Jānis Kusins, Vita Zariņa

GADA PĀRSKATS UN IEPRIEKŠĒJO PERIODU KĻŪDAS

Palīglīdzeklis grāmatvežiem

UZŅĒMĒJDARBĪBA
69
Tu

Vita Zariņa

Ekonomikas zinātņu doktore, profesore un dekāne Biznesa augstskolas Turība Uzņēmējdarbības vadības fakultātē, bijusi galvenā grāmatvede Diplomātiskā servisa aģentūrā un Finanšu departamenta vadītāja, kā arī darbojusies vairākos citos uzņēmumos. Bijusi redaktore žurnālam "Bilance", kā arī publicējusi tajā vairākus rakstus. Piedalījusies daudzās starptautiskajās zinātniskajās konferencēs ar rakstiem un prezentācijām. Vairāku grāmatu un mācību līdzekļu autore un līdzautore.

Jānis Kusins

Profesionālais maģistrs ekonomikas un grāmatvedības jomā (piektā līmeņa profesionālā kvalifikācija). 1983. gadā beidzis studijas Latvijas Valsts universitātes Finanšu un tirdzniecības fakultātes Grāmatvedības un ekonomikas analīzes specialitātē. Ilgus gadus strādājis Galvenās Valsts finanšu inspekcijas Nodokļu kontroles departamentā par Grāmatvedības ekspertu nodaļas vadītāju, kā arī VID vadījis Nodokļu grāmatvedības un ekspertu/ekspertīzes daļu Galvenajā nodokļu pārvaldē, Stratēģiskās plānošanas un analīzes daļu Rīgas Nodokļu administrācijas reģionālajā iestādē, kā arī bijis galvenais nodokļu speciālists VID Galvenajā nodokļu birojā un VID ģenerāldirektora ārštata padomnieks.

Grāmatvedības padomes loceklis (1994–2000), līdzautors VID Nodokļu audita rokasgrāmatai, nodaļas "Nodokļu audits pie nodokļu maksātājiem" autors (1995). Izstrādājis rokasgrāmatu – grāmatvedības pārbaudes metodisko materiālu VID Nodokļu kontroles pārvaldei (2013). Kopš 1999. gada veidojis daudz publikāciju žurnālā "Bilance".

9 789934 543098

Jānis Kusins, Vita Zariņa

Gada pārskats un iepriekšējo periodu kļūdas

Palīglīdzeklis grāmatvežiem

Turība
Biznesa augstskola

Rīga 2017

UDK 657(07)
Ku845

Jānis Kusins, Vita Zariņa
GADA PĀRSKATS UN IEPRIEKŠĒJO PERIODU KĻŪDAS
Palīglīdzeklis grāmatvežiem
Sērija "Uzņēmējdarbības bibliotēka" Nr. 69

ISBN 978-9934-543-09-8
© SIA "Biznesa augstskola *Turība*", 2017, 351 lpp.
© Kusins Jānis, 2016
© Zariņa Vita, 2016
Izdevējs SIA "Biznesa augstskola *Turība*"
E-pasts: izdevnieciba@turiba.lv
Iespiests SIA "Jelgavas tipogrāfija"

Šis ir ar autortiesībām aizsargāts darbs. Darba reproducēšana vai jebkāda cita neatļauta izmantošana ir autortiesību pārkāpums.
Par autortiesību pārkāpšanu ir paredzēta atbildība *Krimināllikuma* 148. pantā.
Saskaņā ar *Autortiesību likuma* 69.[1] pantu persona ir arī mantiski atbildīga par visiem zaudējumiem un morālo kaitējumu, kuru tā radījusi ar autortiesību pārkāpšanu.

Grāmatā ir sniegti paskaidrojumi, rekomendācijas un ieteikumi, kurus var izmantot praktiskajā darbā kā pašmācības materiālu vai materiālu dažādiem mācību kursiem un programmām. Šī informācija noderēs gan auditoriem (revidentiem) zināšanu papildināšanai, gan grāmatvežiem un citiem speciālistiem, kuri vēlas iegūt plašākas grāmatvedības zināšanas.

Katrā grāmatas nodaļā ietverta atsevišķa noteikta grāmatvedības tēma:

- pirmajā nodaļā "*Grāmatvedības uzskaites apakšsistēma*" ir izklāstīta finanšu, vadības un nodokļu sistēmas savstarpējā sakarība un ietekme, kā arī aplūkotas šo apakšsistēmu atšķirības.
- otrajā nodaļā "*Secības principa piemērošana, veidojot kontu plānu*" ir parādīts, kā veidot kontu plānu, ņemot vērā normatīvajos aktos noteikto bilances un peļņas vai zaudējumu aprēķina shēmu;
- trešajā nodaļā "*Kontu apgrozījumu un atlikumu pārskats*" ir aplūkota kontu apgrozījumu un atlikumu aprēķināšana, kas nepieciešama, lai sagatavotu finanšu pārskatu. Šajā daļā sniegti praktiski piemēri kontu apgrozījumu un atlikumu pārskata pielāgošanai, lai sagatavotu finanšu pārskatu;
- ceturtajā nodaļā "*Kā grāmatvedībā (finanšu pārskatos) pieļautās kļūdas ietekmē ar nodokli apliekamās bāzes noteikšanu*" ir aplūkota pieļauto kļūdu atklāšana un uzrādīšana grāmatvedībā un to kopējās (neto) kļūdas ietekmes noteikšana un atklāšana gada pārskatā;
- piektajā nodaļā "*Nepilni ieraksti un pazaudēta informācija*" ir aplūkoti piemēri par to, kā rīkoties situācijās, ja informācija ir pazaudēta;
- sestajā nodaļā "*Zaudēto preču un citu materiālo krājumu vērtības aprēķināšana*" ir apskatīti gadījumi, kad preču krājumu vērtības zudums ir radies šo krājumu iznīcināšanas vai zādzības gadījumā.

Grāmatas pirmajā un otrajā nodaļā aplūkotās tēmas ir tieši saistītas ar kontu apgrozījumu un atlikumu pārskata sastādīšanu darba tabulas veidā, jo darba tabulas rindās ieraksta kontu nosaukumus vai kodus uzņēmuma grāmatvedības kontu plāna secībā atbilstoši galvenajai grāmatai vai žurnālam-virsgrāmatai, lai sagatavotu attiecīgi peļņas vai zaudējumu aprēķinu un bilanci pēc noteiktās shēmas.

Šī grāmata "Palīdzība gada pārskata sastādīšanā un iepriekšējo periodu kļūdu novēršanā grāmatvedībā" ir izveidota, lai palīdzētu grāmatvežiem, auditoriem (revidentiem) un citiem speciālistiem papildināt savas zināšanas grāmatvedības jomā un atkārtot jau zināmo. Grāmata ir veidota, izmantojot pamata Eiropas Savienības direktīvas un Eiropas Komisijas regulas, kā arī nacionālos normatīvos aktus grāmatvedības jomā.

Šī iemesla dēļ grāmatu veiksmīgi var izmantot gan strādājoši grāmatveži, gan studenti, kas izvēlējušies grāmatveža vai uzņēmuma vadītāja profesiju, gan arī valsts iestāžu darbinieki, kas ir atbildīgi par sabiedrības sekmīgu grāmatvedības kārtošanu un pielāgošanu sabiedrības saimnieciskās darbības īpatnībām.

Grāmatu var izmantot gan pašmācībai, gan arī kā materiālu mācību kursiem un programmām. To var izmantot arī kā labai praksei piemērotu mācību materiālu visās mācību iestādēs Latvijā, kas ir iesaistītas minētās jomas apguvē.

Grāmata ir uzņēmumu grāmatveža praktiskais ceļvedis, tajā ietverti grāmatvedības teorijas pamati un uzņēmumu grāmatvedības īstenošana ikdienas praksē un darbā. Galvenā uzmanība pievērsta grāmatvedības cikla sakārtošanai, kā arī reglamentēšanas veidiem un paņēmieniem, kas maksimāli korekti ļauj noteikt patiesus rādītājus gada pārskata sastādīšanas procesā, tā paredzēta mācību iestāžu ekonomikas un grāmatvedības specialitāšu studentiem. Daļēji materiāli ir tikuši publicēti žurnālā Bilance, tos atzinīgi novērtējuši nozares profesionāļi.

Pateicība

Autori pateicas par palīdzību grāmatas sagatavošanā un publicēšanā:

- *Mg. oec.* Sergejam Balabkinam par tehnisku palīdzību grāmatas sagatavošanā, īpaši atzīmējot noformēšanu ar shēmām, attēliem un tabulām;
- Inesei Kalniņai par lietderīgiem padomiem vispārīgajā grāmatvedības terminoloģijā un redakcijā.

Saturs

1. nodaļa. Grāmatvedības uzskaite un apakšsistēmas 11
1.1. Grāmatvedības uzskaite 11
1.2. Grāmatvedības principu kritēriji 21
1.3. Grāmatvedības informācijas kvalitatīvie raksturojumi 23

2. nodaļa. Secības principa piemērošana, veidojot kontu plānu 41
2.1. Grāmatvedības bilances konti 48
2.2. Peļņas vai zaudējumu aprēķina konti (operāciju konti) 53
2.1. pielikums 63
2.2. pielikums 67
2.3. pielikums 69

3. nodaļa. Kontu apgrozījumu un atlikumu pārskata sastādīšana un izmantošana gada pārskata sagatavošanas procesā..... 71
3.1. Darba tabulas kolonnu un rindu aizpildīšana 80
3.2. Piemērs darba tabulas aizpildīšanai (grāmatvedības cikla darba posms) 104
3.3. Darba tabulas iegūto datu izmantošana SIA "X" finanšu pārskata sagatavošanai uz 2015. gada 31. decembri 173
3.4. Peļņas vai zaudējumu aprēķina datu sagatavošana 173
3.5. Bilances shēmas datu sagatavošana 176
3.6. Pašu kapitāla izmaiņu pārskata datu sagatavošana 181
3.7. Svarīgākie jautājumi darba tabulas izmantošanai uzņēmuma praktiskajā darbā 183
3.1. pielikums 187
3.2. pielikums 188
3.3. pielikums 189

4. nodaļa. Kā grāmatvedībā (finanšu pārskatos) pieļautās kļūdas ietekmē ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo bāzi 202
4.1. Būtiskās kļūdas 203

4.2. Kā grāmatvedībā (finanšu pārskatos) pieļautās kļūdas ietekmē ar nodokli apliekamo bāzi 207
4.3. Kā grāmatvedībā (finanšu pārskatos) labot un iekļaut iepriekšējos gados pieļautās kļūdas, t.sk. uzrādīt kopējo (neto) kļūdas ietekmi uz finanšu rādītājiem un UIN 209

5. nodaļa. Nepilni ieraksti un pazaudēta informācija 331

6. nodaļa. Zaudēto preču un citu materiālo krājumu (līdzekļu) vērtības aprēķins 338

Lietotie jēdzieni, normatīvie akti, to saīsinājumi un apzīmējumi 350

Ievads

Spēkā esošajos normatīvajos aktos un speciālajā literatūrā līdz šim nav plašāk aplūkots jautājums par kontu apgrozījumu un atlikumu pārskata izmantošanu, lai sagatavotu gada pārskatu, kā arī kļūdu labošanu par iepriekšējiem periodiem finanšu grāmatvedībā un to uzrādīšanu gada pārskatā. Kļūdas pareiza atklāšana sabiedrības grāmatvedībā un tās ietekmes uz sabiedrības nesadalītās peļņas rādītāju un nodokļiem noteikšana ir ļoti nozīmīgs un aktuāls jautājums. Finanšu grāmatvedībā pieļautās kļūdas būtiski ietekmē gan uzņēmumu finanšu rādītājus, gan aprēķināto nodokļu summas. Atzīmēsim, ka ļoti svarīgi ir pareizi noteikt neto kļūdas lielumu un ietekmi, ja sabiedrības grāmatvedībā ir konstatētas iepriekšējo periodu kļūdas. Tās var ietekmēt pašu kapitāla sastāvā uzrādīto iepriekšējo gada nesadalīto peļņu vai zaudējumus, kas skar privāto vai valsts (pašvaldības) akcionāru (dalībnieku) interesi sabiedrībā.

Gatavojot šo grāmatu, tika analizēts Starptautiskais grāmatvedības standarts Nr. 8 "Grāmatvedības politikas, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un kļūdas", kā arī Ministru kabineta 2011. gada 21. jūnija noteikumu Nr. 488 "*Gada pārskatu likuma* piemērošanas noteikumi" (kas zaudē spēku no 2016. gada 1. janvāra, bet piemērojami gada pārskatu sagatavošanai par 2015. pārskata gadu un ir līdzīgi Ministru kabineta noteikumiem Nr. 775 "*Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma* piemērošanas noteikumi", kas stājas spēkā no 2016. gada 1. janvāra) 3. nodaļā "Grāmatvedības politikas maiņas, grāmatvedības aplēšu izmaiņu un kļūdu labojumu atspoguļošana finanšu pārskatā" un 6. nodaļā "Grāmatvedības cikls" noteiktais par kontu apgrozījumu un atlikumu pārskata sastādīšanu, pamatojoties uz kura datiem grāmatvedībā sagatavo finanšu pārskatus. Pamatpunkti, kuri tika iekļauti Ministru kabineta 2011. gada 21. jūnija noteikumos Nr. 488 "*Gada pārskatu likuma* piemērošanas noteikumi", pēc būtības ar izmaiņām, papildinājumiem un precizējumiem daļēji tādā vai citādā veidā izstrādes procesā ir iekļauti Ministru kabineta 2015. gada 22. decembra noteikumos Nr. 775 "*Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma* piemērošanas noteikumi", kas stājas spēkā no 2016. gada 1. janvāra (skat. minētās direktīvas VII

pielikumu "Atbilstības tabula"). Tāpat minēto Ministru kabineta noteikumu kontekstā ir analizēta secības principa piemērošana, veidojot sabiedrības kontu plānu.

Minēto normatīvo aktu sarežģītais teksts šajā grāmatā ir paskaidrots vienkāršā un saprotamā valodā, apskatīta tajos minēto normu būtība un nozīme grāmatvedības organizācijas praktiskajā darbā.

Turklāt minētie jautājumi ir aplūkoti saistībā ar Eiropas Komisijas regulās apstiprinātajiem starptautiskajiem grāmatvedības un finanšu pārskatu sagatavošanas standartiem (Eiropas Parlamenta un Padomes 2002. gada 19. jūlija Regula Nr. 1606/2002 par starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu (turpmāk – Regula Nr. 1606/2002), kas ir obligāta ES dalībvalstij), kā arī sniegti vairāki paskaidrojoši piemēri, kas ir analizēti un ilustrēti ar attēliem un shēmām.

Grāmatu būs interesanti lasīt gan tiem, kuri pirmo reizi saskarsies ar vārdkopu "fundamentāla kļūda" jeb "būtiska kļūda", "kontu apgrozījumu pārskats" un citām, gan arī sabiedrības pārvaldes speciālistiem, kuri nodarbojas ar grāmatvedības metodisko norādījumu izstrādi, sabiedrības un ārējiem auditoriem vai revidentiem, kuru darbs ir saistīts ar finanšu un gada pārskatu sagatavošanu un pārbaudi, un nodokļu auditu. Visi speciālisti, kas ir iesaistīti sabiedrības iekšējās grāmatvedības kontroles sistēmas veidošanā un administrēšanā un izmanto grāmatvedības informāciju, izlasot šo grāmatu, varēs iegūt noderīgu informāciju, kā arī paplašināt savu redzesloku.

Grāmata galvenokārt sniedz metodiskus risinājumus finanšu rezultāta noteikšanā, kas var ietekmēt nodokļu aprēķinu uzskaites jautājumus. Tās mērķis nav sniegt atbildes uz visiem grāmatvedības organizācijas un vešanas jautājumiem, bet:

- galvenokārt pievērst uzmanību kontu apgrozījuma pārskata veidošanai un tā praktiskai piemērošanai, nodrošinot grāmatvedības ciklu un sagatavojot gada pārskatu;
- palīdzēt izprast jēdzienu "būtiska kļūda" un to, kā pieļautās kļūdas ietekmē sabiedrības finanšu rezultātu – nesadalīto peļņu;
- metodoloģiski paskaidrot starptautisko grāmatvedības standartu piemērošanu, piemēram, labojot kļūdas.

Grāmatas mērķis ir praktiski palīdzēt grāmatvežiem un revidentiem (auditoriem) dziļāk izprast situāciju un problēmas, kas varētu rasties, sagatavojot gada pārskatu un veicot nodokļu aprēķinus (pārrēķinus) vai kontroli par iepriekšējiem gadiem. Grāmatas pamatā ir starptautiskie grāmatvedības standarti, kā arī Latvijas Republikas likumi un normatīvie dokumenti grāmatvedības jomā.

Jāatzīmē, ka grāmatvedības un nodokļu normatīvo aktu izmaiņas (jauna Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 26. jūnija Direktīva 2013/34/ES**,** pamatojoties uz kuru izdots *GPKGP likums* (kas stājās spēkā no 2016. gada 1. janvāra), EK regulas grāmatvedības jomā) pamatā neietekmē šajā grāmatā aplūkotās tēmas un piemērus.

Tādēļ aplūkotās tēmas grāmatveži/auditori var izmantot savā darbā kā labas prakses piemēru, tās var būt derīgas un aktuālas arī nākamajiem pārskata gadiem.

1. nodaļa
GRĀMATVEDĪBAS UZSKAITE UN APAKŠSISTĒMAS

1.1. Grāmatvedības uzskaite

Likums *Par grāmatvedību* nosaka, ka uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

Grāmatvedībai ir **jāsniedz informācija** noteiktiem šīs informācijas lietotājiem:

- uzņēmuma darbinieki, vadība un īpašnieki;
- ārpus uzņēmuma esošajiem.

Finanšu grāmatvedībai ir šādi uzdevumi:

- paredzēt un kontrolēt naudas plūsmu; daudzumu, laika periodu un risku;
- novērtēt uzņēmuma vadības iepriekšējo darbību;
- noskaidrot valdības likumu un līgumu ievērošanu un izpildīšanu.

Šo mērķu sasniegšanai finanšu grāmatvedībā lieto tradicionālo divkāršās grāmatvedības sistēmu. Galvenie elementi ir bilance un grāmatvedības konti:

- konti iedalīti divās stingri nodalītās grupās, ar īpašu uzdevumu katrai grupai;
- finansiālo rezultātu nosaka bez pašizmaksas aprēķināšanas, tieši salīdzinot ieņēmumus un izdevumus.