

Rödl & Partner

Echo



Data: 6.12.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

ZASADY STOSOWANE PRZY SPORZĄDZANIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Zbliżający się koniec roku, to dla wielu jednostek czas sporządzania sprawozdań finansowych za mijający okres. Dlatego warto przypomnieć zasady, które osoby przygotowujące sprawozdania muszą pamiętać i stosować. Nie są one ustalone zwyczajowo, lecz wynikają z przepisów prawa.

Na początku należy wspomnieć, że sprawozdanie finansowe to dokument przedstawiający sytuację finansową i wyniki finansowe danej jednostki gospodarczej jako całości, dotyczący roku obrachunkowego i sporządzany na dzień bilansowy. Składa się ono z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, a w zależności od rodzaju i wielkości jednostki może być rozszerzone m.in. o zestawienie zmian w kapitale własnym czy rachunek przepływów pieniężnych, co szczegółowo zostało opisane w art. 45 ustawy o rachunkowości (dalej uor). Jest ono bogatym źródłem informacji dla interesariuszy zarówno z zewnątrz (np. banki, dostawcy, konkurencja), jak i dla tych wewnątrz jednostki (np. pracownicy, kierownictwo), gdyż poza danymi liczbowymi zawiera też opisy zawierające informacje uzupełniające, zgodnie z uszczegółowieniem wymaganym przez ustawę o rachunkowości dla różnych jednostek.

ZASADY SPORZĄDZANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Sprawozdanie finansowe sporządzane jest na podstawie ksiąg rachunkowych, które powinny być prowadzone zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości. Wspomniane zasady mają więc naturalnie zastosowanie także przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, których wysoka jakość jest kluczowa dla interesariuszy. Poniżej omówione zostaną więc nadrzędne zasady, które powinny być stosowane, by w efekcie przygotować sprawozdanie finansowe o pożądanej jakości i użyteczności.

KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

Założenie kontynuacji działalności oznacza, że zgodnie z art. 5 ust. 2 uor jednostka jest w stanie i planuje kontynuować, w dającej się przewidzieć przyszłości (czyli co najmniej przez następny rok obrotowy, licząc od dnia bilansowego) działalność w niezmnieszonym istotnie zakresie. Założenie takie powinno wynikać z odpowiedniej analizy rzeczywistej sytuacji jednostki przez jej kierownictwo jeszcze przed zamknięciem roku, za które sporządzane jest sprawozdanie finansowe, a następnie powinno być dodatkowo zweryfikowane przy jego podpisywaniu i zatwierdzaniu. Należy bowiem uwzględnić wszystkie informacje dostępne na te dni, gdyż w zależności od podjętej decyzji ma to wpływ na sposób wyceny poszczególnych pozycji bilansowych, jak m.in. wartość firmy czy rezerw. Należy pamiętać też, że jednostka powinna zawrzeć informację o sporządzeniu sprawozdania zgodnie z tą zasadą we wprowadzeniu.

RZETELNA I JASNA PREZENTACJA DANYCH

Niezwykle ważne jest, by zdarzenia gospodarcze ujmowane były przez jednostkę kompletnie, zgodnie z rzeczywistością oraz stosownie do przyjętych zasad. Założenie rzetelnej i jasnej prezentacji danych ma zapewnić właśnie odzwierciedlenie w księgach rachunkowych (a później w sprawozdaniu finansowym)

rzeczywistego obrazu jednostki gospodarczej, tak by te dane mogły być przejrzyste i dopasowane do wymogów interesariuszy. Zgodnie z art. 4 ust. 1a uor obowiązkowe jest więc przedstawienie w informacji dodatkowej wszelkich informacji dodatkowych mających wpływ na jasne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

PRZEWAGA TREŚCI EKONOMICZNEJ NAD FORMĄ PRAWNĄ

Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego mogą zdarzyć się sytuacje, w których wystąpi konflikt między wymogiem zgodności z przepisami ustawy o rachunkowości, a wymogiem wiernego odzwierciedlenia rzeczywistości. W takiej wyjątkowej sytuacji zgodnie z art. 4 ust. 1b uor jednostka może nie stosować takiego przepisu, czyli uznać należy wyższość treści ekonomicznej nad formą prawną. Wymagane jest jednak wówczas opisanie w informacji dodatkowej przyczyn oraz wpływu, jaki niezastosowanie tego przepisu ma na wynik finansowy jednostki oraz na obraz jej sytuacji majątkowej i finansowej.

ZASADA CIĄGŁOŚCI

Ciągłość stosowanych zasad (polityki) rachunkowości w kolejnych okresach jest kluczowa, by zapewnić porównywalność danych w sprawozdaniu finansowym. Zasada ciągłości przypomina więc o konieczności konsekwentnego klasyfikowania zdarzeń gospodarczych o podobnym rodzaju, a także prezentacji ich w tych samych pozycjach bilansu i rachunku zysków i strat czy wyceniania aktywów i zobowiązań według jednakowych zasad z okresu na okres.

Ważne jest też prawidłowe przeniesienie danych dotyczących roku poprzedzającego rok, za który sporządzane jest sprawozdanie – o tym wszystkim przypomina art. 5 ust. 1 uor. Nie oznacza to jednak, że zmiany zasad nie są nigdy możliwe – wręcz przeciwnie, jeśli jest to uzasadnione można od początku roku obrotowego je wprowadzić, jednak należy pamiętać, by zapewnić porównywalność danych za rok ubiegły poprzez dodanie dodatkowej kolumny z danymi za rok ubiegły skorygowanymi o skutki zmian stosowanych zasad.

ZASADA OSTROŻNOŚCI ORAZ ZAKAZU KOMPENSATY

Jednostka sporządzająca sprawozdanie finansowe powinna obiektywnie ocenić wszystkie znane jej zdarzenia, które mogą wpływać na wynik finansowy, wartość majątku czy zobowiązań i następnie uwzględnić ich wpływ w danych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, o czym stanowi zasada ostrożności. Zgodnie z art. 7 ust. 1 uor należy w tym celu ustalić, jeśli jest taka potrzeba, wysokość odpisów aktualizujących wartość aktywów czy też rezerw na prawdopodobne przyszłe zobowiązania jednostki, a także ująć tylko pewne pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne oraz wszystkie pozostałe koszty operacyjne oraz straty nadzwyczajne. Należy pamiętać również o tym, że zgodnie z art. 7 ust. 3 uor niemożliwe jest kompensowanie ze sobą wartości różnych, co do rodzaju aktywów i pasywów, a także przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

ZASADA ISTOTNOŚCI

Zasada istotności ma znaczenie na dwóch płaszczyznach – z jednej strony pozwala jednostce stosować pewne uproszczenia (art. 4 ust. 4 uor), z drugiej natomiast ma zapewnić ujawnienie wszystkich istotnych informacji w sprawozdaniu finansowym (art. 4 ust. 4a uor). Stosowanie uproszczeń ma zapewnić oszczędność czasu i kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości i jest możliwe do momentu, w którym wszystkie ważne dla jednostki zdarzenia gospodarcze są faktycznie wyodrębniane, a uproszczenia stosuje się dla pozycji, które są nieistotne kwotowo zarówno pojedynczo jak i zbiorczo, np. w przypadku ujmowania jednorazowo w koszty niskocennych środków trwałych. Nie może to jednak wpłynąć na odbiór sytuacji finansowej jednostki przez użytkowników sprawozdań finansowych, którzy na podstawie tych danych podejmują decyzje – z tego samego powodu nie powinno w informacji dodatkowej zabraknąć żadnych informacji nie wymaganych ustawą, a istotnych dla danej jednostki, które mogłyby na taki odbiór wpłynąć. Może się pojawić tu pytanie jak ocenić czy dana informacja czy uproszczenie jest istotne – odpowiedź jednak nie jest oczywista, gdyż na pewno w

przypadku każdej jednostki wymagana jest indywidualna analiza, a także bieżąca kontrola czy stosowane już uproszczenia i ujawnienia są wystarczające i zasadne. W praktyce stosuje się też ustalanie progów wartościowych istotności na podstawie np. danego procentu wyniku finansowego brutto, przychodów czy sumy bilansowej lub konkretnej kwoty i stosowanie takiej wartości jako odniesienia.

ZASADA MEMORIAŁU ORAZ WSPÓŁMIERNOŚCI PRZYCHODÓW I KOSZTÓW

Niezależnie od tego, kiedy wymagana jest zapłata z tytułu przychodów czy związanych z nimi kosztów, jednostka ma obowiązek ująć je kompletnie w księgach i przedstawić następnie w sprawozdaniu finansowym za dany rok obrotowy (art. 6 ust. 1 uor). Jednostka powinna ująć takie informacje nawet jeśli dowiedziała się o nich z opóźnieniem czy nie zostały one jeszcze opłacone. Zgodnie z art. 6 ust. 2 uor w celu zapewnienia współmierności przychodów i kosztów w danym okresie należy także ująć koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów, jak i te przypadające za ten okres koszty jeszcze nieponiesione.

Podsumowując, celem przygotowujących sprawozdania finansowe powinno być odzwierciedlenie w nich możliwie jak najlepiej faktycznej sytuacji majątkowo-finansowej jednostki, co umożliwia stosowanie opisanych wyżej zasad. Dzięki temu użytkownicy tych informacji mogą mieć pewność, że przedstawione dane są wiarygodne i mogą bazować na nich przy podejmowaniu decyzji gospodarczych.

Agata Pietrzak, kierownik projektu w [warszawskim biurze Rödl & Partner](#)