

Załącznik do uchwały Nr 10/2015
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 15 grudnia 2015 r.

Krajowy Standard Rachunkowości

Nr 7

„Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”

Spis treści:

- I. Cel i zakres standardu
- II. Definicje
- III. Zasady (polityka) rachunkowości i ich zmiany
- IV. Wartości szacunkowe i ich zmiany
- V. Poprawianie błędów
- VI. Zdarzenia po dniu bilansowym
- VII. Zasady prezentacji danych, zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego
- VIII. Przykłady

I. Cel i zakres standardu

1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości, zwanego dalej „standardem” jest określenie zasad ujmowania przez jednostki kontynuujące działalność w księgach rachunkowych i rocznych sprawozdaniach finansowych skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych, a także korekty błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych, oraz zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, w świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”. Standard określa także sposób prezentowania w sprawozdaniach finansowych danych, zapewniający ich porównywalność.

1.2. Standard określa:

- a) przesłanki zmian przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości,
- b) sposób ujmowania w księgach rachunkowych skutków zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, korygowania błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych, ujmowania zmian wartości szacunkowych i uwzględniania zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym,
- c) zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji o zmianach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, skorygowaniu błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, zmianach wartości szacunkowych i zdarzeniach następujących po dniu bilansowym,
- d) sposób prezentacji w sprawozdaniach finansowych danych porównawczych zapewniający ich porównywalność.

1.3. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości i poprawianie błędów może wpływać na rozliczenia podatkowe i wysokość odroczonego podatku dochodowego (por. KSR Nr 2 „Podatek dochodowy”); nie są one w niniejszym standardzie omawiane.

1.4. Standard nie dotyczy wymienionych w art. 2 ust. 3 ustawy jednostek sporządzających roczne sprawozdania finansowe zgodnie

z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”.

- 1.5. W standardzie odniesienia do dodatkowych informacji i objaśnień dotyczą załącznika nr 1 do ustawy. Jednostka stosująca inny załącznik do ustawy odwołuje się do odpowiednich pozycji tego załącznika.
- 1.6. Treść standardu jest zgodna z przepisami ustawy o rachunkowości oraz w podstawowym zakresie z MSR 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów”, MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym” oraz MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.
- 1.7. Zawarte w standardzie schematy księgowania i przykłady nie stanowią jego integralnej części, jedynie służą wyjaśnieniom standardu.

II. Definicje

Użyte w standardzie określenia oznaczają:

- 2.1. **Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości** – wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą oraz określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy).
- 2.2. **Ciągłość stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości** – stosowanie w jednakowy sposób przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w kolejnych latach obrotowych, tzn.: metod grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych, tak aby wynikające z nich informacje były porównywalne (art. 5 ust. 1 ustawy).
- 2.3. **Zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości** – wynikająca z przepisów lub inicjatywy jednostki decyzja o zmianie dotychczas przyjętych zasad na inne rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.
- 2.4. **Dane sprawozdawcze** – wykazane w sprawozdaniu finansowym dane o aktywach i pasywach na koniec roku obrotowego, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe, oraz dane o przychodach i kosztach, jak też wpływach i wydatkach za ten rok obrotowy.
- 2.5. **Dane porównawcze** – dane sprawozdawcze wynikające ze sprawozdania finansowego sporządzonego za poprzedni rok obrotowy. Dane te mogą być porównywalne lub nieporównywalne z danymi sprawozdawczymi za bieżący rok obrotowy.

2.6. Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych – 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 majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Błędy są wynikiem nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji:

- a) które były dostępne w momencie zatwierdzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te lata,
- b) co do których można by zasadnie oczekiwać, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

Błędy wynikają najczęściej z pomyłek arytmetycznych, niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń, mylnej interpretacji zdarzeń, bądź oszustw.

Błędy są istotne, jeżeli mogą, pojedynczo lub łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego przez jego użytkowników. Istotność błędu uzależniona jest od wielkości i rodzaju pominięcia lub nieprawidłowości ocenianych w kontekście towarzyszących okoliczności. Czynnikiem rozstrzygającym o istotności może być zarówno wielkość, jak i rodzaj pozycji lub kombinacja obu tych czynników.

2.7. Podejście prospektywne – zastosowanie zmienionych:

- a) zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym ta zmiana miała miejsce,
- b) wartości szacunkowych od dnia dokonania ich zmiany za wyjątkiem okresu ekonomicznej użyteczności środków trwałych, o których mowa w art. 32 ust. 3 ustawy.

W przypadku podejścia prospektywnego nie przekształca się danych porównawczych.

2.8. **Pełne podejście retrospektywne** - zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków w taki sposób, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze.

W przypadku pełnego podejścia retrospektywnego przekształca się dane porównawcze.

2.9. **Ograniczone podejście retrospektywne** – zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków od początku możliwie najwcześniejszego roku obrotowego.

W przypadku ograniczonego podejścia retrospektywnego przekształca się dane porównawcze.

2.10. **Retrospektywne przekształcenie danych porównawczych** – przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w roku obrotowym stosowane były od zawsze lub od początku możliwie najwcześniejszego roku obrotowego, a zdarzenie uznane za istotny błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych było wówczas poprawnie ujęte.

2.11. **Praktycznie niewykonalne** – podejście retrospektywne, zarówno pełne jak i ograniczone uznaje się za praktycznie niewykonalne, gdy jednostka nie może go zastosować, mimo podjęcia racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Ma to miejsce, 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.

2.12. **Wartości szacunkowe** – przybliżone kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów lub pasywów, bądź przychodów i kosztów wobec niemożności dokładnej ich wyceny.

2.13. **Zmiana wartości szacunkowych** – zweryfikowanie wartości szacunkowych w przypadku pozyskania nowych informacji będących podstawą dokonanych szacunków, lub zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja szacunków nie odnosi się do poprzednich okresów, jest natomiast skutkiem oceny bieżącej sytuacji oraz oczekiwanych przyszłych korzyści ekonomicznych lub obowiązków związanych z pozycjami w sprawozdaniu finansowym. Nie są to korekty błędów ani zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

2.14. **Dzień bilansowy** – dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe (art. 3 ust. 1 pkt 10 ustawy).

2.15. **Zdarzenia po dniu bilansowym** – 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.

2.16. Dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego – dzień, w którym roczne sprawozdanie finansowe jednostki zatwierdził organ, który zgodnie z obowiązującymi ją przepisami prawa, statutem, umową lub na mocy prawa własności jest uprawniony do zatwierdzania sprawozdania finansowego.

2.17. Przepisy o rachunkowości - przepisy ustawy o rachunkowości oraz przepisy wydanych na jej podstawie aktów wykonawczych.

2.18. Krajowe Standardy Rachunkowości – wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości krajowe standardy rachunkowości oraz stanowiska.

III. Zasady (polityka) rachunkowości i ich zmiany

Podstawy ustalenia i zakres przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

3.1. W myśl przepisów o rachunkowości, w szczególności art. 5 ust. 1 oraz art. 10 ust.

1 ustawy, przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości obejmują wybrane przez jednostkę rozwiązania, określające między innymi:

- a) zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń, metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego i prezentacji (wykazywania lub ujawniania) w sprawozdaniu finansowym, do których odnosi się standard,
- b) techniczno-organizacyjny sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich ochrony, do których nie odnosi się standard.

Przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości, opisane w ustalonej przez kierownika jednostki dokumentacji, wynikają z przepisów o rachunkowości, wymagających bezwzględnego zastosowania oraz z rozwiązań wybranych przez jednostkę spośród dopuszczonych do stosowania przez przepisy o rachunkowości. Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości są stosowane przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę. Powinny one zapewnić, że prezentowane w sprawozdaniu finansowym informacje są wiarygodne (w tym kompletne i bezstronne), przydatne oraz zrozumiałe, przez co przekazują rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

3.2. W przypadku braku uregulowania w przepisach rachunkowości zasad klasyfikacji, wyceny lub prezentacji określonej transakcji lub innego zdarzenia występującego w jednostce, kierownik jednostki – ustalając przyjęte zasady (politykę) rachunkowości – może korzystać z Krajowych Standardów Rachunkowości, a w razie ich braku – z MSR.

3.2.1. W myśl art. 10 ust 3 ustawy, nie jest obligatoryjne stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości przy formułowaniu zasad (polityki) rachunkowości

przez jednostkę. Tym niemniej stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości w sprawach nieuregulowanych przepisami o rachunkowości prowadzi do przyjęcia rozwiązań, które uznaje się za zapewniające rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

3.2.2. Jednostka ujawnia w sprawozdaniu finansowym stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości. Jednostka potwierdzająca przyjęcie Krajowych Standardów Rachunkowości, jako jej zasad (polityki) rachunkowości, zobowiązuje się stosować wszystkie dotyczące jej standardy, w sprawach nieuregulowanych ustawą. Oznacza to, że nie jest właściwe powoływanie się na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości i jednocześnie wybiórcze stosowanie niektórych Krajowych Standardów Rachunkowości lub ich części i niestosowanie innych.

3.2.3. Zgodnie z ustawą jednostki spełniające określone kryteria (por. pkt 3.5.lit. b) oraz jednostki, których roczne sprawozdania finansowe nie podlegają badaniu i ogłaszaniu w myśl art. 64 ust. 1 (por. pkt 3.5. lit. c), mogą korzystać ze zwolnienia z niektórych przepisów o rachunkowości lub przyjmować uproszczone rozwiązania. W takich przypadkach niestosowanie niektórych postanowień Krajowych Standardów Rachunkowości nie jest sprzeczne z zasadą określoną w ustępie 3.2.2. pod warunkiem, że jednostka ujawnia w sprawozdaniu finansowym wykorzystane zwolnienia z przepisów o rachunkowości oraz przedstawia przyjęte uproszczenia.

3.2.4. Decyzja kierownika jednostki o stosowaniu tylko wybranych Krajowych Standardów Rachunkowości spośród tych, które jej dotyczą, albo przyjęcie tylko niektórych ich postanowień, jest równoważna decyzji o nieprzyjęciu do stosowania Krajowych Standardów Rachunkowości. Nie ma potrzeby ujawnienia w sprawozdaniu finansowym faktu nieprzyjęcia Krajowych Standardów Rachunkowości do zasad (polityki) rachunkowości, stosowanych przez jednostkę. W takiej sytuacji, w każdym przypadku wystąpienia w działalności jednostki transakcji, zdarzenia lub warunku będących sprawami, których przepisy o rachunkowości nie regulują, jednostka jest zobowiązana do

szczegółowego opracowania i uzasadnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w tych sprawach i ujawnienia tych spraw i zasad w sprawozdaniu finansowym.

3.2.5. W myśl art. 10 ust. 3 ustawy w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki mogą stosować MSR¹⁾. Należy zauważyć, że prawo jednostki do stosowania MSR w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy jest warunkowe, gdyż w pierwszej kolejności jednostka powinna stosować Krajowe Standardy Rachunkowości, a staje się to możliwe wtedy, gdy kierownik jednostki podjął decyzję o włączeniu Krajowych Standardów Rachunkowości do przyjętych przez nią zasad (polityki) rachunkowości. Jednostki, które postanowiły nie stosować Krajowych Standardów Rachunkowości, nie mogą stwierdzać w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy stosują MSR, gdyż byłoby to naruszenie warunków prawa do stosowania MSR, określonych przez ustawodawcę w przywołanych przepisach ustawy.

3.2.6. O ile Krajowe Standardy Rachunkowości dochowują zgodności z postanowieniami ustawy, o tyle MSR - wywodzące się z innego źródła niż dyrektywy o rocznych sprawozdaniach finansowych i rocznych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych - mogą przyjmować rozwiązania istotnie różniące się od tych, które są określone w ustawie i w krajowych standardach. W sytuacji, gdy postanowienia Krajowych Standardów Rachunkowości są odmienne niż te, które podano w MSR, z zasady za rozwiązanie spełniające przepisy ustawy uznaje się to rozwiązanie, które podano w krajowych standardach.

3.2.7. W przypadku braku krajowych standardów, jeżeli wymogi MSR w jakimkolwiek istotnym aspekcie są niezgodne z przepisami ustawy o rachunkowości, to jednostka nie powinna ich przyjąć do stosowania. Oznacza to, że formułując zasady (politykę) rachunkowości jednostka nie może przyjąć

¹⁾ Z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości, gdyż te stosują MSR w pierwszej kolejności jako podstawę do formułowania polityki (zasad) rachunkowości, służącej sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych.

stosowania MSR, jako ogólnej i bezwarunkowej zasady. W tych okolicznościach, dobrą praktyką jest w przypadku potrzeby wykorzystania MSR, uzasadnionym brakiem uregulowań przepisami ustawy i krajowymi standardami, ujawnienie w sprawozdaniu finansowym rodzaju transakcji, zdarzeń lub warunków i wskazanie zastosowanych konkretnych MSR, a nawet konkretnych rozwiązań podanych w tych MSR, jeśli dopuszczają one wybór, zwłaszcza wtedy, gdy nie wszystkie wymogi standardu są zgodne we wszystkich istotnych aspektach z przepisami o rachunkowości. Dokonany przez jednostkę wybór zasad określonych w konkretnych MSR staje się częścią jej przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, które mają zastosowanie w odniesieniu do wskazanych przez jednostkę rodzajów transakcji, zdarzeń i warunków.

3.2.8. W przypadku, gdy jednostka niestosująca Krajowych Standardów Rachunkowości postanowiła uznać je za przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, to efekt pierwszego zastosowania Krajowych Standardów Rachunkowości traktuje jak zmianę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i fakt ten ujawnia w sprawozdaniu finansowym zgodnie z postanowieniami niniejszego standardu.

3.3. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęte przez siebie:

- a) zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat, bądź przepływów pieniężnych,
- b) metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
- c) metody ustalania wyniku finansowego,
- d) sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym, i stosuje je w sposób ciągły.

3.4. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości również przyjęty przez siebie sposób ustalania wartości szacunkowych np. wartości godziwej,

okresów lub stawek amortyzacyjnych lub umorzeniowych, odpisów aktualizujących wartość składników aktywów na skutek jej utraty, rezerw na zobowiązania, stopnia zaawansowania niezakończonych usług objętych długoterminowymi umowami.

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

W szczególności uproszczenia mogą polegać na:

a) w przypadku wszystkich jednostek:

- ustaleniu granicy ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, poniżej której jednostka dokonuje (nie wcześniej niż w momencie oddania do używania) jednorazowego odpisu wartości tego rodzaju składników aktywów,
- wycenie materiałów i towarów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia, a produkcji w toku - o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż 3 miesiące - w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu jej w ogóle,
- nierozliczaniu przychodów i kosztów z tytułu wykonywanych długoterminowych niezakończonych usług, zgodnie z przepisami art. 34a i art. 34b ustawy, jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego,

b) w przypadku jednostek, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 17 000 000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 34 000 000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,

- 3) 50 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty:
- klasyfikowaniu umów leasingu według kryteriów określonych przepisami prawa podatkowego zamiast przepisami art. 3 ust. 4 i 5 ustawy²,
 - zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego³,
 - stosowaniu do wyceny instrumentów finansowych wyłącznie przepisów ustawy zamiast przepisów odpowiedniego rozporządzenia Ministra Finansów⁴,
- c) w przypadku jednostek niepodlegających obowiązkowi corocznego badania sprawozdań finansowych:
- uwzględnianiu kosztów stałych przy wycenie zapasu produktów, niezależnie od poziomu wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych.

Zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

3.6. Jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości jeżeli:

- a) obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości,
- b) utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości.

3.7. Jednostka może w uzasadnionych przypadkach odstąpić od ciągłości stosowania przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i zmienić je, dokonując retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych, jeżeli uzna, iż jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej

² Z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1- 6 oraz jednostek sektora finansów publicznych z wyjątkiem jednostek samorządu terytorialnego.

³ Z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1- 6.

⁴ Z wyłączeniem jednostek, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1- 6 oraz jednostek mikro, które na podstawie art. 28a nie stosują wyceny w wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycie.

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.

3.8. Zmianę każdego z wymienionych w pkt 3.3. standardu elementów, składających się na przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości, uznaje się za zmianę przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. Zmiana taka może być spowodowana m.in.:

- a) uzyskaniem przez jednostkę prawa lub utratą prawa do stosowania uproszczeń przewidzianych przepisami o rachunkowości,
- b) indywidualną decyzją jednostki spowodowaną zmianą przedmiotu działalności, zwiększeniem lub zmniejszeniem jej zakresu, potrzebą dostosowania się do rozwiązań obowiązujących w grupie kapitałowej, do której jednostka weszła lub w branży, w której jednostka rozpoczęła działalność, wykorzystaniem możliwości uproszczeń, wykonaniem zaleceń kontroli lub rewizji finansowej,
- c) decyzją o zastosowaniu lub rezygnacji ze stosowania MSR.

3.9. Nie stanowią zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości m. in.:

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

Przykładowo nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:

- a) podjęcie decyzji o amortyzowaniu nowo nabytych środków trwałych za pomocą innej metody niż stosowana do podobnych obiektów,
- b) zmiana stawek amortyzacyjnych (okresów użytkowania) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w wyniku ich weryfikacji,

- c) przekwalifikowanie do środków trwałych lub na odwrót nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych wynikające wyłącznie ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości,
- d) przekwalifikowanie aktywów finansowych z długoterminowych do krótkoterminowych lub odwrotnie wynikające wyłącznie ze zmiany zamiaru jednostki w odniesieniu do tych aktywów,
- e) wycena długoterminowej, niezakończonyj usługi proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania zamiast metodą „zysku zerowego” opisaną w art. 34a ust. 4 ustawy.

3.10. Jednostki, o których mowa w pkt 3.5. lit. b), mogą korzystać z przewidzianego w art. 3 ust. 6 ustawy uproszczenia, polegającego na kwalifikowaniu umów leasingu w sposób przewidziany w przepisach prawa podatkowego. W przypadku utraty możliwości stosowania tego uproszczenia, jednostka może w dalszym ciągu stosować przepisy prawa podatkowego w odniesieniu do umów już zawartych na dzień utraty zwolnienia pod warunkiem, że różnice tym spowodowane nie zniekształcają istotnie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, lub takie przekształcenie jest praktycznie niewykonalne. Jeżeli warunki te nie są spełnione, to uprzednio zawarte umowy leasingu wymagają przekwalifikowania i przekształcenia danych porównawczych (przekwalifikowanie uprzednio zawartych umów na umowy o leasing finansowy).

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków zmian zasad (polityki) rachunkowości

3.11. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje:

- a) stosując pełne podejście retrospektywne w przypadku:
 - gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia,

- gdy jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad (polityki) 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 (polityki) rachunkowości, ustalają sposób ich uwzględnienia.

3.12. Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym jednostka:

- a) odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je na mocy art. 8 ust. 2 ustawy jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią inne przepisy o rachunkowości,
- b) przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,
- c) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania.

3.13. Jeżeli zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego jest praktycznie niewykonalne, a w szczególności z powodów wymienionych w pkt II. 11 lit. e-f, wówczas jednostka stosuje ograniczone podejście retrospektywne, ujmując skutki zmiany wartości aktywów i zobowiązań wynikające ze zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jako korektę stanu początkowego odpowiednich składników kapitału (funduszu) własnego możliwie najwcześniejszego roku obrotowego.

3.14. Jeżeli również zastosowanie ograniczonego podejścia retrospektywnego jest również praktycznie niewykonalne jednostka stosuje podejście prospektywne i odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odpowiednio w

ciężar lub na dobro wyniku finansowego lub kapitału (funduszu) własnego, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią.

3.15. Jeżeli jednostka zmieniła przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, to jest zobowiązana również do ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 3 i 4 rodzaju zmian, przyczyn ich wprowadzenia oraz przedstawienia ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny, jak i retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.

W jednostkach, które nie stosują uproszczenia polegającego na zaniechaniu ustalania rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zmiana zasad (polityki) rachunkowości może wpływać również na wysokość odroczonego podatku dochodowego. Jeżeli dane porównawcze wymagają doprowadzenia do porównywalności, to stosuje się postanowienia rozdziału VII standardu.

IV. Wartości szacunkowe i ich zmiany

Wartości szacunkowe

4.1. Ustalenia wartości szacunkowych dokonuje się w drodze osądu, na podstawie wiarygodnych informacji, przy zastosowaniu właściwych w danych warunkach metod szacunku. Przykładowo przedmiotem szacunku mogą być:

- a) okresy użytkowania podlegających amortyzacji: środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości i prawa,
- b) należności, których ściągalność jest wątpliwa,
- c) zapasy wyceniane w cenach sprzedaży netto wobec utraty przez nie przydatności gospodarczej dla jednostki,
- d) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- e) rezerwy na zobowiązania i traktowane na równi z nimi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku (w tym na skutki toczącego się postępowania sądowego, z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń),
- f) koszty wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług,
- g) wartość godziwa np. nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji, aktywów i zobowiązań finansowych.

Zmiany wartości szacunkowych

4.2. Wartości szacunkowe wymagają zweryfikowania przez jednostkę i w miarę potrzeby zaktualizowania, jeżeli:

- a) zmieniły się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków,
- b) jednostka uzyskała dodatkowe informacje, które wcześniej nie były jednostce znane,
- c) jednostka nabrała większego doświadczenia gospodarczego.

Weryfikację przeprowadza się nie później niż na dzień bilansowy.

4.3. Zmiana wartości szacunkowych lub zastosowanie szacunków do wyceny aktywów wykazywanych dotąd w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, ewentualnie pomniejszonych o dokonane odpisy wobec utraty przez nie wartości, nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. Również zastąpienie wartości godziwej skorygowaną ceną nabycia lub ceną nabycia, w razie niemożności wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, nie stanowi zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Natomiast zmiana zasad wyceny (np. materiałów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia) lub zmiana metody wyceny rozchodu zapasów (np. pierwsze weszło pierwsze wyszło zamiast metodą cen przeciętnych) jest zmianą przyjętych zasad (polityki) rachunkowości. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych.

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków zmian wartości szacunkowych

4.4. Zmiana wartości szacunkowych powoduje konieczność skorygowania wartości wykazanych w księgach rachunkowych i w odpowiednich pozycjach aktywów lub pasywów bilansu. Skutki zmiany wartości szacunkowych, w tym spowodowane ich weryfikacją, jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne i odnosi odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, lub na kapitał (fundusz) własny, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią:

- a) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana, jeżeli zmiana dotyczy tylko tego roku,
- b) roku obrotowego, w którym nastąpiła zmiana i lat przyszłych, jeżeli zmiana dotyczy wszystkich tych okresów.

Zmiana wartości szacunkowych nie wymaga przekształcenia danych porównawczych.

- 4.5. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach, we właściwych pozycjach w ust. 1 i 2 oraz 10, jednostka zamieszcza wyjaśnienia dotyczące:
- a) rodzaju, przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wywołują skutki w bieżącym roku obrotowym i/albo według przewidywań wywołają skutki w kolejnych latach obrotowych, lub
 - b) braku możliwości ujawnienia liczbowych skutków zmian wartości szacunkowych dotyczących przyszłych okresów, jeżeli określenie tych skutków nie jest praktycznie wykonalne.

V. Poprawianie błędów

Rodzaje błędów

5.1. Jednostka koryguje wszelkie wykryte błędy bez względu na to, czy były popełnione w bieżącym roku obrotowym czy w poprzednich latach obrotowych.

5.2. Nie stanowią korekty błędów przykładowo:

- a) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami i wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji. Nie stanowią błędu m. in.:
 - zwiększenia lub zmniejszenia kwoty rezerwy na zobowiązania wynikające ze zmiany prawdopodobieństwa niekorzystnego wyroku kończącego proces sądowy przeciwko jednostce,
 - zmiana stawek amortyzacyjnych środków trwałych na skutek zmiany uprzednio ustalonego okresu użytkowania,
 - zmiana wysokości odpisów aktualizujących wartość składnika aktywów na skutek pojawienia się nowych informacji,
- b) skutki zmiany przyjętej zasady (polityki) rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki (np. zmiana metody wyceny zapasów z ceny nabycia na cenę zakupu, metody ustalania wartości rozchodów z cen przeciętnych na pierwsze weszło pierwsze wyszło),
- c) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności, i w związku z tym nie miała możliwości uwzględnienia ich w poprzednich rocznych sprawozdaniach finansowych (np. korzystne lub niekorzystne dla niej wyroki sądowe, zmiana orzecznictwa sądowego w bieżącym okresie w odniesieniu do interpretacji przepisów podatkowych stosowanej przez jednostkę w poprzednich okresach).

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków korekty błędów

- 5.3. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.
- 5.4. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne w rozumieniu pkt 5.5 standardu, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Skutki błędów uznane za nieistotne ujmuje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego.
- 5.5. Błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.
- 5.6. Korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości.
- 5.7. Korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, jednostka:

- a) ujmuje w kapitale (funduszu) własnym i wykazuje jako zysk (stratę) lat ubiegłych, lub w innej pozycji kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią przepisy o rachunkowości,
- b) wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania,
- c) przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

5.8. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust.6 pkt 1 jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- a) rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach,
- b) informację o przychodach i kosztach z tytułu błędu popełnionego w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych,
- c) kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich,
- d) kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

5.9. W przypadku, gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 1 jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt.

VI. Zdarzenia po dniu bilansowym

Rodzaje zdarzeń po dniu bilansowym

6.1. Do zdarzeń po dniu bilansowym zalicza się wszystkie dotyczące jednostki zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe, zdarzenia te można podzielić na:

- a) dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy,
- b) wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym.

Jeśli po dniu bilansowym wpłynęły do jednostki dowody dotyczące zdarzeń mających miejsce przed dniem bilansowym, choćby dowody te jako datę wystawienia nosiły datę roku obrotowego następującego po roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, to zdarzeń udokumentowanych w ten sposób nie zalicza się do zdarzeń po dniu bilansowym.

6.2. Przykładowymi zdarzeniami, o których mowa w pkt 6.1. lit. a standardu, są następujące po dniu bilansowym, a przed datą zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego:

- a) korekty przychodów ze sprzedaży wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, polegające zarówno na zmianach kwot faktur, jak i anulowaniu sprzedaży,
- b) 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,
- c) uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów na skutek utraty wartości była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki,
- d) ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów,

- e) 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,
- f) wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami.

6.3. Przykładowymi zdarzeniami, o których mowa w pkt 6.1. lit. b standardu, są następujące po dniu bilansowym do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego:

- a) spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę,
- b) zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki,
- c) połączenie jednostki z inną jednostką,
- d) znaczące zakupy aktywów przez jednostkę,
- e) przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę,
- f) zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki,
- g) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki,
- h) znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki,
- i) zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę,
- j) udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń,
- k) wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń po dniu bilansowym

6.4. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w pkt 6.1. lit. a standardu, a które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń odpowiednio uwzględnić w księgach

rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym.

6.5. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1. lit. a standardu), a skutki tych zdarzeń istotnie wpływają na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy, to skutki te odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy.

6.6. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed dniem zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje na temat zdarzeń wpływających na jej stan lub sytuację po dniu bilansowym (pkt 6.1. lit. b standardu), a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w ust. 6 pkt 2 jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:

- a) rodzaju zdarzenia,
- b) szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

Za istotne uważa się też informacje o tych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, w wyniku których zmianie uległy kwoty wykazane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rocznego sprawozdania finansowego, jak np. zobowiązania warunkowe (ustalonych zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

6.7. Skutki zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, zmieniających wiedzę jednostki o stanie istniejącym na dzień bilansowy (pkt 6.1. lit. a standardu), o których jednostka otrzymała informacje:

- a) po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia, ale nie uznanych za istotne, lub
 - b) po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego
- ujmuje się w księgach rachunkowych roku i wykazuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym informacje te otrzymano zgodnie z zasadami opisanymi w rozdziale V „Poprawianie błędów”.

VII. Zasady prezentacji danych, zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego

7.1. Użyteczność danych sprawozdawczych – liczbowych i słownych – wykazanych w poszczególnych elementach składowych sprawozdania finansowego za rok obrotowy wzrasta, jeżeli użytkownik tego sprawozdania może dane sprawozdawcze zestawiać 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.

Danych za poprzedni rok obrotowy nie wykazują jedynie jednostki powstałe w bieżącym roku obrotowym, nie mające poprzednika, w którego prawa i obowiązki weszły.

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

7.3. Zazwyczaj dane sprawozdawcze i dane porównawcze, wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za bieżący rok obrotowy, są porównywalne. Bywa jednak, że porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych jest zakłócona, gdyż w roku sprawozdawczym:

- a) nastąpiły zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
- b) nastąpiła korekta błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych.

Uzasadnia to zastosowanie podejścia retrospektywnego do danych porównawczych i doprowadzenie ich do porównywalności.

7.4. Nie zakłóca porównywalności danych między innymi:

- a) zmiana wartości szacunkowych,
- b) uwzględnienie zdarzeń po dniu bilansowym,
- c) połączenie spółek drogą przejęcia lub zawiązania nowej spółki; w razie połączenia spółek metodą nabycia dane porównawcze stanowią dane porównawcze spółki przejmującej (art. 44b ust. 16 ustawy), natomiast w razie połączenia metodą udziałów, dane porównawcze stanowią dane łączących się spółek za poprzedni rok obrotowy (art. 44c ust. 6 ustawy),
- d) zmiana formy prawnej jednostki.

7.5. Różna długość okresów sprawozdawczych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym nie narusza ciągłości stosowania przyjętych zasad rachunkowości. O długości okresów sprawozdawczych jednostka powinna poinformować we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Jeżeli jednak, zdaniem jednostki, prezentowanie w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych danych za okresy o różnej długości mogłoby utrudnić użytkownikom wykorzystanie sprawozdań finansowych do celów analitycznych, to może ona przedstawić dane porównawcze (wynikające z ksiąg rachunkowych)

w rachunku zysków i strat oraz w rachunku przepływów pieniężnych, a dane – za okres o długości odpowiadającej długości okresu sprawozdawczego ujawnić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, wraz z danymi wykazanymi w sprawozdaniu finansowym.

7.6. W przypadku zakłócenia porównywalności danych sprawozdawczych i porównawczych w wyniku zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości lub korekt błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, dla zapewnienia porównywalności retrospektywnie przekształcone dane porównawcze wykazuje się uzupełniająco w odrębnej kolumnie bilansu – i jeżeli to praktycznie wykonalne – w rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych.

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

Wzór 1

Dane sprawozdawcze za rok obrotowy	Dane za poprzedni rok obrotowy	
	Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
1	2	3

albo

Wzór 2

Dane za poprzedni rok obrotowy		Dane sprawozdawcze za rok obrotowy
Dane porównawcze	Przekształcone dane porównawcze	
1	2	3

7.8. Jeżeli liczba danych porównawczych doprowadzonych do porównywalności jest nieznaczną, można w kolumnie dane porównawcze wykazać te dane w postaci ułamka, w którego liczniku podaje się dane porównawcze wynikające ze sprawozdania finansowego za rok poprzedzający, a w mianowniku dane porównawcze doprowadzone do porównywalności. W przypisie do bilansu, rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych podaje się wyjaśnienia, jakie dane zawiera licznik oraz mianownik ułamka – czy są to retrospektywnie przekształcone dane porównawcze, czy dane wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za rok poprzedzający.

Przykład 1 – do rozdziału III

Zmiana przyjętych zasad wyceny towarów

I. Założenia

Kierownik jednostki, której sprawozdanie finansowe w myśl art. 64 ustawy nie podlega obowiązkowi badania, podjął decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości od 1 stycznia 201X roku. Zmiana polega na zastąpieniu wyceny towarów w cenach nabycia wyceną w cenach zakupu. Powodem zmiany zasad (polityki) rachunkowości było wejście jednostki do grupy kapitałowej, w której przyjęte przez jednostkę dominującą zasady wyceny powinny obowiązywać jednolicie. Stan zapasów towarów na 31.12.201X-1, wycenionych w cenach nabycia wynosił 550.000 złotych, a w cenach zakupu – 530.000 złotych. W stanie zapasów nie ma towarów nabytych wcześniej aniżeli w roku 201X-1⁵⁾.

W przykładzie dla uproszczenia pominięto kwestie związane z podatkiem dochodowym.

WARIANT A – towary znajdujące się w magazynie na 31.12.201X-1 nie zostały sprzedane w kolejnym roku obrotowym natomiast, towary nabyte w 201X r. zostały w całości sprzedane w roku 201X. Nie ma potrzeby dokonywania odpisów aktualizujących wartość towarów.

Bilans – wybrane dane przed przekształceniem

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1
Aktywa		
Towary	550.000	550.000
Pasywa		
Zysk/strata z lat ubiegłych	0	0
Zysk/strata netto	1.000.000	1.000.000

⁵⁾ Przyjęto, że dane sprawozdawcze obejmują rok 201X, natomiast dane porównawcze – 201X-1.

Rachunek zysków i strat - wariant porównawczy i kalkulacyjny– wybrane dane przed przekształceniem w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1
Wartość sprzedanych towarów	1.200.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.000.000	1.000.000

Skutkiem zmiany zasad (polityki) rachunkowości jest:

- obniżenie wartości towarów wykazanego w bilansie sporządzonym na 31.12.201X-1 r. oraz 31.12.201X r. o 20.000 zł,
- zwiększenie wartość sprzedanych towarów w 201X-1 r. o 20.000 zł, co powoduje, że zysk netto za 201X-1 r. jest niższy o tę kwotę.

IIA. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Winien	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Skutki zmiany wyceny zapasu towarów na 01.01.201X (550.000 – 530.000)	„Zysk/strata z lat ubiegłych” ⁶⁾	„Towary”	20.000

IIIA. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

Bilans – wybrane dane po przekształceniu w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1

⁶⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Aktywa			
Towary	530.000	530 000	550.000
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	(20.000)	0	0
Zysk/strata netto	1.000.000	980.000	1.000.000

Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy i kalkulacyjny– wybrane dane po przekształceniu w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Wartość sprzedanych towarów	1.200.000	1.220.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.000.000	980.000	1.000.000

Informacja dodatkowa

a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego

ust. 7

W ustępie tym podaje się informacje o przyjętych przez jednostkę zasadach wyceny zapasów.

b) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 6 pkt 3

Zarząd spółki podjął decyzję o zmianie zasad wyceny towarów z wyceny w cenach nabycia na wycenę w cenach zakupu. Powodem zmiany zasad (polityki) rachunkowości było wejście jednostki do grupy kapitałowej i konieczność zastosowania jednolitych w grupie zasad wyceny.

Skutkiem zmiany zasad (polityki) rachunkowości jest:

- obniżenie wartości towarów wykazanych w bilansie sporządzonym na 31.12.201X-1 r. oraz 31.12.201X r. o 20.000 zł,
- zwiększenie wartość sprzedanych towarów w 201X-1 r. o 20.000 zł, co powoduje, że zysk netto za 201X-1 r. jest o 20.000 zł niższy.

ust. 6pkt 4

Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji, ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat. Jednostka może również ujawnić informacje jak niżej:

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze 201X	Dane za poprzedni rok obrotowy (201X-1)	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
Aktywa			
Towary	530.000	530.000	550.000
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	(20.000)	0	0
Zysk/strata netto	1.000.000	980.000	1.000.000

Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy i kalkulacyjny

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze (201X)	Dane za rok obrotowy (201X-1)	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
Wartość sprzedanych towarów	1.200.000	1.220.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.000.000	980.000	1.000.000

WARIANT B – 50% stanu towarów znajdujących się w zapasie na 31.12.201X-1 zostało sprzedanych w kolejnym roku obrotowym natomiast towary nabyte w 201X r. zostały w całości sprzedane w roku 201X. Nie ma potrzeby dokonywania odpisów aktualizujących wartość towarów

Bilans – wybrane dane przed przekształceniem

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1
Aktywa		
Towary	275.000	550.000
Pasywa		
Zysk/strata z lat ubiegłych	0	0
Zysk/strata netto	1.025.000	1.000.000

Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy i kalkulacyjny

wybrane dane przed przekształceniem

w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1
------------------	------	--------

Wartość sprzedanych towarów	1.475.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.025.000	1.000.000

Skutkiem zmian zasad (polityki) rachunkowości jest:

- obniżenie wartości stanu towarów wykazanego w bilansie sporządzonym na 31.12.201X-1 r. o 20.000 zł, natomiast w bilansie sporządzonym na 31.12.201X r. o 10.000 zł,
- zwiększenie wartości sprzedanych towarów w 201X r. o 20.000 zł, co powoduje, że zysk netto za 201X-1 r. jest niższy o tę kwotę,
- zmniejszenie wartości sprzedanych towarów w rachunku zysków i strat za 201X r. o 10.000 zł, co powoduje, że zysk netto za 201X-1 r. jest wyższy o tę kwotę.

IIB. Ujęcie w księgach rachunkowych w roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Winien	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Skutki zmiany wyceny zapasu towarów na 01.01.201X (550.000 – 530.000)	„Zysk/strata z lat ubiegłych” ⁷⁾	„Towary”	20.000

IIIB. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

Bilans – wybrane dane po przekształceniu

w zł

⁷⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Aktywa			
Towary	265.000	530.000	550.000
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	(20.000)	0	0
Zysk/strata netto	1.035.000	980.000	1.000.000

Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy i kalkulacyjny - wybrane dane po przekształceniu w zł

Wyszczególnienie	201X	31.12.201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Wartość sprzedanych towarów	1.465.000	1.220.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.035.000	980.000	1.000.000

Informacja dodatkowa

a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego

ust. 7

W ustępie tym podaje się informacje o przyjętych przez jednostkę zasadach wyceny zapasów.

b) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 6 pkt 3

Zarząd spółki podjął decyzję o zmianie zasad wyceny towarów z wyceny w cenach nabycia na wycenę w cenach zakupu. Powodem zmiany zasad (polityki) rachunkowości było wejście jednostki do grupy kapitałowej i konieczność zastosowania jednolitych w grupie zasad wyceny.

Skutkiem zmiany zasad (polityki) rachunkowości jest:

- obniżenie wartości towarów wykazanych w bilansie sporządzonym na 31.12.201X-1 r. oraz 31.12.201X r. o 20.000 zł,
- zwiększenie wartość sprzedanych towarów w 201X-1 r. o 20.000 zł, co powoduje, że zysk netto za 201X-1 r. jest niższy o tę kwotę.

ust. 6 pkt 4

Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji, ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat. Jednostka może również ujawnić informacje jak niżej:

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze (201X)	Dane za poprzedni rok obrotowy (201X-1)	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
Aktywa			
Towary	265.000	530.000	550.000
Pasywa			

Zysk/strata z lat ubiegłych	(20.000)	0	0
Zysk/strata netto	1.035.000	980.000	1.000.000

Rachunek zysków i strat

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze (201X)	Dane za poprzedni rok obrotowy (201X-1)	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
Wartość sprzedanych towarów	1.465.000	1.220.000	1.200.000
Zysk/strata netto	1.035.000	980.000	1.000.000

Przykład 2 - do rozdziału III

Zmiana kwalifikacji umowy leasingu z operacyjnego na finansowy

I. Założenia

W spółce z o.o. rok obrotowy równy jest kalendarzowemu.

Bilans spółki sporządzony na 31.12. 201X-2 wykazywał sumę aktywów równą 12 mln PLN. Wartość przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów zaprezentowana w rachunku zysków i strat za rok 201X-2 wynosiła 28 mln PLN. Sprawozdanie finansowe za rok 201X-2 zostało zatwierdzone. Jednostka zawarła w styczniu roku 201X-1 umowę leasingu, której przedmiotem jest maszyna produkcyjna. Na zabezpieczenie ewentualnych roszczeń przekazała finansującemu weksel wystawiony in blanco. Warunki umowy kwalifikuje ją - z punktu widzenia prawa podatkowego – do tzw. leasingu operacyjnego. Jednostka wybrała i zapisała w przyjętych przez siebie zasadach (polityce) rachunkowości zasadę kwalifikowania umów o leasing zgodnie z regulacjami prawa podatkowego.

Umowa przewiduje, że leasing potrwa 4 lata, a wartość początkowa przedmiotu leasingu (maszyny produkcyjnej) wynosi 500 000 złotych. Warunki umowy przewidują, że korzystający w trakcie trwania umowy wniesie opłaty w łącznej kwocie 590 000 zł. Ma także prawo do nabycia stanowiącej przedmiot umowy maszyny za kwotę równą 2% jej wartości początkowej (10 000 zł); jednostka zamierza z tej możliwości skorzystać.

W umowie określono ponadto następujące warunki:

- opłata wstępna, wchodząca w skład opłaty łącznej wynosi 10% wartości początkowej przedmiotu leasingu (50 000 zł),
- pozostałe opłaty podstawowe w ciągu 4 lat wynoszą 540 000 zł; są one podzielone na 48 równych rat i będą następować comiesięcznie; rocznie jest to kwota 135 000 zł.

W roku 201X, drugim roku trwania umowy o leasing maszyny, nastąpił w jednostce znaczny jej rozwój, czego konsekwencją był wzrost przychodów i zapasów (Bilans na 31.12.201X - suma aktywów 18,5 mln PLN, wartość przychodów ze sprzedaży towarów i produktów za rok 201X -35mln PLN).

Biorąc pod uwagę te okoliczności, kierownik jednostki – ze względu na wartość przyjętej w leasing maszyny produkcyjnej, która stanowi znaczący odsetek wartości środków trwałych, jak i wysokość kosztów jej amortyzacji - podjął decyzję o przekwalifikowaniu umowy od 1.01.201X-1, a więc od daty jej zawarcia, z leasingu operacyjnego na finansowy.

Jednocześnie:

- skutki przekwalifikowania umowy o leasing w pierwszym roku jej trwania, tj. w roku 201X-1, uznał za spowodowane zmianą zasad (polityki) rachunkowości; wobec zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok 201X-1 ujęto je w księgach rachunkowych pod datą 1. dnia roku 201X, jako korektę wyniku lat ubiegłych,
- koszt leasingu (część odsetkowa) został ustalony w wysokości różnicy między wartością początkową przedmiotu leasingu (500 000 zł) a sumą opłat za leasing (50 000 + 540 000 zł) i za wykup przedmiotu leasingu (10 000 zł), tj. 100 000 zł,

- zgodnie z punktem X.2 KSR nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa” ustalono, że podział opłaty leasingowej na część kapitałową i odsetkową w ciągu kolejnych lat trwania umowy nastąpi metodą równomierną. Podział ten przedstawia się następująco:

w zł

Rok trwania umowy	Kwota zobowiązania na początek okresu (BO)	Roczna opłata podstawowa	Część odsetkowa	Część kapitałowa	Kwota zobowiązania na koniec okresu (BZ)
1	2	3	4	5	6 (2-5)
201X-1	500 000	135 000 + 50 000 ⁸⁾	25 000	160 000	340 000
201X	340 000	135 000	25 000	110 000	230 000
201X+1	230 000	135 000	25 000	110 000	120 000
201X+2	120 000	135 000 + 10 000 wykup	25 000	120 000	-

Jednostka użytkuje podobne maszyny, dla których ustaliła w zasadach (polityce) rachunkowości 8-letni okres ekonomicznej użyteczności (stawka rocznej amortyzacji 12,5%).

W drugim roku trwania umowy, tj. w roku 201X, opłaty za leasing w części kapitałowej i odsetkowej naliczono zgodnie z zasadami stosowanymi do leasingu finansowego i warunkami umowy.

W przykładzie – dla uproszczenia – pominięto VAT od opłat oraz zagadnienia dotyczące podatku odroczonego.

⁸⁾ Opłata wstępna (50 000 zł).

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X⁹⁾

Przekwalifikowanie umowy stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości, a skutki tej zmiany uwzględnia się retrospektywnie, od daty zawarcia umowy.

Księgowania następujące pod datą 01.01.201X

Lp.	Opis operacji	Konto		Kwota złotych
		Winien	Ma	
1	Przyjęcie maszyny do ewidencji środków trwałych na dzień rozpoczęcia leasingu	„Środki trwałe”	„Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu umowy (zobowiązania finansowe)”	500 000
2	Korekta rozrachunków z finansującym	„Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu umowy (zobowiązania finansowe)”	„Zysk/strata z lat ubiegłych (koszt usług obcych)” ¹⁰⁾	- 50 000
3	Korekta opłat podstawowych za rok 201X-1 z tytułu części kapitałowej	„Rozrachunki z finansującym z tytułu przedmiotu umowy (zobowiązania finansowe)”	„Zysk/strata z lat ubiegłych (koszt usług obcych)” ¹¹⁾	- 110 000
4	Korekta amortyzacji za rok 201X-1: $500\ 000 \times 12,5\% = 62\ 500 : 12$ $\approx 5208 \times 11^*$	„Zysk/strata z lat ubiegłych (koszt amortyzacji)”	„Umorzenie środków trwałych”	57300

*Wobec zawarcia umowy i przyjęcia do użytkowania przedmiotu leasingu w styczniu, amortyzację nalicza się począwszy od lutego, a zatem w roku 201X-1 za 11 miesięcy

Rozliczenie zysku/straty z lat ubiegłych (korekta wyniku za 201X-1):

- odniesiono pierwotnie w koszty: opłata wstępna	50 000 zł
+ opłata podstawowa 135 000 zł razem	185000 zł
- korekty:	
doksięgowano: amortyzacja	57 300 zł

⁹⁾ Por. KSR 5 „Leasing, najem i dzierżawa”

¹⁰⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

¹¹⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

wyksięgowano: opłata wstępna 50 000 zł + część kapitałowa	
opłaty 110 000 zł	<u>160 000 zł</u>
pozostała w kosztach amortyzacja 57 300 zł+ część odsetkowa 25 000	82 300 zł
poprawa wyniku lat ubiegłych: 185 000 zł – 82 300 zł	102 700 zł

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 20X1

Wykazanie skutków zmiany zasad (polityki) rachunkowości w sprawozdaniu finansowym za rok 201X:

Bilans – wybrane dane po przekształceniu w zł

<i>Wyszczególnienie</i>	31.12.201X	31.12.201X-1	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
1	2	3	4
Aktywa			
Środki trwałe (netto)	380 200	442 700	0
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych		102 700	0
Zobowiązania finansowe	230 000	340 000	0

Rachunek zysków i strat - wariant porównawczy – wybrane dane po przekształceniu w zł

<i>Wyszczególnienie</i>	201X	201X-1	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
1	2	3	4
Amortyzacja	62 500	57 300	0.000
Usługi obce	-	0.000	185 000
Koszty finansowe	25 000	25 000	0
Zysk/strata netto	(87 500)	82 300	(185 000)

Za rok 201X jednostka nie podlega jeszcze obowiązkowi badania i dlatego nie sporządza „Zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym” ani „Rachunku przepływów pieniężnych”.

Gdyby jednak chciała te elementy sprawozdania finansowego sporządzić, to:

- w „Zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym” wykaże w przeznaczonych na ten cel wierszach odniesioną na „Zysk/stratę z lat ubiegłych” kwotę różnic wywołanych zmianą zasad (polityki) rachunkowości, w kolumnie właściwej dla roku zaksięgowania,
- w „Rachunku przepływów pieniężnych” wykaże dane porównawcze w taki sposób, jak gdyby w roku 201X-1 leasing maszyny był zakwalifikowany do leasingu finansowego.

Informacja dodatkowa

a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego

ust. 7

W ustępie tym podaje się informacje o przyjętych przez jednostkę zasadach ustalania wartości początkowej środków trwałych przyjętych w leasing finansowy i metodzie ich amortyzacji. Ujawnia się także zasady wyceny zobowiązań finansowych i kwoty tych zobowiązań wynikające z umów o leasing finansowy.

b) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 1 pkt 1

Zmiany wartości początkowej środków trwałych:

w zł

Środki trwałe	BO	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
1	2	3	4	5
Maszyny i urządzenia	+ 500 000	0	0	500.000
Razem	+ 500 000	0	0	500.000

Zmiany w umorzeniu, amortyzacji i wartości netto środków trwałych:

Umorzenie środków trwałych	BO	Amortyzacja w roku	Zmniejszenia	BZ	Wartość netto środków trwałych	
					BO	BZ
1	2	3	4	5	6	7
Maszyny i urządzenia	57 300	0	0	119 800	442 700	380 200

Razem	57 300	0	0	119 800	442 700	380 200
-------	--------	---	---	---------	---------	---------

ust. 1 pkt 12

Długoterminowe zobowiązania z tytułu umowy o leasing płatne od dnia bilansowego (rok 201X) w łącznej wysokości – 230 000 zł:

- a) do 1 roku – 110 000 zł,
- b) powyżej 1 roku do 3 lat – 120 000 zł,
- c) powyżej 3 do 5 lat – brak,
- d) powyżej 5 lat – brak.

ust. 1 pkt 13

W tym punkcie wykazuje się środki trwale użytkowane na podstawie umowy leasingu i kwotę zabezpieczenia.

ust. 1 pkt 16

Wystawiono weksel „in blanco” jako gwarancję spłaty zobowiązania z tytułu umowy leasingu finansowego.

ust. 2 pkt 6

W tym punkcie ujawnia się różnice kwotowe z rozliczenia umowy leasingowej. Dla celów podatkowych kosztami uzyskania są poszczególne raty opłat wynikające z umowy (w przykładzie dla roku 201X – 135 000 zł), natomiast w celu wyliczenia bilansowego wyniku finansowego kosztem jest amortyzacja (62 500 zł) i odsetki (25 000 zł); różnica – 47 500 zł.

ust. 6 pkt 1

Wyjaśnienie mogłoby brzmieć następująco:

W roku ubiegłym zawarto umowę leasingu która zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości kwalifikuje się do leasingu finansowego; wobec podlegania jednostki w następnym roku obligatoryjnemu badaniu, umowę poprzednio zaliczoną do leasingu operacyjnego przekwalifikowano do leasingu finansowego. W wyniku zmiany kwalifikacji umowy leasingu, a więc zmiany zasad (polityki) rachunkowości korekta wyniku finansowego lat ubiegłych wyniosła 102 700 zł (poprawa).

ust. 6 pkt 4

Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji, ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat, a także wyodrębnione w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym.

Przykład 3 – do rozdziału III

Zmiana przyjętych zasad wyceny nieruchomości zaliczanych do inwestycji

I. Założenia

Kierownik jednostki, podjął w roku 201X decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości, polegającej na zmianie zasady wyceny nieruchomości (gruntów) zaliczanych do inwestycji z wyceny w cenach nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości na wycenę w cenach rynkowych bądź inaczej określonej wartości godziwej. Powodem zmiany zasad (polityki) rachunkowości było wejście jednostki do grupy kapitałowej, w której powinny obowiązywać jednolicie zasady wyceny przyjęte przez jednostkę dominującą.

Cena nabycia gruntu o powierzchni 2.000 ha zakupionego w roku 201X-8 wyniosła 2.000.000 złotych. Jednostka nie posiada żadnych planów dotyczących wykorzystania tego gruntu dla własnych potrzeb. Do końca roku 201X-1 jednostka nie dokonała żadnego odpisu z tytułu trwałej utraty wartości gruntu.

Celem dokonania odpowiednich ujawnień o skutkach zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostka zleciła rzeczoznawcy majątkowemu ustalenie wartości gruntu na każdy z dni kończących poprzednie okresy sprawozdawcze.

Rzeczoznawca majątkowy, z uwagi na brak informacji o transakcjach rynkowych z okresu 201X-8-201X-3, które mogłyby zostać wykorzystane do wyceny, ustalił cenę rynkową gruntu wyłącznie dla poniższych okresów:

- 201X-2 4.500.000 zł
- 201X-1 4.000.000 zł
- 201X 4.000.000 zł

W okresie od daty nabycia gruntu do dnia wyceny ustawodawca rozszerzył zakres pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych o skutki aktualizacji wyceny nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczanych do inwestycji.

Wobec braku możliwości ustalenia wpływu zmienionych zasad (polityki) rachunkowości na informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych za lata obrotowe 201X-8 do 201X-3 kierownik jednostki podjął decyzję o zastosowaniu ograniczonego podejścia retrospektywnego, odstępując od ustalenia jaka część wzrostu wartości nieruchomości inwestycyjnej w minionych latach winna być rozliczona jako zwiększenie „Kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny”, a jaka powinna stanowić „Zysk (stratę) z lat ubiegłych”. W rozpatrywanym przypadku decyzja ta nie wpływa na informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym jako przekształcone dane porównawcze albowiem dane te prezentuje się jedynie za poprzedni rok obrotowy, a ponadto przedmiot zmiany zasad (polityki) rachunkowości przesądza o tym, że przekształcone dane porównawcze poprzedniego roku obrotowego są skumulowanymi danymi porównawczymi lat wcześniejszych. Reasumując: skutek ograniczonego podejścia retrospektywnego jest taki sam jak skutek podejścia retrospektywnego.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Wn	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Aktualizacja wartości inwestycji w nieruchomości	„Inwestycje w nieruchomości”	„Zysk (strata) z lat ubiegłych” ¹³⁾	2.000.000
2.	Utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	„Zysk (strata) z lat ubiegłych” ¹²⁾	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	380.000 ¹⁴⁾

¹²⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

¹³⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

¹⁴⁾ 2.000.000 zł x 19%.

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze za rok obrotowy	Dane za poprzedni rok obrotowy	
		Przekształcone dane porównawcze ¹⁵⁾	Dane porównawcze
1	2	3	4
Aktywa			
Inwestycje w nieruchomości	4.000.000	4.000.000	2.000.000
Pasywa			
Zysk (strata) z lat ubiegłych	1.620.000	1.620.000	0
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	380.000	380.000	0

Rachunek zysków i strat - wariant porównawczy i kalkulacyjny

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze za rok obrotowy	Dane za poprzedni rok obrotowy	
		Przekształcone dane porównawcze	Dane porównawcze
1	2	3	4
Inne koszty operacyjne	0	500.000	0

¹⁵⁾ Por. ust. 5 pkt 4 dodatkowych informacji i objaśnień

Informacja dodatkowa

a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego

ust. 7

W ustępie tym podaje się informacje o przyjętych przez jednostkę zasadach wyceny nieruchomości inwestycyjnych: *Nieruchomości inwestycyjne w momencie początkowego ujęcia wyceniane są w cenie nabycia, natomiast na dzień bilansowy wycenia się je w wartości rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej.*

b) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 1 pkt 1

Zmiany w inwestycjach długoterminowych

w zł

Inwestycje długoterminowe	BO	Korekty lat ubiegłych	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
1	2	3	4	5	6
Nieruchomości	2.000.000	2.000.000	0	0	4.000.000
Razem	2.000.000	2.000.000	0	0	4.000.000

ust. 1 pkt 9

Zmiany w kapitale (funduszu) własnym

o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym w zł

Kapitał (fundusz) własny	BO	Korekty lat ubiegłych	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
1	2	3	4	5	6
Zysk (strata) z lat ubiegłych	0	1.620.000	0	0	1.620.000
Razem	0	1.620.000	0	0	1.620.000

ust. 1 pkt 11

Zmiany rezerw na zobowiązania

w zł

Rezerwy na	BO	Korekty lat	Zwiększenia	Zmniejszenia	BZ
------------	----	-------------	-------------	--------------	----

zobowiązania		ubiegłych			
1	2	3	4	5	6
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	0	380.000	0	0	380.000
Razem	0	380.000	0	0	380.000

ust. 6 pkt 3

Jeżeli dokonana zmiana zasady wyceny inwestycji w nieruchomości wywiera istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, należy o tym poinformować w tym punkcie:

W celu zachowania jednolitych zasad wyceny w grupie kapitałowej podjęto w bieżącym roku decyzję o zmianie zasad (polityki) rachunkowości, polegającą na zmianie zasady wyceny nieruchomości (gruntów) zaliczanych do inwestycji z wyceny w cenach nabycia pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości na wycenę w cenach rynkowych. Zmiana zasad (polityki) rachunkowości została zastosowana retrospektywnie. W wyniku zmiany tych zasad korekta wyniku finansowego lat ubiegłych wyniosła 1.620.000 zł (zwiększenie).

ust. 6 pkt 4

Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat.

	Inwestycje w nieruchomości	Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Zysk (strata) z lat ubiegłych
Stan na 1 stycznia 201X-1	2.000.000	0	0
Wpływ wyceny bilansowej na 1 stycznia 201X-1	2.500.000	(475.000)	2.025.000
Przekształcony stan na 1 stycznia 201X-1	4.500.000	(475.000)	2.025.000

Stan na 31 grudnia 201X-1	2.000.000	0	0
Wpływ wyceny bilansowej na 1 stycznia 201X-1	2.500.000	(475.000)	2.025.000
Wpływ na zysk lub stratę bieżącego okresu	(500.000)	95.000	(405.000)
Przekształcony stan na 31 grudnia 201X-1	4.000.000	(380.000)	1.620.000

Przykład 4 – do rozdziału III

Zmiana zasady ujmowania w księgach rachunkowych skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży

I. Założenia

W marcu 201X-2 r. jednostka nabyła 1 000 akcji Spółki Y będących przedmiotem obrotu giełdowego, za które zapłaciła 200.000 zł. Zapłacona kwota obejmuje koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji, która nie jest istotna. Zgodnie z przyjętą przez jednostkę polityką inwestycyjną akcje Spółki Y zostały zaklasyfikowane do portfela aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Zyski lub straty z przeszacowania wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży jednostka zalicza odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego. Na dzień 31 grudnia 201X -2 r. wartość godziwa akcji Spółki Y wynosiła 210.000 zł. Sprawozdanie finansowe za 201X -2 r. zostało zbadane i zatwierdzone przez walne zgromadzenie, a wynik finansowy jednostki za 201X r. podzielono w taki sposób, że 5 000 zł przeznaczono na dywidendę a pozostałą kwotę na kapitał zapasowy. Jednostka stosuje rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metody wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych. W maju 201X-1 r. jednostka sprzedała 400 akcji Spółki Y po kursie giełdowym 208 zł za akcję. Na koniec 201X-1 łączna wartość godziwa pozostałych w portfelu akcji Spółki Y wynosiła 123.000 zł. W marcu 201X r. jednostka kupiła na giełdzie 2 000 akcji Spółki Z, za które zapłaciła 150.000 zł, w tym koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji w nieistotnej wysokości. Nabyte akcje zaklasyfikowano do portfela aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Na koniec maja 201X r. wartość godziwa tych akcji wynosiła 156.000 zł, natomiast wartość godziwa akcji Spółki Y nie zmieniła się.

W czerwcu 201X r. jednostka uznała, że lepszym odzwierciedleniem przyjętej polityki inwestycyjnej będzie odnoszenie skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży na kapitał z aktualizacji wyceny. Nowa zasada ma zastosowanie od pierwszego dnia 201X r., a konieczne zmiany wprowadzono do ksiąg rachunkowych pod datą 30 czerwca tego roku. Jednostka posiada pełną historię portfela inwestycji zaklasyfikowanych do aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, a więc ustala niezbędne korekty i wprowadza je do ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadą pełnego podejścia retrospektywnego.

Gromadząc dane potrzebne dla wprowadzenia korekt wynikających ze zmiany zasad rachunkowości jednostka stwierdza, że w ostatnich trzech latach stawka podatku dochodowego stosowana dla wyliczenia podatku dochodowego w części odroczonej i bieżącej wynosiła 19%. Ponadto stwierdzono, że zobowiązania i należności powstałe w związku z nabyciem i sprzedażą papierów wartościowych na giełdzie zostały rozliczone zgodnie z umowami. Podobnie, we właściwych terminach jednostka wpłacała zaliczki i rozliczała zobowiązania z tytułu podatku dochodowego.

W październiku 201X r. jednostka sprzedała pozostałe 600 akcji Spółki Y po kursie giełdowym 206 za akcję zł. Natomiast na dzień 31 grudnia 201X r. kurs giełdowy akcji Spółki Z spadł do 75 zł za akcję.

Jednostka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą o rachunkowości za rok obrotowy kończący się dnia 31 grudnia 201X r., sprawozdanie to podlega obowiązkowi badania.

W przykładzie wszystkie dane liczbowe podano w złotych.

Wybrane dane na dzień 30 czerwca 201X r. oraz za 201X-1 r. i 201X-2 r. przedstawiają się następująco:

Wyszczególnienie	Dane na dzień		
	30.06.201X r.	31.12.201X-1 r.	31.12.201X-2 r.
Długoterminowe aktywa finansowe	279 000	123.000	210.000
Rachunek bankowy	27 592	177 592	100 000
Razem aktywa	306 592	300 592	310 000

Kapitał podstawowy	300 000	300 000	300 000
Kapitał zapasowy	3 100	3.100	-
Zysk (strata) netto	4 860	(3.078)	8.100
Zysk (strata) z lat ubiegłych	(3 078)	0	-
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1 710	570	1.900
Razem pasywa	306 592	300 592	310 000

Wyszczególnienie	Dane za okres sprawozdawczy kończący się dnia		
	30.06.201X r.	31.12.201X-1 r.	31.12.201X-2 r.
Przychody finansowe	6 000	-	10 000
- Aktualizacja wartości inwestycji)	6 000	-	10 000
Koszty finansowe		(3 800)	
- Aktualizacja wartości inwestycji	-	(3.000)	-
-Zysk (strata) ze zbycia inwestycji	-	(800)	-
Podatek dochodowy	(1 140)	722	(1 900)
- Część bieżąca		(608)	
- Część odroczone	(1 140)	1.330	(1.900)
Zysk (strata) netto	4.860	(3.078)	8.100

II. Ujęcie w księgach rachunkowych jednostki - ustalonych na dzień 30 czerwca 201X r. - korekt związanych ze zmianą zasady wykazywania skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży oraz operacji gospodarczych w drugim półroczu 201X r.

Wyszczególnienie	Wn	Ma
Stan kont na dzień 30.06. 201X r.		
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	279 000	
Rachunek bankowy	27 592	
Kapitał podstawowy		300 000
Kapitał zapasowy		3 100
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1 710
Zysk (strata) z lat ubiegłych (przeniesiona strata netto za 201X-1 r.)	3 078	
Zysk (strata) netto za okres od 1.01. do 30.06.201X r.		4 860
Korekta operacji gospodarczych roku bieżącego		
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	6 000	
Kapitał z aktualizacji wyceny		6 000

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1 140	
Podatek dochodowy (część odroczone)		1 140
Kapitał z aktualizacji wyceny	1 140	
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1 140

Korekty dotyczące bilansu otwarcia na 1.01. 201X-1 r. związane z operacjami gospodarczymi 201X-2 r.

Wyszczególnienie	Zysk (strata) z lat ubiegłych		Kapitał z aktualizacji wyceny	
	Wn	Ma	Wn	Ma
Korekty dotyczące operacji gospodarczych 201X-2 r. wpływające na bilans otwarcia 201X-1 r.				
Bilans otwarcia na 1.01.201X-2 r.	-	-	-	-
Korekta ujęcia zysków i strat z przeszacowania aktywów dostępnych do sprzedaży	10 000			10 000
Korekta ujęcia podatku dochodowego (część odroczone)		1 900	1 900	
Korekty dotyczące operacji gospodarczych 201X-1 r. wpływające na bilans otwarcia 201X r.				
Korekta zysków i strat z przeszacowania aktywów dostępnych do sprzedaży		3 000	3 000	
Korekta wyniku na sprzedaży, z tego:		4 000	4 000	
- wyksięgowanie straty ze zbyciu inwestycji		800		
- ujęcie zysku ze zbycia inwestycji		3 200		
Korekta ujęcia przeszacowania odroczonego podatku dochodowego	1 330			1 330

Wyszczególnienie	Wn	Ma
Przekształcony stan kont na dzień 30.06.201X r.		
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	279 000	
Rachunek bankowy	27 592	
Kapitał podstawowy		300 000
Kapitał zapasowy		3 100
Kapitał z aktualizacji wyceny		7 290

Zysk (strata) z lat ubiegłych	5 508	
Zysk (strata) netto	0	
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1 710
Operacje gospodarcze w drugim półroczu 201X r.		
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży		123 000
Rozliczenie transakcji	123 000	123 600
Należności	123 600	123 600
Rachunek bankowy	123 600	
Kapitał z aktualizacji wyceny	3 000	
Rozliczenie transakcji	3 600	3 000
Przychody finansowe		3 600
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	570	
Kapitał z aktualizacji wyceny		570
Podatek dochodowy (część bieżąca)	570	
Zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego	570	570
Rachunek bankowy		570
Kapitał z aktualizacji wyceny	6 000	1 140
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży		6 000
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1 140	

Stan kont na dzień 31.12.201X r.		
Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży	150 000	
Rachunek bankowy	150 622	
Kapitał podstawowy		300 000
Kapitał zapasowy		3 100
Kapitał z aktualizacji wyceny		0
Zysk (strata) z lat ubiegłych	5 508	
Przychody finansowe		3 600
Podatek dochodowy (część bieżąca)	570	

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za 201X r.

Wprowadzona przez jednostkę od 1 stycznia 201X r. zmiana zasady wykazywania skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży wpływa na następujące części składowe sprawozdania finansowego jednostki sporządzonego za rok obrotowy kończący się dnia 31 grudnia 201X r.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Podawany w latach poprzednich opis zasady zaliczania skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiło przeszacowanie, zostaje zastąpiony następującym opisem:

„Skutki przeszacowania wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, z wyjątkiem pozycji zabezpieczanych, od dnia ich nabycia lub powstania do dnia ich wyłączenia z ksiąg rachunkowych, odnosi się na kapitał z aktualizacji wyceny. W przypadku dłużnych papierów wartościowych zysk lub stratę z przeszacowania odnoszoną na kapitał z aktualizacji wyceny stanowi różnica między ustaloną na dzień wyceny wartością godziwą i wartością w skorygowanej cenie nabycia tych aktywów.”

Bilans

w zł

AKTYWA	31.12.201X	31.12.201X-1	
		Dane Przekształcone	Dane porównawcze
Inwestycje długoterminowe	150 000	123 000	123 000
Długoterminowe aktywa finansowe	150 000	123 000	123 000
- w pozostałych jednostkach	150 000	123 000	123 000
Aktywa obrotowe			
Inwestycje krótkoterminowe	150 622	177 592	177 592
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	150 622	177 592	177 592
- środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych	150 622	177 592	177 592
AKTYWA RAZEM	300 622	300 592	300 592
PASYWA			

Kapitał własny	300 622	300 022	300 022
Kapitał podstawowy	300 000	300 000	300 000
Kapitał zapasowy	3 100	3 100	3 100
Kapitał z aktualizacji wyceny	-	2 430	-
Zysk (strata) z lat ubiegłych	(5 508)	(8 100)	-
Zysk (strata) netto	3 030	2 592	(3 078)
Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	-	570	570
Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego		570	570
RAZEM PASYWA	300 622	300 592	300 592

Rachunek zysków i strat

w zł

	201X	201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Przychody finansowe	3 600	3 200	-
Zysk ze zbycia inwestycji	3 600	3 200	-
Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	-
Koszty finansowe	-	-	(3 800)
Strata ze zbycia inwestycji	-	-	(800)
Aktualizacja wartości inwestycji	-	-	(3 000)
Zysk (strata) z działalności gospodarczej	3 600	3 200	(3 800)
Zysk (strata) brutto	3 600	3 200	(3 800)
Podatek dochodowy	(570)	(608)	722
Zysk (strata) netto	3 030	2 592	(3 078)

Zestawienie zmian w kapitale własnym

w zł

	Dane za rok	
	201X	201X -1
Kapitał własny na początek okresu	300 022	308 100
Kapitał własny na początek okresu po korektach	300 022	308 100
Kapitał zakładowy na początek okresu	300 000	300 000
Kapitał zakładowy na koniec okresu	300 000	300 000
Kapitał zapasowy na początek okresu	3 100	-
<i>-Zwiększenia kapitału zapasowego z podziału zysku (odpis statutowy)</i>	-	3 100
Kapitał zapasowy na koniec okresu	3 100	3 100
Kapitał z aktualizacji wyceny na początek okresu	-	-
- zwiększenia:	-	
(i) z tytułu zmiany przyjętych zasad rachunkowości		
- korekta stanu początkowego	2 430	8 100
- rozliczenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego		1 330
(ii) rozliczenie rezerwy z tytułu podatku dochodowego	570	
- zmniejszenia:		
(i) z tytułu zmiany przyjętych zasad rachunkowości		
- aktualizacja wyceny inwestycji		(3 800)
- zbycie inwestycji		(3 200)
(ii) zbycie inwestycji	3 000	
Kapitał z aktualizacji wyceny na koniec okresu	0	2 430
Zysk z lat ubiegłych na początek okresu	-	8 100
- zmiana przyjętych zasad rachunkowości	-	(8 100)
Zysk z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach		0
Zysk z lat ubiegłych na koniec okresu		0
Strata z lat ubiegłych na początek okresu	(3 078)	-

- zmiana przyjętych zasad rachunkowości		
(i) uznanie straty z tytułu podziału zysku za 201X-2 r.;	(8 100)	(8 100)
(ii) korekta straty netto za 201X-1 r.	3 078	
Strata z lat ubiegłych na początek okresu, po korektach	(8 100)	(8 100)
- zmniejszenia straty (zysk netto za 201x-1 r. po korektach)	2 592	-
Strata z lat ubiegłych na koniec okresu	(5 508)	(8 100)
Wynik netto		
- zysk netto	3 030	-
- zmiana przyjętych zasad rachunkowości	-	2 592
- zysk netto po korektach	3 030	2 592
- strata netto	-	(3 078)
- zmiana przyjętych zasad rachunkowości	-	3 078
- strata netto po korektach	-	0
Kapitał własny na koniec okresu	300 622	300 022

Informacje dodatkowe i objaśnienia

Wartość bilansowa instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej

Na dzień 31 grudnia 201X r. wartość bilansowa instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej wynosiła 150 000 zł (w 201X-1 r. 123 000 zł). Zyski i straty z przeszacowania wartości godziwej tych instrumentów są odnoszone na kapitał z aktualizacji wyceny, którego kwota na ten dzień wynosi 0 zł. W związku z wyceną instrumentów finansowych w wartości godziwej nie było podstaw do uznania za przychody i koszty finansowe okresu sprawozdawczego w 201X r. i w roku poprzednim żadnych skutków przeszacowania (np. związanych z trwałą utratą wartości).

Zmiana kapitału z aktualizacji wyceny w zakresie instrumentów finansowych

Wyszczególnienie	Dane za rok
-------------------------	--------------------

	201X	201X -1
Stan początkowy	2 430	8 100
Skutki przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży		(7 000)
- zyski lub straty z okresowej wyceny		(3 800)
- kwoty odpisane na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych	(3 000)	(3 200)
Utworzenie, przeszacowanie i odpisanie rezerw oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	570	1 330
Stan końcowy	0	2 430

Zmiana zasad (polityki) rachunkowości w roku obrotowym

W 201X r. jednostka zmieniła zasadę ujmowania zysków i strat z przeszacowania wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. W latach poprzednich zyski lub straty z przeszacowania wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży były zaliczane odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego. Od 1 stycznia 201X r. skutki przeszacowania wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, z wyjątkiem pozycji zabezpieczanych, od dnia ich nabycia lub powstania do dnia ich wyłączenia z ksiąg rachunkowych, odnosi się na kapitał z aktualizacji wyceny. W przypadku dłużnych papierów wartościowych zysk lub stratę z przeszacowania odnoszoną na kapitał z aktualizacji wyceny stanowi różnica między ustaloną na dzień wyceny wartością godziwą tego instrumentu finansowego i jego wartością w skorygowanej cenie nabycia na ten dzień.

Zmiana spowodowała potrzebę zaprezentowania w sprawozdaniu finansowym za 201X r. przekształconych danych porównawczych za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 201X-1 r., gdyż wartość niektórych pozycji bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w kapitale własnym podanych w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok obrotowy różni się od wartości tych pozycji ustalonych zgodnie z nowoprzyjętą zasadą.

Jednostka posiada pełną historię portfela inwestycji zaklasyfikowanych do aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży. Wobec tego niezbędne korekty zostały ustalone i wprowadzone do ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadą pełnego retrospektywnego podejścia.

W porównaniu do zatwierdzonego sprawozdania finansowego za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 201X-1 r., zmianie uległy wykazane w przekształconych danych porównawczych następujące pozycje:

- a) wykazany w bilansie kapitał z aktualizacji wyceny w kwocie 2 430 zł, obejmujący skutki zmiany wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży znajdujących się w posiadaniu jednostki na 31 grudnia 201X-1 r. oraz odpowiednie odpisy na utworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- b) wykazana w bilansie strata z lat ubiegłych w wysokości 8 100 zł, odpowiadająca kwocie ustalonego według poprzednio stosowanej zasady zysku netto za 201X-2 r. podzielonego między wypłaconą dywidendę (5 000 zł) i kapitał zapasowy (3 100 zł),
- c) wykazany rachunku zysków i strat oraz w bilansie zysk netto w kwocie 2 592 zł odpowiadający zyskowi na sprzedaży papierów wartościowych ustalonemu w wysokości 3 200 zł jako różnica między ceną sprzedaży i ceną nabycia zbytych instrumentów finansowych i zapłaconemu podatkowi dochodowemu; strata netto w kwocie 3 078 zł wykazana w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym za 201X-1 r. obejmowała stratę na sprzedaży w kwocie 800 zł, stratę z przeszacowania wartości godziwej instrumentów finansowych pozostających w posiadaniu jednostki na 31 grudnia 201X -1 r. w kwocie 3 000 zł oraz bieżący i odroczonego podatek dochodowy w wysokości 722 zł,
- d) wykazany w rachunku zysków i strat bieżący podatek dochodowy w kwocie 608 zł jest związany ze sprzedażą aktywów dostępnych do sprzedaży; podatek dochodowy w kwocie 722 zł wykazany w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym za 201X-1 r. obejmuje bieżący podatek dochodowy od sprzedaży papierów wartościowych w wysokości 608 zł oraz skutki rozwiązania zbędnej części rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w kwocie 1 330 zł,

e) zmiana zasady ujmowania skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży nie miała wpływu na wysokość łącznej kwoty kapitału własnego jednostki wykazanej w bilansie na dzień 31 grudnia 201X-1r. objętym zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym. Jednakże retrospektywne wprowadzenie nowej zasady rachunkowości w tym przypadku spowodowało zmianę kwot określających wartość składników kapitału własnego jednostki takich jak kapitał z aktualizacji wyceny oraz zyski (straty) z lat ubiegłych i zysk (strata) netto za rok obrotowy. Zmiany tego rodzaju wykazano w odpowiednich pozycjach przekształconego zestawienia zmian w kapitale własnym za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 201X-1 r.

Informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy

Zestawienie korekt wprowadzonych do sprawozdań finansowych według stanu na dzień 1 stycznia 201X r. w związku ze zmianą zasad rachunkowości

Wyszczególnienie	Przekształcone dane na 31.12. 201X-1 r.	Korekty		Dane na 31.12. 201X-1 r.	Przekształcone dane na 31.12. 201X-2 r.	Korekty		Dane na 31.12. 201X-2 r.
		Wn	Ma			Wn	Ma	
Długoterminowe aktywa finansowe	123 000		-	123.000	210 000		-	210.000
Rachunek bankowy	177 592		-	177 592	100 000		-	100 000
Razem aktywa	300 592		-	300 592	310 000		-	310 000
Kapitał zakładowy	300 000			300 000	300 000		-	300 000
Kapitał zapasowy	3 100			3.100	-		-	-
Kapitał z aktualizacji wyceny	2 430	7 000	1 330	-	8 100		8 100	-
Zysk (strata) netto	2 592	1 330	7 000	(3.078)	0	8 100		8.100
Zysk (strata) netto za 201X -2 r. do podziału	0		8 100					
Zysk (strata) z lat ubiegłych	(8 100)	8 100		0	-	-	-	-
Rezerwy na	570			570	1 900			1.900

zobowiązania								
<i>Razem pasywa</i>	<i>300 592</i>			<i>300 592</i>	<i>310 000</i>			<i>310 000</i>

Wyszczególnienie	Przekształcone dane za okres kończący się 31.12.201X-1 r.	Dane finansowe za okres kończący się 31.12. 201X-1 r.	Przekształcone dane za okres kończący się 31.12. 201X-1r.	Dane za okres kończący się 31.12. 201X-2 r.
Przychody finansowe			0	10.000
Koszty finansowe		(3.800)		
- Aktualizacja wartości inwestycji	0	(3.000)	-	-
-Zysk (strata) ze zbycia inwestycji	3 200	(800)	-	-
Podatek dochodowy	(608)	722	0	(1 900)
- Część bieżąca	(608)	(608)	-	-
- Część odroczonea	0	1.330	-	(1.900)
Zysk (strata) netto	2.592	(3.078)	0	8.100

Objaśnienie korekt dotyczących 201X-2 r.

W związku ze zmianą zasady ujmowania skutków przeszacowania instrumentów finansowych zakwalifikowanych do kategorii aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży niezbędne korekty polegały na:

- a) przeniesieniu na kapitał z aktualizacji wyceny ujętego w przychodach finansowych zysku z przeszacowania akcji Spółki Y [1 000 akcji*(210 zł-200 zł)=10 000 zł],
- b) przeniesienie na kapitał z aktualizacji wyceny ujętej w rachunku zysków i strat odroczonej części podatku dochodowego [1 000 akcji*(210 zł-200 zł)*19%=1 900 zł].

W rezultacie tych korekt utworzony został kapitał z aktualizacji wyceny w kwocie 8 100 zł, natomiast wynik netto za 201X-2 r. wyniósł zero. Suma bilansowa aktywów i pasywów nie uległa zmianie.

Objaśnienie korekt dotyczących 201X-1 r.

Korekty dotyczące operacji gospodarczych mających miejsce w 201X-1 r. polegały na:

- a) przeniesieniu na kapitał z aktualizacji wyceny ujętego w kosztach finansowych przeszacowania pozostających w portfelu akcji Spółki Y [$600 \text{ akcji} \cdot (205 \text{ zł} - 210 \text{ zł}) = -3\,000 \text{ zł}$],
- b) ujęciu w rachunku zysków i strat kwoty przeszacowania sprzedanych akcji, która według nowoprzyjętej zasady była zatrzymana na kapitale z aktualizacji wyceny [$400 \text{ akcji} \cdot (210 \text{ zł} - 200 \text{ zł}) + 4\,000 \text{ zł}$]. W rezultacie następuje przekształcenie wykazanej w rachunku zysków i strat za 201X-1 r. straty na sprzedaży akcji Spółki Y ustalonej według poprzednio stosowanej metody [$400 \text{ akcji} \cdot (208 \text{ zł} - 210 \text{ zł}) = -800 \text{ zł}$] do poziomu wyniku na sprzedaży wyliczonego według metody zgodnej z nowoprzyjętą zasadą, tj. w kwocie 3 200 zł [$400 \text{ akcji} \cdot 208 \text{ zł} - 400 \text{ akcji} \cdot 210 \text{ zł} + 400 \text{ akcji} \cdot (210 \text{ zł} - 200 \text{ zł}) = 83\,200 \text{ zł} - 84\,000 \text{ zł} + 4\,000 \text{ zł} = 3\,200 \text{ zł}$],
- c) ujęcie na kapitale z aktualizacji skutków przeszacowania części odroczonego podatku dochodowego z tytułu: (i) spadku wartości pozostałych akcji Spółki Y [$600 \text{ akcji} \cdot (205 \text{ zł} - 210 \text{ zł}) \cdot 19\% = -570 \text{ zł}$], (ii) sprzedaży akcji Spółki Y [$400 \text{ akcji} \cdot (208 \text{ zł} - 210 \text{ zł}) \cdot 19\% = -152 \text{ zł}$], (iii) skutków rozwiązania rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku naliczeniem bieżącej części podatku dochodowego od sprzedaży akcji spółki Y [$400 \text{ akcji} \cdot (208 \text{ zł} - 200 \text{ zł}) \cdot 19\% = -608 \text{ zł}$]. Naliczony w 201X-1 r. podatek dochodowy od dochodu ze sprzedaży akcji Spółki Y pozostał bez zmian,
- d) przeniesieniu do zysków (strat) z lat ubiegłych skutków podziału wyniku za rok 201X-2 w kwocie 8 100 zł.

Na skutek korekt wynik netto za 201X-1 r. ze straty netto w kwocie 3 078 zł przekształcił się w zysk netto w kwocie 2 592 zł, jak też powstał kapitał z aktualizacji wyceny - 2.430 zł. Zmiany te nie miały wpływu na sumy bilansowe aktywów i pasywów, lecz wpłynęły na wysokość składników kapitału własnego.

Przykład 5 - do rozdziału IV

Zmiana okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego

I. Założenia

W roku 201X, który jest kolejnym (piątym) rokiem używania środka trwałego – maszyny amortyzowanej liniowo, jednostka zweryfikowała okres jego ekonomicznej użyteczności. Dotychczas okres ten szacowano na 10 lat. Weryfikacja wykazała, że środek ten będzie jeszcze używany tylko przez 2 lata, gdyż jego remont kapitalny warunkujący dalsze użytkowanie nie byłby opłacalny. Dokonano weryfikacji odpisów amortyzacyjnych na kolejne lata obrotowe. Dane:

- wartość początkowa maszyny – 240.000 zł
- dotychczasowe umorzenie – 120.000 zł
- miesięczny odpis amortyzacyjny przed zmianą – 2.000 zł
- miesięczny odpis amortyzacyjny po zmianie – 5.000 zł (240.000 zł – 120.000 zł: 24 m-cy)

Zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy korekty spowodowane weryfikacją okresów i stawek amortyzacji wpływają na wysokość odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w następnych latach obrotowych. Korekta ta wpłynie na wysokość odroczonego podatku dochodowego.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku następnego (201X+1)

Zmiana przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego stanowi zmianę wartości szacunkowych. Dla kolejnych lat obrotowych (użytkowania), zgodnie z nowym okresem ekonomicznej użyteczności, ponownie ustalono kwoty rocznych (miesięcznych) odpisów amortyzacyjnych. Jednostka nie ustala kwoty różnicy odpisów amortyzacyjnych za lata ubiegłe oraz nie odnosi ich na konto „Zysk (strata) z lat ubiegłych”, ponieważ postępowania takiego nie stosuje się w razie zmiany szacunków.

L.p.	Opis operacji	Konto Winien	Konto Ma	Kwota złotych
-------------	----------------------	---------------------	-----------------	----------------------

1.	Miesięczny odpis po zmianie okresu ekonomicznej użyteczności	„Amortyzacja”	„Umorzenie środków trwałych”	5.000
----	--	---------------	------------------------------	-------

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym sporządzonym za rok 201X

Zmiana wartości szacunkowych nie wymaga przekształcania danych porównawczych ani dodatkowych prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Zmiany wartości szacunkowych - w przykładzie - wpływają wyłącznie na dane sprawozdawcze następnego roku (lat) obrotowego. Będą to dane wykazywane w bilansie – pozycja *Środki trwałe*, w rachunku zysków i strat wariant porównawczy – pozycja *Amortyzacja* oraz w dodatkowych informacjach i objaśnieniach we właściwych pozycjach w ust. 1 i 2. W ust. 10 dodatkowych informacji i objaśnień jednostka zamieszcza wyjaśnienia dotyczące rodzaju, przyczyny i kwoty zmiany wartości szacunkowych, które wpływają na wynik finansowy bieżącego roku obrotowego i/lub według przewidywań kolejnych lat obrotowych.

ust. 1 pkt 1

Urządzenia techniczne i maszyny

<i>Wartość brutto na 1 stycznia 201X</i>	<i>240.000</i>
<i>Wartość brutto na 31 grudnia 201X</i>	<i>240.000</i>
<i>Wartość brutto na 1 stycznia 201X+1</i>	<i>240.000</i>
<i>Wartość brutto na 31 grudnia 201X+1</i>	<i>240.000</i>
<i>Umorzenie na 1 stycznia 201X</i>	<i>96.000</i>
<i>Amortyzacja</i>	<i>24.000</i>
<i>Umorzenie na 31 grudnia 201X</i>	<i>120.000</i>
<i>Umorzenie na 1 stycznia 201X+1</i>	<i>120.000</i>
<i>Amortyzacja</i>	<i>60.000</i>
<i>Umorzenie na 31 stycznia 201X+1</i>	<i>180.000</i>

Wartość netto

na 1 stycznia 201X 144.000

na 31 grudnia 201X 120.000

na 31 grudnia 201X+1 60.000

ust. 2 pkt 2

W przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym:

Dane o kosztach rodzajowych:

	<i>201X</i>	<i>201X-1</i>
<i>Amortyzacja</i>	<i>24.000</i>	<i>24.000</i>

ust. 10

Jeżeli kwota zwiększenia odpisów amortyzacyjnych na skutek zmiany szacunku okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego jest istotna, jednostka informuje:

W roku 201X jednostka przeprowadziła przegląd operacyjnej efektywności środków trwałych, którego wynikiem była zmiana oczekiwanego okresu użytkowania jednej z maszyn. Oczekuje się, że maszyna, którą wcześniej jednostka zamierzała użytkować przez 10 lat, będzie użytkowana przez 7 lat od daty nabycia.

Przykład 6 – do rozdziału IV

Zmiana szacunku kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu napraw gwarancyjnych

I. Założenia

Jednostka jest producentem sprzętu gospodarstwa domowego. Na wytworzone przez siebie produkty udziela dwuletniej gwarancji, w związku z tym dokonuje biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, tworząc rezerwę na prawdopodobne zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych przypadające na dany okres sprawozdawczy. Jednostka szacuje kwotę biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na podstawie planowanej na dany rok obrotowy wielkości sprzedaży

produktów objętych gwarancją i średniego jednostkowego kosztu naprawy gwarancyjnej, ustalonego na podstawie danych za dwa poprzednie lata obrotowe.

Kwota biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu napraw gwarancyjnych ujęta w księgach rachunkowych na koniec roku 201X-1 wynosiła 150.000 zł. W styczniu bieżącego roku obrotowego (201X) ustalono, że przeprowadzone w jednostce działania ukierunkowane na poprawę jakości produktów spowodowały spadek o 20% średnich jednostkowych kosztów napraw gwarancyjnych poniesionych w dwóch poprzednich latach. Biorąc ten fakt pod uwagę, jednostka oszacowała swoje prawdopodobne zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych sprzedanych produktów na 120.000 zł i dokonała stosownych zmian w księgach rachunkowych roku 201X.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Wn	Konto Ma	Kwota w złotych
1.	Zmniejszenie kwoty rezerwy na zobowiązania z tytułu napraw gwarancyjnych (150.000*20%)	„Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów”	„Koszty sprzedaży (lub Rozliczenie kosztów)”	30.000

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym

Zmiana wartości szacunkowych nie wymaga przekształcania danych porównawczych obejmujących rok 201X-1, ani dodatkowych prezentacji w sprawozdaniu finansowym za rok 201X.

Zmiana szacunku kwoty biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów z tytułu napraw gwarancyjnych spowoduje, że rezerwa na zobowiązania zostanie wykazana w bilansie jednostki na dzień 31 grudnia 201X w kwocie 120.000 zł, natomiast kwota kosztów sprzedaży, którą jednostka wykaże w rachunku zysków i strat za okres kończący się na ten dzień będzie niższa. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach

zamieszczonych w sprawozdaniu finansowym za rok 201X, stosownie do wymogów ustawy, jednostka poda dane o stanie rezerwy na zobowiązania z tytułu biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów napraw gwarancyjnych na początek roku obrotowego, o jej zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu w kwocie 30.000 zł i o stanie końcowym tej rezerwy na zobowiązania w wysokości 120.000 zł.

Przykład 7 – do rozdziału V

Błąd lat ubiegłych – utworzenie rezerwy na nagrody jubileuszowe

I. Założenia

Jednostka do roku 201X nie ujmowała w księgach rachunkowych rezerw na nagrody jubileuszowe. Po ponownej analizie przepisów stwierdzono ich błędną interpretację w latach ubiegłych i kierownik jednostki zlecił wycenę tych rezerw aktuariuszowi. Aktuariusz przedstawił następujące ustalenia¹⁶⁾:

w zł

	31.12.201X	31.12.201X-1	31.12.201X-2
– kwota rezerwy długoterminowej	120.000	100.000	80.000
– kwota rezerwy krótkoterminowej	80.000	60.000	40.000
– razem	200.000	160.000	120.000

W przykładzie nie ujęto kwestii związanych z podatkiem dochodowym.

Bilans – wybrane dane przed przekształceniem

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1
Pasywa		
Zysk/strata z lat ubiegłych	0	0
Zysk/strata netto	1.000.000	1.000.000
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne -	0	0

¹⁶⁾ Kwoty wykazane w tabeli uwzględniają już wypłacone nagrody jubileuszowe.

długoterminowa		
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne - krótkoterminowa	0	0

Konsekwencją błędu jest:

- wprowadzenie rezerwy do bilansu sporządzonego na 31.12.201X-1 r.; wynosi ona 160.000 zł, natomiast do bilansu sporządzonego na 31.12.201X r. – 200.000 zł,
- korekta zmiany stanu produktów w rachunku zysków i strat za 201X-1 r. oraz 201X r. o kwotę 40.000 zł, co powoduje, że zysk netto za lata 201X-1 r. i 20X1 r. jest niższy o tę kwotę.

Wynik netto za rok 201X-1 obciąża wyłącznie wzrost rezerwy wynikający z pracy (ewentualnie innych czynników, np. skutków zmian założeń aktuarialnych) w roku 201X-1. Wynik netto w pozycji „Zmiana stanu produktów” zmniejsza się wyłącznie o wzrost rezerwy pomiędzy dniami kończącymi lata 201X-1 i 201X-2.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Winien	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Rezerwa dotycząca lat ubiegłych	„Zysk/strata z lat ubiegłych”	„Rozliczenia międzyokresowe kosztów – bierne”	160.000
2.	Rezerwa dotycząca roku 201X	Konta kosztów układu kalkulacyjnego lub „Rozliczenie kosztów”	„Rozliczenia międzyokresowe kosztów – bierne”	40.000

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

Bilans – wybrane dane po przekształceniu

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	(160.000)	(120.000)	0
Zysk/strata netto	960.000	960.000	1.000.000
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne długoterminowa	120.000	100.000	0
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne krótkoterminowa	80.000	60.000	0

Rachunek zysków i strat – wybrane dane po przekształceniu

w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Zmiana stanu produktów	(40.000)	(40.000)	0
Zysk/strata netto	960.000	960.000	1.000.000

Informacja dodatkowa

a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego

ust. 7

W ustępie tym podaje się informacje o przyjętych przez jednostkę zasadach tworzenia rezerw na świadczenia pracownicze (nagrody jubileuszowe).

b) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 6 pkt 4

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	Dane sprawozdawcze (201X)	Dane za poprzedni rok obrotowy (201X-1)	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	(160.000)	(120.000)	0
Zysk/strata netto	960.000	960.000	1.000.000
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne długoterminowa	120.000	100.000	0
Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne krótkoterminowa	80.000	60.000	0

Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy

w zł

Wyszczególnienie	Dane	Dane za poprzedni rok obrotowy (201X-1)
------------------	------	---

	sprawozdawcze (201X)	Dane przekształcone	Dane porównawcze
Zmiana stanu produktów	(40.000)	(40.000)	0
Zysk/strata netto	960.000	960.000	1.000.000

Przykład 8 – do rozdziału V

Skutki kontroli podatkowej

I. Założenia

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością ABC otrzymała w 201X roku, po kontroli urzędu skarbowego decyzję określającą podatek dochodowy od osób prawnych za rok 201X-1; zwiększa ona wysokość podatku o 34.500 zł oraz obejmuje należne odsetki w kwocie 4.500 zł.

Sprawozdanie finansowe za rok 201X-1 zostało zatwierdzone. Skutki błędnego ustalenia i wykazania w tym sprawozdaniu podatku dochodowego uznano za istotne.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 201X

L.p.	Opis operacji	Konto Wn	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Niedopłata podatku dochodowego od osób prawnych za rok 201X-1	„Zysk/Strata z lat ubiegłych” ¹⁷⁾	„Zobowiązania publiczno-prawne”	34.500
2.	Odsetki od nieterminowej zapłaty zobowiązania podatkowego za rok 201X-1	„Koszty finansowe”	„Zobowiązania publiczno-prawne”	4.500

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

¹⁷⁾ Dotyczy skutków korekty zatwierdzonego wyniku finansowego roku 201X-1

Skutki ujęcia istotnego błędu wykazuje się w sprawozdaniu finansowym za rok 201X następująco:

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Pasywa			
Zobowiązania z tytułu podatków cel, ubezpieczeń i innych świadczeń	39.000	34.500	0
Zysk (strata) z lat ubiegłych	(34.500)	0	0
Zysk (strata) netto	(4.500)	(34.500)	0

Rachunek zysków i strat -

w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1	
		Dane Przekształcone	Dane porównawcze
Koszty finansowe	4.500	0	0
Podatek dochodowy dochodowy		34.500	0
Zysk (strata) netto	(4.500)	(34.500)	0

Informacja dodatkowa

a) dodatkowe informacje i objaśnienia

ust. 6 pkt 1

Wyjaśnienie, że w wyniku otrzymanej decyzji urzędu skarbowego stwierdzającej zaniżenie podatku dochodowego od osób prawnych za rok 201X-1 o 34.500 zł, skutki tego błędu, który jednostka uznała za istotny, ujęto w sprawozdaniu finansowym roku 201X jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

ust. 6 pkt 4

Nie ma potrzeby wypełniania tej pozycji ponieważ zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat.

Przykład 9 – do rozdziału VI

Zdarzenia po dacie bilansu

I. Założenia

Spółka A sprzedała 30 listopada 201X roku Spółce B wyroby gotowe za kwotę 123.000 zł, w tym VAT 23.000 zł. Termin zapłaty należności został określony na 31 stycznia 201X+1 roku. Spółka A na dzień bilansowy (31.12.201X) nie posiadała informacji o tym, by Spółka B miała trudności finansowe.

W dniu 15 stycznia 201X+1 roku Spółka A otrzymała informację, iż 20 grudnia 201X roku Spółka B postawiona została w stan upadłości. W związku z tym Spółka A na dzień bilansowy (31.12.201X) dokonała odpisu aktualizującego na 80% nieobjętej gwarancją należności od Spółki B.

II. Ujęcie w księgach rachunkowych roku 20X1

L.p.	Opis operacji	Konto Winien	Konto Ma	Kwota złotych
1.	Utworzenie odpisu aktualizującego wartość należności (123 000x80%)	Pozostałe koszty operacyjne	Odpisy aktualizujące należności	98.400

III. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za rok 201X

Wobec otrzymania informacji o postawieniu Spółki B w stan upadłości przed dniem sporządzenia sprawozdania finansowego za rok 201X– mimo, że informacja ta dotarła do jednostki po dniu bilansowym - jej skutki zostaną wykazane w sprawozdaniu finansowym za rok 201X, dotyczą bowiem pozycji aktywów posiadanej przez jednostkę na dzień bilansowy:

Bilans

w zł

Wyszczególnienie	31.12.201X	31.12.201X-1
Aktywa		
Należności krótkoterminowe (123.000 – 98.400)	24.600	0
Pasywa		
Zysk (strata) netto	(98.400)	0

Rachunek zysków i strat

w zł

Wyszczególnienie	201X	201X-1
Pozostałe koszty operacyjne -Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	98.400	0
Zysk (strata) netto	(98.400)	0

Informacja dodatkowa**a) wprowadzenie do sprawozdania finansowego****ust. 7**

W ustępie tym, w ramach omówienia przyjętych przez Spółkę A zasad (polityki) rachunkowości, podaje się informacje o zasadach dokonywania odpisów aktualizujących należności.

b) dodatkowe informacje i objaśnienia**ust. 1 pkt 7****Dane o odpisach aktualizujących wartość należności**

w zł

Odpisy aktualizujące wartość należności	BO	Zwiększenia	Wykorzystanie	Rozwiązani e	BZ
Odpisy aktualizujące należności	0	98.400	0	0	98.400

(123 000x80%)					
Razem	0	98.400	0	0	98.400

Przykład 10 – do rozdziału III

Hierarchia stosowania przepisów ustawy, krajowych standardów rachunkowości i MSR

Przykład 10a (Problem uregulowany w krajowych standardach odmiennie od rozwiązania przewidzianego w MSR)

I. Założenia

Spółka kalkuluje rezerwę na odprawy emerytalne i rozważa sposób ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym zmian tej rezerwy, a zwłaszcza zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania. W szczególności spółka rozważa, czy zasadne jest przyjęcie rozwiązań przewidzianych w MSR 19 „Świadczenia pracownicze”, to jest nie odnoszenie zmian z tytułu aktuarialnego przeszacowania do rachunku zysków i strat, ale odzwierciedlenie ich bezpośrednio w kapitale własnym¹⁸⁾.

II. Wyjaśnienie

Kwestia ujęcia zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania nie jest szczegółowo uregulowana w ustawie. Natomiast Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe” (dalej KSR 6) oraz wspomniany wyżej MSR 19 zawierają szczegółowe zasady ich ujęcia i prezentacji, lecz rozwiązania przyjęte w tych standardach w odniesieniu do zysków i strat aktuarialnych z przeszacowania odpraw emerytalnych są rozbieżne.

Jeżeli spółka stosuje krajowe standardy rachunkowości, wówczas do ujmowania i prezentacji rezerw stosuje wytyczne zawarte w KSR 6. Standard ten nakazuje

¹⁸⁾ MSR19 nakazuje ujmowanie zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania świadczeń wypłacanych po okresie zatrudnienia w pozostałych całkowitych dochodach, a zatem takie ujęcie nie ma bezpośredniego wpływu na zysk lub stratę netto za okres, a jedynie na wielkość całkowitych dochodów (kategoria nie jest prezentowana zgodnie z wymogami ustawy) oraz wielkość kapitałów własnych.

ujmowanie zmian rezerw, w tym zysków i strat wynikających z aktuarialnego przeszacowania długoterminowych rezerw pracowniczych, w rachunku zysków i strat, odpowiednio w pozycjach pozostałych przychodów lub pozostałych kosztów operacyjnych.

Rozwiązania przewidzianego w MSR 19 nie należy traktować jako równorzędnej alternatywy rozwiązania przewidzianego w KSR 6. Rozwiązanie przewidziane w MSR 19 nie tylko nie jest zgodne ze szczegółowym rozwiązaniem podanym w krajowych standardach rachunkowości, ale również stoi w sprzeczności z regulacjami ustawy, która w art. 35d ust. 2 przewiduje wykazywanie skutków oszacowania rezerw (oraz ich zmian) tylko i wyłącznie w rachunku zysków i strat.

Przykład 10b (Problem nieuregulowany w krajowych standardach)

I. Założenia

Połączenie niepowiązanych ze sobą spółek zostało rozliczane metodą nabycia. Cenę przejęcia stanowiły nowo wydane akcje własne jednostki przejmującej i zostały przekazane akcjonariuszom spółki przejmowanej. Spółka przejmująca poniosła w związku z tą transakcją szereg kosztów i rozważa na ile są one związane z transakcją połączenia a na ile z emisją akcji, oraz jak należałoby je prawidłowo rozgraniczyć i ująć w księgach rachunkowych i zaprezentować w sprawozdaniu finansowym.

II. Wyjaśnienie

Kwestia alokacji poniesionych kosztów pomiędzy transakcję połączenia oraz emisję akcji nie jest obecnie uregulowana przez krajowe standardy rachunkowości, natomiast jej uregulowanie w ustawie jest ograniczone do określenia sposobu ich ujęcia. W związku z tym, spółka może, na mocy art. 10 ust 3 ustawy, zastosować zapisy MSR 32 „*Instrumenty finansowe: prezentacja*” w celu ustalenia podziału poniesionych kosztów na te, które dotyczą połączenia i te, które związane są z emisją instrumentów kapitałowych. MSR 32 punkt 37 wskazuje, że koszty emisji instrumentów kapitałowych, związane z operacjami na kapitale własnym, mogą obejmować takie tytuły jak opłaty rejestracyjne i inne obowiązkowe opłaty regulacyjne, wynagrodzenia

doradców prawnych, księgowych i innych specjalistów, koszty druku i opłaty skarbowe. Koszty przypisywane do emisji własnych instrumentów kapitałowych muszą być kosztami krańcowymi bezpośrednio powiązanymi z tą operacją, czyli takimi, które w innym przypadku nie byłyby poniesione (np. nie byłyby poniesione w przypadku zapłaty za przejęcie gotówką). Stąd pozostałe poniesione koszty będą, co do zasady, stanowiły koszty transakcji połączenia.

Natomiast w odniesieniu do ujęcia poniesionych kosztów zapisy ustawy i MSR nie są całkowicie spójne. O ile w przypadku kosztów emisji instrumentów kapitałowych ustawa wymaga pomniejszenia kapitałów do wysokości nadwyżki wartości emisyjnej nad wartością nominalną akcji (art. 44b ust. 15), i w tym zakresie rozwiązanie przewidziane w MSR 32 punkt 37 jest zasadniczo zgodne z zapisami ustawy, o tyle koszty dotyczące transakcji połączenia zgodnie z MSSF 3 „*Połączenia przedsiębiorstw*” (pkt 53) należy odnieść do wyniku finansowego, na co ustawa, wyraźnie nie zezwala w odniesieniu do kosztów bezpośrednio powiązanych z połączeniem. Zgodnie z art. 44b ust.15 koszty poniesione bezpośrednio w związku z połączeniem powiększają cenę przejęcia, a tym samym wpływają na ustalenie wartość firmy lub ujemnej wartości firmy.

Podsumowując: o ile możliwe jest zastosowanie zapisów MSR w zakresie alokacji poniesionych kosztów pomiędzy koszty dotyczące emisji akcji własnych oraz koszty dotyczące transakcji połączenia jednostek gospodarczych, to dla celów ujęcia księgowego kosztów bezpośrednio związanych z transakcją połączenia, zastosowanie rozwiązania przewidzianego w MSR nie jest możliwe, gdyż jest one niezgodne z zapisami ustawy.