

## Sprawozdania finansowe: jak korygować błędy popełnione w poprzednich latach

**Marcin Jarosz, [biegły rewident Wrocław](#), Manager w Rödl & Partner**  
**Grzegorz Mosór, biegły rewident Wrocław**

**W przypadku ujawnienia błędu popełnionego w już zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym konieczne jest jego prawidłowe ujęcie w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Korekta zależy m.in. od przyjętego poziomu istotności.**

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.

### Po pierwsze – istotność

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. Ponieważ sama ustawa o rachunkowości (dalej: uor) nie zawiera szczegółowych zasad ustalania poziomu istotności, odpowiedzią w tym zakresie mogą być metody stosowane przez firmy audytorskie.

### W jaki sposób księgować

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;
- w wyniku finansowym 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.

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 KSR nr 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.”

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.

### **Pomyłki i ...oszustwa**

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

Uwaga! 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, o tyle ich łączny wpływ na sprawozdanie finansowe powoduje zniekształcenie, które może wprowadzić czytelnika w błąd.

### **Porównywalność danych**

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. Polega ono na przekształceniu danych porównawczych dotyczących 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 wykryty błąd jest na tyle istotny, że ewentualne ujęcie błędu lat ubiegłych w wyniku bieżącego roku miałoby 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 ujęte poprawnie. 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 wprowadzenie salda otwarcia aktywów, zobowiązań i kapitału własnego jako danych porównawczych;
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 2015 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 20 stycznia 2016 r., a zatwierdzone 20 kwietnia 2016 r. W maju 2016 roku, czyli już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2015 r. wpłynęła do spółki faktura korygująca od głównego dostawcy na kwotę 100 000 zł. Faktura dotyczyła przyznanego przez dostawcę bonusu od zakupionych w 2015 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 rok 2016 za kwotę istotnie wpływającą na kształt sprawozdania finansowego. Czy kwotę przyznanego przez dostawcę bonusu należy ująć w wyniku bieżącego roku obrotowego (2016), czy skorygować wynik 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 2015. Ponieważ kwota błędu została uznana za istotną, jednostka powinna ująć w księgach roku 2016 kwotę wynikającą z faktury korekty księgując ją:

Wn „Rozrachunki z dostawcami”  
Ma „Zysk (strata) lat ubiegłych”.

Tym samym, w momencie sporządzania sprawozdania finansowego za rok 2016 jednostka uznała, że wynik roku 2015 został zaniżony o kwotę 100 000 zł, stąd jego korekta w pozycji „Zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Jeśli bonus dotyczył częściowo materiałów, które znajdowały się na stanie zapasów na dzień 31 grudnia 2015 r., to w odpowiedniej części należy skorygować wartość zapasów w sprawozdaniu finansowym za rok 2015, 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 (2016) w pozycji rachunku zysków i strat „Zużycie materiałów i energii”. Podobne rozwiązanie należałoby przyjąć, jeśli warunki przyznania bonusu za rok 2015 zostałyby uregulowane po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. W takim przypadku kierownik jednostki w momencie sporządzania sprawozdania finansowego za rok 2015 przy zachowaniu należytej staranności nie mógł przewidzieć ewentualnej faktury korygującej wartość zakupów w roku 2015.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia – 31 grudnia 2015 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 20 stycznia 2016 r., a zatwierdzone 20 kwietnia 2016 r.

Na dzień bilansowy 31 grudnia 2015 r. jednostka posiada należność handlową na kwotę 500 000 zł. Na dzień bilansowy należność ta jest przeterminowana powyżej 180 dni, co zgodnie z zapisami polityki rachunkowości skutkowało utworzeniem odpisu aktualizującego w wysokości 50 proc., tj. do kwoty 250 000 zł. Po zatwierdzeniu sprawozdania za 2015 r., w maju 2016 roku, dłużnik został postawiony w stan likwidacji. Jednostka powinna zatem powiększyć odpis aktualizujący o kwotę 250 000 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 dzień 31 grudnia 2015 r., pomimo uznania błędu za istotny.

#### Przykład

Rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy: 1 stycznia – 31 grudnia 2015 r. Sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone 20 stycznia 2016 r., a zatwierdzone 20 kwietnia 2016 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, zdarzenie to należy traktować prospektywnie, korygując odpisy amortyzacyjne od 1 stycznia 2017 roku.

#### Warto skonsultować

Odpowiednie ujęcie błędu lat ubiegłych w księgach rachunkowych powinno zostać poprzedzone rozważeniem wpływu błędu 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 błędu w księgach rachunkowych, jak również istotności wpływu błędu na kształt sprawozdania finansowego.

#### Procent przychodów, sumy bilansowej bądź wyniku

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 sprawozdanie finansowe, ponieważ specyfika działalności jednostki nie jest tu bez znaczenia.

#### Różnice między przepisami krajowymi oraz międzynarodowymi

Zasadniczą różnicą między przepisami krajowymi a MSR 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.

Źródło: <http://www.rp.pl/Rachunkowosc/312079989-Sprawozdania-finansowe-jak-korygowac-bledy-popelnione-w-poprzednich-latach.html#ap-8>