

Kļūdu labojumu uzrādīšana finanšu grāmatvedībā

Grāmatvedības ikdienas darbā nākas saņemt kreditoru rēķinus, kuri izrakstīti periodā, par kuru finanšu pārskats un uzņēmumu ienākuma nodokļu deklarācija jau ir sagatavoti un iesniegti VID, vai tiek atklātas dažāda veida kļūdas, piemēram, matemātiskas, grāmatvedības politikas, neuzmanības kļūdas. Tāpat reizēm tiek konstatētas kļūdainas fakti interpretācijas vai krāpšanas gadījumi, kuru ietekme pēc atklāšanas jāatspoguļo finanšu uzskaitē.

Latvijas grāmatvedības standarts Nr. 4 «Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas» (turpmāk tekstā — LGS Nr. 4) nosaka un skaidro vispārīgus kļūdu labojumu uzskaites principus grāmatvedībā un uzrādīšanas prasības finanšu pārskatos.

Rodas jautājumi, kā praktiski visas šīs situācijas iegrāmatot un pareizi veikt atbilstošos nodokļu labojumus, jo izmaiņas grāmatvedības uzskaites datus cieši saistītas ar uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu korekcijām. Tāpat, sagatavojot sabiedrības finanšu pārskatu, rodas nākamā problēma — veiktie labojumi ir nebūtiski vai tomēr būtiski un finanšu pārskatā atspoguļojami kā būtiskas kļūdas labojums atbilstoši LGS Nr. 4 piektajai nodaļai «Kļūdas»?

Turpmāk aprakstīts iespējamais šo sarežģījumu risinājumu variants, kurš sistematizē un vienkāršo grāmatvedības darbu, vienlaikus nodrošinot grāmatojumu kontroli un pasargājot no atkārtotās kļūdišanās iespējas, veicot jau pieļautu kļūdu labojumus.

Piemēram, 2009. gada laikā SIA *Lasis* grāmatvedē veic četrus labojumus.

1. labojums

2009. gada 10. jūnijā SIA *Lasis* saņēma rēķinu no SIA *Siets*, kurš izrakstīts 2008.



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

gada 15. decembrī par 2008. gada novembrī sabiedrībai sniegtām finanšu valdības konsultācijām. Rēķina summa Ls 100 un pievienotās vērtības nodoklis 18% Ls 18, kopā Ls 118.

Kļūdu un neatbilstību grāmatošanai būtu ieteicams izveidot starpkontu, piemēram, Pašu kapitāla sastāvā Kontu 3430 «Kļūdas». Piemēra gadījumā 2009. gada 10. jūnijā būtu jāveic šāds grāmatojums:

Debets 3430	«Kļūdas»	Ls 100
Debets 3430	«Kļūdas»	Ls 18
Kredīts 5310	«Norēķini ar piegādātājiem un darbuzņēmējiem»	Ls 118

un

Debets 5721	«PVN»	Ls 18
(jo priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām nav termiņa ierobežojuma)		
Kredīts 3430	«Kļūdas»	Ls 18

2. labojums

2009. gada jūlijā SIA *Lasis* grāmatvedē atklāj, ka 2008. gadā kļūdas dēļ uzmaksās norakstīts pievienotās vērtības nodoklis Ls 1200 apmērā, kuru sabiedrībai bija tiesības atskaitīt kā priekšnodokli.

Kļūdas atklāšanas datumā veicams šāds grāmatojums:

Debets 5721	«PVN»	Ls 1200
Kredīts 3430	«Kļūdas»	Ls 1200

3. labojums

2009. gada augustā SIA *Lasis* grāmatvedībā atrodas neiegrāmatots rēķins, kuru 2008. gada decembrī sabiedrība izrakstījusi savam debitoram SIA *Lasis* par 2008. gada decembrī sniegtiem pakalpojumiem. Rēķina summa Ls 350 un PVN 18% Ls 63, kopā Ls 413. Tādēļ 2009. gada augustā jāveic grāmatojumi:

Debets 2310	«Norēķini ar pasūtītājiem»	Ls 413
-------------	----------------------------	--------

Kredīts 3430	«Kļūdas»	Ls 350
--------------	----------	--------

Kredīts 3430	«Kļūdas»	Ls 63
--------------	----------	-------

(jo sabiedrībai bija pienākums samaksāt PVN 2008. gada decembrī)

Debets 3430	«Kļūdas»	Ls 63
-------------	----------	-------

Kredīts 57211	«PVN kļūdu labojumi 2008. gadā»	Ls 63
---------------	---------------------------------	-------

4. labojums

2009. gada decembrī, salīdzinot norēķinus ar piegādātājiem, atklājas, ka 2008. gada decembrī piemērots neatbilstošs valūtas kurss un tā rezultātā 2008. gada finanšu pārskatā nav atspoguļoti ieņēmumi no valūtas kursa svārstībām Ls 920 apmērā. 2009. gada decembrī jāiegrāmato:

Debets 5310	«Norēķini ar piegādātājiem un darbuzņēmējiem»	Ls 920
-------------	---	--------

Kredīts 3430	«Kļūdas»	Ls 920
--------------	----------	--------

Veicot uzskaites korekcijas, grāmatvedim jākombinē divos virzienos un šādā prioritāšu secībā:

1. Pareizās summās un atbilstošos periodos jāaprēķina nodokļu ietekme, attiecīgi iesniedzot VID korigētas nodokļu deklarācijas.
2. Jāpieņem lēmums, vai veiktās korekcijas finanšu pārskatos jāatspoguļo kā būtiskas kļūdas labojums.

Tātad SIA *Lasis* iepriekš aprakstītajiem labojumiem vispirms jāveic nepieciešamie nodokļu precizējumi (šādi labojumi veicami gadījumā, ja atklātās kļūdas tiek uzskatītas par nebūtiskām).

Labojuma numurs	Ietekme uz PVN (taksācijas periods — mēnesis)	Ietekme uz UIN (taksācijas periods — atbilst sabiedrības pārskata gadam)
1.	Priekšnodokli atskaita 2009. gada jūnijā	Pastāv divi rīcības varianti: 1) Iesniedz labotu 2008. gada UIN deklarāciju un apliekamo ienākumu samazina par Ls 100, savukārt 2009. gada apliekamais ienākums jāpalielina par Ls 100 2) Neiesniedz labotu 2008. gada UIN deklarāciju un 2009. gada apliekamo ienākumu palielina par Ls 100
2.	Priekšnodokli atskaita 2009. gada jūlijā	Iesniedz labotu 2008. gada UIN deklarāciju un apliekamo ienākumu palielina par Ls 1200, 2009. gada apliekamo ienākumu samazina par Ls 1200
3.	Jāiesniedz labota 2008. gada decembra PVN deklarācija un PVN gada deklarācija par 2008. gadu, palielinot maksājamo nodokli par LVL 63	Iesniedz labotu 2008. gada UIN deklarāciju un apliekamo ienākumu palielina par Ls 350, 2009. gada apliekamo ienākumu samazina par Ls 350
4.	Nav	Iesniedz labotu 2008. gada UIN deklarāciju un apliekamo ienākumu palielina par Ls 920, 2009. gada apliekamo ienākumu samazina par LVL 920

Kā noteikt, kāda summa grāmatvedības uzskaitē un finanšu pārskatā ir būtiska? Būtiskuma jēdziena teorētisks apraksts sniegts LGS Nr. 4 39. punktā:

«Neuzrādītās vai kļūdaini uzrādītās informācijas gadījumi ir būtiski, ja tie atsevišķi vai kopā var ietekmēt lietotāju saimnieciskos lēmumus, kas pieņemti, pamatojoties uz pārskatu. Būtiskums ir atkarīgs no neuzrādītās vai kļūdaini uzrādītās informācijas apjoma un būtības novērtējuma konkrēto apstākļu kontekstā. Izšķirošais faktors var būt apjoms vai būtība, vai abu apvienojums.»

Jāņem vērā, ka būtiskuma noteikšana nav finanšu pārskata posteņu sarežģināšana ar kādu iedomātu skaitli!

Izmaiņas grāmatvedības uzskaites datos cieši saistītas ar uzņēmumu ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu korekcijām.

Būtiskums ir subjektīvs vērtējums, kurš jāpamato ar reālu vērtēšanas (testēšanas) sistēmu. Būtiskumam jābūt gan kvantitatīvam, gan kvalitatīvam. Vienlaikus jāņem vērā dažādi finanšu pārskatu rādītājus ietekmējošie faktori un netipisku, reti notiekošu darījumu ietekme.

Viena no būtiskuma noteikšanas pieejām ir apkopot vairāku finanšu pārskata rādītāju procentuālo būtiskumu un aprēķināt vidējo lielumu. Piemēram:

Kritērijs	Finanšu pārskata rādītājs, Ls	Būtiskums, %
Peļņa pirms nodokļiem	0 – 1 000 000	10
	1 000 000 – 3 000 000	7
	3 000 000 –	5
Neto apgrozījums – 3 000 000	1
Bilances kopsumma	3 000 000 –	0.5
 – 1 000 000	2
	1 000 000 – 10 000 000	1
	10 000 000 –	0.5

SIA *Lasis* piemēra gadījumā aprēķins varētu būt šāds:

Kritērijs	Finanšu pārskata rādītājs, Ls	Būtiskums, %	Summa, Ls
Peļņa pirms nodokļiem	30 000	10	3000
Neto apgrozījums	300 000	1	3000
Bilances kopsumma	205 000	2	4100
Kopā			10100
Vidējais rādītājs / noteiktais būtiskums			10100 / 3 = 3367

Kopumā 2009. gadā konstatētas un uz 2008. gadu attiecināmas kļūdas: 118 + 1200 + 413 + 920 = 2651 Ls

Līdz ar to šīs atklātās kļūdas varētu uzskatīt par nebūtiskām, jo 2651 < 3367, un nobeigumā konta 3430 «Kļūdas» atlikums 2009. gada decembrī jāpārgērmato uz atbilstošiem izdevumu vai ieņēmumu kontiem:

Labojuma numurs	Konts debitā	Konts kreditā	Summa, Ls
1.	7730 «Juristu pakalpojumi»	3430 «Kļūdas»	100
2.	3430 «Kļūdas»	8190 «Citi ieņēmumi»	1200
3.	3430 «Kļūdas»	8190 «Citi ieņēmumi»	350
4.	3430 «Kļūdas»	8150 «Ieņēmumi no valūtas kursa svārstībām»	920

tāms par netipisku un vienreizēju darījumu, Ls 200 000, nosakot būtiskuma summu, ieņēmumus no nekustamā īpašuma pārdošanas nebūtu ieteicams ņemt vērā.

Izmantojot šādu grāmatošanas sistēmu, konta 3430 «Kļūdas» apgrozījums ļauj kontrolēt, kādi labojumi grāmatvedībā kopumā pārskata perioda laikā veikti un kādas nodokļu deklarācijas bija jākorrigē. ■