRS Finanšu ministrijas un PSRS Valsts Statistikas komitejas vēstuli tos iekļāva grāmatvedības kontu plānā.
2. Tā kā nemateriālie aktīvi nav homogēni, tos ir iespējams klasificēt pēc dažādām pazīmēm, no kurām izplatītākā ir klasifikācija pēc to sastāva. Tomēr atsevišķos pētījumos šos līdzekļus klasificē pēc iespējas tos identificēt jeb atdalīt no uzņēmuma darbības, pēc to izmantošanas laika un virzieniem. Klasificējot nemateriālos aktīvus pēc sastāva, visbiežāk tiek minēti šādi to veidi: uzņēmuma attīstības darbu izmaksas, intelektuālā īpašuma tiesības (rūpnieciskais īpašums un autortiesības) un koncesijas, uzņēmuma nemateriālā vērtība, bet Apvienotā Karaliste, ASV un Igaunija pie nemateriāliem aktīviem attiecina arī citus ilgtermiņa atliktos izdevumus.
3. Uzņēmumā radīto nemateriālo elementu uzskaites politikas izvēlē Latvijas grāmatvedībā un arī starptautiskā mērogā pastāv problēma, jo nav akceptēta vienota to atzīšanas un uzskaites metode, izņemot uzņēmumā radītās nemateriālās vērtības vienādu uzskaites pieeju, proti, tās kapitalizācijas aizliegumu. Latvijas grāmatvedībā noteiktas uzņēmumā radīto nemateriālo elementu atšķirīgas uzskaites metodes: finanšu grāmatvedības reglamentējošie dokumenti neierobežo to kapitalizāciju ilgtermiņa ieguldījumu sastāvā un to parādīšanu nemateriālo aktīvu posteņos "Pētniecības darba un uzņēmuma attīstības izmaksas" un "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības", bet nodokļu grāmatvedības prasībās un ekonomiskā literatūrā nav paredzēts uzrādīt pie ilgtermiņa ieguldījumiem uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu rezultātā radušos nemateriālos aktīvus un ar saimnieciskās darbības nodrošināšanu saistītās pētniecības, un attīstības darbu izmaksas ir reglamentēts uzreiz norakstīt taksācijas perioda izmaksās. Pastāvot dažādiem uzņēmumā radīto nemateriālo elementu uzskaites noteikumiem, praksē galvenokārt izvēlas vienīgi nodokļu grāmatvedībā noteikto uzskaites metodi, turpretī finanšu grāmatvedības nosacījumi tiek ignorēti. Tūlītēju šo elementu norakstīšanu veicina uzskats, ka tos reģistrēt dokumentos divos dažādos veidos ir

- nelietderīgi, pie tam nodokļu grāmatvedības prasību izpilde tiek stingri kontrolēta no Valsts Ieņēmumu dienesta puses, un finanšu grāmatvedības dokumentos iztrūkst nosacījumi to pašizmaksas noteikšanai. Tādējādi Latvijas uzņēmumu aktīvi nesniedz informāciju par visiem iespējamiem ekonomiskiem labumiem nākotnē no radīto nemateriālo aktīvu izmantošanas.
4. Novērtējot pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites praksi Latvijā, autore saskata šādas problēmas: pirmkārt, trūkst uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksu formulējumi, kas ļautu šīs izmaksas iedalīt pēc attiecīgās darbības veida un tādējādi atvieglotu arī to uzskaites politikas izvēli, kā tas ir konstatēts starptautiskā mērogā; otrkārt, nav pieņemti uzņēmuma attīstības darbu izmaksu atzīšanas noteikumi par nemateriālo aktīvu un līdz ar to trūkst šo izmaksu kapitalizācijas pakāpes nosacījumi; treškārt, tiek ignorēts attīstības darbu izmaksu kapitalizācijas paņēmieni finanšu grāmatvedības vajadzībām.
 5. Intelektuālā īpašuma objektu vai to lietošanas tiesību iegūšana Latvijas uzņēmumu valdījumā un atzīšana par nemateriāliem aktīviem ir komplicēta, jo balstās uz vairāku veidu noslēgtiem līgumiem ar trešajām personām. Rūpnieciskā intelektuālā īpašuma objekti – patents un preču zīme uzņēmumu nemateriālo aktīvu sastāvā var būt iekļauti vienīgi tādu saimniecisko darījumu rezultātā, kad to īpašnieks, balstoties uz pirkšanas-pārdošanas vai pasūtījuma līguma nosacījumiem, minētos objektus pārdod uzņēmumiem vai izstrādā uzņēmumu uzdevumā, vai arī, ja saskaņā ar darba līguma izpildi darbinieks ir radījis attiecīgo objektu. Autortiesību aizsardzības objektu saņemšanā pastāv īpatnība – tā kā radītā darba autoram pieder neatsavināmas personiskās tiesības uz autorību, tad uzņēmums saskaņā ar pasūtījuma vai darba līgumu var kļūt tikai par autora darba mantisko tiesību īpašnieku, proti, iegūt tiesības īstenot dažādas darbības ar autora radīto darbu, un šo darbību rezultātā uzņēmumā veidojas atbilstošā nosaukuma nemateriālie aktīvi, kurus aizsargā autortiesības, piemēram, darba publikācijas, tiražēšanas, ekranizācijas autortiesības u. tml. Pie tam rūpnieciskā intelektuālā īpašuma lietošanas tiesības un arī autora darba mantiskās tiesības uzņēmumos tiek iegūtas atbilstoši noslēgtiem licences līgumiem, tādējādi par nemateriāliem aktīviem atzīst dažāda veida licences: patenta licence, zinātības licence, preču zīmes vai franšīzes licence, datoru programmatūras licence u.c.
 6. Analizējot intelektuālā īpašuma objektu saturu Latvijā un ES dalībvalstīs, autore ir konstatējusi atšķirīgu saturu koncesijai, ar ko Latvijā saprot uz noteiktu laiku piešķirtās tiesības izmantot valsts vai pašvaldības īpašumu. saskaņā ar noslēgto koncesijas līgumu

starp koncesionāru un valsts pilnvarotu personu, proti, koncesijas devēju, un pie tam šo tiesību nodošana neraksturo intelektuālā īpašuma objektus. Taču ES ietvaros (īpaši Francijā) šo terminu lieto reglamentējot preču ražotāja (koncesijas tiesību devēja) un šo preču ekskluzīvā tirgotāja (koncesionāra) savstarpējās juridiskās attiecības, kas atrunātas koncesijas līgumā, kurā arī paredzēti preču ražotāja intelektuālā īpašuma izmantošanas nosacījumi preču ekskluzīvā tirgotāja uzņēmējdarbībā.

7. Latvijas grāmatvedības praksē konstatētas problēmas, kas skar intelektuālā īpašuma objektu uzskaites politiku. Pirmkārt, saskaņā ar darba līguma nosacījumiem darbinieka vai to grupas radītie intelektuālā īpašuma objekti netiek atzīti par nemateriāliem aktīviem, bet gan to izveides izmaksas tiek uzreiz attiecinātas uz saimnieciskās darbības rezultātu. Minētās uzskaites metodes izvēli veicina faktors, ka trūkst informācijas par to vērtības/pašizmaksas veidojošiem elementiem. Tādējādi par uzņēmuma darbinieku izstrādātiem un uz uzņēmuma nosaukuma saņemtiem izgudrojumu un dizainparaugu patentiem, reģistrētām preču zīmēm un par uzņēmumā izstrādātām datoru programmatūrām nav informācijas uzņēmumu pārskatos. Otrkārt, patentu un preču zīmju darbības pagarināšanas valsts nodevas un arī labvēlīga saimnieciskās tiesas lēmuma gadījumā to aizstāvēšanas izdevumi tiek uzreiz norakstīti uz peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļu. Tomēr tāda uzskaites politika neatbilst šo darījumu ekonomiskai būtībai, jo, samaksājot valsts nodevu, tiek pagarināts patentu un preču zīmju tiesiskās aizsardzības periods, kura laikā uzņēmums saņems ekonomiskos labumus no to izmantošanas, un esot labvēlīgam tiesas lēmumam, patentu un preču zīmju aizstāvēšanas izdevumi liecina par to patieso, atgūstamo vērtību.
8. Pastāv atšķirīgi viedokļi par uzņēmumu firmas zīmju un preču zīmju reklāmas izdevumu uzskaites metodes izvēli. Latvijas grāmatvedībā un starptautiskā praksē galvenokārt pieņemts minētos izdevumus uzreiz pēc to rašanās norakstīt, proti, iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Turpretī Austrālijas grāmatvedības speciālisti ierosina reklāmas izdevumus kapitalizēt pie firmas zīmju vai preču zīmju atlikušās vērtības, un gadījumos, kad uzņēmuma preču zīmes vai firmas zīmes nav uzskaitītas grāmatvedības reģistros, Austrālijas speciālisti ierosina tās kapitalizēt pēc neatkarīgu, kvalificētu ekspertu novērtējuma, un pie iegūtās vērtības pievienot attiecīgos reklāmas izdevumus. Arī Amerikas zinātnieki atzīst, ka reklāmas izdevumu kapitalizācijas metode atbilst nemateriālo aktīvu mūsdienu atzīšanas politikai. Ārzemju grāmatvedības speciālistu viedokļu analīze dod vērtīgus ierosinājumus reklāmas izdevumu uzskaites pilnveidošanai. Tomēr autore uzskata, ka katrā konkrētā gadījumā uzņēmumu

grāmatvedības politikā jāiekļauj noteikti kritēriji, pēc kuriem nosaka pievienot reklāmas izdevumus firmas zīmes vai preču zīmes vērtībai, vai arī tos iekļaut pārskata perioda izmaksās. Reklāmas izdevumu kapitalizācija ir attaisnojama, ja uzņēmuma vadība organizē plašu reklāmas kampaņu lielākos masu medijos un uzskata, ka reklāmas rezultātā saņems ekonomiskos labumus ilgākā laika periodā nekā viens gads. Pretējā gadījumā tos nekavējoties iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

9. Iespējamās nemateriālās vērtības trīs uzskaites metodes uzņēmuma-ieguvēja dokumentos. Pēc vienas metodes to uzskata par grāmatvedības sistēmas "pārpalikumu", kuru operatīvi "jānolidzina", proti, to noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu vai arī iekļauj pamatkapitāla samazinājumā (rekomendēta Vācijā, kur atļauta arī tās atzīšana par amortizējamu nemateriālo aktīvu). Pēc otras metodes nemateriālo vērtību uzskata par saimnieciskā darījumā iegādātu elementu, kuru kapitalizē par amortizējamu nemateriālo aktīvu ar noteiktu lietderīgās izmantošanas laiku (par vienīgo uzskaites metodi atzīta Starptautiskajos grāmatvedības standartos, Kanādā, Austrālijā, Japānā, Beļģijā, Nīderlandē, Portugālē, Spānijā, Lietuvā un Igaunijā; par primāru akceptēta Francijā, Grieķijā, Dānijā, Itālijā, Luksemburgā, Šveicē un Zviedrijā, kur pieļauta arī tās norakstīšanas metode). Trešā uzskaites metode paredz nemateriālo vērtību kapitalizēt par neamortizējamu nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku un tās reģistrētās/atlikušās vērtības iespējamo samazinājumu pārbaudīt vismaz reizi gadā, kuru iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā (akceptēta ASV, Apvienotajā Karalistē un Īrijā). Latvijas grāmatvedības reglamentējošos dokumentos paredzēta gan nemateriālās vērtības kapitalizācijas metode ar sistemātisku tās amortizāciju, gan arī norakstīšanas metode. Tādējādi Latvijas grāmatvedībai ir raksturīga uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites problēma, kura pastāv arī starptautiskā mērogā, - noteiktas dažādas uzņēmuma iegādes rezultātā aprēķinātās nemateriālās vērtības uzskaites metodes un līdz ar to atsevišķu uzņēmumu un arī valstu finanšu pārskatu rādītāji nav salīdzināmi.

10. Autore atzīst par akceptējamu uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites metodi, kas paredz aprēķināto nemateriālo vērtību kapitalizēt par uzņēmuma-ieguvēja neamortizējamu nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku un tās reģistrēto/atlikušo vērtību pirms finanšu pārskata sastādīšanas jāpārbauda, lai noteiktu iespējamo vērtības samazinājumu, kuru jāiekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Tas ir pamatojams ar to, ka ar pietiekamu precizitātes pakāpi nav iespējams noteikt nemateriālās vērtības ierobežotu pastāvēšanas. Uzņēmuma vadībai ir sarežģīti precīzi

noteikt, cik ilgi eksistēs uzņēmuma darbībai labvēlīga vide: pieprasījums pēc tā produkcijas, zināmais konkurences līmenis, monopola privilēģijas u.c. faktori, kas ietekmē iegūtā uzņēmuma labo slavu tirgū. Pie tam par primāro atzītā uzskaites metode nerada pretrunu ar Starptautiskajos grāmatvedības standartos minēto nemateriālās vērtības uzskaites paņēmieni. Izmantojot Starptautiskajos grāmatvedības standartos paredzēto metodi, uz katru finanšu pārskata sastādīšanas datumu jāpārbauda nemateriālās vērtības atlikušās/venoamortizētās daļas novērtējums un konstatējot, ka atlikusī vērtība uzņēmumam-ieguvējam nākotnē plānotos ekonomiskos labumus tomēr nedos, tā neatgriezeniski jānoraksta. Arī autores akceptētā metodē ir paredzēts, ka pirms finanšu pārskata sastādīšanas jānovērtē nemateriālās vērtības samazinājuma apjoms, kuru neatgriezeniski jānoraksta. Līdz ar to neatkarīgi no tā, vai nemateriālo vērtību atzīs par amortizējamu vai neamortizējamu nemateriālo aktīvu, tā vērtības norakstītā daļa pa atsevišķiem periodiem būs vienāda.

11. Par vienu no Latvijas grāmatvedībā pastāvošām nemateriālo aktīvu atzīšanas un uzskaites problēmām autore uzskata, ka grāmatvedību reglamentējošos dokumentos trūkst precīzas atlikto izdevumu uzskaites politikas. Līdz ar to praksē šos izdevumus registrē divējādi: pirmkārt, atzīst ilgtermiņa ieguldījumu daļā par nemateriālo aktīvu ar nosaukumu “citi nemateriālie ieguldījumi”; otrkārt, iekļauj apgrozāmo līdzekļu sastāvā ar nosaukumu “nākamo periodu izdevumi”. Tomēr kā pretargumentu pirmajam uzskaites variantam jāmin, ka netiek ievērots nemateriālo aktīvu identifikācijas kritērijs, jo šos izdevumus, kaut arī ir iespējams atdalīt no pārējiem uzņēmumu aktīviem, nevar pārdot vai apmainīt. Oponējot otrajam uzskaites variantam, jāsaaka, ka atliktie izdevumi pēc ekonomiskās būtības ir iepriekšējos periodos vai pārskata periodā radušies uzņēmuma izdevumi, kuru saskaņošana ar ieņēmumiem atlikta uz vienu vai vairākiem pārskata periodiem. Līdz ar to nepieņemami šos uzskaites objektus iekļaut apgrozāmo līdzekļu sastāvā. Salīdzinošas analīzes rezultātā konstatēts, ka arī starptautiskā mērogā eksistē atšķirīga atlikto izdevumu atzīšanas politika. Tā ASV, Apvienotās Karalistes un Igaunijas grāmatvedībā tos kapitalizē par nemateriāliem aktīviem, turpretī Starptautiskajos grāmatvedības standartos aizliegts tos iekļaut nemateriālo aktīvu sastāvā; bet Eiropas Savienības grāmatvedību reglamentējošās direktīvās atlikto izdevumu uzskaites politikas izvēle atstāta katras dalībvalsts nacionālās likumdošanas organizāciju kompetencē.

12. Latvijas uzņēmumu nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīzes rezultāti no 1993. gada līdz 2001. gadam liecina, ka šo aktīvu absolūtai vērtībai un relatīvam

rādītājam kopumā ir raksturīga pieauguma tendence. To īpatsvars kopējo aktīvu sastāvā svārstās no $\approx 1\%$ 1993. gadā, kas absolūtā izteiksmē sastāda 31 milj. Ls, līdz 1,52% 2001. gadā, kad tā absolūtais rādītājs ir 133 milj. Ls. Līdz ar to nemateriālo aktīvu absolūtā vērtība ir pieaugusi par 102 milj. Ls jeb par 430%. Tas ir pamatojams ar nemateriālo aktīvu būtības un nozīmes izpratnes pieaugumu sabiedrībā un uzņēmējdarbībā: uzņēmumu vadības personāls arvien vairāk rūpējas par uzņēmuma stratēģisko attīstību, izdalot resursus pētniecības un attīstības darbu veikšanai, novērtē intelektuālā īpašuma tiesību nozīmi uzņēmējdarbībā un tā aizsardzības nepieciešamību, kā arī attīsta dažādus darbības veidus, kuru tiesiskā pamata nodrošināšanai iegādājas licences.

13. Latvijas uzņēmējdarbību reglamentējošos dokumentos ir paredzēts kapitālsabiedrību pamatkapitāla apmaksai, ievērojot ieguldīšanas ierobežojumus un novērtēšanas nosacījumus, izmantot intelektuālā īpašuma tiesības, kas pielīdzinātas mantiskajam ieguldījumu veidam. Intelektuālā īpašuma tiesības kā mantiskais ieguldījums var būt izmantotas pamatkapitāla apmaksai, ja tās ir novērtējamas naudas izteiksmē un izmantojamas kapitālsabiedrību komercdarbībā. Autore uzskata, ka minētie nosacījumi ir nepilnīgi, jo tajos nav ietverti visi saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritēriji par aktīvu, taču pēc pamatkapitāla apmaksas ar intelektuālā īpašuma tiesībām, tās tiks reģistrētas par nemateriāliem aktīviem. Pie tam būtisks ir reglamentētais nosacījums, ka pamatkapitāla apmaksai paredzētām intelektuālā īpašuma tiesībām jābūt izmantojamām kapitālsabiedrību komercdarbībā, tomēr komercdarbības virziens, atbilstoši uzņēmuma vadības izstrādātai darbības stratēģijai, var būt mainīgs, un bieži ir novērojams, ka, dibinot uzņēmumu, paredz nodarboties ar vienu darbības virzienu, bet, mainoties tirgus situācijai u.c. faktoriem, uzņēmums uzsāks darbību citā virzienā.
14. Vispusīgu pētījumu rezultātā autore konstatē, ka Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos paredzētie datoru programmatūras uzskaites nosacījumi ir nepilnīgi. Par trūkumu jāmin, ka pēc nodokļu grāmatvedības prasībām iegādātā datoru programmatūra, kas pēc ekonomiskās būtības ir nemateriālais aktīvs, proti, intelektuālais īpašums, ko aizsargā autortiesības, tiek neadekvāti klasificēta par pamatlīdzekli. Pie tam par nepieņemamu uzskaites politiku ir atzīstams, ka finanšu grāmatvedības praksē uzņēmumā radītās un tālākai pārdošanai paredzētās datoru programmatūras izveides izmaksas tiek uzreiz iekļautas peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.
15. Par neadekvātu autore uzskata Latvijas grāmatvedību reglamentējošā dokumentā ieteikto nemateriālo aktīvu subsīdijas uzskaites metodi, kas paredz subsīdijas veidā

iegūto nemateriālo aktīvu atzīt par ilgtermiņa ieguldījumu un tā vērtību lietderīgās izmantošanas laikā amortizēt, turpretī saņemto subsīdiju atzīt pašu kapitālā par rezervi, kuru nenoraksta uz ieņēmumiem. Izmantojot praksē minēto uzskaites metodi, grāmatvedībā izveidojas pretrunīga situācija: pašu kapitālā esošā rezerve saglabājas, bet subsidētais nemateriālais aktīvs vairs neeksistē, jo tā vērtība pakāpeniski ir amortizēta. Pie tam saņemto subsīdiju iekļaut pašu kapitālā nav pamata, jo subsīdija ir saņemta no valsts, nevis no uzņēmuma dibinātājiem vai līdzīpašniekiem, un subsīdijas formā piešķirtais nemateriālais aktīvs vai izdalītie naudas līdzekļi nenodrošina valsts īpašuma daļu subsidētā uzņēmumā. Tādējādi Latvijā ieteiktā nemateriālo aktīvu subsīdijas uzskaites metode ir pretrunā vispārpieņemtajam uzkrājumu principam un, kā liecina veiktā salīdzinošā analīze, tā ir pretrunā arī starptautiski akceptētai uzskaites politikai.

Lai pilnveidotu nemateriālo aktīvu nacionālās uzskaites metodes un risinātu identificētās problēmas, autorei ir šādi **priekšlikumi**:

1. Pieņemt vispārējai lietošanai šādu nemateriālo aktīvu definīciju:

Nemateriālais aktīvs – pagātnes notikumu rezultātā radies netaustāms, nenaudas ilgtermiņa aktīvs, kuru uzņēmumā izmanto dažādiem mērķiem.

Piedāvātajā definīcijā ir ietvertas šādas nemateriālo aktīvu pazīmes:

- netaustāms – piemīt fiziskās formas trūkums,
- nenaudas – raksturīga zema to likviditātes pakāpe,
- ilgtermiņa – to paredzamais izmantošanas laiks pārsniedz vienu pārskata periodu pēc bilances sastādīšanas datuma,
- aktīvs – atbilst saimnieciskā darījuma elementa atzīšanas kritērijiem par aktīvu,
- radies pagātnes notikumu rezultātā – tie atrodas uzņēmuma kontrolē,
- izmanto uzņēmumā dažādiem mērķiem – produkcijas ražošanai vai pakalpojumu sniegšanai, produkcijas pieprasījuma uzturēšanai, uzņēmējdarbības juridiskam pamatojumam, uzņēmuma stratēģiskai attīstībai, kā arī administratīvām vajadzībām.

2. Lai uzskatāmi parādītu nemateriālo aktīvu būtību un raksturīgākās to īpatnības, jāsniedz ne tikai šo nemateriālo uzskaites objektu klasifikācija pēc to sastāva, pēc to identifikācijas iespējas, pēc izmantošanas laika nosacījumiem un virzieniem, bet

jāparāda vēl vienu ekonomiskos pētījumos neminētu nemateriālo aktīvu klasificējošo pazīmi – pēc to veidošanās avotiem, kur minētie aktīvi iedalās:

- uzņēmumā radītie nemateriālie aktīvi (uzņēmuma attīstības darbu izmaksas, reģistrētās intelektuālā īpašuma tiesības (dažādi patenti, preču zīmes), pārdošanai paredzētās datoru programmatūras 1. kopijas izstrādes izmaksas);
- no uzņēmuma ārpusē saņemtie nemateriālie aktīvi (visas pirktas vai apmaiņas darījuma rezultātā iegūtās tiesības, pirkšanas-pārdošanas darījuma rezultātā aprēķinātā uzņēmuma nemateriālā vērtība).

3. Latvijas finanšu grāmatvedības vajadzībām akceptēt grāmatvedību reglamentējošos dokumentos uzņēmumā radīto nemateriālo elementu šādu uzskaites politiku:

- Pētniecības darbu izmaksas – nekavējoties norakstīt, proti, to rašanās periodā atzīt peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.
- Attīstības darbu izmaksas – atzīt grāmatvedības reģistros par nemateriālo aktīvu, ja tās atbilst precīzākiem to kapitalizācijas nosacījumiem, kurus sniedz Starptautiskie grāmatvedības standarti: uzņēmumā jābūt tehniskai iespējai, nolūkam un adekvātiem resursiem, lai aktīvu pabeigtu, un spējai to izmantot pašu vajadzībām vai pārdošanai, bez tam jābūt zināmam, ka aktīvs radīs ekonomiskos labumus nākotnē, un jābūt iespējai ticami novērtēt aktīva izmaksas attīstības posmā.

Uzņēmuma attīstības darbu procesam neatbilstot minētiem nosacījumiem, tās atzīt peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā.

Attīstības darbu pabeigšanas rezultātā izveidotā objekta vai paņēmiena tālāka uzskaites politika ir atkarīga no uzņēmuma vadības lēmuma to reģistrēt LR Patentu valdē un tādējādi iegūt patentu un/vai preču zīmi, vai arī attiecināt uz zinātības kategoriju, proti, paturēt to slepenībā, piešķirot tam komercnoslēpuma statusu. Reģistrējot uzņēmumā radīto objektu vai paņēmieni, tam izsniedz izgudrojuma vai dizainparauga apliecinošu patentu vai preču zīmes reģistrācijas apliecību. Tādējādi grāmatvedības dokumentos tos atzīst par nemateriāliem aktīviem – “patents” vai “preču zīme”, un ar šo nosaukumu tos parāda bilances posteņī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”. Uzņēmumā radīto patentu vai preču zīmju vērtību/pašizmaksu veido attīstības izmaksu analītiskā uzskaitē uzkrātās atbilstošā objekta vai paņēmiena izveides izmaksas un tā juridiskā noformējuma izmaksas. Kapitalizētās tiesības pakāpeniski noraksta to lietderīgās izmantošanas laikā, kas pārsvarā gadījumu būs vienāds ar to juridiskās darbības termiņu. Turpretī, ja, pēc

atsevišķu attīstības darbu pabeigšanas, iegūtais rezultāts attiecināts uz zinātnības kategoriju, tad attīstības izmaksu analītiskā uzskaitē uzkrātās atbilstošās izmaksas atzīst par nemateriālo aktīvu “zinātnība” un bilancē to parāda postenī “Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības”.

- Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības – kapitalizēt uzņēmuma attīstības darbu rezultātā radīto intelektuālo īpašumu: patentus, preču zīmes, zinātnību, kā arī autora mantiskās tiesības uz darbu, kuru autors radījis, pildot darba devēja uzdevumu atbilstoši darba līguma vai pasūtījuma līguma noteikumiem.
- Uzņēmuma nemateriālā vērtība – neatzīt šo radīto vērtību par uzskaites objektu.

4. Noteikt Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos par attīstības darbu izmaksu kapitalizācijas pakāpes kritēriju to atgūstamo vērtību. Tas ir pamatojams ar to, ka atgūstamā vērtība raksturo sagaidāmos ekonomiskos labumus nākotnē no attīstības darbu rezultāta izmantošanas. Ja atgūstamā vērtība tiek prognozēta zemāka par uzkrāto attīstības izmaksu summu, tad kapitalizējamo attīstības izmaksu summu samazina līdz to atgūstamajai vērtībai. Turpretī, ja atgūstamā vērtība ir augstāka par uzkrātām summām, tad tās kapitalizē bilancē eksistējošā apjomā. Pie tam ir nepieciešams paredzēt, ka katra pārskata perioda beigās uzņēmuma vadībai jāizvērtē iepriekšējos periodos kapitalizēto un pārskata periodā uzkrāto attīstības izmaksu apjoma atbilstību to atgūstamai vērtībai, jo no attīstības darbu rezultāta, tāpat kā no citiem nemateriāliem aktīviem, sagaidāmās atdeves prognozes ir saistītas ar novērtējuma nenoteiktību.

5. Uzņēmumā izstrādāto un LR Patentu valdē reģistrēto patentu, preču zīmju vērtības noteikšanai jāņem vērā to galvenie izstrādes posmi un reģistrācijas kārtība.

Tādējādi uzņēmumā izstrādātā un LR Patentu valdē reģistrētā izgudrojuma patenta pašizmaksa veidojas no šādiem elementiem:

- izgudrojuma patenta izstrādē nodarbināto strādājošo darba algas un darba devēja obligāto sociālās apdrošināšanas maksājumu izmaksas (izgudrojuma projekta izstrāde, eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana un produkta izmēģinājumi);
- konkrētā patenta izstrādei iegādāto pamatlīdzekļu vērtības izmaksas, izstrādē izmantojamo esošo pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksas, (eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana – eksperimentālie standi, mēriekārtas, instrumenti, attiecīgās detaļas u.tml.);

- izstrādes rezultātā izlietoto materiālo vērtību izmaksas (eksperimentālo darbu veikšana, produkta maketa un dažu gatavo produktu izgatavošana – dažādas izejvielas un materiāli);
- citu juridisko un fizisko personu veikto darbu un pakalpojumu izmaksas (izgudrojuma projekta izstrāde un eksperimentālais darbs – konsultatīvo pakalpojumu izmaksas; izgudrojuma iesniegšana Patentu valdē – juridiskā noformējuma izmaksas u.tml.);
- uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras ir iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi.

Tā kā nepastāv krasas atšķirības starp dizainparauga patenta un preču zīmes izstrādes secību uzņēmumā un reģistrāciju LR Patentu valdē un izgudrojuma patenta izstrādes un reģistrācijas posmiem, izņemot to, ka preču zīmju un pārsvarā gadījumu arī dizainparaugu izstrādes secībā neietilpst eksperimentāls darbs ar gatavām projektu skicēm, atsevišķu maketu izgatavošana un preču zīmju, dizainparaugu izmēģinājumi to izmantošanas dabīgā vidē, tad arī dizainparauga patenta un preču zīmes pašizmaksa veidojas no identiskiem elementiem:

- dizainparauga vai preču zīmes izstrādē nodarbināto strādājošo darba algas un darba devēja obligāto sociālās apdrošināšanas maksājumu izmaksas (dizainparauga/preču zīmes projekta izstrāde; dažu gatavo eksemplāru izgatavošana);
 - konkrētā objekta izstrādei (galvenokārt dizainparauga izstrādei) iegādāto pamatlīdzekļu izmaksas un izstrādē izmantojamo esošo pamatlīdzekļu nolietojuma izmaksas (dizainparauga/preču zīmes dažu eksemplāru izgatavošana);
 - izstrādes rezultātā izlietoto materiālo vērtību izmaksas (dažu gatavo eksemplāru izgatavošana);
 - citu juridisko un fizisko personu veikto darbu un pakalpojumu izmaksas (dizainparauga/preču zīmes projekta izstrāde – konsultatīvo pakalpojumu izmaksas u.tml.);
 - uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras ir iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi.
6. Uzņēmumā izstrādāto izgudrojuma patenta, dizainparauga patenta un preču zīmju pašizmaksā iekļautas arī uzņēmuma vispārējās izmaksas, kuras ir iespējams saistīt ar konkrētā darba izpildi. Pie minētām izmaksām attiecināt tādas vispārējās izmaksas kā telpu apsildīšanas un elektroenerģijas patēriņa izmaksas, uzņēmuma sagādes daļas izmaksas, ja pētniecības un attīstības laboratorijām, konstruktoru birojiem neeksistē sava

atsevišķa sagādes daļa, un citas ar patentu un preču zīmju izstrādi saistītās izmaksas, kuras veiktas atbilstošajā periodā. Attiecinot uzņēmuma elektroenerģijas izmaksas, telpu apsildīšanas izmaksas uz objektu izstrādes pašizmaksu, jāņem vērā laboratoriju, konstruktoru biroju aizņemamā platība. Par uzņēmuma sagādes daļas izmaksu sadalīšanas bāzi uz objekta izstrādes pašizmaksu jāizvēlas laboratoriju, konstruktoru biroju veikto pasūtījumu vērtība, jo tajos radītie eksperimentālie paraugi parasti ir dārgi, tā kā to izstrādē izmantotas vērtīgas mēriekārtas, eksperimentālie stendi, dažādas komplektējošās detaļas u.c. nepieciešamās materiālās vērtības.

7. Ieteicams patentu un preču zīmju darbības pagarināšanai samaksātās valsts nodevas pievienot pie atbilstošo patentu un preču zīmju atlikušās vērtības. Tāda minēto tiesību darbības pagarināšanas nodevu uzskaites metode ir pamatojama ar grāmatvedības vispāratzītā uzkrājuma principa ievērošanu. Tā kā samaksātā valsts nodeva pagarina atbilstošo aktīvu darbību un juridisko aizsardzību uz noteiktu laika periodu, proti, pagarinās to lietderīgās izmantošanas laiks, kurā tie nodrošinās ekonomiskos labumus uzņēmumam, tad attaisnojama valsts nodevu kapitalizācija pie atbilstošo tiesību atlikušās vērtības. Līdzīgu uzskaites politiku būtu jāizvēlas, reģistrējot patentu un preču zīmju aizstāvēšanas izdevumus tiesas procesos, proti, izpildoties nosacījumam, ka saimnieciskās tiesas spriedums ir labvēlīgs uzņēmumam, pie atbilstošo patentu un preču zīmju atlikušās vērtības ekonomiski pamatoti ir pievienot to aizstāvēšanas izdevumus, jo iztērētie naudas līdzekļi uzskatāmi liecina par to patieso, atgūstamo vērtību.
8. Atlikto izdevumu uzskaites politikas precizēšanai ieteikt izmainīt Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos noteikto bilances aktīva daļu "Ilgtermiņa ieguldījumi", papildinot to ar posteni "Ilgtermiņa atliktie izdevumi". Jaunajā bilances postenī informācijas detalizācijai nepieciešams izveidot šādas sadaļas:
 - organizatoriskie izdevumi (uzņēmuma dibināšanas izdevumi, jaundibināmā uzņēmuma pamatdarbības attīstības izdevumi, kapitāla palielināšanas izdevumi un citi organizatoriskie izdevumi, piemēram, pārreģistrācijas un reorganizācijas izdevumi);
 - citi ilgtermiņa izdevumi (ilgtermiņa nomas maksa u.c. maksājumi).
9. Latvijas grāmatvedībā līdz ar jaunas ilgtermiņa ieguldījumu sadaļas izveidi, nākamo periodu izdevumi jāgrupē pēc to iekļaušanas termiņiem finansiālās darbības rezultātā šādi:

- ilgtermiņa ieguldījumu sastāva jaunajā postenī "Ilgtermiņa atliktie izdevumi" ir jākapitalizē tikai tie izdevumi, kuri peļņas vai zaudējuma aprēķina izmaksu daļā tiks atzīti vairākos pārskata periodos, izņemot vienu periodu pēc bilances sastādīšanas datuma, un šos kapitalizētos izdevumus norakstīs 3 gadu laikā no to rašanās brīža;
- apgrozāmo līdzekļu sastāvā ietilpstošajā postenī "Nākamo periodu izdevumi" būtu jāiekļauj tikai tie izdevumi, kuri tiks atzīti sekojošajā pārskata periodā peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Tas nozīmē, ka šajā postenī jāuzskaita izdevumus, kas veikti pārskata gadā, bet attiecas uz nākamo pārskata gadu, kā arī kapitalizēto ilgtermiņa atlikto izmaksu daļa, kas nākamajā gadā tiks iekļauta saimnieciskās darbības rezultātā.

10. Papildināt uzņēmējdarbību reglamentējošos noteikumos ietvertos kapitālsabiedrību pamatkapitāla apmaksas nosacījumus, kas paredz atļaut intelektuālā īpašuma tiesības ieguldīt pamatkapitālā, ja tās var novērtēt naudas izteiksmē un izmantot sabiedrības komercdarbībā ar šādiem nosacījumiem:

- rūpnieciskā intelektuālā īpašuma tiesībām jābūt reģistrētām LR Patentu valdē;
- intelektuālā īpašuma tiesībām jānodrošina uzņēmumam ekonomiskos labumus nākotnē vai jārada apstākļus šo labumu saņemšanai.

11. Latvijas grāmatvedības praksē akceptēt pirkšanas-pārdošanas darījuma rezultātā iegūtās datoru programmatūras šādus uzskaites noteikumus:

- iegūto datoru programmatūru jānovērtē tās iegādes vērtībā, pie kuras pieskaitītas visas ar iegādi saistītās izmaksas. Grāmatvedības reģistros datoru programmatūru jāiegrāmato, ņemot vērā iespējamību to atdalīt no datora, vienlaicīgi nepārtraucot datora ekspluatāciju,
- programmatūras iegādes izmaksas pievieno datora vērtībai, ja tā uzskatāma par datora neatņemamu sastāvdaļu, un līdz ar to pakāpeniski amortizē datora lietderīgā izmantošanas laikā. Piemēram, bez datoru operētājsistēmām (MS-DOS, Microsoft Windows, UNIX u.c.) dators nevar tikt izmantots, tāpēc tā operētājsistēmu izmaksas pievieno atbilstošā datora vērtībai un amortizē atbilstoši datora lietderīgās izmantošanas laikam,
- programmatūras iegādes izmaksas atzīst par nemateriālo aktīvu un pakāpeniski amortizē tās lietderīgās izmantošanas laikā, kas parasti nepārsniedz 3 gadus no tās iegādes datuma, ja to nevar uzskatīt par datora neatņemamu sastāvdaļu, proti,

programmatūru nepieciešamības gadījumā iespējams izdzēst un no jauna instalēt citā datorā, vienlaicīgi nepārtraucot tā ekspluatāciju. Piemēram, datoru operētājsistēmu palīgprogrammas (Microsoft Word, Microsoft Excel u.c.), un arī dažādas grāmatvedības, lietvedības, datu bāzes datorprogrammas, nepārtraucot datora izmantošanu, iespējams no tā izdzēst un instalēt citā datorā, tāpēc minēto programmatūru atzīst par nemateriālo aktīvu un amortizē atbilstoši tās lietderīgās izmantošanas laikam, kas nepārsniedz 3 gadus no iegādes datuma.

12. Latvijas grāmatvedības praksē ievērot pašā uzņēmumā izstrādātās datoru programmatūras, kas paredzēta pārdošanai vai iekšējām vajadzībām, šādus uzskaites noteikumus:

- uzņēmumā izstrādātās un pārdošanai paredzētās datoru programmatūras 1. kopijas izstrādes izmaksas atzīt grāmatvedības reģistros par nemateriālo aktīvu no tā brīža, kad uzņēmuma vadība uzskata, ka ir iespējams to tehniski izveidot, proti, eksistē programmatūras detalizēts dizains un darba modelis, un tā atbilst pārējiem attīstības darbu izmaksu atzīšanas nosacījumiem par nemateriālo aktīvu. Pretējā gadījumā datoru programmatūras izveides izmaksas iekļaut pārskata perioda izmaksās, proti, peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā. Par nemateriālo aktīvu atzīto datoru programmatūru reģistrēt grāmatvedības dokumentos ar nosaukumu "Datoru programmatūras X 1. kopijas izstrādes izmaksas" un parādīt bilances postenī "Koncesijas, patenti, licences, preču zīmes un līdzīgas tiesības". Kapitalizēto datoru programmatūru amortizēt tās lietderīgā izmantošanas laikā, proti, proporcionāli gūtajiem ieņēmumiem no tās realizācijas, kas, galvenokārt, nepārsniegs 3 gadus no tās kapitalizācijas brīža,
- uzņēmumā izstrādātās un uzņēmuma vajadzībām paredzētās datoru programmatūras izstrādes izmaksas atzīt par tā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu posteni, kurā tās radušās. Pie tam vērtības norakstījums ir neatgriezenisks, tas paliek spēkā arī tad, ja nākotnē minēto datoru programmatūru izmanto pārdošanai.

13. Lai uzņēmumu finanšu pārskatā adekvāti parādītu piešķirto valdības subsīdiju un tās rezultātā iegūto nemateriālo aktīvu, Latvijas grāmatvedību reglamentējošos dokumentos akceptēt šādu uzskaites metodi. Iegūto nemateriālo aktīvu atzīt bilances aktīvā, piešķirto valdības subsīdiju atzīt par atlikto ienākumu un parādīt bilances pasīva postenī "Nākamo periodu ieņēmumi" un finansējuma detalizētai uzskaitai iekārtot atbilstošā nemateriālā aktīva objekta subsīdijas analītisko kontu "Nemateriālā aktīva X subsīdija". Atzītās subsīdijas vērtību pakāpeniski iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā

proporcionāli finansējamā nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksām. Tādējādi minētai uzskaites metodei paredzot nemateriālā aktīva finansējumu – subsīdiju atzīt par atlikto ienākumu un proporcionāli finansētā nemateriālā aktīva amortizācijas izmaksām iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļā, tiek ievērots vispāratzītais uzkrājumu princips. Pie tam pārsvarā valdības subsīdijas piešķir ar konkrētiem nosacījumiem, līdz ar to uzņēmums piešķirto finansējumu savā veidā arī “nopelna”, jo piekrīt un izpilda subsīdijas devēja nosacījumus. Arī tāpēc ir attaisnojama subsīdijas atzīšana par atlikto ienākumu.

Izmantotās literatūras un avotu saraksts

1. Accounting for goodwill (ED 47). – The Accounting Standards Committee UK, 1990.
2. Accounting for identifiable assets (ED 49). – The Australian Accounting Standards Board, 1990.
3. Accounting for research and development (SSAP 13). – The Accounting Standards Board UK, 1998.
4. Accounting Law. Ev raamatupidamise toimkond, hea raa matupidamis tava. – Estonian Accounting Board, 1998, pp. 469–555.
5. Andžāne V. Ilgtermiņa ieguldījumu uzskaitē. – R.: LU, 2000. – 47 lpp.
6. Andžāne V. Intelektuālā īpašuma tiesību uzskaitē, *Bilance*. – 2001. – No 9.
7. Andžāne V. Uzņēmuma nemateriālā vērtība, *Bilance*. – 2001. – No 10.
8. Beļčikovs J., Praude V. Mārketings. – R.: Vaidelote, 1999. – 559 lpp.
9. Benze J., Rozentāle T., Dreimane S., Vēvers E. Uzņēmuma grāmatvedība un pašizmaksas aprēķināšana. – R.: Agroinformācija, 1993. – 219 lpp.
10. Benze J. Grāmatvedības kontu korespondence. – R.: Mācību metodiskais centrs. Grāmatvedis SIA, 1993. – 121 lpp.
11. Benze J. Finanšu grāmatvedība. – R.: Auditorfirma Grāmatvedis, 1995. – 287 lpp.
12. Bednarskis L., Paupa V., Vaikulis J. Finanšu pārskatu analīze. – R.: LU, 1994. – 96 lpp.
13. Būmane I. Uzņēmuma pētniecības un attīstības izmaksu uzskaitē starptautiskā aspektā//*Grāmatvedība un audits (konferences tēzes)*: LU Ekonomikas fakultāte Grāmatvedības un ekonomiskās analīzes katedra. – Rīga, 1997, 69.– 72. lpp.
14. Būmane I. Nemateriālo aktīvu struktūras un dinamikas analīze Latvijā (1993. g – 1998. g.)//*Latvijas Universitātes 80 gadu jubilejai veltītas Ekonomikas un vadības fakultātes konferences referātu tēzes*. – R.: LU, 1999, 49.– 50. lpp.
15. Būmane I. Nemateriālo aktīvu noteikšanas problēmas Latvijā//*Baltijas reģiona valstu integrācijas problēmas ceļā uz Eiropas Savienību: LR Izglītības un zinātnes ministrijas un Rēzeknes Augstskolas starptautiskās zinātniskās konferences materiāli*. – Rēzekne, 2000, 37.– 43. lpp.

16. Būmane I. Latvijas uzņēmumu un uzņēmēj sabiedrību nemateriālo aktīvu dinamikas un sastāva analīze (1993. g. – 2000. g.)//*Latvijas Universitātes Zinātniskie raksti, 647.sēj. Ekonomikas un vadības zinību attīstības problēmas, IV.* – R.: LU, 2002, 106. - 116. lpp.
17. Būmane I. International Accounting Standards and following these principles in Latvia//*Actual problems of accounting and taxation (Conference).* – Tallinn Technical University Institute of Accounting, 1997, p. 4.
18. Būmane I., Brūna I. Intangible assets and the emergence of innovative businesses in Latvia//*Entrepreneurship in Latvia: Journal Humanities and Social Sciences. Latvia* No. 3 (32)/2001, p. 93– 104.
19. Būmane I., Ludboržs I. Сущность объектов интеллектуальной собственности и проблемы их учета в Латвийской Республике//*Accounting and audit: problems of development (reports of the conference).* – Riga: University of Latvia Faculty of Economics and Business Administration Institute of Accountancy, 1999, p. 59– 64.
20. Būmane I., Ludboržs I. Nemateriālo aktīvu būtība un klasifikācija. – R.: LU, 1999. – 57 lpp.
21. Būmane I., Ludboržs I. Finanšu uzskaites un nemateriālo aktīvu attīstības vēsture Latvijā//*Latvijas Universitātei – 80: konferences referātu tēzes.* – R.: LU, 1999, 215.– 216. lpp.
22. Būmane I., Ludboržs I. Политика учета нематериальных активов, созданных самим предприятием//*Accounting perspectives on the threshold of the 21st century (proceedings of the conference).* – Tartu University School of Economics and Business Administration Institute of Finance and Accounting, 1999, p.132–140.
23. Būmane I., Ludboržs I. Valdības subsīdiju uzskaitē//*Baltijas reģiona valstu integrācijas problēmas ceļā uz Eiropas Savienību: LR Izglītības un zinātnes ministrijas un Rēzeknes Augstskolas starptautiskās zinātniskās konferences materiāli.* – Rēzekne, 2000, 44.–47. lpp.
24. Būmane I., Ludboržs I. Registration of non-material assets in accordance with European Union Requirements. Latvia's economy on the road to the European Union. *Journal Humanities and Social Sciences. Latvia,* No 3 (28), 2000. pp. 104–117.
25. Būmane I., Ludboržs I. Datoru programmatūras un citu uzņēmuma iekšienē radīto nemateriālo elementu atzīšanas nosacījumi finanšu pārskatos//*LU Zinātniskie*

- raksti, 636.sēj. Ekonomikas un vadības zinību attīstības problēmas, II.* – Rīga, 2001, 82.–90. lpp.
26. Canning John B. *The Economics of Accountancy.* – New York: Ronald Press, 1929. – 42 p.
27. Chambers R. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior.* Englewood Cliffs. – N.J.: Prentice Hall, 1966. – 309 p.
28. Chopping D., Skerratt L. *Applying GAAP 1995/96.* – Great Britain.: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 4-th ed., 1995. – 619 p.
29. Croft M. Coca-cola topples Marlboro as the world's most valuable brand, *Brand strategy.* – 1997, No105.
30. Dzerele S. Uzņēmumā radītie nemateriālie aktīvi, *Bilance.* – 2001, No14.
31. GAAP 2001 – A survey of national accounting rules benchmarked against International Accounting Standards. – Andersen, BDO, Deloitte Touche Thomatsu, Ernst&Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers, 2001. – 161 p.
32. Goodwill and intangible assets (FRS 10). – The Accounting Standards Board UK, 1998.
33. Goodwill and other intangible assets (Statement No. 142). – Financial Accounting Standards Board USA, 2001.
34. Grāmatvedība un auditorpārbaude uzņēmumos // WIRTSCHAFTSPRU-FREKAMER: semināra materiāli. – Rīga, 1994. – 50 lpp.
35. Grāmatvedības terminu vārdnīca. – R.: LU, 1998. – 49 lpp.
36. Impairment of fixed assets and goodwill (FRS 11). – The Accounting Standards Board UK, 1998.
37. International Accounting Standards, 1994. – International Accounting Standards Committee, UK, 1994. – 831 p.
38. International Accounting Standards, 1998. – International Accounting Standards Committee, UK, 1998. – 996 p.
39. Juridisko terminu vārdnīca uzņēmējdarbībai. – R.: Ekonomisko reformu institūts, 1996. – 109 lpp.
40. Kaire L., Putāne V. Grāmatvedības uzskaites mazos uzņēmumos. – R.: LU. – 152 lpp.

41. Kaire L., Žvarte L. Nemateriālās vērtības noteikšana privatizējot valsts un pašvaldību uzņēmumus// *Grāmatvedība un audits: referātu tēzes.* – R.: LU, 1997, 73.–75. lpp.
42. Keiso D. E., Weygandt J. J. *Intermediate Accounting.* 7-th ed. 1992. – 650 p.
43. Kochan N. *The world's greatest brands.* Jarrold Book Printing, 1996. – 146 p.
44. Krastiņa I. Datorprogrammu pirātisms, *Mans Īpašums*, 1996, No 2 (48).
45. Krūmiņš M. Autortiesību aizsardzības līkloči, *Dienas bizness*, 1996, No20 (474).
46. Lattelekom annual report, 1994. – R.: A/S Lattelekom, 1995. – 44 lpp.
47. Latviešu Konversācijas vārdnīca. – R.: A. Gulbja spiestuve, 1928.–1929, VII sēj., 14332 slejas.
48. Latvijas Republikas Dizainparaugu aizsardzības likums, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, No 60.
49. Latvijas Republikas FM rīkojums - Par tirdzniecības, rūpniecības un kuģniecības akciju un paju sabiedrību publicējamām un Finanču ministrijai iesniedzamām ziņām, *Valdības Vēstnesis*, 1929, No193.
50. Latvijas Republikas likums - Par autortiesībām un blakustiesībām, *LR AP un Valdības Ziņotājs*, 1993, No 23.
51. Latvijas Republikas likums - Par 1980. gada 9. maija Bernes konvenciju par Starptautiskajiem dzelzceļa pārvadājumiem (COTIF), *Diena, pielikums Saeimā, Ministru kabinetā*, 1999. gada 30. jūnijs.
52. Latvijas Republikas likums - Par preču zīmēm un ģeogrāfiskās izcelsmes norādēm, *LR AP un Valdības Ziņotājs*, 1993, No12.
53. Latvijas Republikas likums - Par Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas (WIPO) līgumu par autortiesībām, *Diena, pielikums Saeimā, Ministru kabinetā*, 2000 gada 18.marts.
54. Latvijas Republikas likums - Par Vispasaules intelektuālā īpašuma organizācijas (WIPO) līgumu par izpildījumu un fonogrammām, *Diena, pielikums Saeimā, Ministru kabinetā*, 2000. gada 8.marts.
55. Latvijas Republikas MP lēmums No 126 - Par kārtību, kādā aprēķināmi no autoratlīdzības izslēdzamie izdevumi, ja šo atlīdzību apliek ar nodokļiem, *LR AP un Valdības Ziņotājs*, 1991, No 33/34.

56. Latvijas Republikas MP lēmums No 55 - Par Patentu Valdes dibināšanu, *Patentu Valdes oficiālais biļetens*, 1992, No 1.
57. Latvijas Republikas MK noteikumi No 309 - Par rūpnieciskā īpašuma aizsardzības valsts nodevu, *Latvijas Vēstnesis*, 1998, No 241/242.
58. Latvijas Republikas MK noteikumi No297 - Par autortiesībām un blakustiesībām, *Latvijas Vēstnesis*, 1998, No 241/242.
59. Latvijas Republikas nodokļu sistēma 3. sēj. – R.: SIA Lietišķās informācijas dienests, 1995. – 260 lpp.
60. Latvijas Republikas normatīvie dokumenti – Grāmatvedība. – R.: SIA Lietišķās informācijas dienests, 1995. – 200 lpp.
61. Latvijas Republikas normatīvie dokumenti – Uzņēmējdarbība 1. sēj. – R.: SIA Lietišķās informācijas dienests, 1995. – 430 lpp.
62. Latvijas Republikas normatīvie dokumenti – Uzņēmējdarbība 2. sēj. – R.: SIA Lietišķās informācijas dienests, 1995. – 229 lpp.
63. Latvijas Republikas Patentu likums, *Latvijas Vēstnesis*, 1995, No 60.
64. Latvijas Republikas Patentu valdes gada pārskats 1996.–1997. – R.: LR Patentu valde. – 30 lpp.
65. Latvijas Republikas Pusvadītāju izstrādājumu topogrāfiju aizsardzības likums, *Diena. pielikums Saeimā, Ministru kabinetā*, 1998. gada 29.aprīlis.
66. Latvijas Universitāte divdesmit gados (1919. – 1939.)//Vēsturiskas un statistiskas ziņas par Latvijas Universitāti un tās fakultātēm. I daļa. – R.: LU, 1939. – 761 lpp.
67. Nilsson S.-A. Accounting for Goodwill: Paper to be presented at the 21 st Congress of the European Accounting association in Antwerpen, Lunds University, April, 1998.
68. On consolidated accounts (83/349/EEC): 7-th Council Directive of 13th June, 1983. – Brussels, 1983.
69. On the annual accounts of certain types of companies (78/660/EEC): 4-th Council Directive, 25th July, 1978. – Brussels, 1978.
70. Oxford dictionary of economics / J. Black (ed). – Oxford University Press. 1997. – 507p.
71. Par koncerna pārskatiem: Dānijas–Latvijas semināra materiāli. – Rīga, 1998. gada 15.–16. janvāris.

72. Patenti un preču zīmes, *LR Patentu valdes oficiālais vēstnesis*, 1998, No 12.
73. Raffournier B. Accounting for goodwill in Switzerland: some empirical evidence. – IAAER/CIERA Conference, Chicago, 2nd– 3rd October. 1998.
74. Reilly R., Schweih R. Valuing Intangible Assets. – USA, 1998. – 518 p.
75. Sproģis A. Latvijas Republikas un ārvalstu nodokļu politikas īpatnības//*Latvijas Universitātes 80 gadu jubilejai veltītas Ekonomikas un vadības fakultātes konferences referātu tēzes*. – R.: LU, 1999, 21.–23. lpp.
76. Stobart P. Brand Valuation: A True and Fair View, *Accountancy*, October, 1989, p.27.
77. Strupiņš A. Pamatkapitāla jēdziens Komerclikumā, *Balance*, 2000, No 8.
78. The New Encyclopaedia Britannica, Inc. founded 1768, 15-th edition, Volume 12. The University of Chicago, 1991. – 948 p.
79. The Oxford dictionary for the business world. – The University of Oxford, 1993. – 996 p.
80. Uzņēmējdarbības finansiālie pamatrādītāji 2000., 2001.gados: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Centrālā statistikas pārvalde, 2002. – 96 lpp.
81. Uzņēmējdarbības finansiālie pamatrādītāji 1999. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Centrālā statistikas pārvalde, 2000. – 73 lpp.
82. Uzņēmējdarbības finansiālie pamatrādītāji 1998. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Centrālā statistikas pārvalde, 1999. – 75 lpp.
83. Uzņēmumu (uzņēmējsabiedrību) finansiālās darbības pamatrādītāji 1997. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Centrālā statistikas pārvalde, 1998. – 60 lpp.
84. Uzņēmumu un uzņēmējsabiedrību finansiālās darbības rādītāji 1996. gadā: Veidlapu No 1-F gada izstrāde. – R.: Latvijas Republikas Valsts statistikas komiteja, 1997. – 69 lpp.
85. Uzņēmumu (uzņēmējsabiedrību) finansiālās darbības pamatrādītāji 1995. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Valsts statistikas komiteja, 1996. – 74 lpp.
86. Uzņēmumu (uzņēmējsabiedrību) finansiālās darbības pamatrādītāji 1994. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Valsts statistikas komiteja, 1995. – 92 lpp.

87. Uzņēmumu un uzņēmēj sabiedrību finansiālās darbības pamatrādītāji 1993. gadā: Statistikas biļetens. – R.: Latvijas Republikas Valsts statistikas komiteja, 1994. – 81 lpp.
88. Zelgalvis E., Vanags I., Conditions for introducing the euro in Latvia. Latvia's economy on the road to the European Union, *Journal Humanities and Social Sciences. Latvia*, No 3 (28), 2000, p. 54–66.
89. Welsch A., Newman D. P., Zlatkovich C. T. Intermediate Accounting, 7-th edition, volume I, chapters 1-13. – IRWIN, The University of Texas, 1986. – 171 p.
90. Англо-русский коммерческий словарь – справочник/Сост. Анохина И. Г. – М.: Моби, 1992. – 432 с.
91. Англо-русский словарь по бухгалтерскому учёту, аудиту и финансам/Сост. Терехов Д. Ю. – М.: Аскери, 1994. – 512 с.
92. Англо-русский толковый словарь внешнеэкономических терминов. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 176 с.
93. Аумейстер З.К., Мареева А.В. О развитии изобретательского и патентного дела в Латвийской ССР//*Развитие изобретательской и патентно-лицензионной деятельности в Прибалтийских Республик за 1964. – 1984. годах: Аналитический обзор.* Таллин, 1984, с. 36–57 .
94. Блейк Д., Амаг О. Европейский бухгалтерский учёт: Справочник/ Пер. с англ. – М.: Филинь, 1997. – 400 с.
95. Большой Экономический Словарь/Под ред. Азрилияна А. Н. – М: Институт Новой Экономики, 2-е изд. доп. и перераб., 1997. – 864 с.
96. Вейцман Н. Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ. – М.: Внешторгиздат, 1962.
97. Горенко С. А. Правовая охрана наименований мест происхождения товаров. – М.: ВНИИПИ, 1994. – 101 с.
98. Еременко В. И. Законодательство о пресечении недобросовестной конкуренции капиталистических стран. – М.: ВНИИПИ, 1991. – 169 с.
99. Ермолович Л. Л. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. – Минск: БГЭУ, 1977. – 329 с.

100. Качалин В. В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
101. Крылова Т. Б. Что такое нематериальные активы? *Бухгалтерский учёт*, 1992, No 7.
102. Формы финансовой отчётности. Литовская Республика, Министерство Финансов, распоряжение № 83. – Вильнюс: Пачолли, 1997.
103. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 495 с.
104. Новосельцев О. В. Аудит служебной и коммерческой тайны (ноу-хау) в нематериальных активах, *Бухгалтерский учёт*, 1999, No 8.
105. Словарь терминов по изобретательству. – Вильнюс: ЛитНИИНТИ, 1988. – 245 с.
106. Современный Экономический Словарь/ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. В. – М.: ИНФА-М, 1996. – 496 с.
107. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учёта и отчётности. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 288 с.
108. Стуков С. А., Стуков Л. С. Международная стандартизация и гармонизация учёта и отчётности. – М.: Бухгалтерский учёт, 1998. – 136 с.
109. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учёта./ Пер. с англ.; Под ред. проф. Соколова Я. В. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
110. Шнейдман Л. З. Учёт нематериальных активов на совместных предприятиях, *Бухгалтерский учёт*, 1991, No 2.
111. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика. 1993. – 557 с.
112. Le traitement comptable des éléments incorporels un aperçu des pratiques en Europe: <http://www.bu.dauphine.fr/wsdocs>
113. The 100 top brands. Interbrand Corp., J.P.Morgan Chase & Co, *BusinessWeek*. – 2002, August 5.
114. Guyllon I. Parīzes I, Sorbonas Universitātes profesora npublicēto lekciju materiāls.
115. Laikraksta “Diena”, “Latvijas Televīzijas”. “Latvijas Neatkarīgās televīzijas” un radio “SWH” npublicētie reklāmu izcenojuma tarifi.

Pielikumi

1. Bilance, Zaudējumu un peļņas rēķins pēc Latvijas Republikas Finanču ministrijas rīkojuma 1929.gadā.
2. Pasaules 100 vērtīgākās preču zīmes 2001. – 2002.g (*The 100 top brands*).
3. Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites politika atsevišķās valstīs.
4. Attīstības programmas izstrādes izmaksu analītiskās uzskaites reģistrs.
5. Attīstības programmas izstrādes izmaksu analītiskās uzskaites reģistrs NR.XX.
6. Nemateriālā aktīva analītiskās uzskaites reģistrs.
7. Uzņēmuma nemateriālās vērtības uzskaites politika atsevišķās valstīs.

THE 100 TOP BRANDS

The Global Brand Scoreboard

RANK		2002 BRAND VALUE \$BILLIONS	2001 BRAND VALUE \$BILLIONS	PERCENT CHANGE	COUNTRY OF OWNERSHIP	DESCRIPTION
1	COCA-COLA	69.64	68.95	+1%	U.S.	Still the best brand by far. Growth in the developing world offset so-so new products like Diet Coke with Lemon.
2	MICROSOFT	64.09	65.07	-2	U.S.	Its name is still dragged through the courtroom, but the biggest challenge is stagnant PC purchases.
3	IBM	51.19	52.75	-3	U.S.	Good thing Big Blue was rebuilt on services, which remains the most promising segment for tech spending.
4	GE	41.31	42.40	-3	U.S.	The retirement of Jack Welch and angst over Corporate America took a toll on the GE name.
5	INTEL	30.86	34.67	-11	U.S.	"Intel Inside" put it on the map, but now the brand faces tough competition and sluggish PC sales.
6	NOKIA	29.97	35.04	-14	Finland	Still the cell-phone brand of choice among consumers, but overall sales of mobile handsets are weak.
7	DISNEY	29.26	32.59	-10	U.S.	Even monster hit <i>Monsters Inc.</i> couldn't compensate for a post-September 11 falloff at theme parks.
8	MCDONALD'S	26.38	25.29	-4	U.S.	Who remembers Mad Cow disease? Global expansion continues as negative PR fades.
9	MARLBORO	24.15	22.05	-10	U.S.	The iconic brand uses line extensions and merchandising clout to overcome court challenges and skyrocketing price of cigs.

Data: Interbrand Corp., J.P. Morgan Chase & Co., BusinessWeek

The Global Brand Scoreboard

RANK		2002 BRAND VALUE \$BILLIONS	2001 BRAND VALUE \$BILLIONS	PERCENT CHANGE	COUNTRY OF OWNERSHIP	DESCRIPTION
10	MERCEDES	21.01	21.73	-3	Germany	The leading luxury car brand, but its low-end models suffered from poor reviews.
11	FORD	20.40	30.09	-32	U.S.	At least Ford admitted to pursuing strategies that were "poorly conceived or poorly timed." But where's the fix?
12	TOYOTA	19.45	18.58	+5	Japan	Cruising along after capturing broad mid-market appeal in the U.S., including new SUVs and pickups.
13	CITIBANK	18.07	19.01	-5	U.S.	A slowing U.S. economy and a hit from the Enron fiasco hurt both results and image.
14	HEWLETT-PACKARD	16.78	17.98	-7	U.S.	More and more, its printers are commodities. Bickering during the Compaq merger also didn't boost HP's image.
15	AMERICAN EXPRESS	16.29	16.92	-4	U.S.	Wary U.S. consumers, penny-pinching corporations, and white-hot competition in credit cards made it a tough year for the prestigious brand.
16	CISCO	16.22	17.21	-6	U.S.	The popping of the Internet bubble, and the plunge in telecom spending, drew down brand value.
17	AT&T	16.06	22.83	-30	U.S.	Nobody loves telecom these days. But at least it's faring better than WorldCom.
18	HONDA	15.06	14.64	+3	Japan	Solid, dependable, and nurturing a growing reputation for earth-friendly "hybrid" technology.
19	GILLETTE	14.96	15.30	-2	U.S.	The King of Blades is still gaining share, as higher marketing boosts the premium Mach 3 and Venus razors.
20	BMW	14.43	13.86	+4	Germany	Bold new designs—from the space-age 7-series sedan to the athletic X5 SUV—helped BMW boost sales and profit margins.
21	SONY	13.90	15.01	-7	Japan	Still known for its design flair, Sony gadgets have come under attack by Samsung.
22	NESCAFE	12.84	13.25	-3	Switzerland	Cheap instant coffee is losing favor as people consume more java outside the home.
23	ORACLE	11.51	12.22	-6	U.S.	Look out below: Oracle's value has eroded along with tech spending.
24	BUDWEISER	11.35	10.84	+5	U.S.	Nimble advertising for Bud and soaring Bud Light gives it continued dominance in the U.S. and U.K.
25	MERRILL LYNCH	11.23	15.02	-25	U.S.	Investors have long memories, so Merrill's conflict-of-interest fiasco between bankers and analysts could linger.
26	MORGAN STANLEY	11.20	N/A	N/A	U.S.	Few on Wall Street emerged unscathed from the earnings controversy, but Morgan Stanley also had a poor performance underwriting IPOs.
27	COMPAQ	9.80	12.35	-21	U.S.	A big grab for market share by Dell, coupled with the histrionics over Compaq's merger with HP, hurt a tired brand.
28	PFIZER	9.77	8.95	+9	U.S.	Pfizer took the high ground on a hot-button issue with initiative to sell reduced-price drugs.
29	J.P. MORGAN	9.69	N/A	N/A	U.S.	The market was bad enough, but J.P. Morgan also had big negative exposure in the Enron collapse.
30	KODAK	9.67	10.80	-10	U.S.	Kodak so far hasn't transferred the equity from its longtime dominance of photo into the digital market.
31	DELL	9.24	8.27	+12	U.S.	Proved that its built-to-order business model works in bad times as well as good.
32	NINTENDO	9.22	9.46	-3	Japan	On top of the price battle faced by its GameCubes, the handheld Game Boy Advance was only a middling success.
33	MERCK	9.14	9.67	-6	U.S.	Vioxx faces patent expiration and new-drug pipeline is dry. Now, investors are ill over accounting questions.
34	SAMSUNG	8.31	6.37	+30	S. Korea	Revved up brand value with brilliant product design and arresting marketing.
35	NIKE	7.72	7.59	+2	U.S.	Strides in penetrating soccer market, and signs it may do the same in golf, augur well for this premium brand.
36	GAP	7.41	8.75	-15	U.S.	Its slide accelerated as consumers turned elsewhere for cutting-edge styles at lower prices.
37	HEINZ	7.35	7.06	+4	U.S.	A classic brand that exploits core markets with memorable extensions in everything from ketchup to tuna.
38	VOLKSWAGEN	7.21	7.34	-2	Germany	Global car sales are down, and the new Beetle was not the megahit VW might have hoped for.
39	GOLDMAN SACHS	7.19	7.87	-9	U.S.	CEO Henry Paulson spoke out about declining corporate credibility, but so far it hasn't rubbed off on the Goldman brand.

Data: Interbrand Corp., J.P. Morgan Chase & Co., BusinessWeek

The Global Brand Scoreboard

RANK	2002 BRAND VALUE \$BILLIONS	2001 BRAND VALUE \$BILLIONS	PERCENT CHANGE	COUNTRY OF OWNERSHIP	DESCRIPTION	
40	KELLOGG'S	7.19	7.01	+3	U.S.	Stabs at innovation, and a Disney alliance that put Buzz Lightyear on cereal boxes, renewed the brand's relevance.
41	LOUIS VUITTON	7.05	7.05	0	France	Still a fashion must-have, particularly in Asia, but sales have been anemic because of post-September 11 travel decline.
42	SAP	6.78	6.31	+7	Germany	SAP has delivered on theme, "The best-run e-businesses run SAP." The software maker benefited from a flight to established suppliers.
43	CANON	6.72	6.68	-2	Japan	A reasonable performance in a camera market that is exhibiting almost no growth. And it's gaining on Xerox in copiers.
44	IKEA	6.55	6.01	-9	Sweden	Resonant brand benefited from the weak economy, which made more customers willing to assemble their own tables.
45	PEPSI	6.39	6.21	+3	U.S.	Innovations keep coming, like lemon-flavored Pepsi Twist. But biggest challenge is a consumer shift to bottled water and juices.
46	HARLEY-DAVIDSON	6.27	5.53	+13	U.S.	Masterful job of selling Baby Boomers on a high-margin symbol of youthful rebellion.
47	MTV	6.08	6.60	-8	U.S.	Phenomenal success of <i>The Osbournes</i> shows MTV still has its spark. Unfortunately, the ad market is dead.
48	PIZZA HUT	6.05	6.00	+1	U.S.	Tough market, but the chain upgraded its restaurants and added new products like P-Zone, Twisted Crust, and Quad.
49	KFC	5.35	5.26	-2	U.S.	Introduced Popcorn Chicken, new Chicken Twister sandwich, and restaurants co-branded with corporate sibling Pizza Hut.
50	APPLE	5.32	5.46	-3	U.S.	A well-received new iMac couldn't overcome weak sales to consumers and design professionals.
51	XEROX	5.31	6.02	-12	U.S.	Trying to dodge its stodgy image, with digital and high-speed copiers. But a financial cloud lingers.
52	GUCCI	5.30	5.37	-1	Italy	The ongoing allure of lead designer Tom Ford could offset a slow start to 2002.
53	ACCENTURE	5.18	N/A	N/A	U.S.	In light of former parent Arthur Andersen's fate, Accenture's branding initiative looks like sheer brilliance.
54	L'OREAL	5.08	N/A	N/A	France	No slowdown here. The brand now gets more than half its sales outside Europe, thanks to smart acquisitions.
55	KLEENEX	5.04	5.09	-1	U.S.	Kleenex held most of its value because of innovations like Kleenex Travelers, for car door pockets.
56	SUN	4.78	5.15	-7	U.S.	Sun still leads in servers, but must deal with the implosion of the once-fertile dot-com sector.
57	WRIGLEY'S	4.75	4.53	+5	U.S.	Innovations kept the Wrigley's brand fresh. Can "functional" products like tooth-cleaning gum add further shine?
58	REUTERS	4.61	5.24	-12	Britain	Reuters lost considerable ground to Bloomberg as customers fled its old-fashioned image and poor service.
59	COLGATE	4.60	4.57	+1	U.S.	A toothpaste/mouthwash combo and other novelties helped offset slipping share in other product areas.
60	PHILIPS	4.56	4.90	-7	Netherlands	Potent in Europe but weak in North America, this brand was dogged by tough consumer-electronics markets and lackluster U.S. marketing.
61	NESTLE	4.43	N/A	N/A	Switzerland	The king of chocolate, cookies, and baby food is eating up U.S. ice cream with Dreyer's.
62	AVON	4.40	4.37	+1	U.S.	A makeover of its sales force and product lines boosted U.S. sales. But Avon has stumbled with its foray into retail sales.
63	AOL	4.33	4.50	-4	U.S.	Few signs of promised synergies following merger with Time Warner, and AOL's subscriber growth has slowed.
64	CHANEL	4.27	4.27	0	France	The perfume and fashion icon held its own in a tough global economy.
65	KRAFT	4.08	4.03	+1	U.S.	Still dominates lineup stretching from cheese to salad dressing, and isn't afraid to use its muscle to get the best store display.
66	DANONE	4.05	N/A	N/A	France	No. 1 in yogurt outside the U.S. and No. 2 in water. Danone is well-positioned to benefit from health worries.
67	YAHOO!	3.86	4.38	-12	U.S.	Forget the ad slump, Yahoo needs to prove it is relevant to consumers as they become more experienced at browsing.
68	ADIDAS	3.69	3.66	+1	Germany	Benefited from World Cup fever, but still has little appeal among trend-setting black and Hispanic youth.
69	ROLEX	3.69	3.70	0	Switzerland	There's nothing like a classy watch in bad times. But improved sales must wait.

Data: Interbrand Corp., J.P. Morgan Chase & Co., *BusinessWeek*

The Global Brand Scoreboard

RANK	2002 BRAND VALUE \$BILLIONS	2001 BRAND VALUE \$BILLIONS	PERCENT CHANGE	COUNTRY OF OWNERSHIP	DESCRIPTION	
70	TIME	3.68	3.72	-1	U.S.	Ads are way off but big news year has helped the magazine's reputation.
71	ERICSSON	3.59	7.07	-49	Sweden	Ericsson keeps falling further behind Nokia, Samsung, and Motorola.
72	TIFFANY	3.48	3.48	0	U.S.	With sales down in Japan, the world's most famous jewelry retailer has had to sell more lower-priced gold and silver.
73	LEVI'S	3.45	3.75	-8	U.S.	Until new designs hit store shelves, Levi's will continue to lose ground to youth-oriented labels.
74	MOTOROLA	3.42	3.77	-9	U.S.	Suffered from softness in phone handsets and semiconductors, but its greater diversification was a hedge.
75	DURACELL	3.41	4.14	-18	U.S.	Forced to spend heavily on promotions to hold onto market share, cutting profit margins.
76	BP	3.39	3.24	-4	Britain	While efforts to recast itself as environmentally conscious are controversial, the BP brand is motoring along.
77	HERTZ	3.36	3.62	-7	U.S.	Rental car business suffered as more Americans stayed home.
78	BACARDI	3.34	3.20	-4	Bermuda	Solid marketing and the cachet of its Cuban heritage have the rum brand on a growth track.
79	CATERPILLAR	3.22	N/A	N/A	U.S.	The No. 1 heavy-equipment brand has steamrolled into merchandise and clothing, playing off its rough-and-tumble image.
80	AMAZON.COM	3.18	3.13	-1	U.S.	Amazon looks to extend its brand with more retail alliances like the ones it has with Target and Toys 'R' Us.
81	PANASONIC	3.14	3.50	-10	Japan	It has overhauled product lines and chopped costs, but Panasonic hasn't been able to pull off a Samsung-like makeover.
82	BOEING	2.97	4.06	-27	U.S.	The grounding of airlines last fall hit Boeing hard. Now it wants to be known as much for its space and defense businesses.
83	SHELL	2.81	2.84	-1	Brit./Neth.	Ad spending got a boost in 2001, but the brand still has little exposure in the U.S.
84	SMIRNOFF	2.72	2.59	-5	Britain	Smirnoff got a shot of relevance thanks to the explosive growth of ready-to-drink Smirnoff Ice.
85	JOHNSON & JOHNSON	2.51	N/A	N/A	U.S.	The strong image of caring built up by its baby products stood the company in good stead.
86	PRADA	2.49	N/A	N/A	Italy	Fashion exposure was helped by two high-profile store openings but poor market conditions have stalled moves to go public yet again.
87	MOET & CHANDON	2.45	2.47	-1	France	The champagne brand should pick up fizz after clearing away unsold inventory from Millennium celebrations.
88	HEINEKEN	2.40	2.27	-6	Netherlands	Its reputation for quality—and high profits—remains intact despite efforts to branch out through acquisitions.
89	MOBIL	2.36	2.41	-2	U.S.	Tough year for any oil company, but Mobil's strong U.S. focus helped it fare better than most.
90	BURGER KING	2.16	2.43	-11	U.S.	Diageo's poor supervision of franchisees led to inconsistent quality. Will a new owner do better?
91	NIVEA	2.06	1.78	-16	Germany	Nivea capitalized on an image of wholesomeness to branch out beyond its core hand and body cream products.
92	WALL STREET JOURNAL	1.96	2.18	-10	U.S.	Its staid format got a radical re-do, including color reproduction. But the Journal still got smacked by the ad recession.
93	STARBUCKS	1.96	1.76	-12	U.S.	Starbucks hasn't stumbled yet. There are still gaps to fill in the U.S., as it gears up for expansion in Asia and Europe.
94	BARBIE	1.94	2.04	-5	U.S.	Another year of brand erosion as little girls opted for more fashionable toys.
95	POLO RALPH LAUREN	1.93	1.91	+1	U.S.	Modest growth and a U.S. focus helped this brand in a difficult year at the luxury end of the rag trade.
96	FEDEX	1.92	1.89	-2	U.S.	FedEx consolidated its leadership and secured more flights into Hong Kong to service booming Asian markets.
97	JOHNNIE WALKER	1.65	1.65	0	Britain	"Keep walking" ad message focusing on personal journeys seemed to strike a chord with younger drinkers.
98	JACK DANIEL'S	1.58	1.58	0	U.S.	Jack Daniel's "birthday parties" celebrated the brand's 150th year.
99	3M	1.58	N/A	N/A	U.S.	In a world of commodities, 3M chums out continual innovation to command premium prices.
100	ARMANI	1.51	1.49	-1	Italy	Twenty new stores slated to open from Milan to Hong Kong this year are helping overcome the downturn.

Data: Interbrand Corp., J.P. Morgan Chase & Co., BusinessWeek

Balance 193... g. „...“

Aktīvs.	Pasīvs.
1. Nekustams īpašums:	1. Akciju kapitāls:
a) zemes gabals un grunts . . . Ls ...	a) Ls ...
b) rūpniecības ēkas " ...	b) " ...
c) dzīvojamās ēkas " ...	c) " ... Ls ...
d) noliktavas . . . " ...	
e) " ... Ls ...	2. Rezerves kapitāls:
	2. Rezerves kapitāls " ...
2. Inventārs:	3. Speciāli kapitāli:
a) kantora in- ventārs . . . Ls ...	a) Ls ...
b) mašīnas un darba rīki . . . " ...	b) " ... " ...
c) transporta li- dzekļi " ... " ...	
3. Nemateriālās vērtī- bas:	4. Amortizācija:
a) klientūra un firma . . . Ls ...	a) rūpniecības ēkas . . . Ls ...
b) izgudrojumi, patenti . . . " ...	b) dzīvojamās ēkas " ...
c) koncesijas . . . " ...	c) inventārs . . . " ...
d) " ... " ...	d) " ... " ...
4. Nākošā gada izdevumi:	5. Obligāciju aizņēmumi:
a) nodokļi . . . Ls ...	a) Ls ...
b) apdrošināšana . . . " ...	b) " ... " ...
c) procenti . . . " ...	
d) īres maksa . . . " ...	6. Hipotēkariskie aizņē- mumi:
e) " ...	a) iekšzemes . . . Ls ...
f) " ... " ...	b) ārzemes . . . " ... " ...
5. Kase:	7. Aizņēmumi pret iekļi- lājumiem (on call): " ...
a) skaidrā naudā Ls ...	8. Maksājami vekseli un akcepti: " ...
b) ārzemju va- lūtā " ...	9. Krēditori:
c) " ... " ...	a) iekšzemē . . . Ls ...
6. Tekoši rēķini krēdit- iestādēs:	b) ārzemēs . . . " ... " ...
a) iekšzemē . . . Ls ...	
b) ārzemēs . . . " ...	10. Neizmaksātā divi- dende:
7. Ieņēmuma vekseli:	a) Ls ...
a) portfeli . . . Ls ...	b) " ... " ...
b) protestēti . . . " ...	
c) " ... " ...	11. Pārskata gadā nesaa- maks. izdevumi:
8. Vērtspapīri:	a) Ls ...
a) kuŗos iegul- dīts rezerves kapitāls . . . Ls ...	b) " ... " ...

Aktīvs	Pasīvs
b) portfelī . . . " ...	12. Uz priekšu saņemtie
c) " ... " ...	nākošā gada ieņēmumi:
9. Dalības nauda citos	a) Ls ...
uzņēmumos:	b) " ... " ...
a) Ls ... " ...	13. Pārejošas —
b) " ... " ...	summas*): . . . " ...
10. Neiemaksātais akciju	14. Peļņa:
kapitāls: . . . " ...	193... g. peļņa . Ls ...
11. Dēbitori:	193... g. peļņa . " ...
a) atklāti dēbitori . . . Ls ...	193... g. peļņa . " ... " ...
b) šaubīgi dēbitori " ... " ...	
12. Preces:	
a) fabrikāti . . . Ls ...	
b) pusfabrikāti . . . " ...	
c) izejvielas un materiāli . . . " ... " ...	
d) " ... " ...	
13. Pārejošas summas*): . . . " ...	
14. Zaudējums:	
193... g. zaudējums Ls ...	
193... g. zaudējums " ...	
193... g. zaudējums " ... " ...	
<u> Aktīva kopsumma . Ls ...</u>	<u> Pasīva kopsumma . Ls ...</u>
Eventuālās vērtības (zināšanai):	Eventuālās saistības (zināšanai):
a) konsignāc. saņemtās preces Ls ...	a) komitenti . Ls ...
b) saņemtās drošības " ...	b) drošību devēji " ...
c) saņemtās garantijas . . . " ...	c) garantiju devēji " ...
d) " ... Ls ...	d) " ... Ls ...

**Uzņēmuma pētniecības un attīstības darbu izmaksu uzskaites
politika atsevišķās valstīs [27; 30; 94; 107; 109]**

Valsts	Pētniecības un attīstības darbu izmaksu atzišanas noteikumi finansu pārskatos	Kapitalizēto izmaksu norakstīšanas periods
1	2	3
Apvienotā Karaliste	<ul style="list-style-type: none"> • Pētniecības izmaksas iekļauj attiecīgā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā. • Attīstības izmaksu uzskaitē uzņēmumiem ir tiesības izvēlēties: norakstīt šīs izmaksas, vai, ja izpildās atbilstoši kritēriji, atzīt nemateriālo aktīvu sastāvā; bez tam attīstības izmaksu kapitalizācija nav obligāta arī tad, ja izpildās atzišanas kritēriji. 	Kapitalizētās attīstības izmaksas noraksta tā perioda laikā, kurā paredz ienākumus no to rezultātu izmantošanas.
ASV	<ul style="list-style-type: none"> • Uzskaites pamatpaņēmiens – nekavējoši norakstīt uz tā perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinu, kad tās radušās. • Pamatpaņēmienam eksistē izņēmums – atļauts kapitalizēt tikai datoru programmatūras pirmās kopijas izstrādes izmaksas, kad pastāv tehniska iespējamība to pabeigt (izstrādāts programmatūras detalizēts dizains un eksistē darba modelis). 	Datoru programmatūras izstrādes izmaksas noraksta 2 – 3 gadu laikā.
Beļģija	<ul style="list-style-type: none"> • Pētniecības un attīstības izmaksas var būt kapitalizētas to atgūstamās vērtības robežās. 	Parastos apstākļos – 5 gadi; jebkurš garāks periods jāpamato finansu pārskatu pielikumā.
Dānija	<ul style="list-style-type: none"> • Grāmatvedības likumdošana atļauj arī kapitalizāciju, kaut gan praksē to dara reti. • Kapitalizētās pētniecības un attīstības izmaksas katru gadu jāinventarizē un nepieciešamības gadījumos jāsamazina līdz to atgūstamai vērtībai. 	Lietderīgā izmantošanas laikā.
Francija	<ul style="list-style-type: none"> • Pārsvārā gadījumu noraksta uz tā perioda finansiālo rezultātu, kurā tās radušās, norakstījums ir neatgriezenisks, tas spēkā arī tad, ja nākotnē noskaidrojas, ka norakstītās izmaksas dod uzņēmumam peļņu. • Kapitalizācija bilancē pieļauta tikai izņēmuma gadījumos, kad pastāv nopietns pamatojums par sasniegumiem ekonomiski – komerciālā sfērā, kā arī projektam jābūt precīzi sastādītam un to izdevumiem skaidri noteiktiem. 	Pēc iespējas īsāks; maksimālais periods – 5 gadi.
Grieķija	<ul style="list-style-type: none"> • Grāmatvedības likumdošana atļauj gan nekavējoties norakstīt šīs izmaksas, gan arī kapitalizēt bilancē. 	5 gadi
Īrija	<ul style="list-style-type: none"> • Identiska Apvienotajā Karalistē pieņemtajai uzskaites politikai. 	Identisks Apvienotajā Karalistē noteiktajai kārtībai.

Valsts	Pētniecības un attīstības darbu izmaksu atzīšanas noteikumi finansu pārskatos	Kapitalizēto izmaksu norakstīšanas periods
1	2	3
Itālija	<ul style="list-style-type: none"> • Pieļauj nekavējošu šo izmaksu norakstīšanu. • Arī pieļauj šo izmaksu kapitalizāciju bilancē, kapitalizētā vērtība nedrīkst pārsniegt paredzamo tīro ienākumu. 	Maksimālais periods – 5 gadi.
Luksemburga	<ul style="list-style-type: none"> • Atļauts atzīt par tā perioda izmaksām, kad tās radušās • Arī atļauts kapitalizēt bilancē. 	Periods ne garāks par 5 gadiem.
Nīderlande	<ul style="list-style-type: none"> • Pieļauj nekavējošu norakstīšanu. • Arī pieļauj kapitalizāciju bilancē, ja izpildās atbilstoši kritēriji atzīšanai par aktīvu. 	Nevar pārsniegt 5 gadus.
Portugāle	<ul style="list-style-type: none"> • Pieļauj nekavējošu norakstīšanu. • Kapitalizācija bilancē atļauta tikai, ja pastāv pietiekami pierādījumi, ka nākotnē kompānija no veicamiem pētījumiem saņems būtisku labumu. 	Maksimāli īsākā periodā, bet tas nedrīkst pārsniegt 5 gadus; ja eksistē motivēti pierādījumi norakstīšanas termiņa pagarināšanai, tad šo informāciju jāsniedz finansu pārskatu pielikumā.
Spānija	<ul style="list-style-type: none"> • Pieļauj nekavējošu norakstīšanu. • Ja eksistē pietiekams pamatojums, ka pētniecības un attīstības darbu rezultātā būs kompānijai komerciāls labums, tad atļauta šo izmaksu kapitalizācija bilancē, bet projektam jābūt izstrādātam un ar šiem darbiem saistītām izmaksām ticami aprēķinātām. 	Maksimāli īsākā periodā, kas nepārsniedz 5 gadus.
Zviedrija	<ul style="list-style-type: none"> • Pieļauj nekavējošu norakstīšanu. • Pieļauj kapitalizāciju bilancē, taču praksē tāda kapitalizācija ir retums, jo Zviedrijas kompānijas konkurences īpatnību dēļ dod priekšroku sniegt pēc iespējas mazāk informācijas par savu pētniecības un attīstības darbu apjomiem. 	Vismaz 20% no šādām izmaksām katru gadu jāamortizē.
Vācija	<ul style="list-style-type: none"> • Pašā kompānijā veicamo pētniecības un attīstības darbu izmaksas nekavējoši jānoraksta. 	—

Uzņēmuma nosaukums A/S "Rīgas piensaimnieks"**ATTĪSTĪBAS PROGRAMMAS IZSTRĀDES IZMAKSU ANALĪTISKĀS UZSKAITES REĢISTRS NR. XX**Attīstības programmas nosaukums glazētā biezpiena sierīna receptūra un iegūšanas paņēmieniIzstrādes uzdevums glazētā biezpiena sierīna organoleptisko īpašību uzlabošana, tā garšas un smaržas dozēdošana, glazūras kušanas temperatūras paaugstināšanaAtbildīgā persona J. Eiss, J. Auslāns, A. UščaIzstrādes sākuma datums XX.XX.2000.Izstrādes beigu datums XX.XX.2001.

Ieraksta datums	Attaisnojuma dokumenta nosaukums, Nr. datums	Attīstības programmas			Uzkrātās vērtības	
		izmaksu veids	izmaksu vērtība	uzkrātā vērtība	norakstīšana	kapitalizācija
XX.XX.00. – XX.XX.01.	algu maksājumu saraksts	izstrādē nodarbināto darba alga un sociālās apdrošināšanas izmaksas	1.	1.		
			2.	1.+2.		
XX.XX.00. – XX.XX.01.	nolietojuma aprēķins	sierīna sagatavošanas, formēšanas, saldēšanas, glazēšanas un fusēšanas iekārtu nolietojums	3.	1.+2.+3.		
XX.XX.00. – XX.XX.01.	pieprasījums, pavadzīme	izlietoto komponentu (biezpiens, taukvielas, cukurs, pārtikas krāsviela) vērtība saldai biezpiena masai	4.	1.+2.+3.+4.		
XX.XX.00. – XX.XX.01.	pieprasījums, pavadzīme	izlietoto komponentu (taukvielas, cukurs, saussais pilnpiens, emulgators, pārtikas krāsviela, aromātviena, ūdens) vērtība glazūrai	5.	1.+2.+3.+4.+5.		
XX.XX.00. – XX.XX.01.	aprēķins	daļa no A/S vispārējām izmaksām	6.	1.+2.+3.+4.+5.+6.		
XX.XX.01. – XX.XX.02.	kasiera pārskats, izraksts no bankas konta	izgudrojuma juridiskā noformējuma izmaksas LR patentu valdē	7.	1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.		
XX.XX.2002.		Atzīts par A/S nemateriālo aktīvu – izgudrojuma patents				1.+2.+3.+4.+5.+6.+7.

**Uzņēmuma nemateriālās vērtības (*goodwill*) uzskaites
politika atsevišķās valstīs
[1; 4; 27; 30; 67; 73; 94; 102; 109]**

1	2
Apvienotā Karaliste	<ul style="list-style-type: none"> • GPSN No 22 “<i>Goodwill</i> uzskaitē” prasa, lai <i>goodwill</i> aprēķinātu kā starpību starp uzņēmuma pirkuma cenu un tā neto aktīvu patieso vērtību. • <u>Pozitīvais <i>goodwill</i></u> tiek atzīts par nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku, kurš netiks sistemātiski amortizēts. Tā reģistrēto/atlikušo vērtību vismaz reizi gadā pārbaudīs, lai noteiktu iespējamo vērtības samazinājumu. Konstatējot <i>goodwill</i> vērtības samazinājumu, to nekavējoties noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu. • Tā kā dominē uzskats, ka <u>negatīvais <i>goodwill</i></u> rodas izdevīga pirkuma rezultātā, tad par izveidojušos starpību nepārvērtē iegūtos identificējamus ilgtermiņa aktīvus, bet gan to atzīst par nākamo periodu ieņēmumu.
ASV	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Pozitīvais <i>goodwill</i></u> tiek atzīts par nemateriālo aktīvu ar nenoteiktu lietderīgās izmantošanas laiku, kurš netiks sistemātiski amortizēts. Tā reģistrēto/atlikušo vērtību vismaz reizi gadā pārbaudīs, lai noteiktu iespējamo vērtības samazinājumu. Konstatējot <i>goodwill</i> vērtības samazinājumu, to nekavējoties noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu. • <u>Negatīvais <i>goodwill</i></u>: par iegūto starpību samazina iegādāto nenaudas aktīvu vērtību, ja to vērtība ir vienāda ar nulli, tad atlikušo starpību atzīst par negatīvo <i>goodwill</i> un uz sistemātiskas bāzes pamata iekļauj peļņas vai zaudējumu aprēķinā.
Beļģija	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Goodwill</i> aprēķina kā starpību starp cenu, kas samaksāta par uzņēmumu, un iegūto neto aktīvu patieso vērtību iegādes datumā. Aprēķinātā starpība, kura var būt kā pozitīva, tā arī negatīva, tiek sadalīta uz aktīva un pasīva posteņiem pēc to patiesās vērtības, t.i., augstākā vērtībā vai zemākā vērtībā nekā to bilances vērtība. Jebkura pārpalikusī starpība tiek attiecināta uz aktīvu, ja tā ir pozitīva, vai uz pasīvu, ja tā ir negatīva. • <u>Pozitīvo <i>goodwill</i></u> ir jāamortizē pēc lineārās shēmas parasti ne ilgāk kā 5 gadus no tā rašanās brīža. Jebkurš garāks norakstīšanas periods jāpamato pārskata dokumentu pielikumā. <i>Goodwill</i> amortizācijas izmaksas attiecas uz nodokļu aprēķināšanu. • <u>Negatīvo <i>goodwill</i></u> parasti nenoformē (iekļauj peļņas vai zaudējuma aprēķina ieņēmumu daļā – aut.), kaut gan, ja var paredzēt nākotnē zaudējumus no iegūtā uzņēmuma, tad šo negatīvo vērtību jāiekļauj uzņēmuma rezervēs un pakāpeniski jānovirza paredzēto zaudējumu segšanai.
Dānija	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Goodwill</i> aprēķina kā starpību starp uzņēmuma iegādes vērtību un iegādāto neto aktīvu patieso vērtību. • <u>Pozitīvo <i>goodwill</i></u> var: <ol style="list-style-type: none"> 1) iegādes datumā attiecināt uz uzņēmuma rezervju samazinājumu; 2) iegādes datumā iekļaut peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļā; 3) atzīt iegādes datumā par nemateriālo aktīvu un amortizēt tā lietderīgās izmantošanas laikā, kas parasti nepārsniedz 5 gadus. • <u>Negatīvo <i>goodwill</i></u> var: <ol style="list-style-type: none"> 1) parādīt kā rezervi un attiecināt uz jebkuru zaudējumu no iegādātā uzņēmuma; 2) atsevišķi parādīt kā kapitāla daļu nesadalāmās rezerves veidā.

1	2
Francija	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Goodwill</i> reprezentē tādus nemateriālos aktīvus, kuri neparādās bilances posteņos, bet kuri ir nepieciešami uzņēmuma tālākai darbībai. Šie nemateriālie aktīvi var parādīties bilances aktīvā, kad uzņēmums tos iegādājas; no tā izriet, ka <i>goodwill</i> var rasties saimnieciskā darījuma rezultātā. • No Francijas uzņēmumiem: <ol style="list-style-type: none"> 1) 66% <i>goodwill</i> atzīst par nemateriālo aktīvu un noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu 20 līdz 40 gadu laikā; 2) 12% <i>goodwill</i> atzīst par nemateriālo aktīvu un noraksta uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu īsākā periodā par 20 gadiem; 3) 7% <i>goodwill</i> atzīst par nemateriālo aktīvu un to vērtību atstāj nemainīgu, t.i., neamortizē; 4) 8% par <i>goodwill</i> vērtību samazina savas rezerves; 5) pārējiem uzņēmumiem (7%) <i>goodwill</i> vai nu neeksistē, vai arī tie nesniedz informāciju par šo bilances posteni un tā amortizācijas kārtību. <p>(Izklāstītā uzskaites politika attiecas tikai uz pozitīvo <i>goodwill</i> – aut.)</p>
Griekija	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Pozitīvo <i>goodwill</i></u> var traktēt kā nemateriālo aktīvu un amortizēt maksimāli 5 gadu laikā, pie tam šīs vērtības norakstījumi apliekas ar nodokļiem, kā arī to var uzreiz norakstīt uz kapitāla samazinājumu. • <u>Negatīvo <i>goodwill</i></u> iekļauj uzņēmuma rezervēs, bez tam šo negatīvo vērtību var arī attiecināt uz peļņas vai zaudējumu ieņēmumu posteni, ja paredzama <i>goodwill</i> dzēšana uz potenciālo zaudējumu rēķina.
Igaunija	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Pozitīvo <i>goodwill</i></u> kapitalizē bilancē un amortizē pēc vienmērīgās norakstīšanas metodes laika periodā, kas nepārsniedz 5 gadus. • <u>Negatīvais <i>goodwill</i></u> netiek atspoguļots bilancē, jo par šo vērtību samazina iegūto aktīvu (izņemot naudu un depozītus) patieso vērtību, līdz pārmērība ir likvidēta. Pārmērība (negatīvais <i>goodwill</i> – aut.) nevar būt likvidēta, to iekļaujot peļņas vai zaudējumu aprēķinā.
Itālija	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Pozitīvais <i>goodwill</i></u> var būt vai nu nekavējoties norakstīts uz peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksu daļu, vai arī var būt kapitalizēts nemateriālo aktīvu sastāvā. Pēdējā gadījumā tā amortizācijas termiņš parasti nepārsniedz 5 gadus. • <u>Negatīvais <i>goodwill</i></u>: par iegūto starpību samazina iegūto nenaudas aktīvu vērtību un tā atlikušai daļai jābūt parādītai kā rezervei vai fondam nākotnes zaudējumu dzēšanai.
Īrija	Identiska Apvienotajā Karalistē pieņemtajai uzskaites politikai.
Lietuva	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Pozitīvo <i>goodwill</i></u> kapitalizē bilancē un amortizē 5 gadu laikā. • <u>Negatīvo <i>goodwill</i></u> neatspoguļo bilancē, jo par šo vērtību samazina iegūto nenaudas aktīvu vērtību.
Luksemburga	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Goodwill</i> aprēķina kā starpību starp uzņēmuma iegādes vērtību un no šī uzņēmuma iegādāto neto aktīvu patieso vērtību. <i>Goodwill</i> jānoraksta 5 gadu laikā: gadījumos, kad amortizācijas periods pārsniedz šo periodu, tad tā pamatojums jāparāda pārskatu dokumentu pielikumā. <i>Goodwill</i> var būt arī nekavējoties norakstīts uz kapitāla samazinājumu. <p>(izklāstītā uzskaites politika attiecas tikai uz pozitīvo <i>goodwill</i> – aut.)</p>
Nīderlande	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Goodwill</i> – starpība starp uzņēmuma iegādes vērtību un iegādāto neto aktīvu patieso vērtību. • Ja <i>goodwill</i> vērtība ir pozitīva, tad to iekļauj nemateriālo aktīvu sastāvā un amortizē 5 gadu laikā. Šī amortizācijas laika pagarinājuma gadījumā, jānodrošina motivācija pārskatu dokumentu pielikumā. • Ja <i>goodwill</i> vērtība ir negatīva, tad tiek kreditētas uzņēmuma rezerves.

1	2
Portugāle	<ul style="list-style-type: none"> Uzņēmumu aktīvu sastāvā <i>goodwill</i> var parādīties tikai tādā gadījumā, ja tie iegādājas citu uzņēmumu un samaksā vairāk par iegādātā uzņēmuma patieso vērtību, kuru aprēķina kā starpību starp iegūto aktīvu patieso vērtību un iegūto parādu patieso vērtību. Tātad <i>goodwill</i> var rasties saimnieciskā darījuma rezultātā. <i>Goodwill</i> maksimālais amortizācijas periods ir 5 gadi, ja vien nepastāvēs pamatota nepieciešamība pagarināt to, tādā gadījumā maksimālais amortizācijas periods tiek pagarināts līdz 20 gadiem, kuru pamato pārskatu dokumentu pielikumā. Tāpat kā Apvienotajā Karalistē, Francijā, Spānijā, Dānijā un Īrijā, <i>goodwill</i> amortizācijas izmaksas neattiecas uz nodokļiem. <p>(Izklāstītā uzskates politika attiecas tikai uz pozitīvo <i>goodwill</i> – aut.)</p>
Spānija	<ul style="list-style-type: none"> Kad uzņēmuma iegādes vērtība pārsniedz iegādāto neto līdzekļu patieso vērtību, tad izveidojusies starpība var būt attiecināta uz uzņēmuma–pircēja aktīvu vērtības palielinājumu līdz to tirgus vērtībai. <p>Šajos aktīvos neiekļauto pozitīvās vērtības pārpalikumu atzīst nemateriālo aktīvu sastāvā kā <i>goodwill</i> un amortizē ne ilgāk kā 5 gados, bet sniedzot pamatojumu pārskatu dokumentu pielikumā – 10 gados.</p> <p>(Izklāstītā uzskaites politika attiecas tikai uz pozitīvo <i>goodwill</i> – aut.)</p>
Šveice	<ul style="list-style-type: none"> Grāmatvedības nosacījumus regulē likums <i>Code of Obligations</i>, kurā trūkst <i>goodwill</i> uzskaites kārtība. Nacionālo standartu izdevējorganizācija <i>Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung</i> rekomendē <i>goodwill</i> kapitalizēt bilancē nemateriālo aktīvu sastāvā, vienlaicīgi pieļaujot arī tā attiecināšanu uz rezervēm. <p>Kapitalizācijas gadījumā Šveices uzņēmumi var brīvi izvēlēties amortizācijas perioda garumu.</p> <p>(Izklāstītā uzskaites politika attiecas tikai uz pozitīvo <i>goodwill</i> – aut.)</p>
Vācija	<ul style="list-style-type: none"> <u>Pozitīvais <i>goodwill</i></u> var būt gan atzīts par nemateriālo aktīvu ar tālāku amortizāciju, kā arī var būt attiecināts uz uzņēmuma rezervju samazinājumu. Rekomendējams otrais variants. Neskatoties uz to, ka Vācijas likums pieļauj <i>goodwill</i> amortizācijas periodu – 4 gadus, tomēr uzņēmumi šo periodu izvēlas 40 gadu robežās, un praksē visi tam piekrīt. <u>Negatīvo <i>goodwill</i></u> traktē kā pasīvu – uzņēmuma rezerve, kuru proporcionāli zaudējumiem no iegūtā uzņēmuma attiecina uz peļņas vai zaudējumu aprēķina ieņēmumu daļu.
Zviedrija	<ul style="list-style-type: none"> Zviedrijas Grāmatvedības likums (<i>Accounting Act</i>) paredz, ka <u>pozitīvo <i>goodwill</i></u> var uzskatīt kā aktīvu un ik gadus jābūt amortizētiem vismaz 10% no tā vērtības (amortizācijas termiņš – 10 gadi, aut.) vai pēc uzņēmuma iegādes <i>goodwill</i> noraksta no pašu kapitāla. Zviedrijas Profesionālo revidentu organizācija (<i>Föreningen Auktoriserade Revisörer</i>) rekomendē, ka <u>negatīvo <i>goodwill</i></u> jāuzskaita pēc vienas no šādām uzskaites metodēm: <ol style="list-style-type: none"> veic iegādāto aktīvu vērtības samazinājumu; iekļauj to ierobežotas izmantošanas kapitālā; uzskata to kā ilgtermiņa saistības, kuras var būt “atbloķētas” un iekļautas pašu kapitālā tikai pēc kāda laika.