

**Sprawozdanie finansowe: błędy lat ubiegłych i zdarzenia po dniu bilansowym****Grzegorz Mosór, [biegły rewident Wrocław](#), Rödl & Partner**

**W sprawozdaniu finansowym może wystąpić pomyłka, która zostanie wykryta dopiero po jej zatwierdzeniu. Jej korekta musi zostać ujęta w księgach bieżącego roku obrotowego.**

Korygując błąd należy uwzględnić przyjęte przez jednostkę progi istotności. Korekta nie może naruszać porównywalności danych zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Istotny lub nieistotny

Błędy w sprawozdaniu finansowym dotyczą uznawania, ujmowania, wyceny, prezentacji lub ujawnień poszczególnych pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat jednostki.

Wykryte w danym roku obrotowym błędy dzielą się na:

- popełnione w bieżącym okresie rachunkowym oraz
- popełnione w latach poprzednich.

Z punktu widzenia wpływu popełnionego błędu na stopień zniekształcenia sprawozdania finansowego, mogą zostać rozpoznane błędy istotne i nieistotne. Natomiast rozpatrując błąd pod kątem celu popełnienia, istnieją błędy świadome oraz popełnione bez udziału woli, przypadkowe. Na szczególną uwagę zasługują błędy istotne, które zostały popełnione bez względu na celowość, bądź nieistotne, popełnione celowo.

Ocena czy dany błąd jest istotny, czy nie leży w gestii kierownika jednostki. Stosowne zapisy w tym zakresie powinny zostać zawarte w zasadach (polityce) rachunkowości firmy. Sama ustawa o rachunkowości (dalej: uor) nie zawiera szczegółowych zasad ustalania poziomu istotności, odpowiedziami w tym zakresie mogą być metody stosowane przez firmy audytorskie.

Najczęściej przy badaniu sprawozdań finansowych poziom istotności ustalany jest jako procent określonej wartości bazowej, którą mogą być:

- przychody ze sprzedaży,
- suma bilansowa lub
- wynik brutto.

Jako poziom istotności można zastosować 1 proc. przychodów ze sprzedaży, 1 proc. sumy bilansowej lub 5 proc. zysku brutto. Zalecane jest jednak skonsultowanie metodologii wyliczenia poziomu istotności z biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe, ponieważ specyfika działalności jednostki nie jest tu bez znaczenia.

Korekta błędów w księgach rachunkowych następuje w wyniku finansowym:

- bieżącego roku – dla błędów, które zostały popełnione w bieżącym okresie i uznane przez jednostkę za istotne, a informację o popełnionym błędzie jednostka powzięła przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego,
- lat ubiegłych poprzez korektę kapitałów (funduszy) własnych w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych” – dla błędów, które zostały popełnione w poprzednich latach obrotowych. Przed ujęciem korekty w księgach konieczna jest weryfikacja istotności popełnionego błędu i jego wpływu na zatwierdzone uprzednio sprawozdanie finansowe.

## UWAGA!

Pojęcie „błąd lat ubiegłych” zostało zdefiniowane zarówno w polskich, jak i międzynarodowych przepisach. Ustawa o rachunkowości mianem błędów lat ubiegłych określa błędy, w następstwie których nie można uznać sprawozdania finansowego za spełniające wymagania rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego.

Bardziej szczegółowo tematyka błędu została opisana w Krajowych Standardach Rachunkowości nr 7 (KSR 7) „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, gdzie błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych to „pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki za poprzedni rok bądź wcześniejsze lata obrotowe, powodujące istotne zniekształcenie danych sprawozdawczych zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za poprzednie lata, w wyniku którego sprawozdania te nie mogą być uznane za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację finansową, majątkową i wynik finansowy jednostki”.

## UWAGA!

W przepisach międzynarodowych (MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”) błędy poprzedniego okresu to „pominięcia lub zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim okresie bądź też w kilku poprzednich okresach”.

Zarówno regulacje krajowe, jak i międzynarodowe wskazują, że błędy są wynikiem braku uwzględnienia lub błędnej interpretacji wiarygodnych informacji, które w momencie zatwierdzenia sprawozdań finansowych były dostępne, lub co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

Najczęstszą przyczyną powstania błędów są pomyłki arytmetyczne, niewłaściwe zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzienia bądź oszustwa.

Zmiany wartości szacunkowych, skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki oraz skutki zdarzeń, o których, mimo zachowania należytej staranności, jednostka nie mogła wiedzieć, w wyniku czego nie zostały uwzględnione w poprzednich sprawozdaniach finansowych, nie są korektą błędów.

Przepisy odnoszą się również do pojęcia wagi błędów, które uznaje się za istotne, jeśli pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie analizy sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Jednostka każdorazowo musi wziąć pod uwagę łącznie skutki rozpatrywanych błędów. O ile każdy błąd z osobna może być nieistotny, to ich łączny wpływ na sprawozdanie finansowe powoduje zniekształcenie, które może wprowadzić czytelnika w błąd.

Zasadniczą różnicą między przepisami krajowymi a Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości jest granica czasu, do kiedy stwierdzenie popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych wymaga jego usunięcia w księgach i sprawozdaniu finansowym danego roku sprawozdawczego. KSR 7 wskazuje na moment zatwierdzenia sprawozdania finansowego, natomiast MSR 8 na moment zatwierdzenia sprawozdania finansowego do udostępnienia, który wyprzedza przynajmniej o 15 dni moment zatwierdzenia sprawozdania według przepisów krajowych.

## Korekta

Ujęcie korekty błędu lat ubiegłych w księgach rachunkowych nie może zakłócać porównywalności danych zawartych w sprawozdaniach finansowych. W celu zapewnienia porównywalności danych dotyczących prezentowanych okresów jednostka stosuje retrospektywne podejście w pierwszym po stwierdzeniu błędów lat ubiegłych okresie sprawozdawczym, przekształcając dane porównawcze dotyczące poprzedniego okresu bądź salda otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitału własnego najwcześniejszego okresu, dla którego takie przekształcenie jest możliwe do wykonania.

Przed wprowadzeniem korekty błędu w księgach jednostka powinna ocenić, czy jest on na tyle istotny, że ewentualne ujęcie błędu lat ubiegłych w wyniku bieżącego roku miałyby znaczący wpływ na rzetelność i jakość przedstawionego sprawozdania finansowego. Dostępne są następujące warianty wprowadzenia korekty:

1) podejście retrospektywne – przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zdarzenie uznane za błąd istotny w poprzednich latach obrotowych było poprawnie ujęte. Korekta jest możliwa dla najwcześniejszego prezentowanego okresu bądź w sytuacji, kiedy jest to niewykonalne dla okresu najwcześniejszego, dla którego retrospektywne przekształcenie danych jest możliwe poprzez przekształcenie salda otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitału własnego.

2) podejście prospektywne – ustalenie skutku błędu w poprzednich okresach jest niewykonalne, nie następuje przekształcenie danych porównawczych.

Poza odpowiednią korektą danych prezentowanych w bilansie jednostki i zestawieniu zmian w kapitale własnym, informacja o błędzie lat ubiegłych powinna się znaleźć w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Ujawnienia wymaga zatem między innymi rodzaj popełnionego błędu bądź kwota korekty. Gdy ustalenie kwot korekt jest niewykonalne, w informacji dodatkowej umieszcza się także informacje o popełnionym błędzie oraz wyjaśnienie przyczyny braku możliwości ujęcia odpowiednich korekt.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia – 31 grudnia 2018 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 21 stycznia 2019 r., a zatwierdzone 19 kwietnia 2019 r.

W maju 2019 roku, czyli już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2018 r., wpłynęła do spółki faktura korygująca od głównego dostawcy na kwotę 100 tys. zł. Faktura dotyczyła przyznanego przez dostawcę bonusu od zakupionych w ciągu 2018 roku materiałów, który został naliczony po przekroczeniu progów określonych w stosownej umowie dostawy. Kwota bonusu została uznana zarówno przez spółkę, jak i biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe za 2019 rok za kwotę istotnie wpływającą na kształt sprawozdania finansowego. Czy kwotę przyznanego przez dostawcę bonusu ująć w wyniku bieżącego roku obrotowego (2019), czy dokonać korekty wyniku lat ubiegłych?

W tym przypadku decydujące wydaje się to, że warunki przyznania bonusu zostały uregulowane w formie pisemnej umowy. Należy zatem przyjąć, że przy zachowaniu należytej staranności jednostka – znając warunki przyznania bonusu – powinna uwzględnić odpowiednie szacunki już w momencie sporządzania sprawozdania finansowego za rok 2018. Ponieważ kwota błędu została uznana za istotną, jednostka powinna ująć w księgach roku 2019 kwotę wynikającą z faktury korekty księgując ją:

Wn „Rozrachunki z dostawcami”,

Ma „Zysk (strata) lat ubiegłych”.

Tym samym w momencie sporządzania sprawozdania finansowego za 2019 rok jednostka uznała, że wynik roku 2018 został zaniżony o kwotę 100 tys. zł, stąd jego korekta w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Jeśli bonus dotyczył częściowo materiałów, które znajdowały się na stanie zapasów na 31 grudnia 2018 r., to w odpowiedniej części należy skorygować wartość zapasów w sprawozdaniu finansowym za 2018 rok, pomniejszając wartość błędu ujętego w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

W przypadku uznania błędu jako nieistotnie zniekształcającego sprawozdanie finansowe, należy go ująć w wyniku bieżącego roku obrotowego (2019) w pozycji rachunku zysków i strat „Zużycie materiałów i energii”. Podobne rozwiązanie należałoby przyjąć, jeśli warunki przyznania bonusu za rok 2018 zostałyby uregulowane po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. W takim przypadku kierownik jednostki w momencie sporządzania sprawozdania finansowego za 2018 rok, przy zachowaniu należytej staranności, nie mógł przewidzieć ewentualnej faktury korygującej wartość zakupów w 2018 roku.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia – 31 grudnia 2018 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 21 stycznia 2019 r., a zatwierdzone 19 kwietnia 2019 r.

Na dzień bilansowy 31 grudnia 2018 r. jednostka posiada należność handlową na kwotę 500 tys. zł. Na dzień bilansowy należność ta jest przeterminowana powyżej 180 dni, co zgodnie z zapisami polityki rachunkowości skutkowało utworzeniem odpisu aktualizującego w wysokości 50%, tj. do kwoty 250 tys. zł. Po zatwierdzeniu

sprawozdania za 2018 r., w maju 2019 roku dłużnik został postawiony w stan likwidacji. Jednostka powinna zatem powiększyć odpis aktualizujący o kwotę 250 tys. zł, obciążając wynik bieżącego roku obrotowego. Zgodnie z zapisami KSR 7 w omawianym przypadku nie zachodzi przesłanka błędu roku ubiegłego w postaci niedoszacowania odpisu aktualizującego na 31 grudnia 2018 r., pomimo uznania błędu za istotny.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia – 31 grudnia 2018 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 21 stycznia 2019 r., a zatwierdzone 19 kwietnia 2019 r.

W maju 2016 r. jednostka po raz pierwszy przeprowadziła weryfikację przyjętych w latach ubiegłych stawek amortyzacyjnych środków trwałych. Pomimo przesłanek, że koszty amortyzacji już w latach ubiegłych nie odpowiadały okresowi ekonomicznej użyteczności środków trwałych, powyższe zdarzenie należy traktować prospektywnie, dokonując korekty odpisów amortyzacyjnych od 1 stycznia 2020 roku.

Uwaga! Odpowiednie ujęcie błędów lat ubiegłych w księgach rachunkowych powinno zostać poprzedzone rozważeniem wpływu błędów na obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, wynikającej ze sprawozdania finansowego. W przypadku gdy sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania, zalecane jest skonsultowanie z biegłym rewidentem zarówno metodologii ujęcia błędów w księgach rachunkowych, jak również istotności wpływu błędów na kształt sprawozdania finansowego.

#### Zdarzenia po sporządzeniu sprawozdania

W związku z brakiem pewności co do przyszłości, która towarzyszy działalności jednostek, informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym obciążone są w pewnym stopniu niepewnością, która wraz z upływem czasu zmniejsza się ze względu na pozyskiwanie nowych informacji dotyczących danych już ujawnionych.

Kierownictwo jednostki zobligowane jest do udostępnienia w sprawozdaniu finansowym za dany okres sprawozdawczy wszelkich istotnych zdarzeń dotyczących tego okresu, które wystąpiły bądź jednostka nabyła o nich wiedzę także po jego zakończeniu. Tego typu sytuacje określane są mianem zdarzeń po dniu bilansowym, które zostały zdefiniowane zarówno w krajowych przepisach rachunkowych, jak i w ustawodawstwie międzynarodowym.

#### UWAGA!

Zgodnie z KSR 7 zdarzenia po dniu bilansowym to „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”. Natomiast zgodnie z MSR 10 zdarzeniami po zakończeniu okresu sprawozdawczego są zdarzenia zarówno korzystne, jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego, a datą zatwierdzenia sprawozdań finansowych do udostępnienia.

Warto zatem zauważyć różnicę między momentem końcowym okresu, a rozpoznawania omawianych zdarzeń. Podobna rozbieżność wystąpiła w odniesieniu do momentu końcowego okresu korygowania błędów lat ubiegłych. Należy również nadmienić, że inaczej okres rozpoznawania zdarzeń po dniu bilansowym został opisany w ustawie o rachunkowości, wedle której moment początkowy dla tych zdarzeń rozpoczyna się po sporządzeniu sprawozdania finansowego. Zakładając, że wszelkie zdarzenia uzyskane po dniu bilansowym, a przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego zostały już w tym sprawozdaniu zawarte, moment początkowy na gruncie ustawy o rachunkowości i MSR jest tożsamy.

Zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym można generalnie podzielić na dwie grupy:

- a) zdarzenia, które dostarczają dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy – wymagają dokonania korekt w sprawozdaniu finansowym,
- b) zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym – nie wymagają dokonania korekt w sprawozdaniu finansowym, powinny zostać ujawnione w informacji dodatkowej o ile dotyczą istotnych aspektów funkcjonowania jednostki.

Do przykładowych zdarzeń wymagających korekt w sprawozdaniu finansowym należy zaliczyć:

- 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,

- uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów na skutek utraty wartości była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki,

- ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów,

- przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów, pomniejszone o koszty sprzedaży, są niższe od wartości, w jakiej aktywa te figurują na dzień bilansowy w księgach rachunkowych,

- wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami, wskazujących na nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym.

Przykładowymi zdarzeniami niewymagającymi korekt w sprawozdaniu finansowym, ale podlegającymi ujawnieniu w informacji dodatkowej mogą być:

- istotne połączenie jednostek,

- zaciągnięcie znaczących zobowiązań, podjęcie znaczących zobowiązań warunkowych, np. udzielenie wysokich gwarancji lub poręczeń,

- zniszczenie przez pożar, powódź istotnego zakładu jednostki,

- spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę,

- znaczące zakupy i znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę,

- ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności, bądź rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji,

- wniesienie sprawy do sądu wynikającej ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

#### Ujęcie w księgach

W księgach rachunkowych danego roku obrotowego należy ująć wszystkie zdarzenia, które tego roku dotyczą. Oznacza to, że do ksiąg danego roku trzeba wprowadzić wszystkie operacje gospodarcze odnoszące się do tego roku, nawet jeśli informacje o nich oraz związane z nimi dokumenty wpłynęły do jednostki dopiero w roku następnym. Ujęcie tych zdarzeń jest zależne od momentu uzyskania informacji o ich wystąpieniu:

1) zdarzenie korygujące po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem sprawozdania finansowego – informacje o zdarzeniach dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy, a które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na ten dzień uwzględnia się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem,

2) zdarzenia korygujące po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia – informacje o zdarzeniach dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy, a które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na ten dzień uwzględnia się w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone sprawozdanie finansowe roku obrotowego, kończącego się tym dniem.

Ponadto jednostka może otrzymać również informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację majątkową po dniu bilansowym. Jeżeli informacje te są istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego, to odpowiednie zapisy (rodzaj zdarzenia wraz z oszacowaniem wartościowym jego skutków o ile jest to możliwe) powinny zostać wykazane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Należy również mieć na uwadze fakt, że zdarzeniami po dniu bilansowym mogą być również zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, o których jednostka dowiedziała się po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. W takim przypadku skutki tych zdarzeń ujmuje się w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym w roku otrzymania tych informacji zgodnie z zasadami poprawiania błędów. Zdarzeniami po dniu bilansowym nie są natomiast zdarzenia mające miejsce przed dniem bilansowym, które zostały udokumentowane

dowodami, a jako datę wystawienia nosiły datę roku obrotowego następującego po roku obrotowym za który sporządzane jest sprawozdania finansowe.

Uwaga! W księgach roku bieżącego jednostka może również ująć wszelkie zdarzenia dotyczące roku ubiegłego będące zdarzeniami po dniu bilansowym, które nie są istotne tj. ich ewentualny brak nie będzie miał wpływu na kształt i rzetelność sprawozdania finansowego.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia-31 grudnia 2018 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 21 stycznia 2019 r., a zatwierdzone 19 kwietnia 2019 r.

Na dzień bilansowy 31 grudnia 2018 r. jednostka posiada należność handlową na kwotę 500 tys. zł. 18 kwietnia jednostka otrzymała informację, że dłużnik został postawiony końcem 2018 roku w stan upadłości. W związku z tym jednostka w księgach 2018 roku utworzyła odpis aktualizujący w wysokości 100 proc. wartość należności oraz odpowiednio skorygowała już sporządzone sprawozdanie finansowe za 2018 rok. Jeżeli informacja o problemach dłużnika dotarłaby do spółki po 22 kwietnia 2019 roku, odpis aktualizujący zostałby ujęty w księgach 2019 roku zgodnie z przepisami o korygowaniu błędów lat ubiegłych przy założeniu że kwota błędu jest dla jednostki istotna. Jeżeli dłużnik został objęty postępowaniem upadłościowym w 2019 roku na skutek zdarzeń, które nie istniały na dzień bilansowy, w sprawozdaniu finansowym za 2018 roku należności nie należy obejmować odpisem. Wartość rozrachunku powinna zostać zaktualizowana już w księgach bieżącego roku.

#### Podsumowanie

Za prawidłowe sporządzenie sprawozdania finansowego odpowiedzialne jest kierownictwo jednostki. Ujęcie wszystkich zdarzeń dotyczących danego okresu sprawozdawczego w prawidłowym okresie ma kluczowe znaczenie dla rzetelności i prawidłowości prezentowanych danych. W sprawozdaniu finansowym powinny zostać uwzględnione skutki wszystkich istotnych zdarzeń jakie nastąpiły w okresie między datą, na którą jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, a dniem jego zatwierdzenia.

**Grzegorz Mosór, biegły rewident, manager w Rödl & Partner**

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/311269947-Sprawozdanie-finansowe-bledy-lat-ubieglych-i-zdarzenia-po-dniu-bilansowym.html?cid>