

## **Krajowy Standard Rachunkowości**

### **nr 7**

#### **„Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”**

##### ***Spis treści:***

- I. Cel i zakres standardu
- II. Definicje
- III. Zasady (polityka) rachunkowości i ich zmiany
- IV. Wartości szacunkowe i ich zmiany
- V. Poprawianie błędów
- VI. Zdarzenia po dniu bilansowym
- VII. Zasady prezentacji danych, zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego
- VIII. Przykłady

## **I. Cel i zakres standardu**

1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości (zwanego dalej standardem) jest określenie zasad ujmowania przez jednostki kontynuujące działalność w księgach rachunkowych i rocznych sprawozdaniach finansowych skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych, a także korekty błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych, oraz zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, w świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 roku Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą. Standard określa także sposób prezentowania w sprawozdaniach finansowych danych, zapewniając ich porównywalność.

1.2. Standard określa:

- przesłanki zmian przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości;
- sposób ujmowania w księgach rachunkowych skutków zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, korygowania błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych, ujmowania zmian wartości szacunkowych i uwzględniania zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym;
- zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji o zmianach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, skorygowaniu błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, zmianach wartości szacunkowych i zdarzeniach następujących po dniu bilansowym;
- sposób prezentacji w sprawozdaniach finansowych danych porównawczych zapewniający ich porównywalność.

1.3. Standard nie dotyczy wymienionych w art. 2, ust. 3 ustawy jednostek sporządzających roczne sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi

interpretacjami, ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej MSR.

- 1.4. Treść standardu jest zgodna z przepisami ustawy o rachunkowości oraz w podstawowym zakresie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” oraz MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” w odniesieniu do przedmiotu niniejszego standardu.

## II. Definicje

Użyte w standardzie określenia oznaczają:

1. **Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości** – wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (art. 3, ust. 1, pkt 11 ustawy).
2. **Ciągłość stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości** – stosowanie w jednakowy sposób przez kolejne lata obrotowe wynikających z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości: metody grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby wynikające z nich informacje były porównywalne (art. 5, ust. 1 ustawy).
3. **Zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości** – wynikająca z przepisów lub inicjatywy jednostki decyzja o zmianie dotychczas przyjętych zasad na inne rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.
4. **Dane sprawozdawcze** – wykazane w sprawozdaniu finansowym dane o aktywach i pasywach na koniec roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, oraz dane o przychodach i kosztach, jak też wpływach i wydatkach za ten rok obrotowy.
5. **Dane porównawcze** – dane sprawozdawcze wynikające ze sporządzonego za poprzedni rok obrotowy, zatwierdzonego sprawozdania finansowego. Dane te

mogą być porównywalne lub nieporównywalne z danymi sprawozdawczymi za bieżący rok obrotowy.

**6. Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych** – pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki za poprzedni rok bądź wcześniejsze lata obrotowe, powodujące na tyle istotne zniekształcenie danych sprawozdawczych zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za poprzednie lata, że sprawozdania te nie mogą być uznane za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Błędy te są wynikiem nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- a) które były dostępne w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te lata;
- b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

Błędy te wynikają najczęściej z pomyłek arytmetycznych, niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń, bądź oszustw.

Błędy są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Istotność błędu uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym może być zarówno wielkość, jak i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

**7. Podejście prospektywne** – zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji i innych zdarzeń od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym ta zmiana miała miejsce.

8. **Podejście retrospektywne** - zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków w taki sposób, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze.
9. **Retrospektywne przekształcenie danych porównawczych** – przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w roku obrotowym stosowane były od zawsze lub zdarzenie uznane za istotny błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych było wówczas poprawnie ujęte.
10. **Praktycznie niewykonalne** – zastosowania retrospektywnego podejścia uznaje się za praktycznie niewykonalne, gdy jednostka nie może go dokonać, mimo podjęcia racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Uznaje się, że jednostka nie jest w stanie retrospektywnie wykazać zmian, jeżeli:
- skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia;
  - wymaga to przyjęcia założeń, co do intencji kierownika jednostki we wskazanym minionym okresie;
  - wymaga przeprowadzenia istotnych szacunków, a nie jest możliwe obiektywne wyodrębnienie z posiadanych danych takich informacji na temat szacunków, które:
    - potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być wycenione, ujęte lub ujawnione,
    - mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone;
  - dokonanie przeliczeń powodowałoby koszty niewspółmierne do korzyści.
11. **Wartości szacunkowe** – przybliżone kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów lub pasywów bądź przychodów i kosztów wobec niemożności dokładnej ich wyceny.

- 12. Zmiana wartości szacunkowych** – zweryfikowanie wartości szacunkowych w przypadku pozyskania nowych informacji będących podstawą dokonanych szacunków, lub zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja szacunków nie odnosi się do poprzednich okresów, jest natomiast skutkiem oceny bieżącej sytuacji oraz oczekiwanych przyszłych pożytków lub obowiązków związanych z pozycjami w sprawozdaniu finansowym. Nie są to korekty błędów ani zmiany zasad (polityki) rachunkowości.
- 13. Dzień bilansowy** – dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe (art. 3, ust. 1, pkt 10 ustawy).
- 14. Zdarzenia po dniu bilansowym** – korzystne i niekorzystne zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, na który sporządzono sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy, istotnie wpływające na dane wykazane w tym sprawozdaniu, o których jednostka dowiedziała się przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego.
- 15. Dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego** – dzień, w którym roczne sprawozdanie finansowe jednostki zatwierdził organ, który zgodnie z obowiązującymi ją przepisami prawa, statutem, umową lub na mocy prawa własności jest uprawniony do zatwierdzania sprawozdania finansowego.
- 16. Przepisy o rachunkowości** - przepisy ustawy o rachunkowości oraz przepisy wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych.

### **III. Zasady (polityka) rachunkowości i ich zmiany**

#### ***Podstawy ustalenia i zakres przyjętych zasad (polityki) rachunkowości***

3.1. W myśl przepisów o rachunkowości, w szczególności art. 5, ust. 1 oraz art. 10, ust. 1 ustawy, przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości obejmują wybrane przez jednostkę rozwiązania, określające między innymi:

- zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego i ich prezentacji (wykazywania lub ujawniania) w sprawozdaniu finansowym; do tych zagadnień odnosi się standard;
- techniczno-organizacyjny sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich ochrony; zagadnienia te nie są przedmiotem standardu.

Przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości, opisane w ustalonej przez kierownika jednostki dokumentacji, wynikają z przepisów o rachunkowości, wymagających bezwzględnego zastosowania oraz z rozwiązań wybranych przez jednostkę spośród dopuszczonych do stosowania przez przepisy o rachunkowości. Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości są stosowane przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę. Powinny one zapewnić, że prezentowane w sprawozdaniu finansowym informacje są wiarygodne (w tym kompletne i bezstronne), przydatne oraz zrozumiałe, przez co przekazują rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

3.2. W przypadku braku uregulowania w przepisach o rachunkowości zasad klasyfikacji, ujęcia, wyceny lub prezentacji określonej transakcji lub innego zdarzenia występującego w jednostce, kierownik jednostki – ustalając przyjęte zasady (politykę) rachunkowości - może korzystać z Krajowych Standardów

Rachunkowości i stanowisk wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości, a w razie ich braku – z MSR.

3.3. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęte przez siebie:

- zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, kosztów i strat lub przychodów i zysków, bądź przepływów pieniężnych,
  - metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
  - zasady ustalania wyniku finansowego,
  - sposób prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym,
- i stosuje je w sposób ciągły.

3.4. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości również przyjęty przez siebie sposób ustalania wartości szacunkowych, jak np. wartości godziwej, okresów lub stawek amortyzacyjnych lub umorzeniowych, odpisów aktualizujących wartość składników aktywów na skutek jej utraty, rezerw na zobowiązania, stopnia zaawansowania niezakończonych usług objętych długoterminowymi umowami.

3.5. Jednostka może w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości zastosować uproszczenia dopuszczone przepisami o rachunkowości pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

W szczególności uproszczenia mogą polegać na:

a) w przypadku wszystkich jednostek:

- ustaleniu granicy ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, poniżej której jednostka dokonuje (nie wcześniej niż w momencie oddania

- do używania) jednorazowego odpisu wartości tego rodzaju składników aktywów;
- wycenie materiałów i towarów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia, a produkcji w toku - o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż 3 miesiące - w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu ich w ogóle;
  - nierozliczaniu przychodów i kosztów z tytułu wykonywanych długoterminowych niezakończonych usług, zgodnie z przepisami art. 34a i art. 34b ustawy, jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego;
- b) w przypadku jednostek niepodlegających obowiązkowi corocznego badania sprawozdań finansowych:
- klasyfikowaniu umów leasingu według kryteriów określonych przepisami ustaw o podatku dochodowym zamiast przepisami art. 3, ust. 4 ustawy;
  - zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
  - stosowaniu do wyceny instrumentów finansowych wyłącznie przepisów ustawy zamiast przepisów odpowiedniego rozporządzenia Ministra Finansów;
  - uwzględnianiu kosztów stałych przy wycenie zapasu produktów, niezależnie od poziomu wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych;
- c) w przypadku jednostek, które w roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie osiągnęły dwóch z trzech wielkości określonych w art. 50, ust. 2 ustawy:
- sporządzaniu sprawozdań finansowych w formie uproszczonej, wykazując literami i cyframi rzymskimi informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy; uproszczenia dotyczą również zakresu danych prezentowanych w informacji dodatkowej.

***Zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości***

- 3.6. Jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, jeżeli obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości.
- 3.7. Jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, jeżeli utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości.
- 3.8. Jednostka może w uzasadnionych przypadkach odstąpić od ciągłości stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i zmienić je, dokonując retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli uzna, iż jest to konieczne dla rzetelnego i jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Nową zasadę stosuje się od pierwszego dnia roku obrotowego. Zależnie od decyzji kierownika jednostki jest to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego.
- 3.9. Zmianę każdego z wymienionych w punkcie 3.3. standardu elementów, składających się na przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości, uznaje się za zmianę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. Zmiana taka może być m.in. spowodowana:
- a) uzyskaniem przez jednostkę prawa lub utratą prawa do stosowania uproszczeń przewidzianych ustawą lub wydanymi na jej podstawie przepisami o rachunkowości;
  - b) indywidualną decyzją jednostki spowodowaną zmianą przedmiotu działalności, zwiększeniem lub zmniejszeniem jej zakresu, potrzebą dostosowania się do rozwiązań obowiązujących w grupie kapitałowej, do której jednostka weszła lub w branży, w której jednostka rozpoczęła

działalność, wykorzystaniem możliwości uproszczeń, wykonaniem zaleceń kontroli lub rewizji finansowej;

c) decyzją o zastosowaniu lub rezygnacji ze stosowania MSR.

3.10. Nie stanowią zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości między innymi:

- a) przyjęcie w odniesieniu do nowych zdarzeń i transakcji zasad (polityki) rachunkowości różniących się od poprzednio stosowanych do podobnych, ale nie identycznych zdarzeń i transakcji;
- b) przyjęcie nowej zasady w odniesieniu do zdarzeń, które uprzednio nie występowały lub występowały, ale były nieistotne, a stały się istotne;
- c) zmiany wysokości wartości szacunkowych.

Przykładowo nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:

- a) podjęcie decyzji o amortyzowaniu nowo nabytych środków trwałych za pomocą innej metody niż stosowana do podobnych obiektów;
- b) zmiana stawek amortyzacyjnych (okresów użytkowania) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w wyniku ich weryfikacji;
- c) przekwalifikowanie do środków trwałych lub na odwrót nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych, ponieważ wynika to ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości;
- d) przekwalifikowanie aktywów finansowych z długoterminowych do krótkoterminowych lub odwrotnie, ponieważ wynika to ze zmiany zamiaru jednostki w odniesieniu do tych aktywów;
- e) zastąpienie jednej metody wyceny instrumentów finansowych inną, np.: wobec niemożności ustalenia wartości godziwej instrumentów finansowych, wycena następuje w skorygowanej cenie nabycia;
- f) wycena długoterminowej, niezakończonych usługi proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania zamiast metodą opisaną w art. 34a, ust. 4 ustawy.

3.11. Jednostki, których sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowemu badaniu, mogą korzystać z przewidzianego w art. 3, ust. 6 ustawy uproszczenia, polegającego na prawie kwalifikowania umów leasingu w sposób przewidziany w prawie podatkowym. W przypadku utraty możliwości stosowania tego uproszczenia, jednostka może w dalszym ciągu stosować przepisy prawa podatkowego w odniesieniu do już zawartych umów na dzień utraty zwolnienia, pod warunkiem, że różnice tym spowodowane nie zniekształcają istotnie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, lub takie przekształcenie jest praktycznie niewykonalne. Jeżeli warunki te nie są spełnione, to należy dokonać przekwalifikowania uprzednio zawartych umów leasingu i przekształcenia danych porównawczych (przekwalifikowanie uprzednio zawartych umów na umowy o leasing finansowy).

***Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym zmian zasad (polityki) rachunkowości***

3.12. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje:

- a) stosując podejście retrospektywne w przypadku:
  - gdy zmiany przepisów o rachunkowości nie zawierają przepisów przejściowych i powodują obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości;
  - kiedy jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości;
  - utraty prawa do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości;
- b) zgodnie z przepisami przejściowymi – gdy zmiany przepisów o rachunkowości powodują obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości.

3.13. Zgodnie z podejściem retrospektywnym jednostka, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne:

- a) odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości;
- b) przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym;
- c) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, o ile zobowiązana jest do jego sporządzania.

3.14. Jeżeli jednostka zmieniała przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, to jest ona zobowiązana również do ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (pkt 5) rodzaju zmian, przyczyn ich wprowadzenia oraz przedstawienia ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny, jak i retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych. W jednostkach, które nie stosują uproszczenia polegającego na zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może wpływać również na wysokość odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli dane porównawcze wymagają doprowadzenia do porównywalności, to stosuje się postanowienia rozdziału VII standardu.

## **IV. Wartości szacunkowe i ich zmiany**

### ***Wartości szacunkowe***

4.1. Ustalenia wartości szacunkowych dokonuje się w drodze bezstronnego osądu, na podstawie wiarygodnych informacji, przy zastosowaniu właściwych w danych warunkach metod szacunku. Przykładowo przedmiotem szacunku mogą być:

- a) okresy użytkowania aktywów podlegających amortyzacji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości i prawa;
- b) należności, których ściągalność jest wątpliwa;
- c) wycena zapasów w cenach sprzedaży netto wobec utraty przez nie przydatności gospodarczej dla jednostki;
- d) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- e) rezerwy na zobowiązania i traktowane z nimi na równi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku (w tym na skutki toczącego się postępowania sądowego, z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń);
- f) przychody i koszty wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług;
- g) wartość godziwa np. nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji, aktywów i zobowiązań finansowych.

### ***Zmiany wartości szacunkowych***

4.2. Wartości szacunkowe wymagają zweryfikowania przez jednostkę i zaktualizowania, jeżeli:

- a) zmieniły się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków;
- b) jednostka uzyskała dodatkowe informacje, które wcześniej nie były jednostce znane;
- c) jednostka nabrała większego doświadczenia gospodarczego.

Weryfikację przeprowadza się nie później niż na dzień bilansowy.

4.3. Zmiana wartości szacunkowych lub zastosowanie szacunków do wyceny aktywów wykazywanych dotąd w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, ewentualnie pomniejszonych o dokonane odpisy wobec utraty przez nie wartości, nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. Również zastąpienie wartości godziwej skorygowaną ceną nabycia lub ceną nabycia, w razie niemożności wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, nie stanowi zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Natomiast zmiana zasad wyceny (np. materiałów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia) jest zmianą przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych.

***Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków zmian wartości szacunkowych***

4.4. Zmiana wartości szacunkowych powoduje konieczność skorygowania wartości wykazanych w księgach rachunkowych i w odpowiednich pozycjach aktywów lub pasywów bilansu. Skutki zmiany wartości szacunkowych, w tym spowodowane ich weryfikacją, jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne i odnosi odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, lub na kapitał z aktualizacji wyceny, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią:

- a) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli zmiana dotyczy tylko tego roku;
- b) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeżeli zmiana dotyczy wszystkich tych okresów.

Zmiana wartości szacunkowych nie wymaga retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.

- 4.5. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach, we właściwych pozycjach ustępu 1, 2 oraz 9, jednostka zamieszcza wyjaśnienia dotyczące:
- a) rodzaju, przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wywołują skutki w bieżącym roku obrotowym i/lub według przewidywań wywołają skutki w kolejnych latach obrotowych, lub
  - b) braku możliwości ujawnienia liczbowych skutków zmian wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów, jeżeli określenie tych skutków nie jest praktycznie wykonalne.

## V. Poprawianie błędów

### *Rodzaje błędów*

- 5.1. Wszelkie wykryte w bieżącym roku obrotowym błędy jednostka powinna skorygować przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego.
- 5.2. Wykryte w bieżącym roku obrotowym błędy mogły być popełnione w bieżącym roku obrotowym albo w poprzednich latach obrotowych.
- 5.3. Przykładowo nie stanowią korekty błędów:
- a) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami, wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Nie stanowią zatem błędu między innymi:
    - zwiększenia lub zmniejszenia kwoty rezerwy na zobowiązania wynikające ze zmiany prawdopodobieństwa niekorzystnego wyroku kończącego proces sądowy przeciwko jednostce;
    - zmiana stawek amortyzacyjnych środków trwałych na skutek zmiany uprzednio prawidłowo ustalonego okresu użytkowania;
    - zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji;
  - b) skutki zmiany przyjętej zasady (polityki) rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki (np. zmiana metody wyceny zapasów z ceny nabycia na cenę zakupu, metody ustalania wartości rozchodów z cen przeciętnych na pierwsze weszło pierwsze wyszło);
  - c) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności, i w związku z tym nie miała możliwości uwzględnienia ich w poprzednich rocznych sprawozdaniach finansowych (np. korzystne lub niekorzystne dla niej wyroki sądowe, zmiana orzecznictwa sądowego

w bieżącym okresie w odniesieniu do interpretacji przepisów podatkowych stosowanej przez jednostkę w poprzednich okresach).

***Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków korekty błędów***

- 5.4. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.
- 5.5. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne w rozumieniu pkt 5.6, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Błędy uznane za nieistotne koryguje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego.
- 5.6. Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.
- 5.7. Skutki korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę

netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią odrębne przepisy.

5.8. Skutki korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, jednostka:

- a) ujmuje w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią odrębne przepisy;
- b) wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, o ile zobowiązana jest do jego sporządzania;
- c) przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

5.9. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- a) rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach;
- b) kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej z lat poprzednich;
- c) kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

5.10. W przypadku, gdy praktycznie niewykonalne jest ustalenie kwot korekt, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku.

## **VI. Zdarzenia po dniu bilansowym**

### ***Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym***

6.1. Do zdarzeń po dniu bilansowym zalicza się wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe, zdarzenia te można podzielić na:

- a) dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy,
- b) wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym.

Nie zalicza się do zdarzeń po dniu bilansowym dowodów (informacji), które wpłynęły do jednostki po dniu bilansowym, ale dotyczących operacji, jakie nastąpiły przed dniem bilansowym, także i wtedy, gdy dowody te, jako datę wystawienia, noszą datę roku obrotowego następującego po roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe.

6.2. Przykładowymi zdarzeniami, o których mowa w punkcie 6.1.a), są następujące po dniu bilansowym, a przed datą zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego:

- a) korekty przychodów ze sprzedaży wykazanej w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, polegające zarówno na zmianach kwot faktur, jak i anulowaniu sprzedaży;
- b) rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy na zobowiązanie jednostki bądź powoduje powstanie zobowiązania, na które nie utworzono rezerwy;
- c) uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów (np. należności) była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki (np. wobec ogłoszenia upadłości odbiorcy dostaw lub usług);

- d) ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów;
- e) przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów, pomniejszone o koszty sprzedaży, są niższe od wartości, z jaką aktywa te figurują na dzień bilansowy w księgach rachunkowych,
- f) wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami, sprawozdania finansowego jednostki za rok obrotowy.

6.3. Przykładowymi zdarzeniami, o których mowa w punkcie 6.1.b), są następujące po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego:

- a) spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę,
- b) zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki,
- c) połączenie jednostki z inną jednostką,
- d) znaczące zakupy aktywów przez jednostkę,
- e) przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę,
- f) zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki,
- g) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki,
- h) znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki,
- i) zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę,
- j) udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń,
- k) wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

***Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń po dniu bilansowym***

6.4. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa

w pkt. 6.1. a), a które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym.

6.5. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1.a), a skutki tych zdarzeń istotnie wpływają na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy, to skutki te odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy.

6.6. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed dniem zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację po dniu bilansowym (pkt 6.1.b), a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rocznego sprawozdania finansowego jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:

a) rodzaju zdarzenia;

b) szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

Za istotne uważa się też informacje o tych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, w wyniku których zmianie uległy kwoty wykazane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rocznego sprawozdania finansowego, jak np. zobowiązania warunkowe (ustalonych zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

6.7. Skutki zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1.a), o których jednostka otrzymała informacje:

- a) po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, ale nie uznanych za istotne, lub
- b) po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, ujmując się w księgach rachunkowych roku i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w którym informacje te otrzymano.

## **VII. Zasady prezentacji danych, zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego**

7.1. Użyteczność danych sprawozdawczych – liczbowych i słownych – wykazanych w poszczególnych elementach składowych sprawozdania finansowego za rok obrotowy wzrasta, jeżeli użytkownik tego sprawozdania może dane sprawozdawcze zestawzić z odpowiednimi danymi porównawczymi za poprzedni rok obrotowy.

Dlatego jednostki są zobowiązane, zgodnie z przepisami art. 46, art. 47, art. 48a i art. 48b ustawy, do przedstawienia w bilansie sytuacji majątkowej i finansowej na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy, a wynik finansowy w rachunku zysków i strat, zmiany kapitału (funduszu) własnego w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz wpływy i wydatki w rachunku przepływów pieniężnych wykazać za bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Danych za poprzedni rok obrotowy nie wykazują jedynie jednostki powstałe w bieżącym roku obrotowym, nie mające poprzednika, w którego prawa i obowiązki weszły.

7.2. Warunkiem uzyskania korzyści z zestawienia danych sprawozdawczych i porównawczych jest ich porównywalność, co ma miejsce wtedy, gdy – przy zachowaniu istotności:

- a) zakres (treść) danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego jest jednakowy,
- b) zasady wyceny danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego są jednakowe.

7.3. Zazwyczaj dane sprawozdawcze i dane porównawcze, wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za bieżący rok obrotowy,

są porównywalne. Bywa jednak, że porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych jest zakłócona, gdyż w roku sprawozdawczym:

- a) nastąpiły zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
- b) nastąpiła korekta błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych.

Uzasadnia to zastosowanie podejścia retrospektywnego do danych porównawczych i doprowadzenie ich do porównywalności.

7.4. Nie zakłóca porównywalności danych między innymi:

- a) zmiana wartości szacunkowych;
- b) uwzględnienie zdarzeń po dniu bilansowym;
- c) połączenie spółek drogą przejęcia lub zawiązania nowej spółki; w razie połączenia spółek metodą nabycia dane porównawcze stanowią dane porównawcze spółki przejmującej (art. 44b, ust. 16 ustawy), natomiast w razie połączenia metodą udziałów, dane porównawcze stanowią dane łączących się spółek za poprzedni rok obrotowy (art. 44c, ust. 6 ustawy);
- d) zmiana formy prawnej jednostki.

7.5. Różna długość okresów sprawozdawczych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym nie narusza ciągłości stosowania przyjętych zasad rachunkowości. O długości okresów sprawozdawczych jednostka powinna poinformować w pkt 3 wprowadzenia do sprawozdania finansowego. Jeżeli jednak, zdaniem jednostki, prezentowanie w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych danych za okresy różnej długości mogłoby utrudnić użytkownikom wykorzystanie sprawozdań finansowych do celów analitycznych, to może ona przestawić dane porównawcze (wynikające z ksiąg rachunkowych) rachunku zysków i strat i – jeżeli jest to praktycznie wykonalne – w rachunku przepływów pieniężnych za okres o długości odpowiadającej długości okresu sprawozdawczego, i wykazuje je w pkt 9 dodatkowych informacji i objaśnień, wraz z danymi ujętymi w sprawozdaniu finansowym.

7.6. W przypadku zakłócenia porównywalności danych sprawozdawczych i porównawczych w wyniku zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości lub korekt błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, dla zapewnienia porównywalności retrospektywnie przekształcone dane porównawcze wykazuje się uzupełniająco w odrębnej kolumnie bilansu – i jeżeli to praktycznie wykonalne – w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych.

7.7. W razie retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, nagłówek odpowiednich elementów sprawozdania finansowego może przyjąć poniższą postać, w zależności od stosowanego przez jednostkę sposobu prezentacji danych sprawozdawczych i porównawczych:

Dane sprawozdawcze za rok obrotowy	Dane za poprzedni rok obrotowy		
	Retrospektywnie przekształcone dane porównawcze	Korekta	Dane porównawcze
1	2	3	4

lub

Dane za poprzedni rok obrotowy			Dane sprawozdawcze za rok obrotowy
Dane porównawcze	Korekta	Retrospektywnie przekształcone dane porównawcze	
1	2	3	4

Jeżeli liczba danych porównawczych doprowadzonych do porównywalności jest nieznaczna, można w kolumnie dane porównawcze wykazać te dane w postaci ułamka, w którego liczniku podaje się dane porównawcze wynikające ze sprawozdania finansowego za rok poprzedzający, a w mianowniku dane porównawcze doprowadzone do porównywalności. W przypisie do bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych podaje się wyjaśnienia, jakie dane zawiera licznik oraz mianownik ułamka – czy są to retrospektywnie przekształcone dane porównawcze, czy dane wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za rok poprzedzający.