

Jak prawidłowo ujmować zdarzenia po zakończeniu okresu sprawozdawczego



Paweł Łojek

wykładowca akademicki, prezes zarządu biura rachunkowego,
główny księgowy oraz audytor wewnętrzny z wieloletnim doświadczeniem

Zdarzenie po dacie bilansu to sytuacja, która ma miejsce po zakończeniu okresu sprawozdawczego, ale przed datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. Tego rodzaju zdarzenia mogą mieć istotny wpływ na informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym i są regulowane przez standardy rachunkowości, takie jak KSR nr 7 i MSR nr 10.

Zdarzenia te dzielą się na dwie kategorie: zdarzenia korygujące i zdarzenia niekorygujące. Zdarzenia korygujące dostarczają dowodów na okoliczności, które istniały na dzień bilansowy, i wymagają uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym, np. korekty wartości aktywów czy rezerw. Przykładem takiego zdarzenia może być uzyskanie dodatkowych informacji o stanie należności, które na dzień bilansowy były niepewne.

Z kolei zdarzenia niekorygujące odnoszą się do sytuacji, które zaistniały po dacie bilansu i nie dotyczą bezpośrednio stanu na ten dzień, np. znaczące zdarzenia gospodarcze, takie jak pożar w fabryce czy decyzje strategiczne podjęte przez zarząd. Zdarzenia te nie są ujęte w sprawozdaniu finansowym, ale w zależności od ich istotności mogą wymagać ujawnienia w informacji dodatkowej, aby zapewnić pełną transparentność i rzetelność przedstawianych danych. Analiza i odpowiednie rozróżnienie zdarzeń po dacie bilansu są kluczowe dla użytkowników sprawozdań finansowych, aby mieli pełny obraz sytuacji finansowej jednostki i potencjalnych zmian, które mogą wpłynąć na jej działalność w przyszłości.

WAŻNE

Do czasu publikacji sprawozdania finansowego jednostki mają możliwość korygowania zapisów w niezamkniętym okresie obrachunkowym. Tu należy przypomnieć, że ostateczna publikacja sprawozdania finansowego powinna nastąpić w ciągu 15 dni od daty, kiedy je zatwierdzono.

Jakie zasady stosować przy dokonywaniu korekty

Zasady dotyczące korygowania zdarzeń po dacie bilansu, a także ich prezentacja zostały opisane w art. 54 uor, a bardziej szczegółowo w KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym, ujęcie i prezentacja”. Przypomnieć należy, że na podstawie art. 10 ust. 3 uor jednostki mają możliwość skorzystać z regulacji przewidzianych przez MSR 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”.

W myśl przytoczonego KSR nr 7 można wyróżnić zdarzenia, które mogą mieć wpływ na obraz jednostki przedstawiany w sprawozdaniu finansowym. Tabela nr 1 klasyfikuje ich charakter.

Tabela 1. Klasyfikacja zdarzeń po dniu bilansowym według KSR nr 7.

Przykłady zdarzeń po dniu bilansowym zgodnie z KSR nr 7	Stan rzeczywisty wymagający korekty	<ol style="list-style-type: none"> 1. Korekta wartości przychodów wykazana w księgach i sprawozdaniu finansowym za dany rok obrotowy powodujące zmiany kwot faktur, czy też anulowaniu sprzedaży, 2. Wyrok w sprawie sądowej, który zmienia wartość rezerwy i/lub powoduje powstanie zobowiązania (gdy nie utworzono rezerwy), 3. Pozyskanie informacji o wartości składnika aktywów, analizując utratę wartości, 4. Ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych aktywów, 5. Wyższa wartość kosztu sprzedaży w stosunku do przychodów figurujące w sprawozdaniu finansowym, 6. Oszustwa, 7. Błędy niezamierzone.
	Stan rzeczywisty niewymagający korekty	<ol style="list-style-type: none"> 1. Spadek wartości posiadanych aktywów w cenie rynkowej, 2. Deklaracja wartości dywidend, 3. Fuzja/połączenie, 4. Zniszczenie mienia, 5. Ogłoszenie rozpoczęcia i/lub samo rozpoczęcie restrukturyzacji przez jednostkę, 6. Wahania kursów walut, 7. Znaczące zmiany cen aktywów, 8. Zaciągnięcie zobowiązań, 9. Udzielenie poręczeń i gwarancji, 10. Otrzymanie pozwu, 11. Wniesienie sprawy do sądu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie uor.

Przed dokonaniem korekty w księgach rachunkowych konieczna jest ocena, czy wpływ błędów na jakość zatwierdzonych sprawozdań finansowych był istotny, czy nie. Zgodnie z art. 4 ust. 4a uor, za istotne uznaje się te informacje, których pominięcie lub zniekształcenie mogłoby wpłynąć na decyzje podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych. Nie można traktować pojedynczych pozycji jako

nieistotnych, jeśli łącznie mogą one mieć znaczący wpływ. Według punktu 2.6 KSR nr 7 błędy są uznawane za istotne, jeśli mogą, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, wpłynąć na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdań. Ocena istotności zależy od rozmiaru i charakteru błędu w kontekście towarzyszących okoliczności, a czynnikiem decydującym może być wielkość błędu, jego rodzaj lub kombinacja obu tych elementów. Standard podkreśla również konieczność uwzględniania wszystkich błędów łącznie, ponieważ zsumowane mogą prowadzić do zniekształcenia sprawozdania finansowego, nawet jeśli pojedynczo wydają się nieistotne (pkt 5.5 KSR nr 7).

Jak ustalić poziom istotności błędu

W praktyce ustalanie poziomu istotności często opiera się na metodach stosowanych przez biegłych rewidentów w trakcie badania sprawozdań finansowych. Najczęściej wykorzystywane są wskaźniki ilościowe, takie jak procentowe wartości bazujące na sumie bilansowej, aktywach netto, przychodach ze sprzedaży, zysku brutto lub netto. Na przykład, za istotne przyjmuje się wartości rzędu 0,5–1% sumy bilansowej, 5–10% wyniku działalności gospodarczej brutto, 1–2% kapitałów własnych lub 0,5–1% przychodów ze sprzedaży. Warto podkreślić, że te progi procentowe nie wynikają bezpośrednio z przepisów, lecz stanowią pomoc w ocenie istotności, która zawsze powinna być analizowana w kontekście okoliczności konkretnej operacji gospodarczej. Ostateczny poziom istotności ustala każda jednostka samodzielnie i dokumentuje go w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości zgodnie z art. 10 ust. 1 uor. Dane te zostały zawarte w tabeli nr 2.

Tabela 2: Przykładowe poziomy istotności błędów

Podstawa oceny	Przedział procentowy
Suma bilansowa	0,5% – 1%
Zysk brutto	5% – 10%
Kapitały własne	1% – 2%
Przychody ze sprzedaży	0,5% – 1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie wytycznych ACCA.

Zgodnie z zasadą, w księgach rachunkowych danego roku obrotowego należy uwzględnić wszystkie zdarzenia dotyczące tego okresu. Oznacza to, że zdarzenia gospodarcze związane z 2024 rokiem powinny być ujęte w księgach rachunkowych tego roku, nawet jeśli dokumenty lub informacje o tych zdarzeniach dotarły do jednostki dopiero w 2025 roku. Sposób ujęcia zdarzeń po dniu bilansowym jest zależny od ich