



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI DODATEK

20.05.2020 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

8

KOREKTY BŁĘDÓW W KSIĘGACH I SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

I. WPŁYW EPIDEMII COVID-19 NA TERMINY I KSZTAŁT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ZA 2019 R.	str. 3
1. Odroczenie terminów dotyczących sprawozdawczości finansowej	str. 3
2. Epidemia koronawirusa jako zdarzenie po dacie bilansu	str. 5
3. Ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności w związku z epidemią COVID-19.....	str. 6
4. Elementy sprawozdania finansowego sporządzanego przy założeniu, że działalność nie będzie kontynuowana	str. 8
II. POPRAWIANIE BŁĘDÓW W SPORZĄDZONYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM	str. 10
1. Rodzaje popełnianych błędów i obowiązek ich korekty	str. 10
2. Ustalenie poziomu istotności popełnionego błędu	str. 11
3. Możliwość dokonania zmian przed zatwierdzeniem sprawozdania	str. 11
4. Zasady korygowania błędów zawartych w zatwierdzonym sprawozdaniu	str. 13
5. Prezentacja w sprawozdaniu informacji o istotnym błędzie	str. 14
6. Przykłady błędów najczęściej występujących w sprawozdaniach finansowych	str. 16
7. Sporządzenie nowej wersji e-sprawozdania finansowego za 2019 r. w związku z jego korektą	str. 18
III. KORYGOWANIE BŁĘDÓW WYKRYTYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH BIEŻĄCEGO ROKU OBROTOWEGO	str. 19
1. Zasady korygowania błędnych zapisów księgowych	str. 19
2. Korygowanie błędów stwierdzonych w zapisach księgowych po zamknięciu miesiąca na przykładach.....	str. 20
3. Zastosowanie zapisu technicznego w praktyce	str. 23

IV. KOREKTY BŁĘDÓW – ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓWstr. 25

1. Odsetki od kredytu błędnie uwzględnione w wartości początkowej
środków trwałych str. 25
 - 1.1. Ustalenie wartości środków trwałych sfinansowanych z kredytu str. 25
 - 1.2. Korekta wartości środka trwałego oraz odpisów amortyzacyjnych str. 27
2. Ewidencja podatku od nieruchomości za lata ubiegłe wraz z odsetkami str. 28
3. Błąd dotyczący ewidencji zaliczek z tytułu udziału w zyskach..... str. 29
4. Błędnie naliczone odsetki od zobowiązań publicznoprawnych str. 31
5. Błędna wycena zapasów materiałów na potrzeby bilansu str. 32
 - 5.1. Zasady dokonywania odpisów aktualizujących wartość materiałów str. 32
 - 5.2. Korekta błędnej wyceny zwrotu niewykorzystanego materiału str. 33
6. Korekta amortyzacji dokonanej po sprzedaży środka trwałego str. 34
7. Pominięcie utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności
w latach poprzednich str. 34
8. Ewidencja wyników kontroli celno-skarbowej za lata ubiegłe..... str. 36



Aplikacja mobilna GOFIN NEWS

Aplikacja GOFIN NEWS to codzienna porcja aktualności i pomocy dla Księgowych, a dla Prenumeratorów GOFINU także dostęp do mobilnych e-wydań prenumerowanych tytułów (aktualne numery, dodatki, archiwum). Większość artykułów z działu „Aktualności i sygnały” dostępna jest bezpłatnie (bez logowania). Dostęp do e-wydań możliwy jest po zakupieniu prenumeraty i/lub abonamentu i wymaga zalogowania się do Twojego KONTA Gofin w aplikacji.

PEŁNY dostęp TYLKO dla Prenumeratorów KOMPLETU CZASOPISM nr 1.

————— więcej szczegółów o Aplikacji na **news.gofin.pl** —————

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. WPŁYW EPIDEMII COVID-19 NA TERMINY I KSZTAŁT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ZA 2019 R.

1. Odroczenie terminów dotyczących sprawozdawczości finansowej

Dniem bilansowym jest dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych oraz na inny dzień bilansowy, stosując odpowiednio zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, określone w rozdziale 4 ustawy o rachunkowości. Przygotowanie sprawozdania finansowego powinno nastąpić nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego (por. art. 45 ust. 1 i art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Generalnie jednostki, których rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, mają czas by sporządzić i podpisać sprawozdanie finansowe nie później niż do końca marca następnego roku.

Zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający następuje nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego. Następnie, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy, powinno nastąpić ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność, które polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe (por. art. 12 ust. 4 i art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Rozprzestrzenianie się COVID-19 ma negatywny wpływ na gospodarkę światową. Polski ustawodawca podjął różnego rodzaju działania mające zapobiec epidemii i jej skutkom. W ramach tych działań, w celu wywiązania się przez księgowych i przedsiębiorców z obowiązków ewidencyjnych i sprawozdawczych w zakresie rachunkowości, przesunięto m.in. o 3 miesiące termin sporządzenia i zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. Oznacza to, że sprawozdanie za 2019 r. należy sporządzić do 30 czerwca 2020 r. oraz zatwierdzić do 30 września 2020 r.

Podstawą przesunięcia terminów dotyczących sprawozdawczości finansowej jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie określenia innych terminów wypełniania obowiązków w zakresie ewidencji oraz w zakresie sporządzenia, zatwierdzenia, udostępnienia i przekazania do właściwego rejestru, jednostki lub organu sprawozdań lub informacji (Dz. U. poz. 570), zwanego dalej rozporządzeniem w sprawie zmiany terminów sprawozdawczych. Rozporządzenie weszło w życie z dniem ogłoszenia, przy czym przepisy w zakresie sprawozdawczości finansowej mają zastosowanie do obowiązków sprawozdawczych dotyczących roku obrotowego kończącego się po 29 września 2019 r., jednak nie później niż 30 kwietnia 2020 r., których termin wykonania nie upłynął przed dniem 31 marca 2020 r.

W odniesieniu do obowiązków wynikających z przepisów ustawy o rachunkowości oraz art. 45 ust. 5 upodó z treści rozporządzenia wynika m.in., iż:

-
- **termin zamknięcia ksiąg rachunkowych** (określony w art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości) **przedłuża się o 3 miesiące**, a w przypadku jednostek prowadzących działalność, do której stosuje się przepisy ustaw, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (dalej zwanych jednostkami podlegającymi nadzorowi KNF) – o 2 miesiące,
 - **termin sporządzenia zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za rok obrotowy** (określony w art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości) **przedłuża się o 90 dni**, a w przypadku jednostek podlegających nadzorowi KNF – o 60 dni,
 - **termin zakończenia inwentaryzacji** (określony w art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości) **przedłuża się o 90 dni**, a w przypadku jednostek prowadzących działalność, do której stosuje się przepisy ustaw, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym – o 60 dni,
 - **termin sporządzenia sprawozdania na temat informacji niefinansowych oraz jego zamieszczenia na stronie internetowej** (określony w art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości), **termin sporządzenia sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności** (określony w art. 52 ust. 1 i 3 ww. ustawy), **termin zatwierdzenia sprawozdania finansowego** (określony w art. 53 ust. 1 ww. ustawy), **termin sporządzenia sprawozdania grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych oraz jego zamieszczenia na stronie internetowej** (określony w art. 55 ust. 2c ww. ustawy) oraz **termin sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego i jego zatwierdzenia** (określony w art. 63c ust. 2 i 4 ww. ustawy) **przedłuża się o 3 miesiące**, a w przypadku jednostek podlegających nadzorowi KNF – o 2 miesiące,
 - **terminy sporządzenia sprawozdania z działalności** (o którym mowa w art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości), **sprawozdania z działalności grupy kapitałowej** (o którym mowa w art. 55 ust. 2a ww. ustawy), **sprawozdania z płatności** (o którym mowa w art. 63f ust. 1 ww. ustawy) oraz **skonsolidowanego sprawozdania z płatności** (o którym mowa w art. 63g ust. 1 ww. ustawy) **przedłuża się o 3 miesiące**, a w przypadku jednostek podlegających nadzorowi KNF – o 2 miesiące,
 - **termin przekazania sprawozdania finansowego Szefowi KAS** (określony w art. 45 ust. 5 updof) **przedłuża się do dnia 31 lipca 2020 r.**

Zwracamy uwagę, iż przesunięcie terminu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego o 3 miesiące (a w przypadku jednostek podlegających nadzorowi KNF – o 2 miesiące) powoduje, iż przesunięciu (odpowiednio o 3 miesiące lub o 2 miesiące) ulegną również terminy:

- zakończenia badania rocznego sprawozdania finansowego jednostek, na podstawie art. 64 ustawy o rachunkowości,
 - udostępnienia wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom, na podstawie art. 68 ww. ustawy, rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podległo obowiązkowi badania – także sprawozdania z badania (oraz sprawozdania rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo organu administrującego),
 - złożenia, na podstawie art. 69 ust. 1 i 2 ww. ustawy, rocznego sprawozdania finansowego wraz z innymi wymaganymi dokumentami we właściwym rejestrze sądowym,
 - złożenia, na podstawie art. 70 ust. 1 i 2 ww. ustawy, rocznego sprawozdania finansowego (z wyjątkiem dodatkowych informacji i objaśnień do tego sprawozdania) wraz z innymi wymaganymi dokumentami do ogłoszenia w MSiG,
 - przekazania, na podstawie art. 27 ust. 2 i 2b updop, rocznego sprawozdania finansowego wraz z innymi dokumentami do Szefa KAS przez podatników CIT niewpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS.
-

2. Epidemia koronawirusa jako zdarzenie po dacie bilansu

Na obecną działalność przedsiębiorstw wpływ może mieć rozprzestrzenianie się epidemii koronawirusa. Na dzień dzisiejszy wpływ ten nie jest znany i dlatego w większości jednostek nie został uwzględniony przy ocenie kontynuacji działalności. Nie ma wątpliwości, że epidemia będzie miała konsekwencje makroekonomiczne, które w większym bądź mniejszym stopniu wpłyną na działalność przedsiębiorstw w 2020 r. Dlatego też istotne jest, aby już w sprawozdaniu finansowym za 2019 r. poinformować o zagrożeniach kontynuacji działalności jednostki.

Wskazówki na temat wpływu pandemii koronawirusa na sprawozdanie finansowe za 2019 r. można znaleźć w opracowaniu pt. „Wpływ pandemii koronawirusa SARS-Cov-2 na badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok”, dostępnym na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (PIBR) <https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/1349,Badanie-sprawozdan-finansowych-w-sytuacji-pandemii>.

W sprawozdaniu finansowym jednostki, oprócz zdarzeń mających miejsce do dnia bilansowego, należy także wykazać zdarzenia, które wystąpiły po dniu bilansowym. Sposób, w jaki zdarzenia ujawnione po dniu bilansowym wprowadza się do ksiąg rachunkowych, zależy od istotności otrzymanych informacji oraz od faktu, czy jednostka sporządziła już sprawozdanie finansowe, a jeśli tak, to czy zostało ono zatwierdzone, czy jeszcze nie. W świetle art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Ponadto art. 7 ustawy o rachunkowości wskazuje, iż poszczególne składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności. W szczególności należy w tym celu w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, uwzględnić:

- zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych;
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne;
- wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne;
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Przy czym ww. zdarzenia należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

Szczegółowo zasady ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym omawia Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). Według tego standardu, pod względem wpływu zdarzeń po dniu bilansowym na sprawozdanie finansowe, można podzielić je na:

- 1) zdarzenia dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy
 - są to zdarzenia wymagające dokonania korekt w księgach rachunkowych,

- 2) zdarzenia wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym – są to zdarzenia niewymagające korekt w księgach rachunkowych.



Uwaga: Za ujawnienie i ocenę zdarzeń po dacie bilansu jest odpowiedzialny kierownik jednostki.

Według PIBR zasadniczo skutki epidemii w sprawozdaniach finansowych będą ujmowane jako zdarzenia niekorygujące po okresie sprawozdawczym, ponieważ znaczące zmiany w działalności gospodarczej i pogorszenie warunków mikroekonomicznych i makroekonomicznych wystąpiły w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym, takich jak działania podjęte przez Rząd RP i przedsiębiorców, aby zareagować na wybuch epidemii. Jeśli zdarzenia związane z koronawirusem będą zdarzeniami niekorygującymi, to wystarczające będzie zamieszczenie odpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym (odpowiednie ujawnienia w tym przypadku mają niezwykle ważną rolę). Inaczej będzie wyglądała kwestia ujęcia wpływu tych zdarzeń przy sporządzeniu sprawozdań finansowych, jeżeli dzień bilansowy przypadał po 31 grudnia 2019 r., np. 31 marca 2020 r., a także w kolejnych sprawozdaniach finansowych (np. śródrocznym na dzień 30 czerwca 2020 r.). W takich przypadkach zdarzenia te należy uznać za zdarzenia korygujące, tj. takie, które mają wpływ na wycenę aktywów i zobowiązań.

Dodajmy, iż w świetle pkt 6.6 KSR nr 7 – 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, a informacje te mogą być istotne dla użytkowników rocznego sprawozdania finansowego, to w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (w ustępie 6 pkt 2 informacji sporządzanej według załącznika nr 1 oraz pkt 14 informacji sporządzanej według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości) jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdego typu zdarzeń, informacje o rodzaju tego zdarzenia oraz szacunkowej kwocie jego skutków finansowych. Jeśli jednak nie jest to możliwe, to jednostka zawiera w sprawozdaniu stwierdzenie, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

Sporządzając sprawozdanie finansowe za 2019 r. należy więc zastanowić się nad skutkami obecnej sytuacji oraz jeśli mają one istotny wpływ na sytuację jednostki – ujawnić te informacje w notcie, dotyczącej zdarzeń po dniu bilansowym.

3. Ocena zdolności jednostki do kontynuowania działalności w związku z epidemią COVID-19

Jak wynika z treści art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości, przy stosowaniu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości przyjmuje się założenie, że jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonej istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego.

W sytuacji gdy założenie kontynuacji działalności przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości nie jest zasadne, zastosowanie ma art. 29 ustawy o rachunkowości. Prze-

pis ten zobowiązuje do wyceny aktywów po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia (pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości) oraz do utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.



Uwaga: Za ocenę zdolności jednostki do kontynuowania działalności oraz za związane z tym odpowiednie ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jest odpowiedzialny kierownik jednostki.

Informacje dotyczące kontynuowania działalności należy podać we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego (pkt 5 wprowadzenia sporządzanego według załącznika nr 1, 4 i 5 oraz pkt 4 wprowadzenia sporządzanego według załącznika nr 6 do ustawy o rachunkowości). We wprowadzeniu wskazuje się, czy sprawozdanie zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności w dającej się przewidzieć przyszłości. Jeżeli jednostka będzie kontynuowała działalność, ale wystąpiły okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania działalności, to należy je w tym wprowadzeniu opisać.

Ponadto, jeżeli w jednostce występuje niepewność, co do możliwości kontynuowania działalności, to informację o takiej sytuacji zamieszcza się w dodatkowych informacjach i objaśnieniach sporządzanych według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W ustępie 9 dodatkowych informacji i objaśnień jednostka podaje opis niepewności odnoszących się do możliwości kontynuowania działalności oraz stwierdzenie, że taka niepewność występuje, a także, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z tym związane. Ponadto informacja taka powinna zawierać również opis podejmowanych bądź planowanych przez jednostkę działań mających na celu eliminację tych niepewności.

Według PIBR zdarzenia, które wystąpiły po dniu bilansowym (wybuch pandemii), mogły spowodować znaczące pogorszenie warunków ekonomicznych dla niektórych jednostek i/lub wzrost niepewności w skali mikro i makro dla innych, zatem kierownictwo powinno dokonać oceny, czy te zdarzenia lub warunki, indywidualnie lub łącznie, powodują, że istnieją poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania i czy założenie kontynuacji działalności jest nadal odpowiednie jako podstawa do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Uwzględnić przy tym należy także możliwość spłaty lub refinansowania zapadających po dniu bilansowym kredytów, a także okoliczności wskazujące na złamanie warunków umów kredytowych.

Przykładowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym związane z pandemią koronawirusa proponowane przez PIBR

Przykład 1

Pod koniec 2019 r. po raz pierwszy pojawiły się wiadomości z Chin dotyczące COVID-19. W pierwszych miesiącach 2020 r. wirus rozprzestrzenił się na całym świecie, a jego negatywny wpływ objął wiele krajów. Chociaż w chwili publikacji niniejszego sprawozdania finansowego sytuacja ta wciąż się zmienia, wydaje się, że negatywny wpływ na handel światowy i na jednostkę może być poważniejszy niż pierwotnie oczekiwano. Kursy walut, z których korzysta jednostka, uległy osłabieniu, wartość akcji na rynkach spadła, a ceny towarów ulegają znacznej fluktuacji/są znacznie niższe. Kierownictwo uważa taką sytuację za zdarzenie niepowodujące korekt w sprawozdaniu finansowym za 2019 r., lecz za zdarzenie po dacie bilansu wymagające dodatkowych ujawnień. Ponieważ sytuacja wciąż się rozwija, kierow-

nictwo jednostki uważa, że nie jest możliwe przedstawienie szacunków ilościowych potencjalnego wpływu obecnej sytuacji na jednostkę. Ewentualny wpływ zostanie uwzględniony w odpisach z tytułu utraty wartości aktywów i rezerwach na oczekiwane straty w 2020 r.

Przykład 2

Zarząd jednostki ściśle monitoruje sytuację i szuka sposobów na zminimalizowanie wpływu na jednostkę, jednak

[... brak wzrostu popytu na ropę i spadek globalnych cen ropy wpłynie bezpośrednio na przychody jednostki, jeśli ceny nie wzrosną w krótkim okresie.]

[... jednostka pozyskuje wiele produktów z Chin/krajów szczególnie dotkniętych epidemią, które są wykorzystywane w procesie produkcyjnym, a zakłócenia w łańcuchu dostaw mogą negatywnie wpłynąć na działalność produkcyjną jednostki. Jednostka posiada wystarczające zapasy, aby utrzymać produkcję przez [okres XXX], ale jeśli łańcuch dostaw pozostanie zakłócony, wpłynie to negatywnie na przychody jednostki. To z kolei może skutkować koniecznością przeprowadzenia testu na utratę wartości aktywów. Przychody musiałyby zostać zmniejszone o X% w wyniku zakłócenia łańcucha dostaw, zanim konieczne będzie rozpoznanie straty z tytułu utraty wartości.]

[... na segment rekreacji i rozrywki Grupy kapitałowej prawdopodobnie wpłynie obniżony poziom turystyki i mniejsza liczba turystów na całym świecie. Turystyka i podróże w kraju są o X% niższe niż w tym samym okresie w 2019 r., a zatem przychody z pierwszego półrocza 2020 r. prawdopodobnie będą między X% a Y% niższe niż w poprzednim roku.]

[... główna umowa jednostki z dostawcą z Chin dotycząca XXX została anulowana, a jednostka obecnie renegocjuje z innymi kontrahentami w sprawie anulowania podobnych umów w 2020 r.]

Przykład 3

Pod koniec 2019 r. po raz pierwszy pojawiły się wiadomości z Chin dotyczące koronawirusa. W pierwszych miesiącach 2020 r. wirus rozprzestrzenił się na całym świecie, a jego negatywny wpływ nabrał dynamiki. Kierownictwo uważa taką sytuację za zdarzenie niepowodujące korekt w sprawozdaniu finansowym za 2019 r., lecz za zdarzenie po dacie bilansu wymagające dodatkowych ujawnień. Choć w chwili publikacji niniejszego sprawozdania finansowego sytuacja ta wciąż się zmienia, do tej pory kierownictwo jednostki nie odnotowało zauważalnego wpływu na sprzedaż lub łańcuch dostaw jednostki, jednak nie można przewidzieć przyszłych skutków. Kierownictwo będzie nadal monitorować potencjalny wpływ i podejmie wszelkie możliwe kroki, aby złagodzić wszelkie negatywne skutki dla jednostki.

4. Elementy sprawozdania finansowego sporządzanego przy założeniu, że działalność nie będzie kontynuowana

Gdy założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o rachunkowości, wycena aktywów jednostki następuje po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniej-

szonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jednostka jest również zobowiązana utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

Sprawozdanie finansowe jednostki, która nie zamierza kontynuować działalności, składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. Jeśli jednostka w świetle przepisów jest zobowiązana do sporządzania sprawozdania z działalności, to założenie braku kontynuacji działalności nie jest podstawą do zaniechania jego przygotowania.

W świetle art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości, badaniu przez biegłego rewidenta podlegają jedynie roczne sprawozdania finansowe jednostek, które kontynuują swoją działalność. Tym samym, roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przy założeniu braku kontynuacji działalności nie podlega badaniu przez biegłego rewidenta.

Z art. 45 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości wynika, że sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia. Z kolei sprawozdanie finansowe podlegające corocznemu badaniu, obejmuje dodatkowo zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. W konsekwencji sprawozdanie finansowe, które nie podlega badaniu składa się wyłącznie z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej.

Informację na temat braku kontynuowania działalności należy podać we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego. Stwierdzenie braku zamiaru kontynuowania przez jednostkę działalności należy również przedstawić w ustępie 9 dodatkowych informacji i objaśnień, stanowiących element informacji dodatkowej sporządzanej według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W sytuacji np. gdy właściciele nie mają zamiaru prowadzić dalej działalności, można umieścić informację o następującej treści:

„Roczne sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu, że działalność jednostki nie będzie kontynuowana. Jest to spowodowane podjęciem przez właścicieli uchwały o likwidacji działalności. Decyzja ta została podyktowana następującymi przestankami: ...”.

Zwracamy przy tym uwagę, że choć obowiązek przedstawienia tych informacji nie wynika z załączników nr 4, 5 i 6 do ustawy o rachunkowości, to w literaturze przedmiotu zaleca się, by umieścić wyjaśnienia o braku kontynuacji działalności w informacji dodatkowej sporządzanej przez jednostkę mikro, małą, czy pozarządową, jeśli tych objaśnień nie zawarto we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.

Jak wynika z art. 49 ust. 1 ustawy o rachunkowości, wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym kierownik jednostki sporządza sprawozdanie z działalności jednostki. Do jego sporządzenia zobowiązane są m.in. spółki kapitałowe, przy czym jednostki mikro i małe mogą nie sporządzać sprawozdania z działalności, jeśli spełnią warunki określone w art. 49 ust. 4 i 5 oraz ust. 6 ustawy o rachunkowości.

Jeżeli jednostka nie korzysta z żadnych uproszczeń przewidzianych w ustawie o rachunkowości i jest zobowiązana do sporządzania sprawozdania z działalności, to powinna informację o braku kontynuacji działalności zawrzeć w tym sprawozdaniu.



Praktyczne komentarze ekspertów
GOFINU dotyczące przeciwdziałania
COVID-19 dostępne są w nowym serwisie
TARCZA ANTYKRYZYSOWA

II. POPRAWIANIE BŁĘDÓW W SPORZĄDZONYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

1. Rodzaje popełnianych błędów i obowiązek ich korekty

Rozporządzenie w sprawie zmiany terminów sprawozdawczych, o którym mowa na str. 3 niniejszej publikacji, weszło w życie dopiero 31 marca 2020 r. Część jednostek zdążyła już więc sporządzić swoje roczne sprawozdania finansowe za 2019 r. na podstawie wstępnie zamkniętych ksiąg rachunkowych.

W niektórych przypadkach sporządzone roczne sprawozdanie finansowe może wymagać zmiany. Przyczyną korekty może być ujawnienie w sprawozdaniu błędów bądź otrzymanie informacji mających znaczący wpływ na to sprawozdanie, w tym m.in. wtedy, gdy:

- jednostka sama wykryje błąd w sporządzonym sprawozdaniu finansowym lub za-
twierdzonych sprawozdaniach z lat ubiegłych,
- jednostka po sporządzeniu sprawozdania finansowego uzyska informacje o zdarze-
niach mających istotny wpływ na to sprawozdanie,
- biegły rewident stwierdzi nieprawidłowości podczas badania sprawozdania finanso-
wego, które jednostka zdecyduje się skorygować.



Uwaga: W sytuacji gdy wystąpi konieczność korekty już sporządzonego sprawozda-
nia finansowego, należy je sporządzić powtórnie z uwzględnieniem korekt oraz z za-
chowaniem struktury, formy i podpisu sprawozdania finansowego określonego ustawą
o rachunkowości.

Błędy, w rozumieniu rachunkowości, wynikają najczęściej z pomyłek arytmetycznych, niewłaściwego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, niedopatrzeń bądź mylnej in-
terpretacji zdarzeń. Pominięcia lub nieprawidłowości mogą dotyczyć zarówno sprawozdań
finansowych jednostki za poprzedni rok, jak i wcześniejsze lata obrotowe.

Wszelkie wykryte błędy, bez względu na to czy były popełnione w bieżącym roku
obrotowym czy w poprzednich latach, wymagają korekty. Przy czym na sposób ujęcia
korekty błędu w księgach rachunkowych rozstrzygający wpływ ma moment ujawnienia
błędu (tzn. czy nastąpił przed czy po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego) oraz
istotność popełnionego błędu.

Rodzaje błędów popełnianych w księgach rachunkowych i wpływ skutków ich korekty
na sprawozdanie finansowe opisuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad
(polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następu-
jące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7) w rozdziale V. „Poprawianie błę-
dów”. Popełnione przez jednostkę błędy można podzielić:

- 1) ze względu na wpływ na jakość sprawozdania finansowego – na błędy istotne
i nieistotne,
- 2) ze względu na moment ich ujawnienia – na błędy wykryte przed sporządzeniem spra-
wozdania finansowego, po sporządzeniu sprawozdania finansowego (ale przed jego
zatwierdzeniem) oraz po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego,
- 3) ze względu na moment ich popełnienia – na błędy popełnione w bieżącym roku obro-
towym oraz popełnione w poprzednich latach obrotowych.

Przed właściwym ujęciem korekty błędu w księgach rachunkowych jednostka powinna
dokonać oceny, czy popełniony błąd jest istotny, czy też nie.

2. Ustalenie poziomu istotności popełnionego błędu

Przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych, oceny wymaga, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ustalaniu istotności można posługiwać się metodami stosowanymi przy badaniu sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, zgodnie z którymi za błąd nieistotny można uznać taki, który przykładowo nie spowoduje zmiany wyniku finansowego do 5%. Często stosuje się ilościowe (ustalone procentowo) poziomy istotności oparte na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. W literaturze przedmiotu przy ustalaniu poziomu istotności dla popełnionych błędów przyjmuje się przykładowo następujące kryteria:

- 0,5%–1% sumy bilansowej,
- 5%–10% wyniku działalności gospodarczej brutto,
- 1%–2% kapitałów własnych,
- 0,5%–1% przychodów ze sprzedaży.

Należy przy tym podkreślić, że wielkości procentowe, o których wspominaliśmy wcześniej, nie wynikają z żadnych przepisów prawa. Można się nimi posługiwać przy ocenie istotności, jednak zawsze uwzględnić należy wpływ błędów na prawidłowość sprawozdania finansowego. Zgodnie z KSR nr 7, błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych 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.

Poziom istotności błędu jednostka powinna ustalić i zapisać w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości. Nie jest wskazane określanie w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki np. wielkości procentowych przychodów ze sprzedaży jako jedyne kryterium uznania błędu za istotny. Przy ocenie istotności należy łącznie rozpatrywać skutki wykrytych przez jednostkę błędów o podobnym charakterze, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być w ocenie jednostki nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.

3. Możliwość dokonania zmian przed zatwierdzeniem sprawozdania

Do czasu zatwierdzenia sprawozdania finansowego błędy ujawnione w tym sprawozdaniu poprawia się we wstępnie zamkniętych księgach rachunkowych i sporządza kolejną wersję sprawozdania finansowego. Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego jednostka nie ma już takiej możliwości i błędy ujmuje w księgach rachunkowych na bieżąco, tj. w księgach bieżącego roku obrotowego, w którym błędy te ujawniono.

Podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego stanowią wstępnie zamknięte księgi rachunkowe. Ustawa o rachunkowości wyróżnia bowiem dwa terminy zamknięcia ksiąg rachunkowych dla jednostek kontynuujących działalność. Pierwszy z nich to zamknięcie ksiąg rachunkowych na dzień bilansowy na podstawie art. 12 ust. 2 ww. ustawy, czyli tzw. wstępne zamknięcie ksiąg, oraz drugi termin to określone w ustawie ostateczne zamknięcie ksiąg

rachunkowych, które powinno nastąpić w ciągu 15 dni od zatwierdzenia sprawozdania finansowego (por. art. 12 ust. 4 ustawy o rachunkowości).

Według art. 12 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe. Oznacza to, że ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych powoduje, że nie można już dokonywać żadnych zmian w księgach rachunkowych, ani w samym sprawozdaniu finansowym tego roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Stąd też błędy ujawnione jeszcze przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego (a tym samym przed ostatecznym zamknięciem ksiąg rachunkowych) można odpowiednio skorygować we wstępnie zamkniętych księgach rachunkowych i sporządzić powtórnie sprawozdanie finansowe z uwzględnieniem tych korekt. Możliwość taką przewiduje art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Stosownie do jego treści, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Zwracamy jednak uwagę, że powołany przepis odwołuje się do zdarzeń mających istotny wpływ na to sprawozdanie. W odniesieniu więc do błędu istotnego ujawnionego w sporządzonym sprawozdaniu finansowym za 2019 r., przed jego zatwierdzeniem, zapisów korygujących należy dokonać we wstępnie zamkniętych księgach rachunkowych za 2019 r. oraz sporządzić jeszcze raz sprawozdanie finansowe za 2019 r. uwzględniające korektę błędu. Natomiast skutki korekty błędu w ocenie jednostki uznanego za nieistotny, można ujmować w księgach rachunkowych na bieżąco, tj. jeśli błąd nieistotny dotyczy 2019 r. i sporządzonego za ten rok sprawozdania, to korektę błędu jednostka może ująć w księgach rachunkowych 2020 r., a sporządzone już sprawozdanie finansowe za 2019 r. pozostawić bez zmian.

Podobnie należy postąpić w przypadku błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, a wykrytych w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok. Przykładowo, jeśli błąd dotyczący poprzednich lat obrotowych jednostka wykryła po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2019 r., ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, to skutki korekty błędu uznanego za istotny powinna ująć w księgach 2019 r. i odpowiednio zmienić sporządzone sprawozdanie finansowe za ten rok. Przy czym korekty błędów istotnych, dotyczących lat poprzednich, jednostka zaksięguje za pomocą konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” i wykaże w sprawozdaniu finansowym jako zysk/stratę z lat ubiegłych. Natomiast skutki korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za nieistotny, jednostka może ująć w księgach rachunkowych na bieżąco (tutaj: w księgach 2020 r.).

Zasady postępowania, w przypadku wykrycia błędów przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za 2019 r.

Istotny błąd popełniony w 2019 r.
wykryty po sporządzeniu
sprawozdania za 2019 r.



Skutki błędu ujmuje się w księgach
2019 r. i ponownie sporządza się
sprawozdanie za 2019 r.

Nieistotny błąd popełniony w 2019 r.
wykryty po sporządzeniu
sprawozdania za 2019 r.



Skutki błędu ujmuje się w księgach
2020 r., a sprawozdanie za 2019 r.
pozostawia się bez zmian

Istotny błąd popełniony w latach poprzednich, wykryty po sporządzeniu sprawozdania za 2019 r.



Skutki błędu ujmuje się w księgach 2019 r. (jako zysk/stratę z lat ubiegłych) i ponownie sporządza się sprawozdanie za 2019 r.

Nieistotny błąd popełniony w latach poprzednich, wykryty po sporządzeniu sprawozdania za 2019 r.



Skutki błędu ujmuje się w księgach 2020 r., a sprawozdanie za 2019 r. pozostawia się bez mian

Przykład

Błąd wykryty po sporządzeniu sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem

Zgodnie z polityką rachunkowości jednostki koszty ubezpieczenia majątku rozlicza się w czasie, przez okres obowiązywania polisy.

Po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2019 r., ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, jednostka zorientowała się, że wartość ubezpieczenia hali magazynowej (środka trwałego), obejmującego okres od czerwca 2019 r. do maja 2020 r., została zaliczona jednorazowo w koszty i ujęta na koncie 40-9 „Pozostałe koszty rodzajowe”, zamiast na koncie 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

*Jednostka uznała ten błąd za istotny i dokonała korekty we wstępnie zamkniętych księgach rachunkowych, zapisem: **Wn konto 64-0, Ma konto 40-9** oraz sporządziła powtórnie sprawozdanie finansowe za 2019 r.*

4. Zasady korygowania błędów zawartych w zatwierdzonym sprawozdaniu

Jeżeli po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach zmieniających jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń ujmuje w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku otrzymania tych informacji, tj. w bieżącym roku obrotowym.

Wynika tak z treści art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jak również z objaśnień szczegółowych w tym zakresie zawartych w pkt 6.7 KSR nr 7. Stosownie zaś do treści art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, gdy w danym roku obrotowym jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

Jeśli więc w 2020 r. po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2019 r. jednostka stwierdzi, że popełniła błąd w poprzednich latach obrotowych, to skutki korekty tego błędu ujmie na bieżąco, tj. w księgach rachunkowych za 2020 r. Z kolei sposób ich ewidencji będzie zależał od istotności błędu. Skutki zdarzeń mających istotny wpływ na sprawozdanie finansowe należy bowiem księgować przez konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk/stratę z lat ubiegłych. Jeżeli natomiast błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych jednostka uzna za nieistotny, to skutki takiego błędu wpływają odpowiednio na zysk

lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, gdy wynika to z odrębnych przepisów.

Ewidencja księgowa błędu istotnego wykrytego w zatwierdzonym sprawozdaniu finansowym, w księgach bieżącego roku

1. Zapisy zwiększające zysk (zmniejszające stratę):
 - **Wn konto zespołu 0, 1, 2, 3** itd. – w zależności od przyczyny (rodzaju) błędu,
 - **Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”**
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych).
2. Zapisy zmniejszające zysk (zwiększające stratę):
 - **Wn konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”**
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych),
 - **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3** itd. – w zależności od przyczyny (rodzaju) błędu.



Uwaga: Powyższe księgowania nie zniekształcają wyniku finansowego bieżącego roku. W bilansie za bieżący rok skutki korekty takiego błędu jednostka wykaże w pasywach w pozycji A.V. „Zysk (strata) z lat ubiegłych” (załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości).

5. Prezentacja w sprawozdaniu informacji o istotnym błędzie

Popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu uznanego za istotny wiąże się zasadniczo z obowiązkiem przekształcenia retrospektywnie danych porównawczych sprawozdania finansowego oraz ujawnienia informacji o tym błędzie w informacji dodatkowej sporządzanej według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

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.

Natomiast korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, uznanych za istotne, jednostka:

- 1) 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,
- 2) wykazuje w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania,
- 3) przekształca retrospektywnie dane porównawcze sprawozdania finansowego, wyjąwszy przypadki, gdy jest to praktycznie niewykonalne.

Ponadto w dodatkowych informacjach i objaśnieniach sporządzanych według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- 1) w ust. 6 pkt 1 – rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach, informację o przychodach i kosztach z tytułu błędów popełnionych w poprzednich latach, stanowiących podstawę wyliczenia kwot odniesionych na zyski (straty) z lat ubiegłych, kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich, a także kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych; jeżeli ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, to 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;

- 2) w ust. 6 pkt 4 – informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy; jeżeli zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat, to nie ma potrzeby wypełniania ww. ust. 6 pkt 4.

Przykład

I. Założenia:

W grudniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę kosztową z tytułu czynszu dzierżawnego za lata 2017–2019. Kwotę czynszu w kwocie: 40.000 zł, przypadającą za lata ubiegłe (każdy po 20.000 zł), jednostka uznała za błąd istotny i ujęła w księgach 2019 r., jako stratę z lat ubiegłych, zaś kwotę czynszu za 2019 r., w kwocie: 20.000 zł, ujęła według zasad ogólnych na koncie 40-2 „Usługi obce”. Kwota wykazana na fakturze zwiększa zobowiązania o 60.000 zł. Zysk netto za 2019 r. wyniósł: 22.000 zł, a za 2018 r. wyniósł: 80.000 zł. W przykładzie pominięto kwestie VAT oraz założono, że do dnia bilansowego kończącego 2019 r. zobowiązanie nie zostało uregulowane. Kwota zobowiązań z tytułu dostaw i usług w poszczególnych latach kształtowała się następująco:

Wyszczególnienie	31.12.2019 r.	31.12.2018 r.	31.12.2017 r.
Kwota zobowiązań z tytułu dostaw i usług	60.000 zł	40.000 zł	20.000 zł

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – czynsz dzierżawny za lata 2017–2019:			
a) czynsz za lata ubiegłe	40.000 zł	82	21
b) czynsz za 2019 r.	20.000 zł	40-2	21

III. Księgowania:

Konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego” (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych)

(1a)	40.000
------	--------

Konto 40-2 „Usługi obce”

(1b)	20.000
------	--------

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”

	40.000	(1a)
	20.000	(1b)

IV. Prezentacja w sprawozdaniu finansowym za 2019 r. sporządzonym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości:

Fragment bilansu

Wyszczególnienie	Stan na dzień 31.12.2019 r.	Stan na dzień 31.12.2018 r.	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Pasywa			
Zysk/strata z lat ubiegłych	– 40.000 zł	– 20.000 zł	0 zł

Zysk/strata netto	22.000 zł	60.000 zł	80.000 zł
Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	60.000 zł	40.000 zł	0 zł

Fragment rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)

Wyszczególnienie	Dane za 2019 r.	Dane za 2018 r.	
		Dane przekształcone	Dane porównawcze
Koszty działalności operacyjnej – usługi obce	20.000 zł	20.000 zł	0 zł
Zysk/strata netto	22.000 zł	60.000 zł	80.000 zł

Fragment informacji dodatkowej

Dodatkowe informacje i objaśnienia	
ust. 6 pkt 1	informacje o przychodach i kosztach z tytułu błędów popełnionych w latach ubiegłych odnoszonych w roku obrotowym na kapitał (fundusz) własny z podaniem ich kwot i rodzaju
W wyniku otrzymanej od kontrahenta faktury z tytułu czynszu dzierżawnego za lata 2017–2019, czynsz dotyczący 2017–2018 r. (po 20.000 zł za każdy rok) jednostka uznała za istotny i ujęła w sprawozdaniu finansowym za 2019 r. jako zysk stratę z lat ubiegłych.	
ust. 6 pkt 4	informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy
Zmienione kwoty zostały wykazane w dodatkowych rubrykach bilansu oraz rachunku zysków i strat. Nie ma zatem potrzeby wypełniania tej pozycji.	

Warto przy tym zaznaczyć, iż skutki korekty błędów z lat ubiegłych, ujęte jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”, uwzględnia się w uchwałach o podziale zysku lub pokryciu straty za rok, w którym skutki te ujęto w księgach rachunkowych. Dzielony wynik finansowy lub stratę do pokrycia ustala się zatem w taki sposób, jakby przychody i koszty, wywołane korektą błędu, księgowane były na kontach wynikowych, a nie na kontach kapitału własnego. W zależności od okoliczności wskazane może być również uregulowanie tej kwestii w odrębnej uchwale, np. gdy spółka osiągnęła zysk i ma być on przeznaczony na dywidendę dla wspólników, zwyczajne zgromadzenie wspólników może odrębną uchwałą postanowić o pokryciu straty z lat ubiegłych z kapitału zapasowego.

6. Przykłady błędów najczęściej występujących w sprawozdaniach finansowych

Sprawozdanie finansowe powinno rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki. W tym celu powinno posiadać określone cechy jakościowe, tj. zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność.

Trzeba mieć na uwadze, że sprawozdanie finansowe to dokument o wysokim stopniu sformalizowania. Do podstawowych elementów sprawozdania finansowego zalicza się bilans, rachunek zysków i strat oraz informacje dodatkową (w tym wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia). Przy czym duże jednostki, których roczne sprawozdania finansowe podlegają obowiązkowemu badaniu, powinny sporządzać

dodatkowo zestawienie zmian w kapitale własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Co istotne jednostka nie może pominąć żadnego z wymaganych elementów sprawozdania finansowego, jeżeli nie korzysta z uproszczeń przewidzianych w ustawie o rachunkowości.

Poniżej zaprezentujemy przykłady błędów najczęściej występujących w sprawozdaniach finansowych.

Jakiego aspektu błąd dotyczy	Przykład nieprawidłowości
Klasyfikacja umów leasingu	Błędna klasyfikacja umów leasingu i niewłączanie do aktywów bilansowych środków trwałych używanych w oparciu o umowy spełniające przesłanki do uznania je za leasing finansowy w rozumieniu art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości; w efekcie wartość aktywów trwałych i zobowiązań długoterminowych jest zaniżona; błędna jest również struktura kosztów w rachunku zysków i strat (nieprawidłowe zobrazowanie procesu finansowania zewnętrznego aktywów); nieprawidłowa jest struktura przepływów pieniężnych na poziomie przepływów z działalności inwestycyjnej, finansowej i operacyjnej
Wycena aktywów	Stosowanie stawek amortyzacyjnych w oderwaniu od okresu ekonomicznej użyteczności przyjętego do używania składnika, zwykle zawyżonych; nieprawidłowość wynika zwykle z traktowania ewidencji księgowej wyłącznie jako narzędzia służącego ustalaniu zobowiązań podatkowych
	Brak odpisów z tytułu trwałej utraty wartości dla aktywów trwałych (np. zaprzestanie użytkowania środka trwałego, zaniechanie budowy środka trwałego, niepoddanie aktualizacji wyceny udziałów/akcji w jednostkach np. upadłych)
	Brak odpisów aktualizujących należności, które są nieściągalne, a także tych których nieściągalność jest prawdopodobna
	Brak odpisów aktualizujących w stosunku do nieprzydatnych gospodarczo rzeczowych aktywów obrotowych (zapasy) lub niedokonanie przeceny w dół zapasów zbywanych na dzień bilansowy po cenach netto niższych niż ich koszt wytworzenia lub cena nabycia (zakupu)
Zasada współmierności	Brak rozliczeń międzyokresowych o charakterze biernym (np. rezerwy na niewykorzystane urlopy, rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne)
Wynik finansowy	Nieuwzględnienie w wyniku finansowym zamykanego okresu korekt sprzedaży, których dokonano już po dniu bilansowym, a które dotyczą transakcji dokonanych przed tym dniem
Prezentacja w bilansie	Ujmowanie w środkach trwałych nieruchomości o charakterze inwestycyjnym
	Ujmowanie uiszczonych zaliczek jako należności – trzeba pamiętać, że ujmuje się je w zależności od charakteru zaliczkowanego aktywu – jako zaliczki na środki trwałe w budowie, zaliczki na wartości niematerialne i prawne (w aktywach trwałych), zaliczki na dostawy (w zapasach)
	Nieprawidłowe wyodrębnienie zobowiązań o charakterze długoterminowym i krótkoterminowym (np. nieprzesuwanie części długoterminowego kredytu inwestycyjnego do zobowiązań krótkoterminowych w kwocie, jaka będzie podlegała spłacie w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego), w efekcie struktura pasywów jest nieprawidłowa, a wskaźniki płynności finansowej błędne
	Wykazywanie znaczących należności od właścicieli w jednostkach osób fizycznych, podczas gdy z ekonomicznego punktu widzenia należy rozważyć, czy nie są to środki wycofane trwale z jednostki na potrzeby własne przedsiębiorców

Informacja dodatkowa	Nieinformowanie o wprowadzonych zmianach w polityce rachunkowości i brak liczbowych informacji zapewniających porównywalność danych okresu sprawozdawczego z okresem poprzednim; poważnym nadużyciem jest także nieujawnienie danych o zobowiązaniach warunkowych (np. udzielonych poręczeniach) oraz brak lub niekompletność wykazu aktywów, na których poczyniono zabezpieczenia (zastawy, hipoteki, przewłaszczenia itp.)
-----------------------------	--

7. Sporządzenie nowej wersji e-sprawozdania finansowego za 2019 r. w związku z jego korektą

Jeśli wystąpi konieczność korekty sprawozdania finansowego, to należy sporządzić powtórne sprawozdanie finansowe z uwzględnieniem korekt. Powtórne sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone w formie elektronicznej, z zachowaniem struktury i formatu (jeżeli jest wymagany) oraz podpisane zgodnie z wymogami art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Nowa wersja sprawozdania będzie opatrzona nową datą, a podpisy wszystkich zobowiązanych do tego osób zostaną złożone w innych terminach niż pod sprawozdaniem pierwotnym.

Każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe zobligowana jest do sporządzania sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej i opatrzenia go podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Roczne sprawozdanie finansowe należy sporządzić nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i przedstawić je właściwym organom zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy.



Sprawozdania finansowe w postaci elektronicznej można sporządzić w Programie DRUKI Gofin

W sytuacji gdy rok obrotowy jednostki kończy się 31 grudnia na sporządzenie sprawozdania finansowego ma ona czas do końca marca następnego roku obrotowego. Wyjątkowo w związku z epidemią COVID-19 w ramach tarczy antykryzysowej przesunięto terminy dotyczące sprawozdawczości finansowej. W przypadku sprawozdania finansowego za 2019 r. termin jego sporządzenia został przesunięty na koniec czerwca 2020 r.



Uwaga: Przesunięcia terminów dotyczących sprawozdawczości finansowej dokonano na podstawie rozporządzenia w sprawie zmiany terminów sprawozdawczych.

Co ważne, sprawozdanie finansowe podpisuje – podając zarazem datę podpisu – osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu. Odmowa podpisu wymaga pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego (por. art. 52 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości).

Sporządzone sprawozdanie finansowe nie oznacza jednak, że jest ono dokumentem ostatecznym. Po sporządzeniu sprawozdania mogą bowiem wystąpić zdarzenia, które spowodują obowiązek poprawienia tego sprawozdania, co w praktyce oznacza konieczność sporządzenia nowego kompletu dokumentów elektronicznych, ponownie podpisanych. Jak wynika z art. 54 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna

ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. W sytuacji gdy zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej. Jeżeli jednostka otrzymałaby informacje o powyższych zdarzeniach po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, to ich skutki ujęłaby w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

W przypadku jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców KRS, roczne sprawozdanie finansowe (wraz z innymi wymaganymi dokumentami) składa się do KRS w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia tego sprawozdania. Jednostki, których rok obrotowy zakończył się 31 grudnia, na zatwierdzenie sprawozdania finansowego generalnie mają czas do 30 czerwca następnego roku. Na mocy bowiem przepisów ustawy o rachunkowości, roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia bilansowego. W jednostkach podlegających obowiązkowi badania na podstawie art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości nie można zatwierdzić rocznego sprawozdania finansowego bez uprzedniego jego zbadania przez biegłego rewidenta – firmę audytorską (por art. 53 ust. 1 i 1a ustawy o rachunkowości).

Wyjątkowo w związku z epidemią COVID-19 w ramach tarczy antykryzysowej przesunięto o 3 miesiące m.in. termin zatwierdzenia sprawozdania finansowego. W przypadku sprawozdania finansowego za rok obrotowy, który zakończył się 31 grudnia 2019 r., termin na jego zatwierdzenie wydłużył się do 30 września 2020 r. W konsekwencji przesunięciu uległ termin złożenia tego sprawozdania do KRS.

Co istotne, do KRS składa się zatwierdzone sprawozdanie finansowe. Jeżeli wystąpi konieczność korekty sprawozdania finansowego, to zatwierdzeniu podlega ostateczna jego wersja i tę wersję składa się do KRS (bez wyjaśnień).

Jeśli sprawozdanie finansowe za 2019 r. nie zostanie zatwierdzone do końca września 2020 r., to należy je złożyć w rejestrze przedsiębiorców KRS w ciągu 15 dni po tym terminie (tj. do 15 października 2020 r.), a także 15 dni po jego zatwierdzeniu wraz z dokumentami, o których mowa w art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości (por. art. 69 ust. 2 ww. ustawy).

Pierwsza wersja sprawozdania finansowego sporządzona przez jednostkę jest dowodem na to, że sprawozdanie zostało sporządzone w terminie wymaganym przepisami. Należy ją zatem zarchiwizować (elektronicznie) i przechowywać przez okres przewidziany dla przechowywania sprawozdań finansowych.

III. KORYGOWANIE BŁĘDÓW WYKRYTYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH BIEŻĄCEGO ROKU OBROTOWEGO

1. Zasady korygowania błędnych zapisów księgowych

Błędy księgowe mogą pojawiać się na dokumentach księgowych, w samych zapisach dokonanych w urządzeniach księgowych oraz na dodatkowych zestawieniach (pomocniczych, kontrolnych). Błędy pojawiające się na dokumentach księgowych najczęściej dotyczą treści tych dokumentów bądź błędów rachunkowych. Z kolei błędne zapisy dokonane w urządzeniach księgowych mogą być wynikiem między innymi zaksięgowania operacji gospodarczej na dwóch niewłaściwych kontach, zaksięgowania operacji na właściwych kontach, ale w niewłaściwej kwocie, pominięcia zapisu księgowego, zaksięgowania operacji na jednym właściwym koncie, a na drugim niewłaściwym, ujęcia jednej operacji dwukrotnie.

Według postanowień art. 25 ust. 1 ustawy o rachunkowości, stwierdzone w zapisach księgowych błędy mogą być poprawiane:

- 1) przez skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty,
- 2) przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi lub tylko ujemnymi.

Przy czym, wymieniony w pkt 1 sposób poprawiania błędów stosuje się w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych ręcznie, co jest już coraz rzadziej spotykane. W tym przypadku poprawki przeprowadza się jednocześnie we wszystkich księgach rachunkowych i nie mogą one nastąpić po zamknięciu miesiąca. W przypadku natomiast prowadzenia ksiąg rachunkowych za pomocą komputera, a także wtedy, gdy korektę błędnych zapisów przeprowadza się już po zamknięciu ksiąg miesiąca, w którym błędy te popełniono, stwierdzone błędy w zapisach księgowych poprawia się przez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korekty błędnych zapisów, dokonywane tylko zapisami dodatnimi lub tylko zapisami ujemnymi.

Z art. 25 ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika, iż niezależnie od tego, czy księgi rachunkowe są prowadzone ręcznie, czy też przy pomocy komputera, poprawiania błędów stwierdzonych po zamknięciu miesiąca dokonuje się wyłącznie w sposób opisany w pkt 2 tego przepisu, to znaczy zapisami dodatnimi (tj. stornem czarnym) lub zapisami ujemnymi (tj. stornem czerwonym).

Storno czarne polega na dokonaniu zapisu korygującego na tych samych kontach, na których dokonano błędnego zapisu, ale po przeciwnych stronach tych kont. Storno czerwone z kolei polega na wprowadzeniu zapisu korygującego po tej samej stronie, na której wystąpił błędny zapis, ale za pomocą liczb ujemnych. Jeśli operację zaksięgowano na właściwych kontach, po właściwych stronach tych kont, lecz w błędnej kwocie, to jednostka może również zastosować uproszczenie w formie tzw. storna częściowego czarnego lub czerwonego.

Zwracamy uwagę, że korektę błędnie dokonanego zapisu zazwyczaj dokumentuje się dokumentem „PK – Polecenie księgowania”, spełniającym wymagania określone dla dowodu księgowego w art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Ponadto, w treści dowodu podaje się dane identyfikujące błędnie zaksięgowaną operację, dane księgowe zapisane błędnie, dane poprawne, a także inne dane uzasadniające korektę błędnie dokonanego zapisu. Często pod dokument PK dołącza się kserokopie dokumentów wyjaśniających przyczynę i rodzaj popełnionego błędu. Należy jednak zauważyć, że, gdy błąd poprawiono fakturą korygującą, to dokonania korekty błędnych zapisów dokonuje się na podstawie tej faktury.

2. Korygowanie błędów stwierdzonych w zapisach księgowych po zamknięciu miesiąca na przykładach

W świetle ustawy o rachunkowości okresem sprawozdawczym może być rok, kwartał, miesiąc. Z reguły jednostki przyjmują, że ich rok obrotowy dzieli się na miesięczne okresy sprawozdawcze.

W trakcie roku obrotowego błędy popełnione w księgach rachunkowych zasadniczo koryguje się w miesiącu (okresie), w którym błąd ten nastąpił. Jeżeli jednak miesiąc, w którym błąd ujęto, został już zamknięty, to korektę błędnego zapisu wskazane jest ująć w księgach rachunkowych bieżąco otwartego miesiąca (okresu).

Korekty tej dokonuje się tylko zapisami dodatnimi (stornem czarnym) lub zapisami ujemnymi (stornem czerwonym).

Korekta zapisów za pomocą storna czerwonego ma tę zaletę, że zachowuje czystość obrotów na kontach i nie powoduje zbędnego zwiększenia sumy obrotów na kontach, jak to ma miejsce w przypadku korekty za pomocą storna czarnego, tzn. tylko zapisem dodatnim.

W niektórych sytuacjach można zastosować uproszczenia i zastosować tzw. storno częściowe, czyli powodujące – przy jednym zapisie – korektę do właściwej wysokości, a nie storno kwoty pierwotnej i zaksięgowanie właściwej. Sposób ten można wykorzystać, przykładowo gdy księgowania dokonano na właściwych kontach lecz w niewłaściwej kwocie.

Przykład

Korekta błędnych zapisów stornem czerwonym

I. Założenia:

W lutym 2020 r. spółka z o.o. popełniła błąd przy ujmowaniu kosztów amortyzacji budynku administracyjnego. Zamiast kwoty: 2.500 zł, ujęła kwotę: 25.000 zł. Popełniony błąd wykryła w maju 2020 r. i dokonała korekty błędnych zapisów stornem czerwonym. Spółka rozlicza koszty na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach lutego 2020 r.			
1. PK – amortyzacja za luty	25.000 zł	40-0	07-1
oraz równolegle zapis na kontach w zespole 5	25.000 zł	55	49
B. Zapisy w księgach maja 2020 r.			
1. PK – korekta błędnego zapisu:			
a) storno błędnie zaksięgowanej kwoty amortyzacji za luty	– 25.000 zł	40-0	07-1
oraz równolegle zapis na kontach w zespole 5	– 25.000 zł	55	49
b) amortyzacja za luty	2.500 zł	40-0	07-1
oraz równolegle zapis na kontach w zespole 5	2.500 zł	55	49

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach lutego 2020 r.

Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”	Konto 40-0 „Amortyzacja”	Konto 49 „Rozliczenie kosztów”
25.000 (1)	(1) 25.000	25.000 (1)
Konto 55 „Koszty zarządu”		
(1) 25.000		

A. Zapisy w księgach maja 2020 r.

Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 40-0 „Amortyzacja”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	
	– 25.000 (1a)	(1a)	– 25.000		– 25.000 (1a)
	2.500 (1b)	(1b)	2.500		2.500 (1b)
Konto 55 „Koszty zarządu”					
(1a)	– 25.000				
(1b)	2.500				

Przykład**Korekta błędnych zapisów stornem częściowym****I. Założenia:**

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że korekty błędnych zapisów spółka z o.o. dokonała stornem częściowym.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach lutego 2020 r.			
1. PK – amortyzacja za luty oraz równolegle zapis na kontach w zespole 5	25.000 zł 25.000 zł	40-0 55	07-1 49
B. Zapisy w księgach maja 2020 r.			
1. PK – korekta błędnego zapisu – storno częściowe: 2.500 zł – 25.000 zł = oraz równolegle zapis na kontach w zespole 5	– 22.500 zł – 22.500 zł	40-0 55	07-1 49

III. Księgowania:**A. Zapisy w księgach lutego 2020 r.**

Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 40-0 „Amortyzacja”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	
	25.000 (1)	(1)	25.000		25.000 (1)
Konto 55 „Koszty zarządu”					
(1)	25.000				

A. Zapisy w księgach maja 2020 r.

Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 40-0 „Amortyzacja”		Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	
	– 22.500 (1)	(1)	– 22.500		– 22.500 (1)
Konto 55 „Koszty zarządu”					
(1)	– 22.500				

3. Zastosowanie zapisu technicznego w praktyce

W ustawie o rachunkowości nie występuje pojęcie zapisu technicznego. Niemniej jednak zapis techniczny stosowany jest w praktyce, przede wszystkim w sytuacji, gdy na skutek korekty błędnych zapisów na kontach – obroty na tych kontach mogą dostarczać fałszywych informacji o przebiegu operacji gospodarczej i o sytuacji samej jednostki.

Zasadniczo błędy księgowe mogą pojawiać się na dokumentach księgowych, które stanowią podstawę zapisu, w samych zapisach dokonanych w urządzeniach księgowych, jak również na dodatkowych zestawieniach pomocniczych, czy kontrolnych. Błędy występujące na dokumentach księgowych dotyczą najczęściej treści tych dokumentów lub błędów rachunkowych. Z kolei błędne zapisy dokonane w urządzeniach księgowych mogą powstać w wyniku:

- zaksięgowania operacji gospodarczej na dwóch niewłaściwych kontach,
- zaksięgowania operacji na właściwych kontach, ale w niewłaściwej kwocie,
- pominięcia zapisu księgowego,
- zaksięgowania operacji na jednym właściwym koncie, a na drugim niewłaściwym,
- ujęcia jednej operacji dwukrotnie.

Zapisu technicznego dokonuje się po obu stronach tego samego konta w tej samej kwocie z tym samym znakiem (– lub +). Celem tego zapisu jest zachowanie czystości obrotów na koncie księgowym oraz przywrócenie jego pierwotnego charakteru – jeśli np. w wyniku korekty błędnych zapisów konto kosztów wykazuje obroty po stronie Ma, bądź konto przychodów wykazuje obroty po stronie Wn.

Przykład

Zastosowanie zapisu technicznego w odniesieniu do korekty kosztów

I. Założenia:

1. Jednostka prowadzi księgi rachunkowe przy użyciu komputera. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej stosuje konta zespołu 4 i 5.
2. W marcu 2020 r. ujęła w księgach rachunkowych koszt archiwizacji danych w wysokości: 12.000 zł, zamiast: 1.200 zł, która była kwotą wynikającą z faktury. W wyniku błędu zostały zawyżone koszty usług obcych (zespół 4) oraz koszty zarządu (zespół 5) o kwotę: 10.800 zł.
3. Jednostka skorygowała błędny zapis, poprzez zmniejszenie kosztów na kontach zapisem dodatnim oraz dla zachowania czystości obrotów wprowadziła ujemny zapis techniczny. Zapisy te ujęto w księgach rachunkowych kwietnia 2020 r.
4. Dla uproszczenia dekretację oraz księgowania dotyczące marca i kwietnia przedstawiono łącznie.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – zaliczenie usługi archiwizacji w ciężar kosztów (pominięto ewidencję zobowiązania wobec dostawcy oraz VAT, zakładamy że w tej części ewidencja była prawidłowa):			

a) obciążenie kosztów usług obcych (zespół 4)	12.000 zł	40-2	30
b) obciążenie kosztów zarządu (zespół 5)	12.000 zł	55	49
2. PK – korekta błędnych zapisów zapisami dodatnimi:			
a) korekta kosztów rodzajowych	10.800 zł	30	40-2
b) korekta kosztów zespołu 5	10.800 zł	49	55
3. PK – zapisy techniczne dla zachowania czystości obrotów na kon- tach kosztów:			
a) koszty rodzajowe (zespół 4)	– 10.800 zł	40-2	40-2
b) koszt zespołu 5	– 10.800 zł	55	55
c) na koncie „Rozliczenie kosztów”	– 10.800 zł	49	49

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 40-2 „Usługi obce”				Konto 49 „Rozliczenie kosztów”			
(S.p.)	1.200	12.000	(1a)	(1a)	12.000	10.800	(2a)	(2b)	10.800	12.000	(1b)
(2a)	10.800			(3a)	– 10.800	– 10.800	(3a)	(3c)	– 10.800	– 10.800	(3c)
				obroty	1.200	0		obroty	0	1.200	
Konto 55 „Koszty zarządu”											
(1b)	12.000	10.800	(2b)								
(3b)	– 10.800	– 10.800	(3b)								
obroty	1.200	0									

Na przykładzie widać, że zapis techniczny zniwelował obroty Ma na kontach kosztów, a obroty Wn tych kont odzwierciedlają w księgach rachunkowych prawidłową wysokość kosztów archiwizacji.

Przykład

Zastosowanie zapisu technicznego w przypadku korekty przychodów

I. Założenia:

1. Jednostka usługowa w kwietniu 2020 r. zaksięgowwała przez pomyłkę przychody ze sprzedaży usług w wysokości: 64.000 zł na dobro pozostałych przychodów operacyjnych, zamiast na konto przeznaczone do ewidencji przychodów ze sprzedaży produktów.
2. Korekty błędnego księgowania jednostka dokonała w księgach maja 2020 r., zapisem korygującym dodatnim i jednocześnie zastosowała ujemny zapis techniczny w celu zachowania czystości obrotów na kontach.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnego księgowania przychodów ze sprzedaży usług	64.000 zł	76-0	70-0
2. PK – zapis techniczny ujemny zastosowany dla zachowania czystości obrotów na koncie 76-0	– 64.000 zł	76-0	76-0

III. Księgowania:

Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”				Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”		
(1)	64.000	64.000	(S.p.)		64.000	(1)
(2)	– 64.000	– 64.000	(2)			
	0	0				

IV. KOREKTY BŁĘDÓW – ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

1. Odsetki od kredytu błędnie uwzględnione w wartości początkowej środków trwałych

Wprowadziliśmy do ewidencji dwa środki trwałe sfinansowane z zaciągniętego na ten cel kredytu. Do wartości początkowej każdego środka trwałego doliczyliśmy odsetki od kredytu naliczone do dnia przyjęcia do używania tych środków trwałych. Kwota naliczonych przez nas odsetek była jednak wyższa od kwoty faktycznie naliczonej i pobranej przez bank. Czy powinniśmy skorygować wartość początkową środków trwałych i dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne?

1.1. Ustalenie wartości środków trwałych sfinansowanych z kredytu

Z ustawy o rachunkowości, a dokładnie art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości wynika, że cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągnięty w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu.

Z powołanej treści przepisu wynika, że koszty obsługi zaciągniętych zobowiązań, w tym między innymi wymienionych w pytaniu odsetek od kredytu otrzymanego na sfinansowanie nabycia środków trwałych, do czasu wprowadzenia ich do używania, zwiększają wartość początkową tych środków. Ze względu na to, że zazwyczaj przekazanie środka trwałego do używania następuje w innym dniu niż naliczenie przez bank odsetek od kredytu, bądź też zapłata tych odsetek z rachunku bankowego, jednostka samodzielnie ustala wysokość odsetek należnych bankowi do dnia oddania środka trwałego do używania.

Z treści pytania wynika, iż z zaciągniętego kredytu sfinansowano zakup dwóch środków trwałych, przy czym jednostka nie precyzuje, czy raty kredytu i odsetki naliczane są dla każdego środka trwałego osobno. Gdy koszty dotyczą dwóch lub więcej środków trwałych odsetki od kredytu wskazane jest odpowiednio rozliczyć, ustalając wysokość odsetek przypadającą na każdy środek trwały osobno. Niestety ustawa o rachunkowości nie precyzuje jak tego dokonać. Zasadniczo jednostka może wypracować własny system rozliczania tego typu kosztów dostosowany do swojego rodzaju działalności, pamiętając aby odzwierciedlać rzeczywistą wartość poniesionych nakładów na poszczególne obiekty. W praktyce najczęściej koszty wspólne rozlicza się na poszczególne obiekty proporcjonalnie do udziału kosztów bezpośrednich danego środka trwałego w budowie do wartości kosztów bezpośrednich wszystkich środków trwałych w budowie.

Zazwyczaj środki trwałe przed ich przyjęciem do używania ujmuje się na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. Koszty związane z nabyciem środka trwałego, jego montażem i przystosowaniem do użytkowania, które można bezpośrednio przypisać do danego obiektu ujmuje się na kontach analitycznych dotyczących konkretnych obiektów środków trwałych, z kolei koszty wspólne dotyczące kilku obiektów (tutaj: koszty odsetek od kredytów) ujmuje się na osobnym koncie analitycznym do konta 08 np. o nazwie „Koszty wspólne”, zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”
(w analityce: Koszty wspólne),
- **Ma konto 13-4** „Kredyty bankowe” lub 13-0 „Rachunek bieżący”.

Sposób rozliczenia kosztów wspólnych przedstawia poniższy przykład liczbowy.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka w celu sfinansowania zakupu dwóch maszyn (środków trwałych) zaciągnęła kredyt bankowy o wartości: 123.000 zł. Odsetki naliczone przez jednostkę do dnia przekazania maszyn do używania wyniosły: 950 zł.
2. Faktura zakupu środków trwałych opiewała na kwotę o wartości: 100.000 zł plus VAT: 23.000 zł. Na wartość netto faktury składały się dwa środki trwałe:
 - a) maszyna nr 1 o wartości: 69.000 zł,
 - b) maszyna nr 2 o wartości: 31.000 zł.
3. Jednostka rozliczyła odsetki od kredytu przypadające na poszczególne maszyny w następujący sposób:
 - a) obliczenie udziału kosztów bezpośrednich maszyny w całości kosztów bezpośrednich:
 - maszyna nr 1: $69.000 \text{ zł} : 100.000 \text{ zł} = 0,69$,
 - maszyna nr 2: $31.000 \text{ zł} : 100.000 \text{ zł} = 0,31$,
 - b) rozliczenie kosztów odsetek na poszczególne maszyny:
 - maszyna nr 1: $950 \text{ zł} \times 0,69 = 655,50 \text{ zł}$,
 - maszyna nr 2: $950 \text{ zł} \times 0,31 = 294,50 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – otrzymany kredyt na zakup maszyn	123.000,00 zł	13-0	13-4
2. FZ – zakup środków trwałych:			
a) wartość brutto faktury	123.000,00 zł	30	24
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	23.000,00 zł	22-1	30
c) rozliczenie zakupu środków trwałych:			
– maszyna nr 1	69.000,00 zł	08-1	30
– maszyna nr 2	31.000,00 zł	08-2	30
3. PK – odsetki od kredytu naliczone do dnia przekazania środków trwałych do używania	950,00 zł	08-3	13-4
4. PK – odsetki od kredytu przypadające na poszczególne maszyny:			
a) maszyna nr 1	655,50 zł	08-1	08-3
b) maszyna nr 2	294,50 zł	08-2	08-3
5. OT – przyjęcie środków trwałych do używania:			

a) maszyna nr 1: 69.000 zł + 655,50 zł =	69.655,50 zł	01-5/1	08-1
b) maszyna nr 2: 31.000 zł + 294,50 zł =	31.294,50 zł	01-5/2	08-2

III. Księgowania:

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”		Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 13-4 „Kredyty bankowe”	
(1)	123.000,00		123.000,00 (2a)		123.000,00 (1)
					950,00 (3)
Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”		Konto 08-1 „Środki trwałe w budowie – maszyna nr 1”	
(2a)	123.000,00	23.000,00 (2b)		(2c)	69.000,00
	23.000,00 (2b)			(4a)	655,50
	69.000,00 (2c)				69.655,50 (5a)
	31.000,00 (2c)				
Konto 08-3 „Środki trwałe w budowie – koszty wspólne”		Konto 08-2 „Środki trwałe w budowie – maszyna nr 2”		Konto 01-5/1 „Maszyny, urządzenia specjalistyczne – maszyna nr 1”	
(3)	950,00	(2c)	31.000,00	(5a)	69.655,50
	655,50 (4a)	(4b)	294,50		
	294,50 (4b)				
Konto 01-5/2 „Maszyny, urządzenia specjalistyczne – maszyna nr 2”					
(5b)	31.294,50				

1.2. Korekta wartości środka trwałego oraz odpisów amortyzacyjnych

Jeśli na dzień przyjęcia środków trwałych do używania naliczone odsetki ustalono w błędnej wysokości, to w miesiącu stwierdzenia błędu wskazane jest dokonać korekty wartości początkowej środka trwałego oraz dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

Przy czym, w przypadku stwierdzenia takiego błędu na przełomie roku, należy uwzględnić zasadę memoriału i przyporządkować koszty do roku, którego dotyczą.

Korekta wartości początkowej środka trwałego oraz odpisów amortyzacyjnych może przebiegać w sposób przedstawiony na poniższym przykładzie.

Przykład

I. Założenia:

- Spółka błędnie ustaliła wielkość odsetek od kredytu przypadającą na wartość początkową środka trwałego przyjętego do używania w marcu. Naliczone przez spółkę odsetki wyniosły: 1.000 zł, a bank potrącił w kwietniu kwotę: 400 zł, czyli o 600 zł mniej.
- Błąd ten spółka wykryła w maju, już po zamknięciu ksiąg rachunkowych za kwiecień, w związku z tym korektę wartości początkowej oraz odpisu amortyzacyjnego ujęła w księgach rachunkowych maja.
- Zgodnie z ewidencją bilansową wartość początkowa środka trwałego wynosiła: 27.000 zł, amortyzacja dokonywana jest metodą liniową według stawki 10%. Odpis amortyzacyjny za kwiecień wyniósł zatem: 225 zł.

4. Wartość początkowa środka trwałego po korekcie wyniosła: 26.400 zł, a miesięczne odpisy amortyzacyjne: $26.400 \text{ zł} \times 10\% = 2.640 \text{ zł}$; $12 \text{ m-cy} = 220 \text{ zł}$.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – korekta błędnie naliczonych odsetek od kredytu zwiększających wartość początkową środka trwałego (storno czerwone częściowe)	– 600 zł	01	13-4
2. PK – korekta odpisu amortyzacyjnego za kwiecień	– 5 zł	40-0	07-1

III. Księgowania:

Konto 01 „Środki trwałe”		Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”		Konto 13-4 „Kredyty bankowe”	
(S.p.) 27.000		225 (S.p.)		– 600	(1)
(1) – 600		– 5 (2)			
Konto 40-0 „Amortyzacja”					
(2) – 5					

2. Ewidencja podatku od nieruchomości za lata ubiegłe wraz z odsetkami

Urząd gminy w grudniu 2019 r. wydał decyzję określającą naszej firmie zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości za 2015 r. Nie zgadzamy się z tą decyzją i wnieśliśmy skargę do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (SKO). Jednocześnie dokonaliśmy zapłaty tego podatku wraz z odsetkami. Jak zaksięgować na dzień bilansowy dokonaną wpłatę, gdy do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego SKO nie rozpatrzy wniesionego odwołania?

Otrzymana decyzja stanowi podstawę dokonania korekty w księgach rachunkowych kwoty podatku od nieruchomości za 2015 r. Ponadto ujęciu w ewidencji będą podlegały odsetki od zobowiązań podatkowych. Korekty tej jednostka powinna dokonać w księgach 2019 r. Nie ma znaczenia, że jednostka dochodzi swoich racji przed Samorządowym Kolegium Odwoławczym.

Decyzja, o której mowa w pytaniu, ustala zobowiązanie dotyczące okresu wcześniejszego, za który sprawozdanie finansowe zostało już zatwierdzone. Moment dokonywania korekt kosztów odnoszących się do okresów poprzednich reguluje art. 54 ustawy o rachunkowości. Jak wynika z ust. 2 tego przepisu – jeżeli jednostka po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na to sprawozdanie finansowe, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

Co ważne, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk (stratę) z lat ubiegłych. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli w da-

nym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

**Ewidencja księgowa zaległości w podatku od nieruchomości
za lata ubiegłe wraz z odsetkami**

1. Zaległość w podatku od nieruchomości, którego wartość jest dla jednostki istotna:
 - a) kwota główna:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - b) odsetki:
 - w części dotyczącej ubiegłych lat obrotowych (2015–2018):
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - w części przypadającej na bieżący rok obrotowy (2019 r.):
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.
2. Zaległość w podatku od nieruchomości, którego wartość nie jest dla jednostki istotna:
 - a) kwota główna:
 - **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty” lub konto zespołu 5 albo konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” – w zależności od tego, jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”,
 - b) odsetki:
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 22-3** „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”.



Uwaga: Dokonaną przez jednostkę w 2019 r. wpłatę podatku od nieruchomości za 2015 r. wraz z odsetkami ujmuje się w księgach (na podstawie wyciągu bankowego), zapisem: **Wn konto 22-3, Ma konto 13-0.**

3. Błąd dotyczący ewidencji zaliczek z tytułu udziału w zyskach

Nasza spółka z o.o. jest komplementariuszem w spółce komandytowej. Ujmujemy otrzymywane zaliczki na poczet zysku w przychodach finansowych z chwilą wpływu zaliczki na konto bankowe. W momencie zatwierdzenia sprawozdania finansowego i podziału zysku rozliczamy otrzymane zaliczki. Według stanowiska Min. Fin. otrzymane zaliczki na poczet zysku należy zawiesić na koncie rozrachunkowym do momentu zatwierdzenia sprawozdania finansowego, co ma miejsce na ogół w następnym roku. Co zrobić w sytuacji, gdy zaliczki otrzymane na poczet zysków w 2019 r. były na bieżąco zaliczane do przychodów finansowych? Czy trzeba skorygować sprawozdanie za 2019 r.?

W świetle art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości, przychody uzyskane z tytułu dywidend (udziałów w zyskach) zalicza się do przychodów finansowych. Jeśli zatem spółka komandytowa wypracuje zysk, a wspólnicy tej spółki podejmą decyzję o wypłacie tego zysku, to otrzymane z tego tytułu środki pieniężne wspólnik (tu: spółka z o.o.) powinien odnieść w swoich księgach rachunkowych na przychody finansowe. Należy w tym miejscu wspo-

mnieć, iż na podstawie art. 53 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek zobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający, poprzedzonego wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii o tym sprawozdaniu bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto, dokonany bez spełnienia tego warunku, jest nieważny z mocy prawa. Natomiast podział lub pokrycie wyniku finansowego netto jednostek niezobowiązanych do poddania badaniu rocznego sprawozdania finansowego może nastąpić po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający.

Dla przypomnienia, roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający, nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego (por. art. 53 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Tym samym przychód finansowy w spółce z o.o. z tytułu udziałów w zyskach spółki komandytowej powstanie w dniu powzięcia przez wspólników stosownej uchwały o wypłacie zysku. Jeżeli zatem uchwała o wypłacie udziałów w zyskach zostanie podjęta w 2019 r., to przychód wskazane jest ująć w księgach rachunkowych wspólnika również w 2019 r.



Uwaga: W związku z epidemią COVID-19 w ramach tarczy antykryzysowej przesunięto o 3 miesiące m.in. termin zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

Co ważne przychód finansowy z tytułu udziału w zysku u komplementariusza (w omawianej sytuacji w spółce z o.o.) nie powstanie w momencie otrzymania zaliczki na poczet udziału w zysku. Tak wynika z wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 25 lutego 2019 r., które otrzymało nasze Wydawnictwo. Tak więc zaliczkowe wypłaty z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej, do momentu podziału wyniku finansowego spółki komandytowej za dany rok obrotowy, jednostka otrzymująca powinna zaksięgować na koncie rozrachunkowym. Dopiero po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego spółki komandytowej i podziale wyniku finansowego, zaliczkowe wypłaty z zysku powinna przeksięgować z konta rozrachunkowego na przychody finansowe. W rezultacie otrzymane zaliczki na poczet udziału w zysku spółki komandytowej nie wpływają na wynik finansowy roku, w którym je otrzymano. Zostaną one wykazane w bilansie sporządzanym zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości po stronie pasywów w pozycji B.III. „Zobowiązania krótkoterminowe”.

Jeżeli zatem spółka, o której mowa w pytaniu, nie zatwierdziła sprawozdania finansowego za 2019 r., to błędnie ujęte w przychodach finansowych zaliczki na poczet zysku powinna przeksięgować na konto rozrachunkowe i skorygować sporządzone sprawozdanie finansowe. W przypadku natomiast zatwierdzenia sprawozdania finansowego za 2019 r. korekty popełnionego w poprzednich latach obrotowych błędu – polegającego na zawyżeniu przychodów finansowych i tym samym zwiększeniu wyniku finansowego za 2019 r. – jednostka powinna dokonać w księgach rachunkowych bieżącego roku.

W sytuacji gdy w ocenie jednostki błąd jest istotny i nie można uznać sprawozdania finansowego za 2019 r. za spełniające wymagania art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości (tj. rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz jej wynik finansowy), kwotę korekty spowodowanej usunięciem błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako „zysk (stratę) z lat ubiegłych” (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

4. Błędnie naliczone odsetki od zobowiązań publicznoprawnych

Jednostka naliczyła na dzień bilansowy odsetki od zobowiązań wobec ZUS na 4 lata do przodu. Przewidywała bowiem, że nie zapłaci zobowiązania wobec ZUS. Odsetki zaksięgowwała w koszty finansowe w 2019 r. Jak dokonać korekty zawyżanych kosztów finansowych za 2019 r. w księgach rachunkowych? Sprawozdanie finansowe za 2019 r. jest już zatwierdzone.

Z treści pytania wynika, iż kwota odsetek odniesionych w ciężar kosztów finansowych w 2019 r. była nieprawidłowa (tj. za wysoka). Zapisy księgowe dotyczące korekty tego błędu należy ująć w księgach rachunkowych 2020 r., gdyż sprawozdanie finansowe za 2019 r. zostało już zatwierdzone. Sposób korekty błędu, tj. ujęcie na odpowiednich kontach księgowych, zależeć będzie jednak od jego istotności.

Stosownie do zasady memoriału w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Zobowiązania publicznoprawne, do których zalicza się m.in. zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, w świetle art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty. Kwota ta poza nominalną wartością zobowiązania ustaloną na moment jego ujęcia w księgach rachunkowych uwzględnia również naliczone na dzień bilansowy odsetki. Są to odsetki wymagające spłaty do dnia bilansowego.

W odniesieniu do sytuacji przedstawionej w pytaniu chodzi o odsetki za zwłokę należne od nieopłaconych w terminie składek (por. art. 23 oraz art. 32 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych), czyli tzw. odsetki od zaległości składkowych.

Z treści pytania można wywnioskować, że rokiem obrotowym jednostki jest rok kalendarzowy. Oznacza to, że ostatnim dniem bilansowym jednostki był 31 grudnia 2019 r., a odsetki od zaległości składkowych ujęte w księgach rachunkowych 2019 r. powinny być zaewidencjonowane w wysokości odsetek wymagających zapłaty do dnia bilansowego. W związku z tym, jak wynika z treści pytania, wartość odsetek zaliczonych w 2019 r. do kosztów finansowych została zawyżona. Zaistniały błąd, gdy sprawozdanie finansowe za 2019 r. zostało już zatwierdzone, należy skorygować w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, czyli w księgach 2020 r. Z treści art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika bowiem, że jeżeli po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, zmieniających jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń ujmuje w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku otrzymania tych informacji, tj. w bieżącym roku obrotowym.

Sposób ewidencji korekty błędu uzależniony jest jednak od jego istotności. Skutki zdarzeń mających istotny wpływ na sprawozdanie finansowe księguje się za pomocą konta 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

Jeśli więc po zatwierdzeniu sporządzonego sprawozdania finansowego za 2019 r. okazało się, że zawiera ono błędy, to skutki tych błędów w postaci zapisów korygujących jednostka ujmie na bieżąco, tj. w księgach rachunkowych za 2020 r. Z kolei sposób ich ewidencji zależy od istotności błędu.

BILANS
2019

Wskazówki jak sporządzić sprawozdanie finansowe za 2019 r. można znaleźć w serwisie www.gofin.pl w zakładce Bilans 2019

Ewidencja księgowa korekty błędu z lat poprzednich w postaci zawyżonych odsetek od zaległości składkowych

1. Korekta błędu z lat poprzednich, gdy kwota błędu nie przedstawia istotnej dla jednostki wartości:
 - **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunki z ZUS),
 - **Ma konto 75-1** „Koszty finansowe”
 lub storno czerwone (tj. kwota ze znakiem ujemnym):
 - **Wn konto 75-1** „Koszty finansowe”,
 - **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunki z ZUS).
2. Korekta błędu z lat poprzednich, gdy kwota błędu w ocenie jednostki jest istotna:
 - **Wn konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunki z ZUS),
 - **Ma konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Korekty błędów z lat poprzednich).

5. Błędna wycena zapasów materiałów na potrzeby bilansu

Podczas wyceny zapasów materiałów na potrzeby bilansu okazało się, że kilka lat temu błędnie wyceniono zwrot niewykorzystanego materiału z produkcji, znacznie zaniżając koszty zlecenia produkcyjnego i zawyżając wartość stanu magazynowego. Czy w tej sytuacji wystarczy dokonać odpisu aktualizującego wartość zapasów i różnicę zaksięgować w koszty operacyjne?

Z pytania wynika, iż kilka lat temu jednostka błędnie wyceniła zwrot niewykorzystanego materiału z produkcji do magazynu, znacznie zaniżając koszty zlecenia produkcyjnego i zawyżając wartość stanu magazynowego. Usunięcia tego błędu nie można dokonać poprzez odpis aktualizujący.

5.1. Zasady dokonywania odpisów aktualizujących wartość materiałów

Materiały wycenia się na dzień bilansowy według cen nabycia lub zakupu nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na ten dzień. Powyższe wynika z przepisów art. 28 ust. 1 pkt 6 oraz art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że na dzień bilansowy wartość materiałów według cen nabycia lub zakupu należy porównać z cenami sprzedaży netto, gdyż nie mogą one ich przewyższać.

Za cenę (wartość) sprzedaży netto składnika aktywów (art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości) przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, to w inny sposób należy określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy.

Dokonując wyceny bilansowej materiałów należy uwzględnić ponadto zasadę ostrożności określoną w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tą zasadą, jednostka ma obowiązek uwzględnić w wyniku finansowym zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów. Zasady trwałej utraty wartości aktywów, a więc i rzeczowych aktywów obrotowych, określają przepisy art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości. W myśl tych

regulacji, trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

Odpisy aktualizujące wartość materiałów dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto, zamiast według cen nabycia (albo zakupu), zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości), zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”.

W bilansie sporządzonym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo Ma konta 34-7 korygować będzie wartość zapasu materiałów wykazywaną w aktywach w pozycji B.I.1. „Materiały”.

5.2. Korekta błędnej wyceny zwrotu niewykorzystanego materiału

W przypadku błędnej wyceny zwrotu (powodującej zaniżenie kosztów zlecenia produkcyjnego i zawyżenie wartości stanu magazynowego) sprostowanie takiego błędu w tym samym roku obrotowym, w którym zwrot nastąpił, powinno sprowadzić się do wyksięgowania odpowiedniej wartości, zapisem:

- **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 31-1** „Materiały”.

Przypominamy, iż zwrot do magazynu materiału niezaużytego w procesie produkcyjnym księgowany jest zazwyczaj na podstawie dowodu „ZW – Zwrot materiałów”, zapisem: **Wn konto 31-1, Ma konto 40-1 lub konto zespołu 5.**

Jeżeli jednak błąd ten popełniono w jednym z poprzednich lat obrotowych, za które sprawozdanie finansowe jest już dawno zatwierdzone, to korekta błędnego zapisu, o którym mowa wyżej, powinna odbyć się z zastosowaniem art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości. W świetle tych przepisów błędy ujawnione po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono. Przy czym sposób ujęcia skutków korekty błędnego zapisu zależy od stopnia istotności popełnionego błędu.

Kwotę korekty błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania rzetelnego i jasnego przedstawiania sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych (por. art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

W sytuacji gdy w ocenie jednostki błędna wycena zwrotu materiałów z produkcji do magazynu wpływa istotnie na sprawozdanie finansowe za rok lub lata poprzednie, w księgach bieżącego roku obrotowego powinna ona dokonać zapisu:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- **Ma konto 31-1** „Materiały”.

Natomiast jeśli powyższy błąd nie miał istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe za rok lub lata poprzednie, to skutki jego korekty w księgach bieżącego roku można ująć zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne” lub 40-1 „Zużycie materiałów i energii”,
- **Ma konto 31-1** „Materiały”.

6. Korekta amortyzacji dokonanej po sprzedaży środka trwałego

Jednostka sprzedała środek trwały, jednak po sprzedaży nadal dokonywała jego amortyzacji. Czy jednostka powinna skorygować zarachowaną w koszty wartość odpisów amortyzacyjnych ujętą po sprzedaży środka trwałego?

Zarachowaną w koszty po sprzedaży środka trwałego wartość amortyzacji należy skorygować, bowiem, w myśl ustawy o rachunkowości, amortyzacji dokonuje się do momentu zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środka trwałego lub z chwilą przeznaczenia środka trwałego do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru.

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środka trwałego dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego (por. art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości). W sytuacji, o której mowa w pytaniu ostatni odpis amortyzacyjny należało zaewidencjonować za miesiąc, w którym sprzedano środek trwały. Jednostka powinna zatem wyksięgować odpisy amortyzacyjne dokonane po sprzedaży środka trwałego, zapisem:

- **Wn konto 07-1** „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”,
- **Ma konto 40-0** „Amortyzacja” i/lub konto zespołu 5.

Należy pamiętać, że sprzedając środek trwały jednostka wyksięguje z ewidencji bilansowej, na podstawie sporządzonego przez jednostkę dowodu LT, wartość początkową tego środka trwałego oraz dotychczasowe odpisy amortyzacyjne. W sytuacji gdy jednostka sprzedaje środek trwały, który nie jest całkowicie zamortyzowany, wartość nieumorzona odnosi w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych.

7. Pominięcie utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności w latach poprzednich

Spółka z o.o. posiada nieprzeterminowaną należność od dłużnika postawionego w stan upadłości likwidacyjnej w 2019 r. W tym też roku zostało zamieszczone ogłoszenie o upadłości w MSiG. W 2019 r. wierzytelność została zgłoszona sędziemu komisarzowi, ale spółka przez niedopatrzenie nie dokonała odpisu aktualizującego wartość tej należności. Sprawozdanie finansowe za 2019 r. zostało już zatwierdzone. Jakich zapisów dokonać w księgach 2020 r.? Czy ująć odpis jako błąd lat poprzednich, czy zaksięgować bieżąco w pozostałe koszty operacyjne?

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości, trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej (por. art. 28 ust. 7 usta-

wy o rachunkowości). W odniesieniu do należności figurujących w księgach rachunkowych, w celu wykazania ich na dzień bilansowy w realnej, czyli prawdopodobnej do ściągnięcia kwocie przewiduje się ich aktualizację, to znaczy tworzenie odpisów aktualizujących wartość tych należności, których zapłata jest w jakikolwiek sposób zagrożona. W przypadku należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości odpisu dokonuje się do wysokości należności nieobjętej gwarancją bądź innym zabezpieczeniem należności (por. art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

Odpisy aktualizujące tworzy się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych, zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne” lub 75-1 „Koszty finansowe”,
- **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”.

Zwracamy uwagę, że odpisów aktualizujących dokonuje się w księgach w wielkości uwzględniającej zawarty w należności VAT, odsetki oraz ewentualne różnice kursowe. W samym bilansie odpisy aktualizujące pomniejszają należności, których dotyczą.

Stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, nie rzadziej niż na dzień bilansowy należności wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności, co przejawia się właśnie w pomniejszaniu ich wartości o odpisy aktualizujące. Odpisu aktualizującego należy dokonać nie później niż na dzień bilansowy, w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym jednostka posiadała informacje dotyczące należności, których zapłata jest wątpliwa.

Sposób ujmowania zdarzeń po sporządzeniu sprawozdania finansowego i po jego zatwierdzeniu reguluje art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości. W przypadku gdy w danym roku obrotowym jednostka stwierdziła popełnienie błędu w sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok obrotowy, a to sprawozdanie finansowe jest już zatwierdzone, skutki powstałego błędu ujmuje w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.

Nawiązując do treści pytania, w świetle postanowień ustawy o rachunkowości, jednostka powinna utworzyć odpis aktualizujący wartość należności od dłużnika postawionego w stan upadłości już w księgach rachunkowych 2019 r. Jednak – poprzez przeoczenie – tego nie uczyniła, a sprawozdanie finansowe za 2019 r. zostało już zatwierdzone. W związku z tym pytająca jednostka powinna dokonać odpisu aktualizującego w księgach 2020 r. Przyjmujemy bowiem, że rok obrotowy spółki jest zgodny z rokiem kalendarzowym. Sposób ujęcia odpisu aktualizującego w księgach 2020 r. zależeć będzie od istotności popełnionego błędu. Korekty spowodowane usunięciem błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za jasno i rzetelnie przedstawiającego sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki, odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

Jeśli kwota odpisu pominiętego w księgach rachunkowych 2019 r. w ocenie jednostki jest istotna, to korektę tego odpisu jednostka ujmie w księgach 2020 r., zapisem:

- **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”
(w analityce: Skutki błędów z lat ubiegłych),
- **Ma konto 28** „Odpisy aktualizujące wartość należności”.

W innym przypadku – to znaczy, gdy kwota odpisu nie jest w ocenie jednostki wartością istotną – można ująć odpis aktualizujący wartość należności, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 28**.

8. Ewidencja wyników kontroli celno-skarbowej za lata ubiegłe

W lutym 2020 r. w naszej firmie przeprowadzono kontrolę celno-skarbową w zakresie rozliczania VAT za 2017 r. W wyniku kontroli zakwestionowano kwotę VAT naliczonego. Jak ująć w księgach korektę VAT za lata ubiegłe?

W świetle art. 20 ustawy o rachunkowości do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Jeżeli kontrolę przeprowadzono w 2020 r., to znaczy, że okresem sprawozdawczym, o którym mowa wyżej, jest 2020 r. Oznacza to, że skutki przeprowadzonej w jednostce kontroli celno-skarbowej jednostka powinna wprowadzić do ksiąg rachunkowych 2020 r.

Jak wynika z pytania kontrola dotyczyła 2017 r., zatem przy ujęciu skutków tej kontroli w księgach rachunkowych należy uwzględnić przepisy art. 54 ustawy o rachunkowości. Przepis ten stanowi, iż skutki błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, które zostały wykryte już po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, ujmują się w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym je ujawniono. Jednocześnie, w sytuacji gdy stwierdzoną nieprawidłowość można zakwalifikować do błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za lata poprzednie za spełniające wymagania art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości (tj. rzetelnie i jasno przedstawiającego sytuację majątkową i finansową jednostki oraz wynik finansowy jednostki), kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu należy odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako zysk (stratę) za lat ubiegłych.

Ewidencja księgowa skutków kontroli celno-skarbowej

1. Korekta VAT naliczonego niesłusznie odliczonego w latach ubiegłych:
 - a) kwota VAT naliczonego niesłusznie odliczona jest nieistotna:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 22-0** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”,
 - b) kwota VAT naliczonego niesłusznie odliczona jest istotna:
 - **Wn konto 82** „Rozliczenie wyniku finansowego”,
 - **Ma konto 22-0** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”.

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek opracowała: Joanna Kacprzyk
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca:

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 11 950



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.