

KSR 7

– STOSOWANIE W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO

stan prawny lipiec 2019 r.

Izabela Motowilczuk

Spis treści

KSR 7 – STOSOWANIE W JEDNOSTKACH SEKTORA PUBLICZNEGO	4
1. Standaryzacja rachunkowości	6
1.1. Krajowe Standardy Rachunkowości i Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości	7
1.2. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości	11
1.3. KSR i MSR w jednostkach sektora publicznego	11
2. Przedmiot regulacji KSR 7	12
3. Szczegółowe zasady stosowania KSR i MSR wynikające z KSR 7	14
3.1. Szczegółowe zasady korzystania z KSR	14
3.1.1. Przyjęcie do stosowania wszystkich KSR i Stanowisk	16
3.1.2. Przyjęcie do stosowania wybranych KSR i Stanowisk	16
3.1.3. Nieprzyjęcie do stosowania KSR i Stanowisk	17
3.1.4. Stosowanie KSR i Stanowisk a dozwolone uproszczenia w rachunkowości	18
3.2. Szczegółowe zasady korzystania z MSR	18
4. Polityka rachunkowości i jej zmiany	19
4.1. Określenie roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych	20
4.2. Metody wyceny aktywów i pasywów	20
4.3. Sposób i wariant ustalania wyniku finansowego	22
4.4. Zakładowy plan kont	23
4.5. Sposób ustalania wartości szacunkowych	24
4.6. Przyjęte uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości	25
4.7. Sposób prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym	27
4.8. Techniczno-organizacyjny sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych i ich ochrony	28
5. Zmiany polityki rachunkowości	28
5.1. Zmiany wynikające z nowelizacji przepisów o rachunkowości	29
5.2. Zmiany wynikające z nabycia lub utraty prawa do uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości	29
5.3. Zmiany wynikające z indywidualnej decyzji jednostki	31
5.4. Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków zmian polityki rachunkowości	33
5.5. Zmiana technicznego sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych	37
6. Wartości szacunkowe	39
6.1. Zmiana zasad ustalania wartości szacunkowych	41
6.2. Zmiana wartości szacunkowych	41
6.3. Ujęcie w księgach rachunkowych i ujawnianie w sprawozdaniu finansowym skutków zmian wartości szacunkowych	43
7. Błędy w ewidencji księgowej	47
7.1. Istotność błędów	51
7.1.1. Korekta błędów popełnionych w bieżącym roku obrotowym	52
7.1.1.1. Korekta błędów wykrytych przed sporządzeniem sprawozdania finansowego	53

7.1.1.2. Korekta błędów wykrytych w okresie od sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego do jego zatwierdzenia	54
7.1.1.3. Korekta błędów wykrytych po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego	56
7.1.2. Korekta błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych	57
7.1.2.1. Korekta błędów nieistotnych	58
7.1.2.2. Korekta błędów istotnych	58
8. Zdarzenia po dniu bilansowym	61
8.1. Zdarzenia po dniu bilansowym dostarczające dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy	62
8.2. Zdarzenia po dniu bilansowym wskazujące na stan zaistniały po dniu bilansowym	68
9. Zasady prezentacji danych zapewniające porównywalność sprawozdania finansowego	71



KSR 7

– stosowanie w jednostkach sektora publicznego

Wstęp

Po aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i reprezentacja” **jednostki mają możliwość stosowania pojedynczych, wybranych KSR**. Jest to **zmiana, która umożliwia jednostkom sektora finansów publicznych włączenie KSR do ich polityk rachunkowości w szerszym zakresie niż dotychczas**. Dotyczy to przede wszystkim samego KSR 7. KSR 7 – obok Stanowiska w sprawie niektórych zasad prowadzenia rachunkowości – zawiera najważniejsze wskazówki dotyczące:

- prowadzenia rachunkowości jednostek,
- zasad obowiązujących przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

W ebooku **zostały omówione ogólne zasady stosowania KSR** (Krajowych Standardów Rachunkowości) **i MSR** (Międzynarodowych Standardów Rachunkowości) **w polityce rachunkowości jednostek**. Ponadto wskazano, jak w praktyce jednostki sektora publicznego powinny stosować zasady wynikające z KSR 7. **Z publikacji można dowiedzieć się m.in.:**

- 1) jakie obowiązują zasady wprowadzania zmian do polityki rachunkowości jednostek, w tym:
 - jakie przesłanki uzasadniają te zmiany,
 - z jakimi datami można wprowadzać zmiany,
 - w jaki sposób ujmuje się w księgach rachunkowych skutki zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
 - co powinny obejmować ujawniane w sprawozdaniu finansowym informacje o zmianach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
 - w jaki sposób prezentuje się w sprawozdaniach finansowych dane porównawcze na temat wpływu zmiany polityki rachunkowości na wielkość aktywów i pasywów, aby zapewnić ich porównywalność;

- 2) jak prawidłowo korygować błędy popełnione w ewidencji księgowej w roku, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe;
- 3) jak należy korygować błędy popełnione w ewidencji księgowej w poprzednich latach obrotowych;
- 4) jak dokonywać zmian wartości szacunkowych;
- 5) jak ujmować zdarzenia dotyczące roku, za który jest sporządzane sprawozdanie finansowe, następujące po dniu bilansowym;
- 6) w jaki sposób prezentować w sprawozdaniach finansowych dane porównawcze na temat skorygowanych błędów, zmian wartości szacunkowych i zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, tak aby zapewnić porównywalność danych ujętych w sprawozdaniu finansowym w stosunku do poprzednich okresów sprawozdawczych.

Wszystkie omawiane zagadnienia są przedstawione **z uwzględnieniem szczególnych zasad rachunkowości jednostek sektora publicznego. Całość ilustrują liczne przykłady.**

W opracowaniu znalazły się także odpowiedzi na pytania najczęściej zadawane w tym obszarze przez pracowników jednostek sektora finansów publicznych w mediach społecznościowych.

1. Standaryzacja rachunkowości

Podstawowe przepisy regulujące zasady prowadzenia rachunkowości jednostek sektora publicznego są zawarte w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor) oraz wydanych na jej podstawie rozporządzeniach wykonawczych. Przepisy te regulują **zasady**:

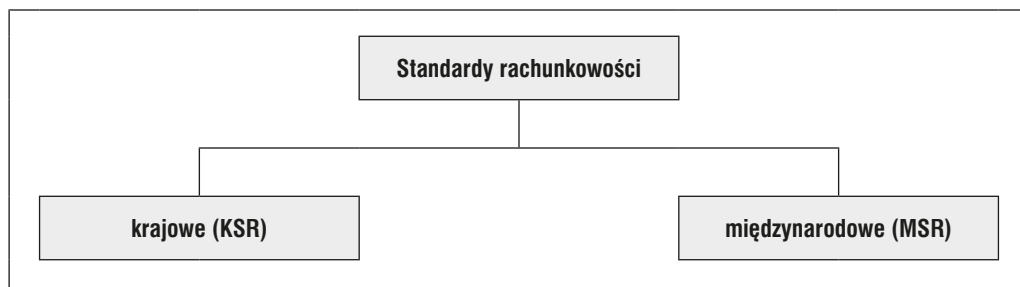
- ustalania polityki rachunkowości,
- prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- okresowego ustalania lub sprawdzania w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- sporządzania sprawozdań finansowych,
- gromadzenia i przechowywania dowodów księgowych,
- badania, udostępniania i ogłaszania sprawozdań finansowych,
- wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Te ogólne uregulowania prawne stanowią ramy prowadzenia rachunkowości przez wszystkie jednostki zobowiązane do stosowania uor. Oprócz nich w prowadzeniu rachunkowości funkcjonują także:

- tzw. **praktyka w rachunkowości**,
- **standardy rachunkowości**.

Praktyka rachunkowości obejmuje rozwiązania stosowane w prowadzeniu rachunkowości, które przyjęły się zwyczajowo. Obszarami, w których stosuje się takie rozwiązania, są np. zasady przeprowadzania i dokumentowania wyników inwentaryzacji czy gospodarka i ewidencja druków ścisłego zarachowania. Rozwiązania praktyczne stosowane w rachunkowości danej jednostki muszą być opisane w jej polityce rachunkowości. Duży obszar dowolności w kształtowaniu praktyki rachunkowości może powodować nieporównywalność i nieczytelność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych różnych jednostek. Aby temu zapobiec, zostały wprowadzone **standardy rachunkowości**. Są to propozycje rozwiązań, które jednostki zobowiązane do stosowania uor mogą wykorzystywać w prowadzeniu rachunkowości. Zawierają one szczegółowe wskazówki, jak rozwiązywać problemy z zakresu rachunkowości, które nie są przedmiotem regulacji ustawowej. Celem ich wydawania jest ujednolicenie zasad ewidencjonowania operacji gospodarczych przez różne podmioty zobowiązane do prowadzenia rachunkowości po to, aby informacje zawarte w ich księgach rachunkowych oraz sporządzanych na ich podstawie sprawozdaniach finansowych były porównywalne i zrozumiałe dla odbiorców informacji finansowych.

Schemat. Rodzaje standardów rachunkowości



Ogólne zasady stosowania standardów rachunkowości w jednostkach zobowiązanych do prowadzenia rachunkowości na podstawie uor określa art. 10 ust. 3 tej ustawy. **Standardy stosuje się:**

- w sprawach nieuregulowanych przepisami uor,
- fakultatywnie (nieobowiązkowo),
- pod warunkiem zamieszczenia odpowiednich postanowień w polityce rachunkowości.

W większości jednostek zobowiązanych do stosowania uor jest określona także **kolejność stosowania KSR i MSR**. Jeśli uor nie reguluje pewnych kwestii, jednostki mogą stosować w tym zakresie Krajowe Standardy Rachunkowości (dalej: KSR). Dopiero w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego można stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (dalej: MSR).

1.1. Krajowe Standardy Rachunkowości i Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości

Krajowe Standardy Rachunkowości są wydawane przez krajowe Komitety Standardów Rachunkowości. Są to wyspecjalizowane organizacje powołane w poszczególnych państwach do ujednolicania rozwiązań stosowanych w rachunkowości. W Polsce podstawą do utworzenia Komitetu Standardów Rachunkowości (dalej: Komitet) jest art. 81 ust. 2 pkt 9 uor w związku z art. 10 ust. 3 uor. Przepis ten przyznaje Ministrowi Finansów kompetencje do określenia zakresu działania, liczby członków i podmiotów uprawnionych do ich zgłoszenia, a także sposobu organizacji Komitetu.

Podstawą działania Komitetu jest rozporządzenie Ministra Finansów z 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości.

Komitet działa przy ministrze właściwym ds. finansów publicznych (obecnie jest to Minister Finansów). Składa się z 18 członków. Powołuje ich Minister Finansów na 2-letnią kadencję. Pracami Komitetu kieruje Przewodniczący Komitetu.

UWAGA!

Decyzje w sprawie przyjęcia standardów i Stanowisk Komitetu są wyrażane w formie uchwał.

Do zakresu działania Komitetu należy:

- wydawanie nowych KSR oraz przegląd i aktualizacja już istniejących standardów,
- wydawanie stanowisk w problematycznych kwestiach z zakresu rachunkowości (dalej: Stanowiska),
- opiniowanie projektów aktów prawnych w zakresie rachunkowości,
- analiza i opiniowanie projektów MSR oraz projektów ich zmian,
- współpraca z międzynarodowymi organizacjami do spraw standaryzacji rachunkowości,
- podejmowanie innych działań mających na celu harmonizację i standaryzację zasad rachunkowości.

Krajowe Standardy Rachunkowości oraz Stanowiska wydane przez Komitet wraz z krótkim omówieniem ich treści przedstawia **tabela 1**.