



Ewelina Papaj-Wlisłocka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
ewelina.papaj@ue.katowice.pl

UJAWNIA ZDARZEŃ PO DNIU BILANSOWYM W SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ

Streszczenie: Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na problematykę zdarzeń mających miejsce po dniu bilansowym i ich prawidłowego ujęcia w sprawozdaniu finansowym. Badania empiryczne przeprowadzone na spółkach notowanych na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych (WIG20 oraz mWIG 40) pozwalają zauważyć, że występowanie takich zdarzeń jest częste w praktyce gospodarczej. Regulacjami prawnymi stanowiącymi źródło prawa w tym zakresie są ustawa o rachunkowości, Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 oraz Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 10. Na podstawie przeprowadzonej krytycznej analizy aktów prawnych przedstawiono syntetyczny schemat klasyfikacji zdarzeń po dniu bilansowym. Podsumowanie rozważań stanowi analiza porównawcza rozwiązań proponowanych przez KSR nr 7 z założeniami MSR 10.

Słowa kluczowe: zdarzenie po dniu bilansowym, sprawozdanie finansowe, zasady rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

JEL Classification: M40, M42, M21.

Wprowadzenie

Wśród wielu funkcji, które przypisuje się rachunkowości, najczęściej wymieniana jest funkcja informacyjna [Messner, 1999, s. 118]. Sprawozdanie finansowe, określane mianem „finalnego efektu rachunkowości”, dostarcza w zestandaryzowanej i uporządkowanej formie informacji szerokiemu gronu odbiorców. Najliczniejszą ich grupę stanowią analitycy finansowi, którzy na podstawie danych pochodzących ze sprawozdań finansowych wpływają na decyzje podejmowane przez inwestorów. Elementy składowe sprawozdania finansowego, które obligatoryjnie musi sporządzać jednostka, są uregulowane w art. 45

ustawy o rachunkowości. Na mocy prawa nie została zdefiniowana sama istota sprawozdawczości finansowej. Luka ta została jednak skutecznie uzupełniona przez literaturę przedmiotu. Wśród wielu publikacji związanych z celem i istotą sprawozdawczości kompleksowego ujęcia dokonała Krzywda [1999, s. 41], według której celem sprawozdania finansowego jest dostarczanie informacji o sytuacji oraz wynikach jednostki, potrzebnych ich użytkownikom do oceny działalności menedżerów, a także do podejmowania decyzji ekonomicznych. Zarówno regulacje krajowe, jak i Międzynarodowe Standardy Rachunkowości duży nacisk kładą na kwestię cech jakościowych, którymi musi charakteryzować się sprawozdanie finansowe, wśród których fundamentalną rolę odgrywa zasada wiernego i rzetelnego obrazu [Lightstone, Young, McFadden, 2012, s. 300]. W myśl tej zasady jednostki są zobligowane do rzetelnego i jasnego prezentowania sytuacji gospodarczej podmiotu, tak aby utrzymać jak najwyższy poziom wartości informacyjnej pochodzącej ze sprawozdania [Rówińska, 2013, s. 374]. Informacje pochodzące ze sprawozdania finansowego powinny wiarygodnie odzwierciedlać sytuację spółki, umożliwiając tym samym podjęcie inwestorowi trafnych decyzji biznesowych. Z punktu widzenia odbiorcy sprawozdania finansowego istotne jest, aby zawierało ono wszystkie zdarzenia mające miejsce w danym roku, które wpływają na obraz jednostki. Uwzględniając także te zdarzenia, o których jednostka została poinformowana po dniu bilansowym. Często bowiem zdarza się, że jednostka otrzymuje informacje o zdarzeniach istotnych z punktu widzenia jej działalności, już po dniu sporządzenia sprawozdania finansowego. Celem artykułu jest identyfikacja oraz prezentacja tych zdarzeń, a także przedstawienie zasad ich ewidencji oraz wpływu na sprawozdanie finansowe. Punktem wyjścia dla niniejszego artykułu były badania empiryczne, których celem jest odpowiedź na pytanie o istotę występowania zdarzeń po dniu bilansowym w polskiej praktyce gospodarczej. Analiza 60 raportów polskich spółek giełdowych (notowanych na WIG20 oraz mWIG40) jest pierwszą metodą badawczą zastosowaną w artykule, która ma zweryfikować hipotezę, że zdarzenia po dacie bilansu są istotną pozycją w rachunkowości. W dalszej części artykułu na podstawie krytycznej analizy literatury przedmiotu, ale także aktów prawnych przedstawiono syntetyczne zestawienie proponowanych rozwiązań w zakresie ujmowania zdarzeń po dniu bilansowym. Zwieńczenie artykułu stanowi analiza porównawcza regulacji krajowych oraz międzynarodowych, która może być użyteczna dla praktyki gospodarczej.

1. Istota zdarzeń po dniu bilansowym

Definiując zdarzenia po dniu bilansowym, należy wziąć pod uwagę wszystkie zdarzenia, które miały miejsce pomiędzy dniem bilansowym, którym najczęściej w praktyce jest 31 grudnia, a dniem ostatecznego zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Między tymi datami jednostka może zostać poinformowana o sytuacjach, których wystąpienie może zaważyć na wiarygodności sprawozdania. Prawidłowa prezentacja zdarzeń po dniu bilansowym jest dodatkowo utrudniona, zważywszy na to, że służby finansowo-księgowe nie zawsze dysponują pełnym dostępem do wszystkich informacji [Trzpióła, 2007, s. 7]. W praktyce gospodarczej bardzo często zdarza się tak, że pewne informacje dotyczące okresu sprawozdawczego zostają ujawnione dopiero po sporządzeniu albo po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego [Kanu, Onuocha, 2016, s. 36; Saidin i in., 2016, s. 452]. Pojawia się wówczas pytanie, w jaki sposób potraktować wystąpienie takich zdarzeń. Czy powinny one zostać zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym oraz w jaki sposób dokonać ich poprawnej ewidencji?

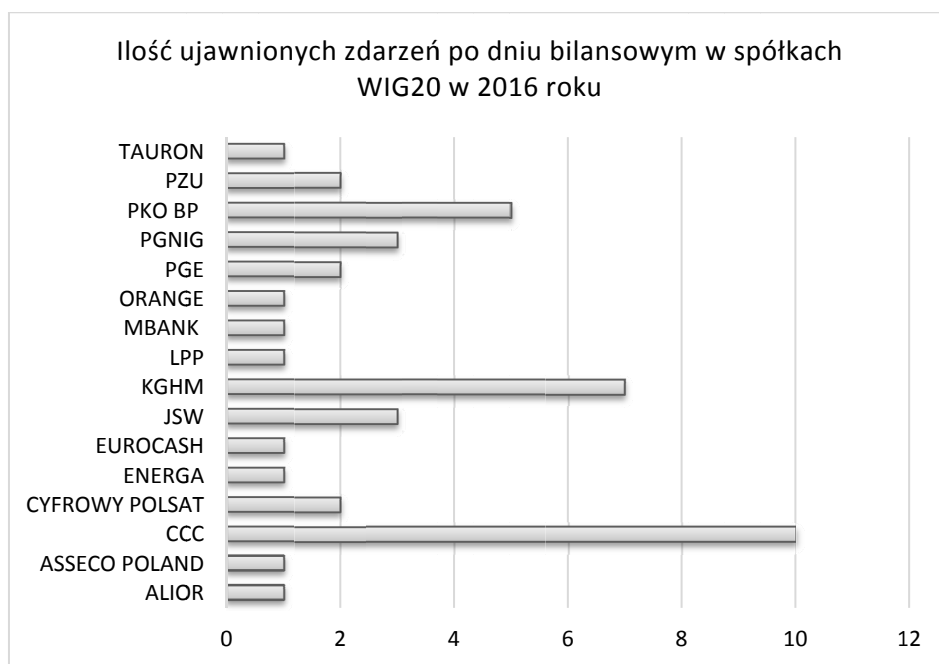
Istota zdarzeń po dniu bilansowym stanowi, że jako zdarzenia dotyczące okresu, za który sporządzone zostało sprawozdanie, powinny zostać w nim ujęte. Problem pojawia się, gdy sprawozdanie zostało już sporządzone i poddane badaniu przez biegłego rewidenta. Wówczas uwzględnienie nowych danych będzie rodziło konieczność sporządzenia na nowo sprawozdania finansowego. Z punktu widzenia regulacji prawnych zarówno polskich, jak i standardów międzynarodowych, to na osobach sporządzających sprawozdanie finansowe ciąży obowiązek uaktualniania sprawozdania finansowego o wydarzenia, które miały miejsce po dniu bilansowym, na które sprawozdanie było sporządzone oraz mają istotny wpływ na sytuację majątkową i finansową jednostki.

2. Zdarzenia po dacie bilansu w polskiej praktyce gospodarczej

Szukając odpowiedzi na pytanie o znaczenie zdarzeń po dniu bilansowym w polskiej praktyce gospodarczej, przeprowadzono badania empiryczne sprawozdań finansowych spółek notowanych na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych. Próba badawcza obejmowała spółki indeksowane na WIG20 oraz mWIG40.

WIG20 to indeks giełdowy obejmujący 20 największych spółek akcyjnych, natomiast mWIG40 to indeks obejmujący 40 średnich spółek, kolejnych po 20 zakwalifikowanych do WIG20. Łącznie próba badawcza obejmowała sprawozdania finansowe 60 spółek. Za okres badania przyjęto najbardziej aktualne dane, czyli sprawozdania za rok 2016.

Analiza sprawozdań finansowych spółek WIG20 pokazała, że w 20 sprawozdaniach ujawniono łącznie 42 zdarzenia po dniu bilansowym. To daje przeciętną wartość powyżej 2 zdarzeń na sprawozdanie. Należy tym samym zwrócić uwagę, że ujawniane zdarzenia po dniu bilansowym znajdują się zazwyczaj na samym końcu sprawozdania finansowego w ramach pozostałych not objaśniających. W ramach badanych spółek WIG20 w przypadku tylko jednego podmiotu nie zaprezentowano noty dotyczącej zdarzeń po dniu bilansowym, a trzy spółki zawarły w nocie informację, że zdarzenia po dniu bilansowym w danym okresie sprawozdawczym nie miały miejsca. Na rysunku 1 została zaprezentowana ilość ujawnionych zdarzeń po dniu bilansowym.

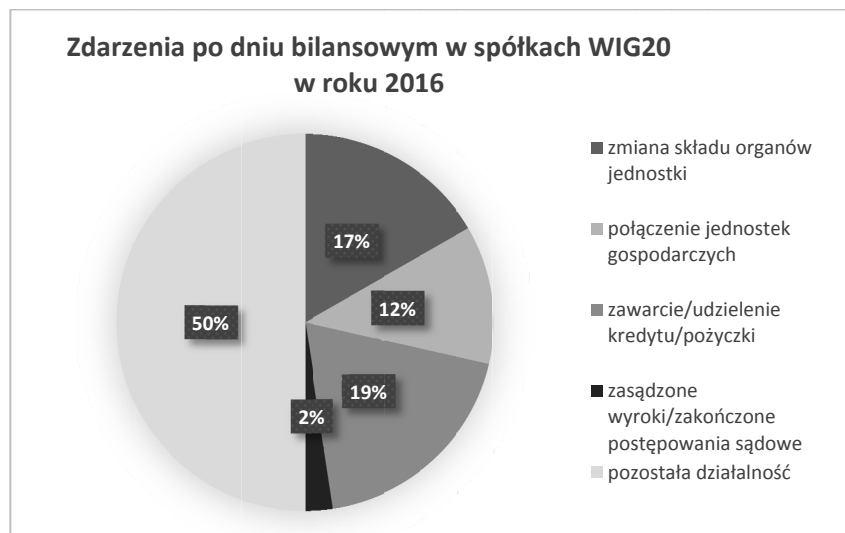


Rys. 1. Ilość ujawnionych zdarzeń po dniu bilansowym

Źródło: na podstawie publikowanych przez spółki sprawozdań finansowych.

Na rysunku 1 przedstawiono liczbę ujawnień na przykładzie 16 badanych podmiotów (jeden nie zawarł stosownej noty, a w przypadku trzech nie ujawniono zdarzeń po dniu bilansowym). Analiza rys. 1 pozwala zauważyć, że największa liczba ujawnionych zdarzeń po dacie bilansu wynosi 10 w przypadku Spółki CCC, natomiast najczęściej spółki WIG20 ujawniają jedno zdarzenie po dniu bilansowym. Należy także zwrócić uwagę, że tylko w przypadku jednego podmiotu w ogóle nie zawarto informacji o zdarzeniach po dniu bilansowym, co pozwala stwierdzić, że spółki WIG20 co do zasady dokładają wszelkich starań, żeby informować odbiorców o zdarzeniach po dniu bilansowym.

W ramach prowadzonych badań empirycznych dokonano także klasyfikacji ujawnianych zdarzeń po dniu bilansowym. Zostały one zaprezentowane na rys. 2.



Rys. 2. Zdarzenia po dniu bilansowym w Spółkach WIG20 w roku 2016

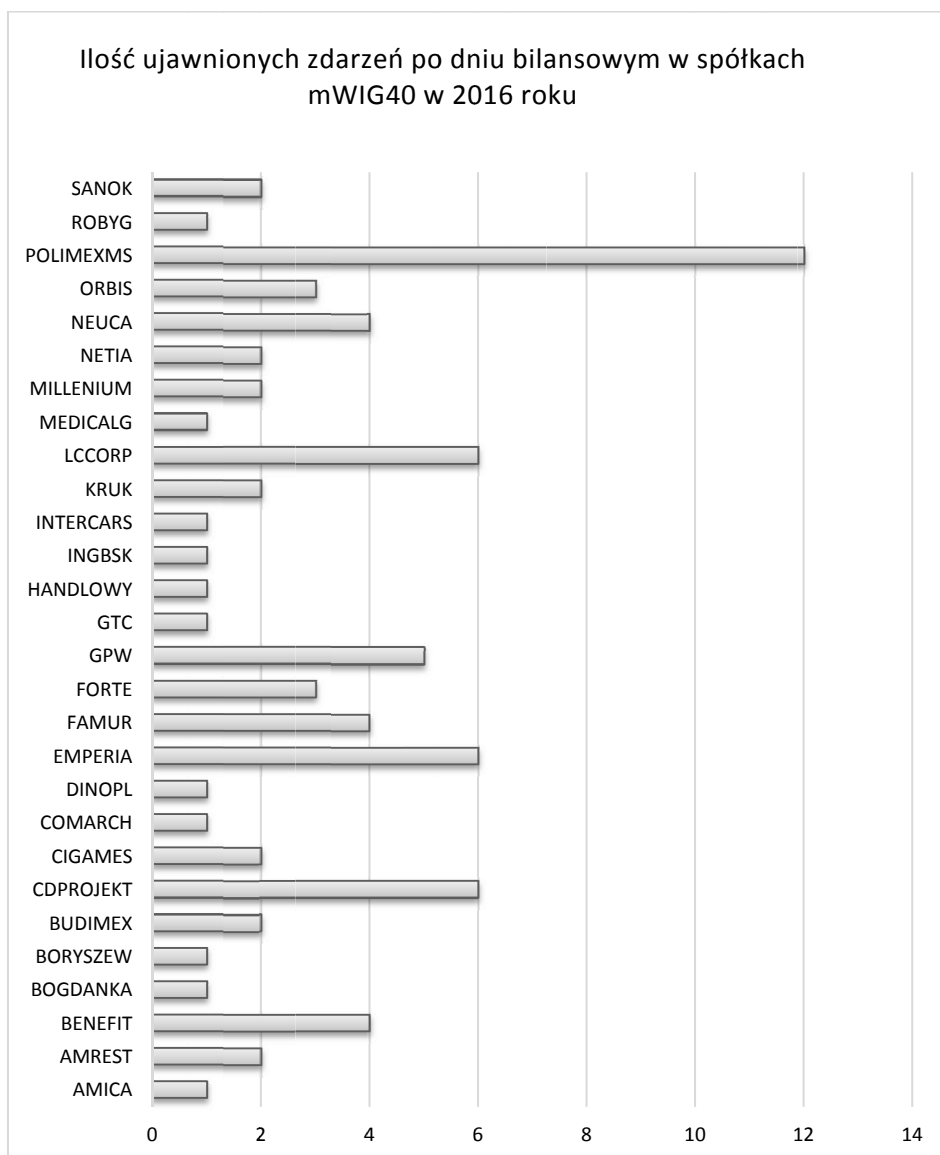
Źródło: na podstawie publikowanych przez spółki sprawozdań finansowych.

Przeprowadzona analiza sprawozdań finansowych spółek WIG20 pozwoliła na wyróżnienie pięciu typów przykładowych zdarzeń po dniu bilansowym:

- zdarzenia dotyczące zmian składu osobowego organów jednostki,
- zdarzenia dotyczące połączeń jednostek gospodarczych,
- zdarzenia dotyczące zawarcia bądź udzielenia kredytu/pożyczki,
- zdarzenia dotyczące postępowań sądowych bądź skarbowych oraz ich wyroków,
- zdarzenia dotyczące pozostałej działalności jednostki wśród, których można wyróżnić np.: wprowadzenie nowych produktów, udzielenie poręczenia, utrzymanie bądź zmianę pozycji ratingowej, wprowadzenie nowych programów motywacyjnych dla pracowników, wprowadzenie nowej formy opodatkowania itp.

Większość ujawnień dotyczy pozostałych zdarzeń, natomiast warto zwrócić uwagę, że często występujące zdarzenia po dacie bilansu dotyczą umów kredytowych i pożyczkowych, a także zmian osobowych w organach jednostek.

Analogiczne badania zostały przeprowadzone na podstawie sprawozdań finansowych mniejszych podmiotów gospodarczych, notowanych w ramach indeksu mWIG 40. Na rysunku 3 zaprezentowano ilość ujawnionych zdarzeń po dniu bilansowym w badanych spółkach.



Rys. 3. Ilość ujawnionych zdarzeń po dniu bilansowym w spółkach mWIG40 w 2016 r.

Źródło: na podstawie publikowanych przez spółki sprawozdań finansowych.

Analiza rys. 3 pozwala zauważyć, że w przypadku spółek notowanych w ramach indeksu mWIG40 28 podmiotów zaprezentowało zdarzenia po dniu bilansowym. W sprawozdaniach finansowych trzech spółek nie zawarto noty informującej o zdarzeniach po dacie bilansu, natomiast w przypadku dziewięciu spółek nota informowała, że żadne istotne zdarzenia po dacie sporządzenia

sprawozdania finansowego nie miały miejsca. W ramach przeanalizowanych 40 sprawozdań odnotowano 78 ujawnionych zdarzeń po dniu bilansowym, co daje przeciętnie niecałe dwa zdarzenia na sprawozdanie. Największa odnotowana liczba ujawnień w pojedynczym sprawozdaniu to 12, natomiast jeśli chodzi o najczęstszą liczbę ujawnień, to, podobnie jak miało to miejsce w przypadku spółek WIG20, wynosiła 1. Analiza zdarzeń ujawnianych w sprawozdaniach pozwoliła wyodrębnić podobne przykłady jak w przypadku badania na próbie WIG20. Szczegółowa analiza została przedstawiona na rys. 4.



Rys. 4. Zdarzenia po dniu bilansowym w spółkach mWIG40 w roku 2016

Źródło: na podstawie publikowanych przez spółki sprawozdań finansowych.

Analiza rys. 4 pozwala zauważyć, że podobnie jak w przypadku WIG20, największy odsetek zdarzeń po dniu bilansowym dotyczył pozostałej działalności takiej jak: utrzymania ratingów spółki, zmiany biegłego rewidenta, nabycia nowych środków trwałych, wprowadzenia nowych technologii produkcji itp. Należy jednak zwrócić uwagę, że drugie miejsce, jeśli chodzi o częstotliwość ujawnień, zajęły zdarzenia dotyczące połączeń jednostek gospodarczych i procedur konsolidacyjnych. Częściej niż w przypadku spółek WIG20 ujawniano zdarzenia związane z zawieraniem umów kredytów i pożyczek, a także dotyczące nowych umów współpracy. Należy także podkreślić, że częściej pojawiły się ujawnienia dotyczące postępowań sądowych i skarbowych oraz ich wyroków.

Przeprowadzone badania empiryczne pozwalają potwierdzić założoną na początku artykułu hipotezę, że ujawnianie danych po dacie bilansu jest istotnym elementem praktyki rachunkowości. Co istotne, tego rodzaju ujawnienia znajdują się w sprawozdaniach finansowych, nie tylko największych jednostek, co zostało potwierdzone na przykładzie spółek WIG20 oraz mWIG40. Przedstawione badania zawierały przykłady zdarzeń po dacie bilansu, warto zatem dokonać także analizy aktów prawnych dotyczących omawianej problematyki, co będzie przedmiotem dalszych rozważań niniejszego artykułu.

3. Zdarzenia po dacie bilansu według polskiego prawa bilansowego i rozwiązań międzynarodowych

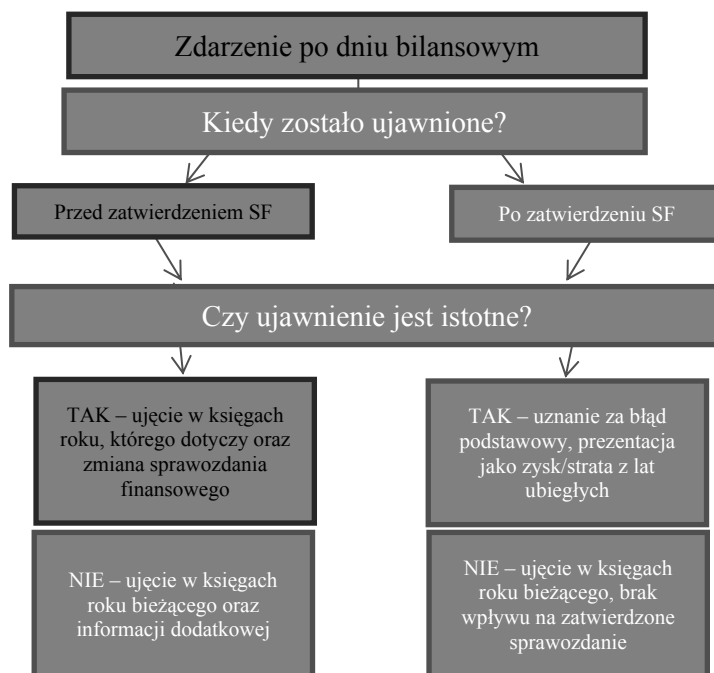
Ustawa o rachunkowości nie definiuje zdarzeń po dniu bilansowym. Jednak w końcowych zapisach rozdziału 5, traktującego o sporządzaniu sprawozdań finansowych, znajdują się regulacje obligujące spółki do ujawnień istotnych zdarzeń mających miejsce po dniu bilansowym. „Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania 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” [Ustawa o rachunkowości, art. 54]. Księgowe ujęcie zdarzeń ujawnionych po dniu zatwierdzenia sprawozdania finansowego ma miejsce w księgach roku, w którym jednostka te dane otrzymała. Jest to jedyna możliwość, biorąc pod uwagę to, że księgi rachunkowe muszą być zamknięte do trzech miesięcy od dnia bilansowego. Rozważając zdarzenia mające miejsce po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, należy mieć na uwadze, że mogą one także dotyczyć wcześniejszych okresów sprawozdawczych. Pojawia się wówczas pytanie, czy sprawozdania finansowe sporządzone bez wiedzy o tych zdarzeniach można uznać za rzetelne i wiernie odzwierciedlające sytuację danego podmiotu. Odpowiedź na to pytanie jest związana z istotnością ujawnień w sprawozdawczości finansowej. Zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości informacja jest istotna, jeżeli jej pominięcie w sprawozdaniu może wpływać na decyzje podejmowane przez użytkowników sprawozdań. Podejście do pro-

blematyki istotności jest uzależnione od indywidualnej sytuacji jednostki i wartości, które pokazuje w sprawozdaniu. Należy także zwrócić uwagę, że kwestia istotności winna być rozpatrywana w odniesieniu do innych podobnych pozycji. Tak jak zostało to podkreślone, określenie istotności zdarzeń jest indywidualne w zależności od podmiotu. Praktyka gospodarcza wypracowała jednak pewne modelowe rozwiązania, które powinny być pomocne w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych. Przyjmuje się, że jeżeli niezaprezentowanie danego zdarzenia w sprawozdaniu finansowym skutkuje odchyleniem wyniku finansowego brutto o więcej niż 5%, wówczas należy uznać to za błąd podstawowy [www 1]. W sprawozdaniu finansowym ujawniony błąd podstawowy jest prezentowany w kapitale własnym jako zysk/strata z lat ubiegłych. Takie rozwiązanie jest spowodowane tym, że prezentacja korekty w sprawozdaniu okresu bieżącego mogłaby w sposób oczywisty wpływać na jego rzetelność i wiarygodność. Dokonując korekty błędu podstawowego, należy także pamiętać o obowiązku zawarcia stosownej informacji w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

W przypadku zdarzeń, których nieujawnienie w sprawozdaniu finansowym nie powoduje odchylenia wyniku finansowego o więcej niż 5%, można je zaprezentować w bieżącym sprawozdaniu finansowym.

Podsumowując regulacje zawarte w ustawie o rachunkowości, należy zwrócić uwagę na to, że sposób ujawniania zdarzeń mających miejsce po dniu bilansowym jest uzależniony od momentu ujawnienia oraz istotności zdarzenia z punktu widzenia pożądanych cech jakościowych sprawozdania, zostało to zaprezentowane na rys. 5.

Ustawa o rachunkowości nie precyzuje, które zdarzenia należy uznać, za typowe oraz wymagające korekt w sprawozdaniu finansowym. Odwołuje się do poziomu istotności i osądu osób odpowiedzialnych za sprawozdanie finansowe. Tym samym regulacje ustawowe nie wyczerpują omawianej problematyki i nie zawsze są wystarczającym źródłem informacji dla służb finansowo-księgowych. W celu uszczegółowienia zakresu rozwiązań oraz ułatwienia ewidencji tych zdarzeń został opracowany Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”. Ogromną zaletą Krajowego Standardu jest przedstawienie zbioru przykładów zdarzeń po dniu bilansowym, który stanowi zbiór użytecznych informacji dla osób sporządzających sprawozdanie finansowe. Krajowy Standard zawiera bardzo zbliżone rozwiązania do zapisów MSR 10. Szczegółowa analiza została zaprezentowana w dalszej części artykułu.



Rys. 5. Etapy klasyfikacji zdarzeń po dniu bilansowym

Na gruncie prawa międzynarodowego zdarzenia po dniu bilansowym zostały uregulowane w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości nr 10 „Zdarzenia następujące po dniu bilansowym”. Według definicji zawartej w standardzie zdarzenia po dniu bilansowym to wydarzenia zarówno korzystne, jak i niekorzystne, które mają miejsce pomiędzy dniem bilansowym a datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego do publikacji. MSR 10 wyróżnia dwa typy zdarzeń, mających miejsce po dniu, na który przygotowuje się raport finansowy:

- zdarzenia dotyczące istnienia określonego stanu na dzień bilansowy (wymagające dokonania korekt),
- zdarzenia, które wskazują na stan zaistniały po dniu bilansowym (niewymagające dokonania korekt) [Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 10].

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, podobnie jak regulacje krajowe, szczególnie mocno akcentują obowiązek prezentacji w sprawozdaniu finansowym danych, istotnych z punktu widzenia jego odbiorców. Chodzi przede wszystkim o ujawnianie informacji, które mają znaczenie strategiczne z punktu widzenia jednostki, a tym samym istotne dla inwestorów w podejmowanych przez nich decyzjach.

Podjmując problematykę zdarzeń po dniu bilansowym, należy zwrócić uwagę, że w przypadku wielu podmiotów gospodarczych mogą one w ogóle nie występować. Obserwacja praktyki gospodarczej pozwala zauważyć, że w takich sytuacjach spółki w notach do sprawozdania finansowego informują, że takie sytuacje nie miały miejsca [Elliot, Elliot, 2011, s. 236]. Prezentacja w ramach sprawozdania finansowego informacji o braku istotnych zdarzeń po dniu bilansowym niesie co najmniej dwie korzyści. Po pierwsze, stanowi zapewnienie dla odbiorcy sprawozdania, że wszystkie istotne zdarzenia są zawarte w raporcie, co tym samym zwiększa wiarygodność podmiotu sporządzającego. Po drugie, takie oświadczenie pokazuje, że spółka dokonała starań, aby ewentualne zdarzenia zidentyfikować, co również korzystnie wpływa na jej wizerunek.

4. Zdarzenia po dacie bilansu w regulacjach polskich i międzynarodowych – analiza porównawcza

Wśród wielu pożądanых cech, jakimi powinno odznaczać się sprawozdanie finansowe, istotną rolę pełni również porównywalność. Daje ona możliwość łatwej analizy danych prezentowanych w sprawozdaniach wielu podmiotów. Polska, ze względu na członkostwo w Unii Europejskiej, została zobligowana do stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Obligatoryjne stosowanie MSR odnosi się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków oraz emitentów papierów wartościowych. W związku z powyższym warto przyjrzeć się, czy istnieją istotne różnice w zakresie ujawnień danych o zdarzeniach po dniu bilansowym w regulacjach krajowych i międzynarodowych. Jak to zostało już wcześniej podkreślone, bardziej szczegółowe informacje związane z ujawnieniem danych po dniu bilansowym zostały na gruncie polskiego prawa uregulowane przez Krajowy Standard nr 7. W związku z tym stanowi on bazę do porównania z Międzynarodowym Standardem nr 10. Należy zauważyć, że przytoczone akty prawne, obok klasycznych definicji, zawierają przykłady, które są bardzo użyteczne zarówno dla praktyków, jak i teoretyków rachunkowości. KSR 7 oraz MSR 10 dzielą zdarzenia na te, które wymagają korekt oraz niewymagające korekt. W tabeli 1 przedstawiono pierwszą grupę, czyli przykłady zdarzeń, których wystąpienie obliuguje jednostkę do skorygowania sprawozdania finansowego.

Tabela 1. Zdarzenia po dniu bilansowym wymagające dokonania korekt według KSR 7 oraz MSR 10

Zdarzenia wymagające dokonania korekt	
Krajowy Standard Rachunkowości nr 7	Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 10
Korekty przychodów ze sprzedaży wynikających zarówno ze zmiany kwot faktur sprzedaży, jak i zwrotów oraz anulowania sprzedaży	–
Rozstrzygnięcie sprawy sądowej, które potwierdza lub zmienia wysokość wykazanej na dzień bilansowy rezerwy lub powoduje powstanie zobowiązania, na które rezerwa nie została utworzona	Rozstrzygnięcie sprawy sądowej po dniu bilansowym, które potwierdza istniejące już na dzień bilansowy zobowiązania jednostki
Uzyskanie informacji, że na dzień bilansowy wartość składnika aktywów była niższa od wykazanej w księgach rachunkowych jednostki	Uzyskanie informacji o tym, że na dzień bilansowy nastąpiła trwała utrata aktywów lub że kwota wcześniej dokonanego odpisu powinna zostać skorygowana
Ustalenie ostatecznej ceny nabycia zakupionych przez jednostkę aktywów	Ustalenie po dniu bilansowym ceny nabycia aktywów lub przychodów ze sprzedaży aktywów sprzedanych przed dniem bilansowym
Przychody ze sprzedanych po dniu bilansowym aktywów pomniejszone o koszty sprzedaży są niższe od wartości, w jakiej aktywa te figurują w księgach na dzień sporządzenia bilansu	–
Wykrycie błędów, w tym wywołanych oszustwami	Wykrycie oszustw lub błędów wskazujących na nieprawidłowość sprawozdania finansowego
–	Ustalenie po dniu bilansowym kwoty wypłat z zysku lub premii, jeżeli na jednostce gospodarczej ciążyło na dzień bilansowy prawne lub zwyczajowe zobowiązanie do dokonania wypłat

Źródło: na podstawie Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 10.

W tabeli 1 przedstawiono katalog zdarzeń po dniu bilansowym, które wymagają ujęcia w księgach rachunkowych. Są to zdarzenia, których wystąpienie jest dowodem na to, że dany stan miał miejsce już na dzień bilansowy. Powoduje to konieczność dokonania korekt. Oczywiście należy mieć na uwadze to, że zaprezentowane w tab. 1 przykłady zdarzeń nie są listą zamkniętą, a praktyka gospodarcza dostarcza coraz to nowych przypadków. Niemniej zaprezentowane zdarzenia powinny być traktowane jako klucz do zrozumienia istoty wydarzeń, których wystąpienie wymaga dokonania korekt. Warto także zauważyć, że zdecydowana większość rozwiązań KSR 7 oraz MSR 10 są ze sobą zgodne, co jest niewątpliwie dużym ułatwieniem dla służb finansowo-księgowych. Pojawiające się w tab. 1 pola oznaczone „–” świadczą o tym, że występują drobne różnice w prezentowanych zdarzeniach z punktu widzenia analizowanych aktów prawnych, natomiast są one bardzo małe. W takim przypadku warto stosować przepisy krajowe i zagraniczne łącznie, tak aby stanowiły wzajemne uzupełnienie.

Obok zdarzeń, których występowanie wymaga dokonania odpowiednich korekt, zostały również wymienione przykłady niewymagające korygowania sporządzonych sprawozdań. Zostały one zaprezentowane w tab. 2.

Tabela 2. Zdarzenia po dniu bilansowym niewymagające dokonania korekt według KSR 7 oraz MSR 10

Zdarzenia niewymagające dokonania korekt	
Krajowy Standard Rachunkowości nr 7	Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 10
Spadek wartości rynkowej inwestycji posiadanych przez jednostkę	Spadek wartości rynkowej inwestycji następujący między dniem bilansowym, a dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego.
Zadeklarowanie dywidend posiadaczom instrumentów kapitałowych jednostki	–
Połączenie jednostki z inną jednostką	Istotne połączenie jednostek gospodarczych następujące po dniu bilansowym lub sprzedaż istotnej jednostki zależnej
Znaczące zakupy aktywów przez jednostkę. Przeznaczenie do sprzedaży lub znacząca sprzedaż aktywów w jednostce	Znaczące zakupy lub znacząca sprzedaż aktywów lub konfiskata kluczowych aktywów przez państwo
Zniszczenie przez pożar, powódź ważnego zakładu jednostki	Zniszczenie przez pożar ważnego zakładu produkcyjnego mające miejsce po dniu bilansowym
Ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania restrukturyzacji jednostki	Ogłoszenie rozpoczęcia lub rozpoczęcie wdrażania istotnej restrukturyzacji jednostki
Znaczące zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut obcych mające wpływ na działalność jednostki	Nadzwyczaj duże zmiany cen aktywów lub kursów wymiany walut po dniu bilansowym
Zaciągnięcie znacznych zobowiązań przez jednostkę, udzielenie przez jednostkę wysokich gwarancji, poręczeń	Podjęcie znaczących zobowiązań i zobowiązań warunkowych, udzielenie wysokich gwarancji
Wniesienie sprawy do sądu lub otrzymanie pozwu przez jednostkę w sprawach wynikających ze zdarzeń, po dniu bilansowym	Wniesienie sprawy do sądu w wyniku zdarzeń następujących wyłącznie po dniu bilansowym
–	Ogłoszenie zamiaru zaniechania działalności
–	Znaczące transakcje dotyczące akcji zwykłych lub potencjalne transakcje dotyczące akcji zwykłych po dniu bilansowym
–	Zmiany stawek podatkowych i przepisów podatkowych, ogłoszonych po dniu bilansowym, mające wpływ na bieżące zobowiązania podatkowe, a także na kwestie związane z podatkiem odroczonym

Źródło: na podstawie Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 10.

Analogicznie jak miało to miejsce w przypadku zdarzeń wymagających korekt, tak samo w przypadku wydarzeń przedstawionych w tab. 2, przepisy krajowe i międzynarodowe można uznać w bardzo dużym stopniu za zbliżone. W MSR 10 została przedstawiona większa liczba przykładów, co dodatkowo

potwierdza, że oba akty prawne można traktować jako wzajemne uzupełnienie w celu prawidłowego sporządzania sprawozdań finansowych. Warto również zwrócić uwagę, że w tabeli często pojawiają się słowa „istotne”, „znaczące”. Ich występowanie świadczy o tym, co zostało już wcześniej podkreślone i co jest niewątpliwie najważniejszą cechą sprawozdawczości – wierny i rzetelny obraz. Co oznacza, że korzystając z przykładów, które w niewątpliwy sposób ułatwiają zrozumienie aktów prawnych, nie można zapominać o tym, że sprawozdanie finansowe musi przede wszystkim dostarczać rzetelnych informacji [Whittington, 1993, s. 313]. Co za tym idzie, jeśli dane zdarzenie nie wymaga ujawnienia, natomiast jego brak mógłby w negatywny sposób wpłynąć na wiarygodny i rzetelny obraz jednostki, to należy takiego ujawnienia dokonać.

Podsumowanie

Sporządzenie sprawozdania finansowego jest jednym z najtrudniejszych zadań, z którym muszą zmierzyć się pracownicy działów księgowości. Jest ono bowiem podsumowaniem całorocznej pracy związanej z ewidencją operacji gospodarczych, jakie miały miejsce w jednostce. Nie ulega wątpliwości, że dzięki rozwojowi technologii informatycznej obieg informacji w jednostce jest bez porównania szybszy niż jeszcze kilka lat temu. Niemniej zdarzają się sytuacje, szczególnie na przełomie roku, że jednostka z opóźnieniem otrzymuje informacje o operacjach gospodarczych. Jak zostało to zaprezentowane w niniejszym artykule, regulacje zawarte zarówno w krajowych, jak i międzynarodowych standardach w kompleksowy sposób podchodzą do problematyki ujawnień zdarzeń po dniu bilansowym. Zawarte w nich praktyczne przykłady rozwiązań niewątpliwie ułatwiają zrozumienie istoty opisywanej problematyki. Przedstawiona w ramach artykułu analiza porównawcza pokazała, że krajowe i międzynarodowe rozwiązania są bardzo zbliżone, tym samym ich stosowanie nie będzie wpływało na zakłócenie porównywalności sprawozdań. Należy jednocześnie podkreślić, że ostateczna ocena zdarzeń zawsze będzie leżała po stronie sporządzających sprawozdania finansowe, od których postawy etycznej zależy *true and fair view*. Istotność problematyki zdarzeń po dniu bilansowym potwierdzają także przeprowadzone badania empiryczne. W ramach analizy 60 sprawozdań finansowych zwrócono uwagę na różnorodność ujawnianych zdarzeń oraz ich liczbę, która niewątpliwie świadczy o tym, że zarówno największe spółki notowane na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, jak i mniejsze podmioty dokładają wszelkich starań, aby sprostać wymogowi dostarczania rzetelnych informacji dla odbiorców sprawozdań finansowych.

Literatura

- Elliot B., Elliot J. (2011), *Financial Accounting and Reporting*, Pearson Education Limited, United Kingdom.
- Kanu C., Onuoha N. (2016), *The Disclosure of Events After the Reporting Period and the Financial Statements. Bankers' Perspectives*, "IOSR Journal of Economics and Finance", Vol. 7, Iss. 3, s. 36-41.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 7, Zmiany zasad polityki rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym-ujęcie i prezentacja, Załącznik do Uchwały Nr 10/2015 Komitetu Standardu Rachunkowości z dnia 15 grudnia 2015.
- Krzywda D. (1999), *Rachunkowość finansowa*, FRR w Polsce, Łódź.
- Lightstone K., Young N.M., McFadden T. (2012), *Information Quality of Interim Financial Statements*, "Accounting Perspectives", Vol. 11(4), s. 297-313.
- Messner Z. (1999), *Funkcje współczesnej rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 51, s. 117-128.
- Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 10, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320/42 z dnia 29.11.2008.
- Rówińska M. (2013), *Cechy jakościowe sprawozdania finansowego jednostek gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 757, s. 375-382.
- Saidin S.F., Malek M., Ibrahim D.N., Kee P.L. (2016), *Events after Reporting Period, Misstatements and Earnings Deviation between Quarterly and Annual Accounts*, The European Proceedings of Social and Behavioural Sciences, Future Academy Publishing, Universiti Utara Malaysia, Malaysia.
- Trzpiola K. (2007), *MSR 10. Zdarzenia po dniu bilansowym*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Whittington G. (1993), *Corporate Governance and the Regulation of Financial Reporting*, "Accounting and Business Research", No. 23(91A), s. 311-319.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994. Dz.U. z 2017 r., poz. 2342.
- [www 1] http://www.epodatnik.pl/arttykul/doradca_podatnika/9756/Zasady_ujecia_bledu_podstawowego.html (dostęp: 7.07.2017).

EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE IN THE FINANCIAL STATEMENTS

Summary: The main aim of the article is to emphasize the issues of the events after the balance sheet date and their correct presentation in the financial statements. Observation of business practices shows that such events are a frequent challenge for financial and accounting services. The source of law in this area are: The Act of Accounting, National Accounting Standard No. 7 and International Accounting Standard No. 10. This article

will answer the question about the nature of events disclosed after the balance sheet date and their proper presentation in the accounting system. On the basis of a critical analysis of legal acts, a synthetic scheme for classification of events after the balance sheet date will be presented. A summary of the considerations will be the comparative analysis of the solutions proposed by the National Accounting Standard No. 7 with the assumption of IAS 10.

Keywords: events after the balance sheet date, financial statements, accounting policies, International Accounting Standards.