

Rödl & Partner

Echo



Data: 12.01.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

BŁĄD W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

Według Krajowych Standardów Rachunkowości nr 7 błąd to wynik niewłaściwego uwzględnienia lub całkowitego pominięcia rzetelnych informacji, które były dostępne w momencie sporządzania, a następnie zatwierdzania sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w którym dane te powinny być uwzględnione. Prowadzą one do zniekształcenia wiarygodnej sytuacji gospodarczej przedsiębiorstwa.

Błędy wynikają najczęściej z pomyłek arytmetycznych, niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń, niepełnej wiedzy osoby księgującej dokumenty, bądź oszustw.

Mogą one zostać ujawnione, np. w związku z przeprowadzoną w spółce kontrolą podatkową, która wykaże zaległości podatkowe. Korekta tego typu nieprawidłowości powinna zostać ujęta w księgach rachunkowych w odpowiedni sposób.

Jednostki mają obowiązek do korygowania wszystkich wykrytych błędów bez względu na to, czy były popełnione w bieżącym roku obrotowym czy w poprzednich latach obrotowych (KSR 7). Popełnione przez jednostkę błędy dzielimy z reguły na:

- istotne,
- nieistotne,
- wykryte przed sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- wykryte po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem,
- wykryte po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego,
- popełnione w bieżącym roku obrotowym,
- popełnione w poprzednich latach obrotowych.

Istotność błędu ustala kierownik jednostki, a jego ocena ma charakter subiektywny (art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości; dalej: uor). Z przepisu tego wynika, że jednostka, może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Obliczając próg istotności należy uwzględnić dane roku, którego dotyczy sprawozdanie finansowe. Na przykład, błędem podstawowym może być taki, którego wynik finansowy brutto odchyła się o więcej niż 5 proc., suma bilansowa oraz przychody netto ze sprzedaży odchyła się o więcej niż 1 proc. W tej sytuacji w księgach rachunkowych kwotę korekty odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje w pozycji zysk (strata) z lat ubiegłych.

UWAGA!

Przy ocenie istotności konieczne jest łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów.

Każdy z nich z osobna może być nieistotny, jednak łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego. Przyjęte zostało, że informacja istotna to taka, której pominięcie może spowodować u wykwalifikowanego użytkownika sprawozdania finansowego podjęcie innej decyzji niż w sytuacji jej zawarcia.

Nie stanowią korekty błędów zmiany wartości szacunkowych, na przykład 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 ustalonego okresu użytkowania czy też zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji.

Korekty błędów nie stanowią również skutki zmiany przyjętej 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), czy też 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).

MOMENT UJĘCIA W KSIĘGACH

Najwięcej błędów jest ujawnianych podczas weryfikacji ksiąg rachunkowych na koniec okresu sprawozdawczego, a więc przed sporządzeniem sprawozdania finansowego. Okres ten jest właściwy do wprowadzenia ostatecznych zapisów korygujących lub uzupełniających. Błędy ujawnione przed sporządzeniem sprawozdania finansowego należy ująć w księgach rachunkowych pod datą ich ujawnienia, jeżeli ujawnienie ma miejsce przed dniem bilansowym, lub pod datą 31 grudnia (lub na inny dzień kończący okres sprawozdawczy), jeżeli ujawnienie miało miejsce po dniu bilansowym.

Oznacza to, że jeżeli jednostka popełniła błąd w danym roku obrotowym i błąd ten został wykryty przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany okres, należy skorygować go w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Jeżeli ten sam błąd zostałby wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, należy wówczas ocenić istotność błędu. Zdarzenie gospodarcze uznane za istotne skutkuje korektą ksiąg rachunkowych danego roku obrotowego oraz zmianą sprawozdania finansowego, natomiast zdarzenie nieistotne zostanie uwzględnione w roku, w którym błąd został wykryty.

Błąd popełniony w poprzednich latach obrachunkowych, wykryty po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, czyli w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, ale przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, należy skorygować w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Jednostka nie ma prawa dokonywać zmian w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym, ponieważ nie może być naruszona ciągłość bilansowa (art. 5 ust. 1 uor), czyli zgodność bilansu otwarcia bieżącego roku obrotowego z bilansem zamknięcia roku ubiegłego. Istotność błędu oraz jego przedmiot mają natomiast wpływ na sposób ujęcia korekty w księgach rachunkowych. Błąd istotny, który sprawia, że zatwierdzonego sprawozdania finansowego nie można uznać za spełniającego wymogi zasady wiernego i rzetelnego obrazu, wpływa na wynik finansowy lat ubiegłych w bieżącym sprawozdaniu finansowym, natomiast błąd istotny, który nie narusza rzetelności i wierności zatwierdzonego sprawozdania finansowego, wpływa na wynik finansowy roku bieżącego (rok rozpoznania błędu). Błąd nieistotny zawsze wpływa na wynik finansowy tego roku, w którym

go rozpoznano, odpowiednio na zysk lub stratę netto lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, gdy wynika to z odrębnych przepisów.

PRZYKŁAD 1.

Przeprowadzona w spółce Beta kontrola skarbową ujawniła nadpłatę podatku VAT w latach ubiegłych (maj 2017 r. – listopad 2018r.), w wysokości 257 tys. zł. Błąd został wykryty w lipcu 2019 r., czyli po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok 2018. Kwota została uznana przez kierownika jednostki za istotną. Spółka dokonała korekty poprzez wprowadzenie w roku 2019 do ksiąg rachunkowych nadpłaty podatku VAT księgując: Wn konto „Rozrachunki VAT” (analityka: „Rozrachunki z urzędem skarbowym”),

Ma konto „Rozliczenie wyniku finansowego” (analityka: „Skutki błędów lat ubiegłych”).

Należy pamiętać, iż popełniony w latach ubiegłych błąd, może powodować zawyżenie bądź zaniżenie kosztów lub przychodów podatkowych, a tym samym nieprawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania i wymiaru zobowiązania podatkowego. Rozpoznanie błędu wiąże się więc również z koniecznością skorygowania złożonego uprzednio zeznania podatkowego.

SPRAWOZDANIE FINANSOWE

Niezależnie od istotności ujawnionego błędu, który wystąpił po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za lata ubiegłe, jednostka jest zobowiązana do odpowiedniego ujawnienia i zaprezentowania go w sprawozdaniu finansowym za bieżący rok obrotowy w bilansie, w informacji dodatkowej oraz w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym, jeżeli sprawozdanie finansowe jednostki podlega obowiązkowemu badaniu.

Spółka dokonuje tego poprzez wskazanie:

- rodzaju błędu,
- kwoty korekty dotyczącej bieżącego

i poprzednich lat obrotowych,

- kwoty korekty dotyczącą okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, w pozycji o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych, ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego (zał. 1 do uor; dodatkowe informacje i objaśnienia: ust. 5, pkt 1).

W sytuacji, gdy ustalenie wartości korekt jest niemożliwe, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach jednostka wskazuje jedynie na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych, a także podaje na czym błąd polegał i wskazuje powody, dla których dokonanie wiarygodnego szacunku jest niewykonalne.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco, natomiast sprawozdanie finansowe powinno rzetelnie, porównywalnie, wiarygodnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

W praktyce księgowej zdarzają się jednak różnego rodzaju błędy w zakresie ewidencji operacji gospodarczych, które nie zawsze zostają na bieżąco rozpoznane.

ZDANIEM AUTORKI

Paulina Gawryszak, księgowa w [poznajskim oddziale Rödl & Partner](#)

O sposobie dokonania korekty rozstrzygają dwa zasadniczo różne czynniki: obiektywny, czyli moment rozpoznania błędu, oraz subiektywny, czyli ocena istotności błędu przez kierownika jednostki. Od ich kombinacji zależy, w księgach którego roku obrotowego (rok bieżący czy ubiegły) oraz w którym sprawozdaniu finansowym rozpoznany błąd znajdzie odzwierciedlenie.

