

## Wykazywanie danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym

Edyta Maciorowska, [biegły rewident Poznań](#), Rödl & Partner

Magdalena Ludwiczak, [biegły rewident Poznań](#), Rödl & Partner

**Warunkiem uzyskania korzyści z zestawienia informacji wykazanych w poszczególnych elementach składowych sprawozdania finansowego za rok obrotowy jest ich porównywalność. Ma to miejsce jeśli można je zestawić z odpowiednimi danymi za poprzedni rok obrotowy.**

Rachunkowość jednostki obejmuje między innymi przyjętą politykę (zasady) rachunkowości. Zgodnie z art. 10 ust 1 ustawy o rachunkowości powinna jednostka posiadać dokumentację w języku polskim opisującą przyjęte przez nią zasady rachunkowości. W szczególności dotyczące:

- określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
- metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

W polityce rachunkowości określony zostaje również przyjęty sposób ustalania wartości szacunkowych np. wartości godziwej, okresów lub stawek amortyzacyjnych albo umorzeniowych, odpisów aktualizujących wartość składników aktywów na skutek jej utraty, rezerw na zobowiązania, stopnia zaawansowania niezakończonych usług objętych długoterminowymi umowami.

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

W przypadku kiedy jednostka dokona w polityce rachunkowości zapisów niezgodnych z obowiązującymi przepisami rachunkowymi, takie zapisy uznaje się za nieważne.

Przyjęte zasady rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne.

## Zmiany w polityce rachunkowości

Jednostka może w uzasadnionych przypadkach odstąpić od ciągłości stosowania przyjętych zasad rachunkowości i zmienić je, dokonując retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli uzna że jest to konieczne dla jaśniejszego 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

Najczęstszymi powodami wprowadzania zmian są:

- zmiany przepisów o rachunkowości;
- decyzja o stosowaniu lub zaprzestaniu stosowania uproszczeń przewidzianych przepisami rachunkowymi,
- zmiana systemu finansowo-księgowego.

Zmian przyjętej polityki rachunkowości nie stanowią m.in.:

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

Zmiany przyjętych zasad rachunkowości nie stanowi np.:

- podjęcie decyzji o amortyzowaniu nowo nabytych środków trwałych za pomocą innej metody niż stosowana do podobnych obiektów,
  - zmiana stawek amortyzacyjnych (okresów użytkowania) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w wyniku ich weryfikacji,
  - przekwalifikowanie do środków trwałych lub na odwrót nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych wynikające wyłącznie ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości,
  - przekwalifikowanie aktywów finansowych z długoterminowych do krótkoterminowych lub odwrotnie wynikające wyłącznie ze zmiany zamiaru jednostki w odniesieniu do tych aktywów,
  - wycena długoterminowej, niezakończonyj usługi proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania zamiast metodą „zysku zerowego” opisaną w art. 34a ust. 4 ustawy.
- Ujęcie w księgach rachunkowych

Zmianę polityki rachunkowości jednostka ujmuje:

a) stosując pełne podejście retrospektywne w przypadku:

- gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia,
- gdy jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad rachunkowości,
- utraty prawa do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości,

b) zgodnie z przepisami przejściowymi – gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad rachunkowości, ustalają sposób ich uwzględnienia.

Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym jednostka:

- odnosi skutki zmiany przyjętych zasad 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,
- przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,
- wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania.

### **Problemy przy przekształcaniu**

W praktyce jednostki mogą mieć poważne problemy przy przekształcaniu danych porównawczych z zastosowaniem pełnego podejścia retrospektywnego. W takim przypadku, kiedy zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest „praktycznie niewykonalne”, KSR7 zaleca zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego, czyli skalkulowania i ujęcia w księgach i w sprawozdaniu skutków zmiany zasad rachunkowości od możliwie najwcześniejszego roku obrotowego.

Zgodnie z definicją zamieszczoną w standardzie „praktycznie niewykonalne” oznacza sytuację, w której jednostka nie może zastosować podejścia pełnego lub ograniczonego retrospektywnego, mimo podjęcia racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Ma to miejsce w szczególności, gdy:

- skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia,
- wymaga to przyjęcia założeń co do intencji kierownika jednostki w minionym okresie,
- wymaga to przeprowadzenia istotnych szacunków, a nie jest możliwe obiektywne wyodrębnienie z posiadanych danych informacji na ten temat,
- wymagałoby to poniesienia kosztów niewspółmiernych do korzyści,
- nie jest możliwe ustalenie wpływu zmienionych zasad polityki na informacje zawarte w sprawozdaniach dotyczących poszczególnych lat,
- nie jest możliwe ustalenie na początek roku obrotowego łącznego wpływu zmienionych zasad polityki na informacje zawarte w sprawozdaniach za wszystkie poprzednie lata.

W przypadku, kiedy oba podejścia retrospektywne są „praktycznie niewykonalne”, KSR7 pozwala zastosować podejście prospektywne, czyli zastosować zmienione zasady rachunkowości od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym ta zmiana miała miejsce. W przypadku podejścia prospektywnego nie przekształca się danych porównawczych.

Prezentacja danych

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.

Warunkiem uzyskania korzyści z zestawienia danych sprawozdawczych i porównawczych jest ich porównywalność, co ma miejsce, 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.

W przypadku, gdy nastąpiły zmiany polityki rachunkowości porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych jest zakłócona i uzasadnia to zastosowanie podejścia retrospektywnego do danych porównawczych i doprowadzenie ich do porównywalności.

W razie retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, nagłówek odpowiednich elementów sprawozdania finansowego może przyjąć postać określoną w przykładzie 1 albo 2, w zależności od stosowanego przez jednostkę sposobu prezentacji danych sprawozdawczych i porównawczych.

Prezentacja w sprawozdaniu finansowym danych sprawozdawczych oraz przekształconych danych porównawczych.

**EDYTA MACIOROWSKA MENEĐŻER, BIEGLY REWIDENT W POZNAŃSKIM ODDZIALE RÖDL & PARTNER.**

### MAGDALENA LUDWICZAK, PARTNER, BIEGLY REWIDENT, KIEROWNIK POZNAŃSKIEGO ODDZIAŁU RÖDL & PARTNER

Przełom roku to bardzo intensywny czas – wyboru audytora, inwentaryzacji i przygotowań do rachunkowego zamykania ksiąg. Pomimo że do końca roku mamy jeszcze sporo czasu, już teraz jest to dobry moment, aby sumiennie zaplanować i przeprowadzić proces rachunkowego zamknięcia roku.

Ważne jest, aby zadania związane z zamknięciem roku zaplanować i wykonać terminowo i w zgodzie z obowiązującymi przepisami. Sprawozdanie finansowe powinno zostać sporządzone w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Jeżeli rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, sprawozdanie finansowe należy sporządzić do 31 marca roku kolejnego. W stosunku do niektórych podmiotów, istnieje wymóg zbadania sprawozdania przez biegłego rewidenta. Badanie sprawozdania finansowego jest procesem bardzo złożonym. Jeśli przeprowadza się je według rygorystycznych standardów, tworzy ono wartość dodaną dla firmy. Roczne sprawozdanie finansowe podlega uwierzytelnieniu przez organ zatwierdzający nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia bilansowego. Zatwierdzone sprawozdanie należy złożyć we właściwym rejestrze sądowym w ciągu piętnastu dni od zatwierdzenia oraz w urzędzie skarbowym w ciągu dziesięciu dni.

Wychodząc naprzeciw wyzwaniom związanym ze sprawnym przejściem przez proces zamknięcia roku obrotowego i rozpoczęciem nowego – przedstawiamy cykl artykułów związanych z finansowym zamknięciem roku. Wykorzystując nasze doświadczenia w doradztwie w zakresie rachunkowości oraz badaniu sprawozdań finansowych, poddamy analizie najważniejsze aspekty związane z tym procesem.

Jesteśmy po pierwszym roku od wprowadzenia obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych w postaci elektronicznej. Sprawozdania nie mogą mieć już, jako oryginalnej formy, formy papierowej i muszą być również opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym. Nowa forma składania podpisu sprawiała niekiedy wiele trudności, ale wiemy już na co w szczególności zwracać uwagę. W jednym z artykułów naszego cyklu zaprezentujemy wymogi formalno-prawne sporządzania sprawozdań finansowych, jak również sprawozdania z działalności.

Zagadnienie, które rozpoczyna nasz cykl to tzw. podstawa działania każdej jednostki czyli polityka rachunkowości oraz wpływ jej zmiany na wykazywanie danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym. Kolejnym krokiem będzie artykuł na temat inwentaryzacji będącą tylko jednym z elementów rachunkowości spółki, stanowi bowiem jeden z kluczowych procesów związanych z zamknięciem roku obrotowego i sporządzeniem sprawozdania finansowego. Dobrze zaplanowany i przeprowadzony proces inwentaryzacji nie utrudni jednostce bieżącego funkcjonowania, a pozwoli na odzwierciedlenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki.

W ramach naszego cyklu przedstawimy również inne ważne i niekiedy problematyczne kwestie rachunkowe. Zawsze aktualnym tematem jest koszt wytworzenia w wycenie zapasów czy też prawidłowe ujmowanie leasingów wg zmienionych wytycznych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (tzw. MSSF). Pochylimy się również nad tematem ujmowania rozrachunków z kontrahentami w świetle stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości.

W związku z pogłębiającym się procesem globalizacji i równocześnie globalnej standaryzacji procesów, chcemy zaprezentować też wybrane aspekty dotyczące zmiany oprogramowania finansowo-księgowego w spółce, które bardzo często następuje pod wpływem zaleceń koncernowych.

Wierzymy, że nasza wiedza, poparta doświadczeniem oraz kompetencjami, stanowić będzie podstawę wsparcia na każdym etapie prac podczas całego procesu rachunkowego zamknięcia roku.

Przygotowując tematy do całego cyklu skupiliśmy się głównie na przedstawieniu najważniejszych kwestii i zagadnień związanych z zamknięciem roku. Obok kwestii rachunkowych, chcemy zwrócić uwagę na kwestie formalne – zmiany przepisów oraz obowiązków w zakresie sprawozdawczości finansowej.

Mamy nadzieję, że przygotowane przez nas artykuły okażą się pomocne podczas procesu zamknięcia roku finansowego oraz pozwolą uniknąć ewentualnych nieprawidłowości.

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/310159979-Wykazywanie-danych-porownawczych-w-sprawozdaniu-finansowym.html?cid>