

Rödl & Partner

Echo



Data: 3.01.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

KORYGOWANIE BŁĘDÓW W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu sprawozdania finansowego zdarzają się błędy. Wówczas nasuwają się pytania jak je poprawić? Jeśli dodatkowo stwierdzony błąd dotyczy poprzednich okresów sprawozdawczych pojawiają się kolejne wątpliwości.

Odpowiedzi na te pytania możemy znaleźć w ustawie o rachunkowości (dalej: uor) oraz w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja (KSR 7).

Zarówno przepisy ustawy o rachunkowości jak i KSR 7 wskazują na konieczność korekty stwierdzonych błędów. To w jaki sposób to zrobimy zależy od kilku czynników:

- kiedy popełniono błąd?
- kiedy został wykryty?
- czy jest istotny?

CZYM JEST BŁĄD

Błąd to pominięcie lub nieprawidłowość powodujące istotne zniekształcenie w danych sprawozdawczych. Ważne jest że błąd jest wynikiem nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji, które były dla jednostki dostępne lub można zasadnie oczekiwać, że zostały przez jednostkę otrzymane i uwzględnione. Czyli jeśli jednostka nie posiadała jakichś informacji i nie mogła ich uzyskać w toku normalnej działalności (stosując należyłą staranność) i w związku z tym nie ujęła ich w księgach rachunkowych, a co za tym idzie w sprawozdaniu finansowym, to taka sytuacja nie stanowi błędu. KSR 7 wskazuje, że w stosunku do następujących sytuacji nie mówimy o błędach:

- zmiany wartości szacunkowych;
- skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości;
- skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności.

Odpowiedzi jak postąpić w powyższych sytuacjach znajdziemy w KSR 7.

KIEDY POPEŁNIONO BŁĄD ...

W zakresie tego czynnika możemy mówić o dwóch sytuacjach: popełnienie błędu w roku obrotowym za który sporządzamy sprawozdanie lub popełnienie błędu w poprzednich latach obrotowych, który jest zawarty w już zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych.

... A KIEDY ZOSTAŁ WYKRYTY

Błędy mogą zostać wykryte:

- przed sporządzeniem sprawozdania finansowego;
- po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem;
- po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

ISTOTNOŚĆ BŁĘDU

Błędy są istotne, jeżeli mogą pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich osobno może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. Określenie, kiedy jednostka uznaje błąd za istotny powinno się znaleźć w zapisach jej polityki rachunkowości.

KOREKTA ISTOTNYCH BŁĘDÓW

W ostatnim opisanym przypadku (sytuacja 5), kiedy następuje korekta istotnych błędów lat poprzednich jednostka:

1. ujmuje efekt korekty w kapitale własnym jako zysk/stratę z lat ubiegłych,
2. wykazuje korektę w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian w kapitale (jeśli sporządza),
3. przekształca retrospektywnie dane porównawcze, chyba, że jest to praktycznie niewykonalne,
4. ujawnia odpowiednie informacje w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Wykazanie w zestawieniu zmian w kapitale wygląda następująco:



rp.pl

Konieczne jest retrospektywne przekształcenie danych, co oznacza przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zdarzenie uznane za istotny błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych było wówczas poprawnie ujęte. Należy pamiętać że dane sprawozdawcze to dane wynikające ze sprawozdania sporządzonego za rok poprzedni, czyli obejmujące wszystkie elementy tego sprawozdania: bilans, rachunek zysków i strat, odpowiednie noty oraz zestawienie z przepływu środków pieniężnych (jeśli jednostka je sporządzała).

Dopuszczalne jest odstępianie od retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych w sytuacji, gdy jest to praktycznie niewykonalne. KSR 7 wskazuje, że taka sytuacja występuje, jeżeli:

- a) skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia,
- b) wymaga to przyjęcia założeń, co do intencji kierownika jednostki w minionym okresie,
- c) wymaga to 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,
- d) wymagałoby to poniesienia kosztów niewspółmiernych do korzyści,
- e) nie jest możliwe ustalenie wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za poszczególne lata obrotowe,
- f) nie jest możliwe ustalenie na początek bieżącego roku obrotowego łącznego wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za wszystkie poprzednie lata obrotowe.

Jeśli wystąpi sytuacja praktycznej niewykonalności w zakresie przekształcenia danych jednostka musi to ujawnić wraz z powodami wystąpienia w nocie 6 pkt 1 dodatkowych informacji i objaśnień.

W tej samej nocie należy dokonać ujawnień dotyczących błędów popełnionych w latach poprzednich. KSR 7 wskazuje na obowiązek ujawnienia:

- rodzaju błędu popełnionego w poprzednich latach;
- informacji o przychodach i kosztach z tytułu błędu popełnionego w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych;
- kwoty korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich;
- kwoty korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

Przykłady błędów spotykanych w praktyce biegłego rewidenta:

- -brak utworzenia rezerwy urlopowej, emerytalnej;
- błędne wysokości rezerwy urlopowej, emerytalnej;
- brak utworzenia odpisów aktualizujących zapasy lub należności;
- niezgodne z polityką rachunkowości (niewłaściwie policzone) odpisy aktualizujące zapasy lub należności;
- brak ujęcia faktur dokumentujących poniesione koszty;
- ujęcie w kosztach faktury za zakup środka trwałego;
- zbyt wczesne, zbyt późne rozpoznanie przychodu z tytułu świadczonej usługi;
- brak aktywowania leasingu, podatku odroczonego (jeśli jednostka była zobowiązana);
- prezentacja kapitału w niewłaściwej pozycji;
- błędny podział zobowiązań z tytułu kredytu/pożyczki na część długo- i krótkoterminową.

ZDANIEM AUTORKI

Każda jednostka może popełnić błąd prowadząc księgi i sporządzając sprawozdanie finansowe, ważne jest, by go poprawić, a korektę ująć w odpowiedni sposób i dokonać odpowiednich ujawnień oraz tam, gdzie to konieczne dokonać retrospektywnej korekty danych porównawczych.

Postępowanie w przypadku stwierdzenia błędu

Po uwzględnieniu opisanych wcześniej czynników możemy wyróżnić następujące sytuacje:

Sytuacja 1

Kiedy popełnione?	W roku za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe
Kiedy wykryte?	Przez sporządzeniem sprawozdania finansowego
Czy istotne?	Bez znaczenia
Sposób postępowania	Korekta w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego

Sytuacja 2

Kiedy popełnione?	W roku za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe
Kiedy wykryte?	Po sporządzeniu sprawozdania, ale przed jego zatwierdzeniem
Czy istotne?	TAK
Sposób postępowania	Korekta w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiednie zmiany w sprawozdaniu finansowym

Sytuacja 3

Kiedy popełnione?	W roku za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe
Kiedy wykryte?	Po sporządzeniu sprawozdania, ale przed jego zatwierdzeniem
Czy istotne?	NIE
Sposób postępowania	Korekta w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego, bez zmian sprawozdania

Sytuacja 4

Kiedy popełnione?	W poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych
Kiedy wykryte?	W bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przez zatwierdzeniem
Czy istotne?	NIE
Sposób postępowania	Korekta w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Wpływ bezpośrednio na zysk/stratę bieżącego roku obrotowego. Ujawnienie w notcie 6.1

Sytuacja 5

Kiedy popełnione?	W poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych
Kiedy wykryte?	W bieżącym roku obrotowym za który sporządzamy sprawozdanie finansowe lub po jego zakończeniu, a przez zatwierdzeniem
Czy istotne?	TAK
Sposób postępowania	Korekta w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Ujęcie w kapitale własnym jako zysk/strata lat ubiegłych. Odpowiednie ujawnienia i przekształcenie danych porównawczych.

rp.pl

Joanna Biguszevska, biegły rewident, Associate Partner w [gliwickim biurze Rödl & Partner](#)