

Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle regulacji bilansowych

Waldemar Gos*

Streszczenie: Każda jednostka gospodarcza ma obowiązek opisać stosowaną politykę rachunkowości. Jednak w trakcie prowadzenia działalności przyjęte rozwiązania dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz prezentacji sprawozdań finansowych mogą być zmienione samodzielnie przez jednostkę lub mogą tego wymagać zmienione regulacje prawne. Dlatego warto wiedzieć, w jaki sposób ujmować w księgach rachunkowych zmianę politykę rachunkowości oraz jak prezentować w sprawozdaniu finansowym skutki zmienionej polityki. W związku z tym celem niniejszego opracowania jest:

- a) określenie istoty zmian wartości szacunkowych oraz kryteriów ich odróżniania od zmian polityki rachunkowości;
- b) przedstawienie sposobu ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym oraz ujmowania błędów z lat ubiegłych;
- c) analiza zakresu zmian polityki rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z lat ubiegłych przez wybrane spółki giełdowe.

Słowa kluczowe: polityka rachunkowości, bilans, rachunkowość

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości (Ustawa... 2013, dalej Uor) każda jednostka gospodarcza ma obowiązek opisać stosowaną politykę rachunkowości¹. W trakcie prowadzenia działalności przyjęte rozwiązania dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz prezentacji sprawozdań finansowych mogą być zmienione samodzielnie przez jednostkę lub mogą tego wymagać zmienione regulacje prawne. Dlatego warto wiedzieć, w jaki sposób ujmować w księgach rachunkowych zmianę polityki rachunkowości oraz jak prezentować w sprawozdaniu finansowym skutki zmienionej polityki.

Celem niniejszego opracowania jest:

- a) określenie istoty zmian wartości szacunkowych oraz kryteriów ich odróżniania od zmian polityki rachunkowości;
- b) przedstawienie sposobu ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym oraz ujmowania błędów z lat ubiegłych;

* prof. dr hab. Waldemar Gos, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, wgoss@wneiz.pl.

¹ W artykule pomija się rozważania na temat istoty i znaczenia polityki rachunkowości. Jest to przedmiotem przykładowo opracowania: (Hendriksen, van Breda 2002: 249 i nast.; Kamiński 2001: 13 i nast.; *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa* 2010: 1030 i nast.; *Wykorzystanie polityki bilansowej...* 2009).

- c) analiza zakresu zmian polityki rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z lat ubiegłych przez wybrane spółki giełdowe.

Główną metodą badawczą stosowaną w opracowaniu jest analiza materiałów źródłowych oraz metoda dedukcji i indukcji.

1. Regulacje prawa bilansowego dotyczące zmian polityki rachunkowości, wartości szacunkowych oraz błędów z lat ubiegłych

Tematyka polityki rachunkowości i jej zmian, błędów, wartości szacunkowych jest bardzo ważna. O randze zagadnienia świadczą między innymi:

- opracowanie odrębnych standardów rachunkowości, na przykład w USA (Statement No. 154), w UK (FRS 18), MSR nr 8;
- występujące w praktyce gospodarczej trudności związane przykładowo z interpretacją lub rozróżnieniem zmian zasad (polityki) rachunkowości od zmian wartości szacunkowych, interpretacją błędów z lat ubiegłych;
- zapewnienie porównywalności informacji ujętych w sprawozdaniu finansowym.

W polskim prawie bilansowym istotę polityki rachunkowości zawiera art. 3, ust. 1, pkt 11 oraz art. 10 Uor. Wymienione regulacje są bardzo ogólne. Dlatego dobrze się stało, że został opracowany Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 7 (KSR 2012). Celem standardu jest „określenie zasad ujmowania przez jednostki kontynuujące działalność w księgach rachunkowych i rocznych sprawozdaniach finansowych skutków zmian (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych, a także korekty błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych oraz zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym w świetle przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości”.

W standardzie wymienia się kilkanaście definicji. Niektóre z nich są powtórzeniem ustawy o rachunkowości. Występują jednak definicje, które nie były określane w polskich regulacjach z zakresu rachunkowości, co przedstawia tabela 1.

Tabela 1

Istotne definicje dotyczące zmian zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawiania błędów, zdarzeń następujących po dniu bilansowym

Pojęcie	Definicja
Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości	Wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych (art. 3, ust. 1, pkt 11 Uor)
Podejście prospektywne	Zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji i innych zdarzeń od pierwszego dnia roku obrotowego, w którym ta zmiana miała miejsce
Podejście retrospektywne	Zastosowanie zmienionych zasad (polityki) rachunkowości do transakcji, innych zdarzeń i warunków w taki sposób, jak gdyby zasady te były stosowane od zawsze
Retrospektywne przekształcenie danych porównawczych	Przekształcenie danych porównawczych w taki sposób, jak gdyby zmienione zasady (polityka) rachunkowości przyjęte w roku obrotowym stosowane były od zawsze lub zdarzenie uznane za istotny błąd popełniony w poprzednich latach obrotowych było wówczas poprawnie ujęte

Pojęcie	Definicja
Praktycznie niewykonalne	Zastosowanie retrospektywnego podejścia uznaje się za praktycznie niewykonalne, gdy jednostka nie może go dokonać mimo podjęcia racjonalnych wysiłków i czynności, aby to uczynić. Uznaje się, że jednostka nie jest w stanie retrospektywnie wykazać zmian, jeżeli: <ol style="list-style-type: none"> skutek retrospektywnego podejścia nie jest możliwy do ustalenia; wymaga to przyjęcia założeń co do intencji kierownika jednostki we wskazanym minionym okresie; wymaga przeprowadzenia istotnych szacunków, a nie jest możliwe obiektywne wyodrębnienie z posiadanych danych takich informacji na temat szacunków, które: <ul style="list-style-type: none"> – potwierdzają warunki według stanu na dzień, na który wartości te mają być wycenione, ujęte lub ujawnione, – mogłyby być dostępne w momencie, gdy sprawozdanie finansowe za ten rok zostało sporządzone; dokonanie przeliczeń powodowałoby koszty niewspółmierne do korzyści

Źródło: opracowanie własne na podstawie (KSR 2012).

2. Istota zmiany przyjętej polityki rachunkowości

Zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości to wynikająca z przepisów lub inicjatywy jednostki decyzja o zmianie dotychczas przyjętych zasad na inne rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Należy pokreślić, że jednostka gospodarcza nie tylko może, zgodnie z art. 8 ust. 2 Uor, ale powinna weryfikować adekwatność swojej polityki rachunkowości do aktualnej sytuacji podmiotu w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji finansowej oraz innych mierników określających dokonania jednostki. W związku z tym zmiany polityki rachunkowości muszą być dopuszczalne, a regulacje prawne oraz standardy powinny określać sposób ujmowania zmian zasad (polityki) rachunkowości w księgach rachunkowych, wskazywać na kryteria rozróżnienia zmian polityki rachunkowości od wartości szacunkowych lub błędów z lat ubiegłych oraz sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Do przyczyn powodujących zmianę zasad (polityki) rachunkowości należy zaliczyć (por. KSR 2012: pkt 3.9):

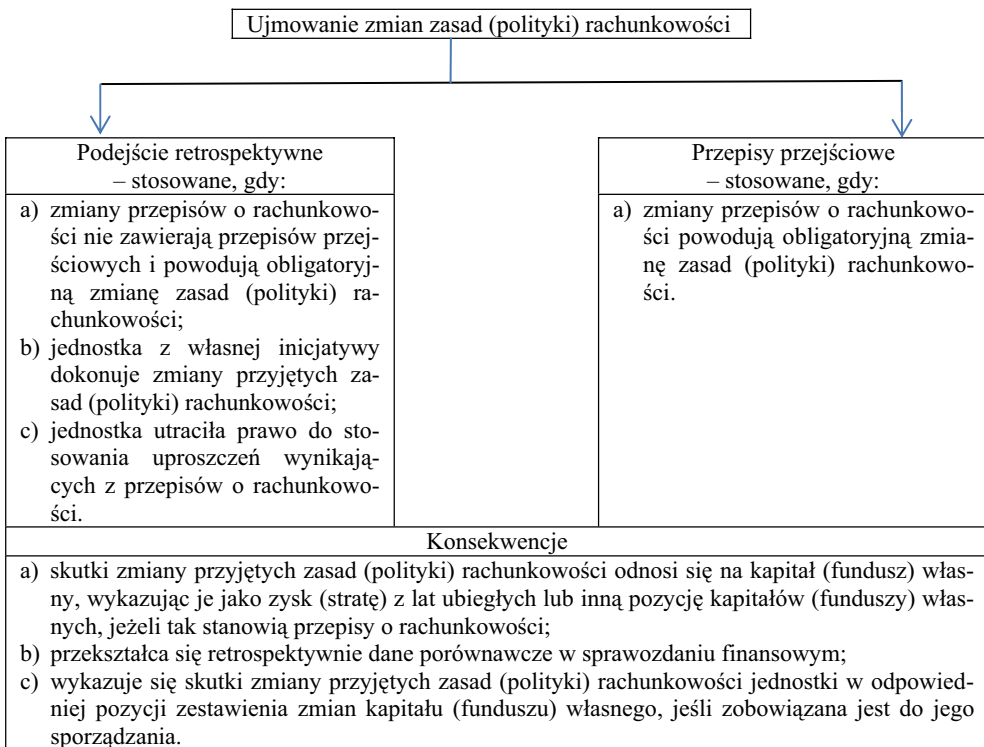
- zmiany regulacji prawnych;
- dostosowanie przepisów wewnętrznych do regulacji obowiązujących w grupie kapitałowej;
- dostosowane regulacji wewnętrznych do zaleceń biegłych rewidentów oraz różnych organów kontrolnych;
- zmiana organizacji jednostki, przedmiotu działalności, polityki gospodarczej przedsiębiorstwa;
- chęć wykorzystania uproszczeń wynikających z regulacji prawnych.

Warto podkreślić, że przykładowo nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:

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

- c) przekwalifikowanie do środków trwałych lub na odwrót nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych, ponieważ wynika to ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości;
- d) przekwalifikowanie aktywów finansowych z długoterminowych do krótkoterminowych lub odwrotnie, ponieważ wynika to ze zmiany zamiaru jednostki w odniesieniu do tych aktywów;
- e) zastąpienie jednej metody wyceny instrumentów finansowych inną, przykładowo wobec niemożności ustalenia wartości godziwej instrumentów finansowych wycena następuje w skorygowanej cenie nabycia.

Zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje, stosując podejście retrospektywne lub zgodnie z przepisami przejściowymi, co ilustruje schemat 1.



Schemat 1. Sposoby ujmowania zmian zasad (polityki) rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie (KSR 2012).

3. Wartości szacunkowe

Zgodnie z KSR nr 7 **wartości szacunkowe** to przybliżone kwoty pieniężne przyjęte przez jednostkę do wyceny określonych składników aktywów lub pasywów bądź przychodów i kosztów wobec niemożności dokładnej ich wyceny. Natomiast zmiana wartości szacunkowych polega na zweryfikowaniu wartości szacunkowych w wypadku pozyskania no-

wych informacji będących podstawą dokonanych szacunków lub zdobycia większego doświadczenia. Weryfikacja szacunków nie odnosi się do poprzednich okresów, jest natomiast skutkiem oceny bieżącej sytuacji oraz oczekiwanych przyszłych pożytków lub obowiązków związanych z pozycjami w sprawozdaniu finansowym.

Przykładowo przedmiotem szacunku mogą być:

- a) okresy użytkowania podlegających amortyzacji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości i prawa;
- b) należności, których ściagalność jest wątpliwa;
- c) zapasy, które są wyceniane w cenach sprzedaży netto wobec utraty przez nie przydatności gospodarczej dla jednostki;
- d) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
- e) rezerwy na zobowiązania i traktowane z nimi na równi biernie rozliczenia międzyokresowe kosztów, np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku (w tym na skutki toczącego się postępowania sądowego, z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń);
- f) przychody i koszty wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług;
- g) nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne zaliczane do inwestycji, aktywa i zobowiązanie finansowe wyceniane w wartości godziwej.

Wartości szacunkowe wymagają zweryfikowania przez jednostkę i zaktualizowania nie później niż na dzień bilansowy, jeżeli (KSR 2012: pkt 4.2):

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

Warto podkreślić, że w wypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych.

Skutki zmiany wartości szacunkowych, w tym spowodowane ich weryfikacją, jednostka uwzględnia, stosując podejście prospektywne i odnosi odpowiednio w ciężar lub na dobro wyniku finansowego, lub na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, jeżeli przepisy o rachunkowości tak stanowią:

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

Należy podkreślić, że zmiana wartości szacunkowych nie wymaga retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.

4. Poprawianie błędów

Pod pojęciem **błędów** popełnionych w poprzednich latach obrotowych rozumie się pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki za poprzedni rok bądź wcześniejsze lata obrotowe, powodujące istotne zniekształcenie danych sprawozdawczych zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za poprzednie lata. Sprawozdania te nie mogą być uznane za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Błędy te są wynikiem nieuwzględnienia lub niewłaściwego uwzględnienia wiarygodnych informacji dostępnych w momencie zatwier-

dzania sprawozdań finansowych sporządzonych za te lata albo oczekiwanych, pod warunkiem, że zostaną otrzymane i uwzględnione w toku sporządzania tych sprawozdań finansowych.

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

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

Warto zaznaczyć, że nie stanowią błędów między innymi (KSR 2012: pkt 5.2):

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

Sposób ujęcia w księgach rachunkowych i ujawniania w sprawozdaniu finansowym skutków korekty błędów jest następujący (KSR 2012: pkt 5.3–5.5):

1. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego.
2. Błędy popełnione w bieżącym roku obrotowym, wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, uznane przez jednostkę za istotne, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Błędy uznane za nieistotne koryguje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego.
3. Błędy zawarte w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego, lecz przed ujęciem korekty w księgach rachunkowych. Należy ustalić, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy też nie. Przy ocenie istotności konieczne jest przy tym łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego.

Skutki 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 odrębne przepisy. Skutki korekty błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych, uznanego za istotny, jednostka (KSR 2012: pkt 5.7):

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

5. Zdarzenia po dniu bilansowym

Pod pojęciem **zdarzeń po dniu bilansowym** rozumie się korzystne i niekorzystne zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, na który sporządzono sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy, istotnie wpływające na dane wykazane w tym sprawozdaniu, o których jednostka dowiedziała się przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego.

Ze względu na wpływ na sprawozdanie finansowe zdarzenia te można podzielić na (tabela 2):

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

Tabela 2

Przykłady zdarzeń występujących po dniu bilansowym

Przykłady zdarzeń dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy	Przykłady zdarzeń wskazujących na stan zaistniały po dniu bilansowym
a) korekty przychodów ze sprzedaży wykazanej w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, polegające zarówno na zmianach kwot faktur, jak i anulowaniu sprzedaży;	a) spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę;
b) rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy na zobowiązanie jednostki bądź powoduje powstanie zobowiązania, na które nie utworzono rezerwy;	b) zadeklarowanie dywidend należnych posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki;
c) uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów (np. należności) była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki (np. wobec ogłoszenia upadłości odbiorcy dostaw lub usług);	c) połączenie jednostki z inną jednostką;
d) ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę w roku sprawozdawczym (przed dniem bilansowym) aktywów;	d) znaczące zakupy aktywów przez jednostkę;
e) przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów, pomniejszone o koszty sprzedaży, są niższe od wartości, z jaką aktywa te figurują na dzień bilansowy w księgach rachunkowych;	e) przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów przez jednostkę;
f) wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami, sprawozdania finansowego jednostki za rok obrotowy.	f) zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki;
	g) ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki;
	h) znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mających związek z działalnością jednostki;
	i) zaciągnięcie znaczących zobowiązań przez jednostkę;
	j) udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń;
	k) wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (KSR 2012).

Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym zdarzeń po dniu bilansowym jest następujące (art. 54 Uor):

1. Jeżeli po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, to skutki tych zdarzeń odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym.
2. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed dniem jego zatwierdzenia jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy, a skutki tych zdarzeń istotnie wpływają na obraz sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki za rok obrotowy, to skutki te odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i koryguje już sporządzone roczne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy.
3. 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 rocznego sprawozdania finansowego jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:
 - a) rodzaju zdarzenia;
 - b) szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

6. Zasady prezentacji danych zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego

Warunkiem uzyskania korzyści z zestawienia danych sprawozdawczych i porównawczych jest ich porównywalność, co ma miejsce wtedy, gdy – przy zachowaniu istotności (KSR 2012: pkt 7.1–7.5):

- a) zakres (treść) danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego jest jednakowy;
- b) zasady wyceny danych sprawozdawczych i porównawczych wykazanych w danej pozycji sprawozdania finansowego są jednakowe.

Nie zakłócają porównywalności danych między innymi:

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

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

7. Polityka rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z poprzednich okresów w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 8

Sposób definiowania zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z poprzednich okresów w świetle MSR nr 8 zwiera tabela 3. Wynika z niej, że zasady przyjęte w KSR 7 są zbieżne z MSR 8.

Tabela 3

Porównanie zasad (polityki) rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z poprzednich okresów

Zasady (polityka) rachunkowości	Zmiana wartości szacunkowych	Błędy poprzednich okresów
	Definicja według MSR 8	
Konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych	Korekta wartości bilansowej składnika aktywów lub zobowiązania, bądź okresowego zużycia składnika aktywów, będąca wynikiem bieżącej oceny oraz oczekiwanych pożytków i obowiązków związanych z tymi aktywami lub zobowiązaniami. Są one rezultatem nowych informacji bądź wydarzeń i nie stanowią korekty błędów	Pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki, które miały miejsce w poprzednim bądź też w kilku wcześniejszych okresach. Są one wynikiem nieuwzględnienia lub błędnego uwzględnienia wiarygodnych informacji
	Specyficzne cechy	
Jednostka zmienia stosowane zasady (politykę) rachunkowości tylko wówczas, gdy: a) wymagają tego postanowienia standardu lub interpretacji; b) doprowadzi to do tego, iż zawarte w sprawozdaniu finansowym informacje o wpływie transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową, wynik finansowy czy też przepływy pieniężne jednostki będą bardziej przydatne i wiarygodne	Zmiana wartości szacunkowych dotyczy: a) wątpliwych należności; b) zapasów, które utraciły przydatność gospodarczą; c) wartości godziwej aktywów/zobowiązań finansowych; d) okresów użytkowania aktywów podlegających amortyzacji, czy też oczekiwanego trybu uzyskiwania korzyści ekonomicznych związanych z tymi aktywami; e) zobowiązań z tytułu gwarancji	Mogą dotyczyć ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawnień informacji dotyczących poszczególnych elementów sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe uważa się za niezgodne z wymogami MSSF, jeżeli zawiera istotne błędy bądź nieistotne błędy, które zostały celowo popełnione, aby zaprezentować konkretną sytuację finansową, wynik finansowy lub przepływy środków pieniężnych w sposób z góry zamierzony

Zasady (polityka) rachunkowości	Zmiana wartości szacunkowych	Błędy poprzednich okresów
Wyłączenia		
Jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie traktuje się: a) zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń, które różnią się w swej treści od poprzednio występujących oraz b) zastosowanie nowych zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do zdarzeń, które nie występowały wcześniej lub były nieistotne	Nie jest zmianą wartości szacunkowych zmiana zasad wyceny (jest to zmiana polityki rachunkowości). W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowej, zmianę traktują się jako zmianę wartości szacunkowej	Odróżnia się korekty błędów od zmiany wartości szacunkowych. Wartości szacunkowe z natury są pewnymi przybliżeniami, które mogą wymagać weryfikacji po uzyskaniu dodatkowych informacji
Sposób odniesienia skutków		
Zmiany zasad (polityki) rachunkowości wprowadza się retrospektywnie. Jednostka koryguje bilans otwarcia każdej pozycji kapitału własnego, której ta zmiana dotyczy, najwcześniejszego prezentowanego okresu oraz ujawnia dane porównawcze każdego okresu, tak jakby zmienione zasady (polityka) rachunkowości były stosowane od zawsze	Skutki zmian wartości szacunkowej uwzględnia się prospektywnie poprzez ujęcie w rachunku zysków i strat: a) okresu, w którym nastąpiła zmiana, jeśli zmiana ta dotyczy tylko tego okresu, lub b) okresu, w którym nastąpiła zmiana i okresów przyszłych, jeśli zmiana ta dotyczy wszystkich tych okresów	Błędy poprzednich okresów koryguje się, przekształcając dane retrospektywnie

Źródło: opracowanie na podstawie MSR 8.

8. Ocena zakresu zmian polityki rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z lat poprzednich przez wybrane spółki giełdowe

Przedstawiony przegląd przyjętych rozwiązań dotyczących zmian polityki rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz błędów z lat poprzednich warto uzupełnić wnioskami wynikającymi z przeglądu opublikowanych sprawozdań finansowych za rok 2010 i 2011. Do oceny przyjęto spółki giełdowe zgrupowane w indeksie WIG20.

Po przeglądzie sprawozdań finansowych można sformułować następujące wnioski (por. tabela 4²):

1. Zmiana polityki rachunkowości wynika zazwyczaj ze zmian regulacji bilansowych. W badanym okresie nie występowały zmiany polityki rachunkowości wynikające z decyzji spółek.
2. Spółki z własnej inicjatywy dokonują najczęściej zmian zasad prezentacji informacji. Jednak taka zmiana nie powoduje zmiany wyniku finansowego lub innego składnika kapitałów własnych, czyli skutkuje nowym układem sprawozdania finansowego.
3. Nie zauważono zmian szacunków oraz błędów z lat ubiegłych.

² Z dokonanego przeglądu sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych wchodzących w skład WIG20 wynika, że w większości z nich podobnie opisuje się zmiany polityki rachunkowości, zmiany szacunków lub błędy z lat ubiegłych. Dlatego w tabeli 4 przedstawiono jedynie wybrane jednostki gospodarcze.

Tabela 4

Analiza ujawnienia informacji na temat zmian polityki rachunkowości, zmian szacunków oraz błędów z lat ubiegłych

Firma	Rok 2010			Rok 2011		
	Zmiany polityki rachunkowości	Zmiany szacunków	Błędy z lat ubiegłych	Zmiany polityki rachunkowości	Zmiany szacunków	Błędy z lat ubiegłych
Asseco Poland	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF; zmiana zasad prezentacji (reklasyfikacja pomiędzy środkami pieniężnymi a pozostałymi należnościami)	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły
Bogdanka	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły
Boryszew	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły
BRE	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF; zmiana zasad prezentacji zobowiązań z tytułu środków pieniężnych klientów, zmiana zasad prezentacji należności i zobowiązań ZFŚS	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły
KGHM	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły	Nie wystąpiły	Zmiana polityki rachunkowości związana ze zmianą MSR/MSSF	Nie wystąpiły

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań finansowych wybranych spółek giełdowych.

Uwagi końcowe

Podsumowując przedstawione rozważania, należy podkreślić, że dobrze się stało, iż został opracowany kolejny Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*. Mimo że zmiana polityki rachunkowości wynika zazwyczaj ze zmienionych regulacji prawnych, to dobrze znać regulacje dotyczące sposobu ujmowania skutków i prezentacji informacji o zmianach polityki rachunkowości, zmianach wartości szacunkowych, błędach z lat ubiegłych oraz zdarzeń występujących po dacie bilansu.

Dokonując oceny KSR nr 7, należy głównie odpowiedzieć na pytanie o jego praktyczną przydatność, gdyż każdy standard rachunkowości ma pomóc w prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz sporządzaniu sprawozdania finansowego, jeżeli rozwiązania ustawy o rachunkowości są zbyt ogólne. Do podstawowych zalet standardu należy zaliczyć określenie praktycznych zasad związanych z:

- a) istotą zmian zasad (polityki) rachunkowości;
- b) ujęciem zmian zasad (polityki) rachunkowości w księgach rachunkowych, a następnie ujawnieniem tego w sprawozdaniu finansowym;
- c) określeniem wartości szacunkowych oraz zmianą przyjmowanych pierwotnie założeń szacunków i ujęciem tego w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym;
- d) poprawianiem błędów;
- e) ujmowaniem zdarzeń po dniu bilansowym;
- f) prezentacją informacji, które zapewniają porównywalność sprawozdań finansowych.

Literatura

- Hendriksen E.A., van Breda A.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Kamiński R., *Polityka bilansowa w kształtowaniu wartości księgowej przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2001.
- KSR (2012), nr 7 *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*, DzUrz MF z 3 lipca, poz. 34.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, MSR nr 8, SKwP, Warszawa 2011.
- Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa* (2010), red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU z 2013 roku, poz. 330 ze zm.
- Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem* (2009), red. K. Sawicki, Ekspert, Wrocław.

ACCOUNTING POLICIES, AND ESTIMATES OF ERRORS OF THE PREVIOUS YEAR IN BALANCE SHEET UNDER CONTROL

Abstract: Each entity is required to describe used policy accounting. However, in the course of their adopted solutions for bookkeeping and presentation financial statements can be changed independently by the entity or may need to change the regulations. It is therefore important to know how recognized as a change in the accounting policies and accounting as presented in the financial statement effects of the revised policy. Therefore, the aim of this study is:

- determine the nature of changes in estimates and criteria for their distinguish between changes in accounting policies,
- provide a method of recognizing events after the balance sheet and accounting errors from prior years,

-
- analysis of the scope of the changes in accounting policies, changes in estimates and errors of previous years by selected listed companies.

Keywords: accounting policies, balance sheet, accounting

Cytowanie

Gos W. (2013), *Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle regulacji bilansowych*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 1, Szczecin, s. 19–32; www.wneiz.pl/frfu.