



Būtiskas kļūdas gada pārskatā

20. marts, 2017 / Ilga Matule, SIA "Leinonen Audit" zvērināta revidente

<http://ifinances.lv/raksti/gramatvediba/gada-parskats/butiskas-kludas-gada-parskata/11478>

Šogad pirmo reizi gada pārskats par 2016.gadu tiek sagatavots saskaņā ar jauno Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumu (Likums), tādēļ tieši šobrīd ir daudz jautājumu par tā normu piemērošanu praksē. Viens no šiem jautājumiem – kas ir būtiska kļūda, kā to labot un norādīt gada pārskatā.

Likuma [12.pantā](#) "Iepriekšējā pārskata gada skaitļi" noteikts:

"(1) Sagatavojot bilanci, peļņas vai zaudējumu aprēķinu, naudas plūsmas pārskatu un pašu kapitāla izmaiņu pārskatu, katram postenim norāda attiecīgo kārtējā pārskata gada un arī iepriekšējā pārskata gada skaitli.

(2) Ja pārskata gadā atklātas būtiskas iepriekšējo gadu kļūdas vai mainīta grāmatvedības politika, attiecīgo iepriekšējā pārskata gada skaitli koriģē.

(3) Par katru gadījumu, kad skaitļi nav bijuši savstarpēji salīdzināmi vai veiktas iepriekšējo pārskata gadu skaitļu korekcijas, sniedz skaidrojumu finanšu pārskata pielikumā."

Detalizētāk kļūdu labošanas kārtība finanšu pārskatā regulēta Ministru kabineta (MK) noteikumu Nr.775 "Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" (MK noteikumi) 3.nodaļas "Kārtība, kādā finanšu pārskatā norāda notikumus pēc bilances datuma, grāmatvedības politikas maiņu, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un kļūdu labojumus" [3.4.apakšnodalā](#) "Kļūdu labojumi".

Pirms tam gan jānorāda un jāuzsver, ka jaunajā [Likumā](#) un [MK noteikumos](#) kļūdu labošanas regulējums būtībā ir identisks [Gada pārskatu likumā](#) un [MK noteikumos Nr.488](#) "Gada pārskatu likuma piemērošanas noteikumi" paredzētajam regulējumam, kas bija spēkā līdz 2016.gadam, ar 1 izņēmumu, kas šobrīd mulsina daudzus grāmatvežus. Proti, līdz 2016.gadam likumdošanā noteiktā kļūdu labošanas kārtība bija piemērojama visām kļūdām, neparedzot atvieglojumus sīkām un maznozīmīgām kļūdām. Savukārt, sākot ar 2016.gadu, kļūdu labošanas kārtība ir identiska iepriekšējai, tomēr tā attiecināma tikai uz būtiskām kļūdām, nebūtiskās ļaujot labot atvieglotā kārtībā.

Tātad, pirms labot iepriekšējo periodu kļūdas, ir jānosaka, vai tās ir būtiskas vai nav.

Kas ir būtiskas iepriekšējo periodu kļūdas?

Šajā rakstā neaplūkošu, kas ir iepriekšējo periodu kļūdas un ar ko tās atšķiras no grāmatvedības politikas maiņas vai no grāmatvedības aplēšu maiņas. Tikai minēšu, ka kļūdas var rasties finanšu pārskatu posteņu atzīšanā, novērtējumā, izklāstā vai uzrādīšanā. Kļūdas var būt šādas:

- matemātiska kļūda;
- grāmatvedības politikas kļūda;
- neuzmanības kļūda;
- kļūdaina faktu interpretācija;
- krāpšanas gadījums.

Nosakot, kas ir būtiska iepriekšējo periodu kļūda, jāņem vērā Likuma [1.panta](#) 1.daļas 5.punkts: "Būtiska informācija — tāda informācija, par kuru ir pamats uzskatīt, ka tās neatklāšana vai nepareizs izklāsts finanšu pārskatos varētu mainīt vai ietekmēt lēmumu, kuru persona pieņem, pamatojoties uz šiem finanšu pārskatiem. Atsevišķā finanšu pārskatu posteņī atklājamās informācijas būtiskumu izvērtē saistībā ar citiem līdzīgiem šo finanšu pārskatu posteņiem."

Tātad būtiska kļūda finanšu pārskatā ir kļūda, kas var ietekmēt finanšu pārskatu lietotāju saimnieciskos lēmumus, kas pieņemti, pamatojoties uz šiem pārskatiem.

Jāņem vērā, ka, novērtējot, vai neuzrādīta vai kļūdaini uzrādīta informācija var ietekmēt finanšu pārskatu lietotāju saimnieciskos lēmumus, tiek pieņemts, ka lietotājiem ir priekšzināšanas uzņēmējdarbībā, ekonomikā un grāmatvedībā, kā arī vēlme pietiekami rūpīgi iepazīties ar finanšu pārskatā iekļauto informāciju.

Nevienā likumdošanas aktā vai grāmatvedības standartā nav noteikts konkrēts būtiskas informācijas kritērijs skaitliskā vai procentuālā izteiksmē, jo dažādiem uzņēmumiem būtiskums var ievērojami atšķirties dažādu faktoru ietekmē, līdz ar to būtiska informācija vienam uzņēmumam var izrādīties pilnīgi nebūtiska informācija citam.

Kas ietekmē būtiskumu?

Būtiskumu ietekmē:

- kvantitatīvie faktori (uzņēmuma izmērs, kļūdas lielums);
- kvalitatīvie faktori (konkrētie uzņēmuma apstākļi, kļūdas raksturs, finanšu pārskata lietotāji u.c.).

Kļūdas lielums

Pirmais un uzskatāmākais faktors ir uzņēmuma izmērs, ko nosaka atbilstoši tā neto apgrozījumam, bilances kopsummai, darbinieku skaitam u.c. rādītājiem.

1.piemērs

Ugunsgrēka laikā bojā gāja lielam uzņēmumam piederoša ēka, kā rezultātā tam radās zaudējumi 10 000 EUR apmērā. Uzņēmuma neto apgrozījums ir 10 000 000 EUR. Zaudējumi, visticamāk, uzskatāmi par nebūtiskiem, jo veido tikai 0,1% no uzņēmuma neto apgrozījuma. Taču, ja šādi zaudējumi rastos uzņēmumam, kura neto apgrozījums ir 50 000 EUR, tie būtu uzskatāmi par būtiskiem, jo veidotu 20% no uzņēmuma neto apgrozījuma. Šajā gadījumā zaudējumi radītu arī nopietnas bažas par uzņēmuma finansiālo stāvokli tādiem uzņēmuma finanšu pārskatu lietotājiem kā tā īpašnieki un kreditori.

2.piemērs

Uzņēmumam, kura aktīvu kopsumma ir 1 000 000 EUR un pašu kapitāls ir 300 000 EUR, informācija par sadarbības partnera, kura debitoru parāds veido 1000 EUR, maksātnespēju ir nebūtiska. Ja uzņēmuma grāmatvedis, sagatavojot finanšu pārskatu, neizveidotu uzkrājumus šim šaubīgajam debitoru parādam, tā būtu kļūda, tomēr, visticamāk, tā neietekmētu finanšu pārskata lietotāju pieņemtus lēmumus, pamatojoties uz šo finanšu pārskatu. Savukārt, ja maksātnespējīgā uzņēmuma debitoru parāds būtu 30 000 EUR, šī informācija būtu būtiska, un, neizveidojot uzkrājumus šaubīgajam debitoru parādam, finanšu pārskats tā lietotājiem sniegtu maldinošu priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli.

Lai gan, kā minēts iepriekš, likumdošanā nav noteikts konkrēts būtiskuma kritērijs skaitliskā vai procentuālā izteiksmē, praksē grāmatvežiem un auditoriem nepieciešams kāds "atspēriena punkts" jeb "rupja" aplēse tālākai un precīzākai būtiskuma noteikšanai. Parasti šajā nolūkā izmanto procentuālos rādītājus, ko aprēķina, izmantojot uzņēmuma galvenos finanšu rādītājus, proti, neto apgrozījumu, peļņu pirms nodokļiem, aktīvu kopsummu, pašu kapitālu.

Kā paraugu vadlīnijām būtiskuma noteikšanai var izmantot šādus procentuālos rādītājus:

- neto apgrozījums – 0,5–1%;
- peļņa pirms nodokļiem – 5–10%;
- aktīvu kopsumma – 1–2%;
- pašu kapitāls – 5–10%.

3.piemērs

Uzņēmuma neto apgrozījums 2016.gadā ir 1 500 000 EUR. Tā aktīvu kopsumma ir 750 000 EUR. Uzņēmuma auditors konstatējis, ka uzņēmuma grāmatvedis kļūdaini iegrāmatojis ieņēmumus no pakalpojumu sniegšanas, proti, par 45 000 EUR vairāk nekā nepieciešams, jo, lai gan rēķins par pakalpojumu sniegšanu tika izrakstīts pārskata gadā, faktiski šie pakalpojumi sniegti tikai pēc pārskata gada beigām. Kļūda 45 000 EUR apmērā uzskatāma par būtisku, jo veido 3% no neto apgrozījuma un 6% no aktīvu kopsummas.

Jāņem vērā, ka atkarībā no nozares vai uzņēmuma veida kāds procentuālais rādītājs var būt svarīgāks par citu. Piemēram, ražošanas vai tirdzniecības uzņēmumam neto apgrozījums un peļņa pirms nodokļiem vienmēr būs svarīgs rādītājs, taču uzņēmumam, kura galvenais darbības veids ir ieguldījumu veikšana nekustamajā īpašumā vai mežaudzēs un kas peļņu no savas darbības paredz gūt tikai pēc vairākiem gadiem, noteicošais rādītājs, visticamāk, būs aktīvu kopsumma.

Tomēr, nosakot būtiskumu, nevar izmantot tikai procentuālos rādītājus, jo jāvērtē arī citi faktori. Piemēram, novērtējot, vai kļūda ir būtiska vai nav, ir jāņem vērā šīs kļūdas cēlonis – par būtisku kļūdu uzskatāma arī nebūtiska kļūda, kas pieļauta apzināti, lai radītu noteiktu priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli, darbības rezultātiem un naudas plūsmu. Proti, jau tas vien, ka kāda kļūda (lai gan neliela) ir pieļauta tīšām, liecina, ka kādam no finanšu pārskata lietotājiem tā ir būtiska.

Finanšu pārskata lietotāji

Otrkārt, jāņem vērā, kas ir galvenie konkrētā uzņēmuma finanšu pārskata lietotāji un kāda informācija tos interesē. Identisku informāciju dažādi lietotāji var uzskatīt gan par būtisku, gan par nebūtisku. Uzņēmumam var būt šādi finanšu pārskata lietotāji:

- uzņēmuma īpašnieki;
- uzņēmuma padomes un valdes locekļi;
- uzņēmuma pārējais vadības personāls;
- darbinieki;

- potenciālie investori;
- kredītiestādes;
- piegādātāji;
- citi sadarbības partneri;
- Valsts ieņēmumu dienesta auditori u.c.

Katrai no šīm grupām ir atšķirīgas intereses un mērķi, līdz ar to arī atšķirīgas metodes būtiskuma noteikšanai.

4.piemērs

Uzņēmums ir saņēmis aizdevumu no kredītiestādes. Aizdevuma līgumā paredzēts, ka līguma darbības laikā uzņēmumam ir jānodrošina konkrēti finanšu rādītāji, tai skaitā jānodrošina, ka pašu kapitāla attiecība pret kopējiem aktīviem nedrīkst būt mazāka par 35%. Pārskata gadā uzņēmuma pašu kapitāls bija 360 000 EUR, bet aktīvu kopsumma – 1 000 000 EUR, līdz ar to pašu kapitāla attiecība pret kopējiem aktīviem bija 36%, t.i., nedaudz pārsniedza aizdevuma līgumā noteikto minimālo prasību šim rādītājam. Šajā gadījumā neatkarīgi no visiem citiem rādītājiem būtiskuma līmenis nevarētu būt lielāks par 11 000 EUR, jo, par šādu summu jeb līdz 349 000 EUR samazinoties pašu kapitālam, tā attiecība pret kopējiem aktīviem kļūtu mazāka par kredītiestādes prasītajiem 35%.

Kļūdas raksturs

Tas, vai kļūda ir būtiska vai nav, atkarīgs ne tikai no kļūdas lieluma, bet arī no konkrētās kļūdas rakstura. Kļūdaini neiegrāmatotas izmaksas 10 000 EUR apmērā būs būtiskāka kļūda nekā peļņas vai zaudējumu aprēķinā kļūdaini klasificētas izmaksas 10 000 EUR apmērā.

Ja tiek konstatētas vairākas iepriekšējo periodu kļūdas, ir jāvērtē ne tikai katra kļūda atsevišķi, bet arī visas kļūdas kopumā. Pat tad, ja katra kļūda pati par sevi ir nebūtiska, visas kopā tās var būtiski ietekmēt finanšu pārskatu un tā lietotāju pieņemtus lēmumus.

Jebkurā gadījumā grāmatvedim vai finanšu direktoram, pamatojoties uz savu pieredzi, zināšanām un profesionālo spriedumu, ir jāpieņem lēmums par to, cik

konkrētā informācija ir būtiska. Tādējādi būtiskuma novērtējums vienmēr būs zināmā mērā subjektīvs.