

Warszawa, dnia 8 lutego 2018 r.

Poz. 7

**KOMUNIKAT**  
**MINISTRA FINANSÓW<sup>1)</sup>**

z dnia 24 stycznia 2018 r.

**w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości**

Ogłasza się uchwałę Nr 1/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Finansów: T. Czerwińska

---

<sup>1)</sup> Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

**Uchwała Nr 1/2018**  
**Komitetu Standardów Rachunkowości**  
**z dnia 9 stycznia 2018 r.**

**w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady  
rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b  
ustawy o rachunkowości**

Na podstawie § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 14 i § 6 ust. 2 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

**§ 1.**

1. Komitet przyjmuje Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie zasady rzetelnego i jasnego obrazu w realizacji przepisów art. 4 ust. 1 oraz ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości, stanowiące załącznik do niniejszej uchwały.
2. Stanowisko, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2018 r.
3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

**§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Joanna Dadacz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Beata Baluta

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Teresa Cebrowska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Katarzyna Dębska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Zdzisław Fedak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Tomasz Konieczny

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Elżbieta Kowalska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Krzysztof Kruszewski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Barbara Misterska-Dragan

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Ernest Podgórski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Teresa Schubert

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Anna Sirocka

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Agnieszka Stachniak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Gertruda Świdarska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Bogusława Toma

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Joanna Wielgórska-Leszczyńska

Załącznik do uchwały Nr 1/2018  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
z dnia 9 stycznia 2018

## **Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku działalności**

### **I. Cel i zakres stanowiska**

1. Stanowisko wyjaśnia istotę, znaczenie i sposób realizacji wymogu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (dalej: przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu), o czym mowa w art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r. poz. 2342), zwanej dalej „ustawą”.

Wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu dotyczy sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych jednostki oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej w zgodności z bezwzględnie wiążącymi oraz pozostawionymi do wyboru jednostki przepisami ustawy (wraz z aktami wykonawczymi do niej) i powiązanych z nimi innymi regulacjami, takimi jak krajowe standardy rachunkowości.

2. Stanowisko wyjaśnia zarazem:
  - a) sposób realizacji zawartego w art. 4 ust. 1a ustawy, wymogu ujawnienia dodatkowych informacji, koniecznych do wywiązania się przez jednostkę z wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu, oraz
  - b) warunki, przypadki lub okoliczności kiedy należy rozważyć odstępianie od zastosowania określonego przepisu ustawy w celu realizacji wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu, zgodnie z art. 4 ust. 1b ustawy, który stanowi iż „jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostka nie stosuje tego przepisu (...)”.
3. Wyjaśnienia przedstawione w Stanowisku zostały zilustrowane przykładami zawartymi w załączniku nr 1.
4. Przesłanki zawartych w Stanowisku wyjaśnień przedstawia uzasadnienie uzupełniające Stanowisko, stanowiące załącznik nr 2.

### **II. Sposób przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu**

5. Celem sprawozdań finansowych<sup>1)</sup> jest dostarczenie odbiorcom tych sprawozdań użytecznych informacji liczbowych i słownych na temat sytuacji i działalności jednostki, głównie o charakterze finansowym. Za użyteczną informację uznaje się tę, która – zapewniając realizację zadań informacyjnych sprawozdań finansowych – spełnia kryterium przydatności, a zarazem wiarygodności.
6. Dla zapewnienia realizacji celu sprawozdań finansowych w ustawie określono m.in.:
  - obowiązek sporządzania i udostępniania przez jednostki, w tym dominujące, sprawozdań finansowych jednostki i skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych,
  - postać, układ i szczegółowość sprawozdań finansowych przy uwzględnieniu przedmiotu działalności i wielkości jednostek (rozd. 5 i 6 ustawy, załączniki nr 1-6 do ustawy),

<sup>1)</sup> Sprawozdanie finansowe – sprawozdanie finansowe jednostki, sporządzane zgodnie z przepisami rozdziału 5 ustawy lub skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, sporządzane zgodnie z przepisami rozdziału 6 ustawy.

– zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego (rozdz. 4 ustawy).

Postanowienia ustawy rozwijają i uzupełniają wydane na jej podstawie rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych regulujące niektóre szczegółowe lub szczególne zasady rachunkowości<sup>2)</sup>.

W rezultacie przepisy ustawy określają minimalny zakres informacji, jakie powinny być prezentowane w sprawozdaniach finansowych przez różne rodzaje jednostek, które powinny zaspokajać typowe potrzeby informacyjne głównych odbiorców.

7. Ustawa i wydane na jej podstawie rozporządzenia nie mogą jednak, ze zrozumiałych względów, uwzględniać wynikających z przedmiotu działalności, wielkości, formy prawnej itp. właściwości każdej jednostki objętej tymi przepisami ani potrzeb wszystkich odbiorców sprawozdań. Uwzględnienie właściwości jednostki i potrzeb odbiorców jej sprawozdań finansowych stanowi, w myśl art. 4 ust. 1 ustawy, obowiązek kierowników jednostek i grup kapitałowych<sup>3)</sup>.

Aby umożliwić kierownikowi jednostki realizację tej powinności ustawa:

- zawiera obok przepisów bezwzględnie obowiązujących (np. obowiązek prowadzenia rachunkowości, obejmujący m.in. sporządzanie sprawozdań finansowych) możliwość alternatywnego wyboru rozwiązań, np. dotyczących wyceny niektórych składników aktywów i pasywów, postaci sprawozdania finansowego,
- przewiduje, że jeżeli określone zagadnienie nie jest w przepisach uregulowane, to można stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (na równi z nimi traktuje się Stanowiska), a w razie braku odpowiedniego standardu – MSR<sup>4)</sup> (art. 10 ust. 3 ustawy),
- pozwala odpowiednio do właściwości i potrzeb jednostek zwiększać szczegółowość sprawozdań finansowych (art. 50 ust. 1 ustawy), pomijając w nich pozycje niewystępujące (art. 50 ust. 3 ustawy).

8. Kierownik jednostki, korzystając z tych uprawnień ustala zasady (politykę) rachunkowości jednostki, co powinno pozwalać na realizację wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu w dostosowaniu do jej właściwości. Przy ustalaniu zasad (polityki) rachunkowości wskazane jest uwzględnienie postanowień KSR 7 „Zmiana zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów i zdarzenia, następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.
9. Realizację wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu i zastosowania przepisów o rachunkowości potwierdza kierownik jednostki swoim podpisem na sprawozdaniu finansowym (art. 52 ust. 1 i art. 63c ust. 3 ustawy). Jeśli kierownik jednostki uważa za celowe złożenie stosownego oświadczenia w sprawozdaniu finansowym, to zamieszcza go we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, a także przedstawia w sposób niebudzący wątpliwości, na jakiej podstawie prawnej sprawozdanie finansowe zostało sporządzone.

---

<sup>2)</sup> Np. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 676) lub rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich (Dz. U. z 2017 r. poz. 123).

<sup>3)</sup> Kierownik jednostki – jedno- lub wieloosobowy organ zarządzający jednostką, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy; w przypadku grupy kapitałowej jest to kierownik jednostki dominującej (jak w pkt. 3.4 KSR 9 „Sprawozdanie z działalności”).

<sup>4)</sup> MSR – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wraz z dotyczącymi ich interpretacjami ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy.

### III. Rozszerzenie zakresu informacji niezbędnych dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu

10. Jeżeli realizując wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu kierownik jednostki stwierdzi, że zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji, określony w przepisach ustawy lub z niej wynikający nie wystarcza do wywiązania się z tego wymogu, to zamieszcza pozycje dodatkowe w bilansie, rachunku zysków i strat itp., stosownie do art. 50 ust. 1 ustawy lub w myśl art. 4 ust. 1a ustawy podaje uzupełniające wyjaśnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. W przypadku, gdy w dodatkowych informacjach i objaśnieniach zawarto dodatkowe znaczące informacje uzupełniające, zaleca się, aby kierownik jednostki wskazał na to w sprawozdaniu finansowym, np. poprzez zamieszczenie odpowiedniej informacji we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego wraz z podaniem odniesienia do właściwych części sprawozdania finansowego. Przykładami takich dodatkowych informacji uzupełniających mogą być informacje o transakcji zamiany aktywów niepieniężnych na inne aktywa niepieniężne czy o restrukturyzacji długu (np. spłaty dotychczasowych kredytów bankowych oraz zaciągnięcie w tym celu nowego kredytu bankowego).

### IV. Odstąpienie od przepisu ustawy, jeżeli warunkuje to przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu

11. W niezwykle rzadkich, wyjątkowych i uzasadnionych przypadkach, z uwagi na niepowtarzalne właściwości jednostki lub szczególne okoliczności bądź cechy zawartej transakcji, dla przedstawienia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego i jasnego obrazu może być konieczne odstępstwo od zastosowania określonego rozwiązania zawartego w ustawie. Przewiduje to art. 4 ust. 1b ustawy. W takim przypadku kierownik jednostki dokłada starań, aby przyjęte przez niego odmienne rozwiązanie (spośród alternatywnie rozważanych) w jak najmniejszym stopniu odbiegało od określonego w ustawie lub w przepisach wykonawczych do niej. Zastosowanie art. 4 ust. 1b ustawy następuje tylko i wyłącznie wtedy, gdy kwestie będące przedmiotem odstępstwa mają istotne znaczenie dla przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji jednostki.
12. Niezwykle rzadkie, wyjątkowe przypadki (okoliczności, transakcje) to sytuacje, których ustawodawca nie był w stanie przewidzieć w toku procesu legislacyjnego lub które są tak złożone, iż niemożliwe było ustalenie dla nich regulacji, dających odpowiednie i wystarczające wytyczne ich ujęcia, stąd możliwe było ustalenie tylko ogólnych zasad. Przykłady sytuacji, w których nie jest zasadne odstępstwo od przepisów ustawy przedstawiono w Załączniku nr 1 do Stanowiska.
13. Formułując właściwą zasadę (politykę) rachunkowości dla danej transakcji, odmienną od przewidzianej w ustawie, zasadne jest rozważenie rozwiązań zawartych w MSR z uwzględnieniem *Założeń koncepcyjnych sporządzania sprawozdań finansowych*, określonych w MSSF<sup>5)</sup>; mogą one dostarczyć niezbędnych wytycznych oraz praktycznych wskazówek. Nie oznacza to jednak, że w przypadku gdy rozwiązania MSR różnią się od rozwiązań przyjętych w ustawie, należy lub można zawsze odstąpić od rozwiązań określonych w ustawie.

---

<sup>5)</sup> MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej – *Założenia koncepcyjne sporządzania sprawozdań finansowych*, standardy (MSSF i MSR), interpretacje (KIMSF i SKI) i wytyczne (np. *Sprawozdanie zarządu. Stanowisko praktyczne IASB*) w formie i zakresie przyjętym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

14. W przypadku zastosowania art. 4 ust. 1b ustawy i odstąpienia od zastosowania określonego przepisu ustawy, kierownik jednostki informuje o tym w stosownym oświadczeniu, zamieszczonym we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, podając uzasadnienie niezastosowania określonego przepisu ustawy, wskazując na ten przepis i w nim zawarte rozwiązanie, od którego odstąpiono, oraz na rozwiązanie, jakie w to miejsce przyjęto i pozycje w sprawozdaniu finansowym, których odstępstwo dotyczy, a także przedstawiając ich kwotowy wymiar.
15. Odstępstwo od zastosowania określonego przepisu ustawy może mieć charakter trwały i oznaczać zmianę dotychczasowych zasad (polityki) rachunkowości. W takim przypadku mają zastosowanie postanowienia KSR 7 co do ich ujęcia, prezentacji i ujawniania informacji o skutkach zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Jeśli odstępstwo jest kontynuowane w sprawozdaniach finansowych, sporządzanych za kolejne lata obrotowe, sprawozdania te powinny spełniać wskazany wyżej wymóg ujawniania informacji o odstępstwie.

**Załącznik nr 1 do Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku działalności****Przykłady sytuacji, w których nie jest zasadne odstąpienie od przepisów ustawy**

Przedstawiając poniższe przykłady Komitet Standardów Rachunkowości zastrzega, iż mają one na celu zilustrowanie wyjaśnień stanowiska i opierają się na uproszczonym opisie stanu faktycznego. Każda decyzja wiążąca się z obowiązkiem przedstawienia jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki powinna być podjęta po szczegółowej analizie stanu faktycznego, właściwego dla konkretnej sprawy i dla konkretnej jednostki.

**Przykład 1. Wycena nieruchomości przeznaczonych na działalność hotelarską****Stan faktyczny**

Jednostka posiada szereg nieruchomości. Część nieruchomości stanowiących nieruchomości biurowe jest wynajmowana i zaliczana do inwestycji w nieruchomości, natomiast nieruchomości, w których jednostka prowadzi działalność hotelarską jest klasyfikowana jako środki trwałe. Jednostka w przeszłości dokonywała zmian przeznaczenia nieruchomości, np. zamiany pomieszczeń hotelu na biura przeznaczone na wynajem i odwrotnie oraz relatywnie często dokonuje zakupu i sprzedaży zarówno hoteli jak i innych nieruchomości przeznaczonych na wynajem.

Do wyceny nieruchomości inwestycyjnych jednostka stosuje cenę rynkową lub inaczej ustaloną wartość godziwą.

Jednostka uważa, że nieruchomości, w których prowadzi działalność hotelarską powinny również być wyceniane w wartości rynkowej ze względu na rodzaj prowadzonej działalności i fakt, że kryterium oceny kierownictwa stanowi przyrost wartości aktywów netto, obliczony przy uwzględnieniu wartości rynkowej lub inaczej ustalonej wartości godziwej wszystkich posiadanych nieruchomości (bez względu na ich bieżące wykorzystanie), a także ze względu na ich przeklasyfikowywanie z jednej kategorii do drugiej w przeszłości.

**Przepisy ustawy**

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

W myśl art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy środki trwałe wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości; Natomiast, zgodnie z art. 31 ust. 3 ustawy wartość początkowa i dotychczas dokonane od środków trwałych odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe mogą ulegać aktualizacji wyceny na podstawie odrębnych przepisów.



**Pytanie:** *Czy dopuszczalne byłoby odstępstwo od wymogów art. 31 ust. 3 ustawy i dokonanie wyceny nieruchomości hotelarskich zaliczonych do środków trwałych, w cenach rynkowych lub inaczej ustalonej wartości godziwej, podobnie jak nieruchomości zaklasyfikowane do nieruchomości inwestycyjnych ?*

### **Odpowiedź wraz z uzasadnieniem**

Takie odstępstwo od stosowania przepisów ustawy nie jest zasadne. Ustawa przewiduje możliwość przeszacowania środków trwałych wyłącznie na podstawie odrębnych przepisów (art. 31 ust. 3). Wytyczne w zakresie klasyfikacji tego co jest środkiem trwałym oraz wyceny aktywów na moment reklasyfikacji pomiędzy inwestycjami a środkami trwałymi zawiera KSR nr 11 Środki trwałe. Stan, w którym jednostka posiada zarówno środki trwałe jak i nieruchomości inwestycyjne jest sytuacją bardzo częstą i nie uzasadnia zastosowania odstępstwa. Wycena w cenie nabycia pomniejszonej o odpisy aktualizujące jest koncepcją, która ma na celu przedstawić rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej jednostki.

### **Przykład 2. Wycena środków trwałych na moment ich początkowego ujęcia**

#### **Stan faktyczny**

Jednostka kupiła za 1 zł środek trwały, którego wartość rynkowa wynosi 20.000 zł. Drugi, taki sam środek trwały jednostka otrzymała tego samego dnia za darmo. Obie transakcje nie są ze sobą wzajemnie powiązane. Strony transakcji nie są stronami powiązanymi. Strony transakcji (w przypadku obu tych transakcji) nie dokonywały innych transakcji lub operacji, które należałoby rozliczyć łącznie z transakcją nabycia/otrzymania środka trwałego.

Jednostka ujęła:

- pierwszy nabyty środek trwały w cenie nabycia tj. 1 zł zgodnie z wymogami art. 31 ust. 1 ustawy [*wartość początkową środka trwałego stanowi jego cena nabycia*] oraz art. 28 ust. 2 ustawy [*cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu*],
- drugi środek trwały otrzymany nieodpłatnie o wartości 20.000 zł zgodnie z wymogami art. 28 ust. 2 ustawy [*jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu*].

#### **Przepisy ustawy**

Art. 31 ust. 1 wskazuje, że wartość początkową środka trwałego stanowi jego cena nabycia lub koszt wytworzenia.

Według art. 28 ust. 2 ustawy cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, upusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym

w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Art. 41 ust. 1 ustawy przewiduje, że rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności: (...) (2) środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych ustaw nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych. Zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł; (...)

Z kolei zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio do przyjętych nieodpłatnie, w tym także w drodze darowizny, środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

**Pytanie:** *Czy konieczne jest odstępstwo od przepisów ustawy (art. 31 ust. 1), aby ująć środek trwały nabyty w cenie 1 zł w realnej wartości początkowej?*

**Odpowiedź wraz z uzasadnieniem**

Nie jest zasadne odstępstwo od przepisów ustawy, gdyż kwota po której nastąpiło nabycie środków trwałych jest symboliczna, co oznacza, że treścią transakcji jest darowizna. Dlatego w myśl art. 4 ust. 2 ustawy (*zdarzenia ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną*) oraz art. 28 ust. 2 w powiązaniu z art. 41 ust. 2 ustawy należy ująć środek trwały w wartości 20.000 zł a różnicę w wysokości 19.999 zł odnieść na rozliczenia międzyokresowe przychodów. Gdyby jednak zapłata była wyższa niż symboliczny 1 zł, wówczas może nie być zasadne odstępstwo od ujęcia tego składnika aktywów w cenie nabycia. Jest kwestią osądu ustalenie jaką kwotę należałoby uznać za wyższą niż symboliczna.

**Przykład 3. Prezentacja wkładu wniesionego dla podwyższenia kapitału zakładowego, przed jego rejestracją w sądzie**

**Stan faktyczny**

Wspólnicy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością podjęli uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego o 1 mln zł. Kwota podwyższenia została wpłacona przez wspólników na rachunek bankowy spółki, natomiast na dzień bilansowy podwyższenie kapitału zakładowego, mimo zgłoszenia go do sądu, nie zostało jeszcze zarejestrowane w rejestrze sądowym na dzień bilansowy.

Spółka wykazała w bilansie wpłacony, lecz nie zarejestrowany kapitał zakładowy w odrębnej pozycji kapitału własnego, dodając w tym celu dodatkową pozycję, której nie przewiduje układ bilansu zawarty w załączniku nr 1 do ustawy. Dodaną pozycję nazwano „kapitał zakładowy opłacony lecz nie zarejestrowany”, natomiast jako kapitał zakładowy wykazano kapitał zarejestrowany w rejestrze sądowym.

## Przepisy ustawy

Art. 36 ust. 1 oraz 2 ustawy wskazuje, iż:

- kapitały (fundusze) własne ujmuje się w księgach rachunkowych z podziałem na ich rodzaje i według zasad określonych przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy o utworzeniu jednostki.
- kapitał zakładowy spółek kapitałowych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, fundusz udziałowy spółdzielni wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym.

Zgodnie z art. 46 ust. 5 pkt 1 ustawy, bilans dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy. W art. 50 ust. 1 ustawy wskazuje się przy tym, iż informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Z kolei załącznik nr 1 do ustawy, wskazuje, iż bilans zawiera następujące pozycje kapitału własnego: Kapitał (fundusz) podstawowy, Kapitał (fundusz) zapasowy, Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe, Zysk (strata) z lat ubiegłych, Zysk (strata) netto, Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna).

**Pytanie:** *Czy konieczne jest odstępstwo od wymogów ustawy i wykazanie wpłaconych środków jako kapitał zakładowy? Czy jeżeli spółka zaprezentuje kwotę podwyższenia nie jako kapitał zakładowy, ale jako odrębną pozycję kapitałów, to stanowi to odstępstwo od przepisów ustawy, gdyż takiej pozycji nie przewiduje załącznik nr 1 do ustawy?*

### Odpowiedź wraz z uzasadnieniem

Nie jest odstępstwem od ustawy, wykazanie kapitału zakładowego opłaconego lecz nie zarejestrowanego w sądzie w odrębnej pozycji bilansu, gdyż zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. Ponieważ ustawa wskazuje, iż kapitał zakładowy wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym, w związku z tym Spółka nie mogła wykazać kapitału niezarejestrowanego jako „kapitał zakładowy”. Przepisy prawa oraz postanowienia umowy o utworzeniu jednostki nie wskazują też, aby kapitał taki należało wykazać jako kapitał zapasowy lub rezerwowy (choć takie rozwiązanie jest najczęściej stosowane w praktyce). Ponieważ wzór bilansu nie przewidywał odpowiedniej pozycji do wykazania kapitału zakładowego opłaconego a niezarejestrowanego, w związku z tym koniecznym było dodanie takiej pozycji, co nie stanowi odstępstwa od przepisów ustawy.

**Załącznik nr 2 do Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku działalności****Uzasadnienie****Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości****w sprawie wymogu przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku działalności****I. Istota, cele i cechy sprawozdań finansowych a wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu**

1. Sprawozdania finansowe, zarówno jednostki, jak i grupy kapitałowej w formie skonsolidowanych sprawozdań finansowych stanowią uporządkowaną prezentację (obraz) jej sytuacji majątkowej, finansowej i wyników (dokonań) finansowych. Przez dokonania finansowe w wąskim znaczeniu rozumie się wynik finansowy, jaki osiąga jednostka w danym okresie sprawozdawczym. W szerszym znaczeniu dokonania finansowe obejmują także zyski lub straty, które ujmowane są bezpośrednio w kapitale własnym (np. z tytułu zmian wartości godziwej aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, jeśli jednostka takie rozwiązanie przyjęła na mocy rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych<sup>6)</sup> lub wynika ono z innych, wiążących przepisów, np. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich). Wynik finansowy okresu sprawozdawczego co do zasady ustalany jest na podstawie memoriałowej i w takiej formie jest wykazywany w rachunku zysków i strat i w bilansie, a także w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym. Stanowi on zarazem podstawę do ustalenia salda dodatnich i ujemnych przepływów pieniężnych, jakie nastąpiły w jednostce w danym okresie sprawozdawczym. Sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy objaśnia wiele jednostek w formie opisowej, w sprawozdaniu z działalności, a wyjaśnieniom uszczegóławiającym sprawozdanie finansowe służy informacja dodatkowa.
2. Zasadniczym celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie podstawowych informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i dokonaniach finansowych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu odbiorców sprawozdań przy podejmowaniu przez nich decyzji ekonomicznych. Odbiorcami sprawozdań finansowych są głównie bezpośredni interesariusze jednostki, tacy jak obecni lub przyszli udziałowcy (akcjonariusze, wspólnicy, właściciele), a także pożyczkodawcy i inni wierzyciele. Decyzje podejmowane przez tych odbiorców dotyczą zwykle nabywania, sprzedawania lub utrzymywania instrumentów kapitałowych (akcji, udziałów) danej jednostki lub utrzymania bądź zaprzestania jej finansowania w formie dostaw, pożyczek itp. Roczne sprawozdania finansowe są dla interesariuszy, w tym udziałowców, obok sprawozdania z działalności, podstawowym źródłem wiedzy ułatwiającym ocenę sprawowania funkcji powierniczej przez kierownika jednostki. Stanowią one pomoc przy ocenie jego dokonań a także działań innych organów jednostki (rozliczeniu ich z odpowiedzialności i udzielenia absolutorium z wykonania obowiązków). Innymi odbiorcami sprawozdań finansowych są m.in. władze publiczne i organy podatkowe, pracownicy jednostki, ich związki zawodowe, obecni i potencjalni kontrahenci, społeczność lokalna oraz społeczeństwo jako całość. Ich potrzeby informacyjne są różnorodne i niekiedy trudne do jednoznacznego określenia. Dlatego zbiór informacji jakie powinny

<sup>6)</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277).

przekazywać sprawozdania finansowe jest kształtowany głównie pod kątem potrzeb informacyjnych głównych odbiorców.

3. Sporządzając i przedstawiając sprawozdania finansowe kierownik jednostki powinien się kierować dwoma podstawowymi przesłankami:

- a) zgodnością z rzeczywistością i przepisami prawa, które wyznacza zasady sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych oraz
- b) możliwością zaspokojenia rozpoznanych potrzeb informacyjnych ich odbiorców.

Przepisami prawa regulującymi treść i postać sprawozdawczości finansowej, jest ustawa oraz wydane do niej akty wykonawcze w postaci rozporządzeń ministra właściwego do spraw finansów publicznych. System przepisów regulujących sprawozdawczość finansową uzupełniają krajowe standardy rachunkowości (Krajowe Standardy Rachunkowości i Stanowiska, dalej także: KSR) oraz – w razie ich braku – MSR.

Regulacje poświęcone sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych zawierają zasady odnoszące się do najczęstszych sytuacji i typowych jednostek. Dzięki normalizacji układu i treści pozycji, sprawozdania finansowe ułatwiają porównywanie sytuacji finansowej, majątkowej i dokonań finansowych różnych jednostek oraz umożliwiają porównywanie sytuacji jednostki w czasie. W praktyce gospodarczej zdarzają się jednak transakcje i okoliczności odbiegające od rozwiązań uznawanych za najczęstsze lub typowe. Cechą działalności niektórych jednostek jest ich indywidualność lub niepowtarzalność. Stąd, sporządzając i prezentując sprawozdania finansowe kierownik takiej jednostki powinien uwzględnić jej właściwości, a w szczególności: rodzaj, wielkość i złożoność prowadzonej działalności oraz formę prawną. Może to nieco utrudniać porównywanie sprawozdań finansowych między jednostkami. Uwzględnienie właściwości jednostki w pierwszym rzędzie polega na właściwym doborze elementów jej zasad (polityki) polityki rachunkowości, za który to dobór ponosi odpowiedzialność kierownik jednostki. Może ono także wpływać na postać sprawozdania finansowego wobec prawa do zwiększenia jego szczegółowości (art. 50 ust. 1 ustawy) lub pomijania pozycji nie występujących w roku sprawozdawczym i poprzedzającym go roku lub okresie (art. 50 ust. 3 ustawy). Także zmiany przepisów o rachunkowości lub dozwolone prawem zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki, mogą zakłócać porównywalność danych finansowych, przedstawianych w sprawozdaniach finansowych.

4. Podstawowym wymogiem stawianym sprawozdawczości finansowej jest przedstawianie rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 4 ust. 1 ustawy), choć wymóg ten jest w innych państwach wyrażany słownie w różny sposób. Wynika to z faktu jego wdrożenia do polskiego porządku prawnego na podstawie przepisów unijnych, pozostających pośrednio pod wpływem zasad brytyjskich. Wymogowi temu nadaje się miano zasady, koncepcji, założenia nadrzędnego, a jego istotę określa się m.in. jako wymóg przedstawienia: rzetelnego i jasnego obrazu, prawdziwego i rzetelnego obrazu, prawdziwego i wiernego obrazu, wiernego i rzetelnego obrazu. Przykładowo, w rozporządzeniu o raportach bieżących i okresowych emitentów

publicznych,<sup>7)</sup> (par. 91 ust. 1 pkt. 5), mowa jest o prawdziwym, rzetelnym i jasnym obrazie. Wymogu tego nie należy jednak odczytywać i rozpatrywać wyłącznie pod względem językowym i w oderwaniu od jego zasadniczej roli: sprostania obowiązkowi dostarczania przez sprawozdania finansowe użytecznych informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowym, a często także przepływach pieniężnych jednostki mających służyć odbiorcom tych sprawozdań przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

5. Polskie przepisy o rachunkowości nie wyjaśniają znaczenia wymogu przedstawienia przez sprawozdania finansowe rzetelnego i jasnego obrazu. Można sądzić, że dotychczasowy brak wyjaśnień istoty i znaczenia wymogu rzetelnego i jasnego obrazu wynikał głównie z faktu, iż jego praktyczna realizacja – do czasu włączenia do ustawy art. 4 ust. 1a i 1b – była ściśle związana z bezwzględnym obowiązkiem stosowania rozwiązań, zawartych w ustawie. Dopiero przyjęcie do polskiego porządku prawnego, w ślad za Dyrektywą 2013/34/UE, wymogu zawarcia w sprawozdaniu finansowym dodatkowych wyjaśnień (art. 4 ust. 1a) i odstąpienia od stosowania określonego przepisu ustawy (art. 4 ust. 1b) w celu zapewnienia przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu, uzasadniają szersze wyjaśnienie tego zagadnienia drogą wydania Stanowiska.

## II. Międzynarodowe źródła wymogu rzetelnego i jasnego obrazu

### Unia Europejska

6. Wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu został wprowadzony do polskich przepisów o rachunkowości w 1991 r. a wraz z przyjęciem w 1994 r. ustawy stał się wyrazem zachowania zgodności z ogólnymi zasadami sprawozdawczości finansowej, określonymi w ówczesnych dyrektywach Wspólnoty Europejskiej<sup>8)</sup> (obecnie Unii Europejskiej), co stanowiło warunek członkostwa Polski w tejże wspólnocie. Wskazane źródła ówczesnego i obecnego systemu regulującego sprawozdawczość finansową w Polsce są aktualne do dziś, gdyż postanowienia dyrektyw w tym zakresie nie uległy zmianie.<sup>9)</sup> Przyjęta w dyrektywach zasada rzetelnego i jasnego obrazu ma z kolei swoje źródła w brytyjskim systemie regulującym sprawozdawczość finansową, będąc jego nieodłączną cechą od ponad 150 lat. W wersji angielskiej zasada ta jest wyrażona sformułowaniem *true and fair view*. Wieloznaczność pojęcia *fair*<sup>10)</sup>

<sup>7)</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2014 r. poz. 133, z 2016 r. poz. 860). Obecnie prowadzone są prace nad wydaniem nowego rozporządzenia, które zastąpi ww. rozporządzenie.

<sup>8)</sup> Chodzi głównie o Czwartą Dyrektywę Rady z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG), (Dz.U. L 222 z 14.8.1978, str. 11, dalej: Czwarta Dyrektywa) oraz Siódmą Dyrektywę Rady z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG) (Dz.U. L 193 z 18.7.1983, str. 1, dalej: Siódma Dyrektywa).

<sup>9)</sup> Art. 4 ust. 3 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz.U. UE z 29.6.2013 r., L 182, str. 19 (dalej: Dyrektywa 2013/34/UE).

<sup>10)</sup> W języku angielskim określenie *fair* (poza odniesieniem do rynku, targu, kermaszu, jarmarku, które nie mają tu zastosowania) oznacza m.in. jako: sprawiedliwy, uczciwy, godziwy, przepisowy, ale także jasny. *Słownik języka angielskiego*, PWN, Warszawa.

oraz często zakładana tożsamość tego określenia z pojęciem *true*<sup>11)</sup> sprawia, że w regulacjach dotyczących sprawozdawczości finansowej oraz w literaturze przedmiotu (zarówno naukowej, jak i w komentarzach prawnych) brak jest jednolitego określenia tej zasady. W wersji polskojęzycznej wymóg przedstawienia rzetelnego i jasnego obrazu był wyrażany w różny sposób. W Czwartej Dyrektywie przepisy (art. 2 ust. 3) brzmiały: „Roczne sprawozdanie finansowe winno przedstawiać w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów spółki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy”. Z kolei Siódma Dyrektywa (art. 16 ust. 3) zawierała przepis: „Skonsolidowane sprawozdania finansowe winny rzetelnie i jasno przedstawiać stan aktywów i pasywów, sytuację finansową oraz wynik finansowy jednostek objętych konsolidacją, traktowanych jako całość”. W obecnie obowiązującej Dyrektywie 2013/34/UE (art. 4 ust. 3), w wersji polskojęzycznej utrzymano tekst tłumaczenia Czwartej Dyrektywy „Roczne sprawozdanie finansowe przedstawia w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy”.

7. W dyrektywach UE brak jest definicji, wyjaśnień lub komentarzy, które mogłyby przyczynić się do jednoznacznego rozumienia a tym samym jednolitego stosowania zasady rzetelnego i jasnego (prawdziwego i rzetelnego) obrazu. Jedynie w punkcie 9 preambuły do Dyrektywy nr 2013/34/UE wskazano, że: „Możliwe jest, że w wyjątkowych sytuacjach sprawozdanie finansowe nie będzie przedstawiać takiego prawdziwego i rzetelnego obrazu, przy zastosowaniu przepisów niniejszej dyrektywy. W takich przypadkach dana jednostka powinna odstąpić od zastosowania takich przepisów w celu przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu. Państwom członkowskim należy pozwolić na określenie takich wyjątkowych przypadków i ustanowienie stosownych przepisów szczególnych mających zastosowanie w takich sytuacjach. Za wyjątkowe przypadki należy uznawać wyłącznie bardzo nietypowe transakcje i nietypowe sytuacje; nie powinny one być np. związane z całymi konkretnymi sektorami”. Przynotowany punkt preambuły Dyrektywy uzasadnia przepisy zawarte w art. 4 ust. 4 tejże Dyrektywy, które przewidują stosowanie odstępstwa od przepisów, określonych w Dyrektywie, jeżeli powala to realizować zasadę rzetelnego i jasnego obrazu. Odstępstwa takie mogą nastąpić:

- 1) we właściwej regulacji, będącej w gestii każdego państwa członkowskiego UE, co w przypadku Polski ma wyraz w przepisach ustawy,
- 2) na szczeblu jednostki, której kierownik uznaje, że jej właściwości, transakcję, lub inne okoliczności, które jej dotyczą są na tyle odmienne od powszechnie występujących, lub na tyle wyjątkowe, że zastosowanie do nich rozwiązań, przewidzianych w przepisach (systemie regulującym zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej) nie pozwoliłoby na przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu.

Polski ustawodawca nie skorzystał z uprawnienia, o którym mowa w punkcie 1.

8. Znaczące jest też stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który stwierdził w orzeczeniach z 14 września 1999 r. i 7 stycznia 2003 r., że: „zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu wymaga by, *po pierwsze*, roczne sprawozdania finansowe spółek handlowych odzwierciedlały działania i transakcje, które z założenia powinny opisywać oraz, *po drugie*, że informacja księgowa powinna być

---

<sup>11)</sup> Zasadniczo: prawdziwy, ale także: faktyczny, rzeczywisty, wierny lub nawet sprawiedliwy.

przedstawiona w taki sposób, aby mogła być uznana za najbardziej trafną i najbardziej właściwą dla zaspokojenia potrzeb informacyjnych stron trzecich, bez narażania interesów spółki”.<sup>12)</sup> W orzeczeniu z 7 stycznia 2003 r. Sąd Trybunału Sprawiedliwości UE wskazał także, że „zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu powinna być rozumiana w świetle innych zasad określonych w Artykule 2 Czwartej Dyrektywy”, przywołując przy tym m.in. zasadę odstępstwa od stosowania przepisów tejże dyrektywy, gdyby ich zastosowanie nie przyczyniało się do zachowania zasady prawdziwego i rzetelnego obrazu.<sup>13)</sup>

### **Wielka Brytania**

9. W brytyjskim systemie regulacyjnym sprawozdawczości finansowej – „UK Generally Accepted Accounting Practice”<sup>14)</sup> (UK GAAP), u podstaw których leży przede wszystkim „Prawo Spółek” (Companies Act), obecnie datowane na 2006 r., zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu jest wyrażona w przepisach Sekcji 393 (1) Prawa Spółek. Wymaga się w nich, aby kierownictwo spółki autoryzowało sprawozdania finansowe tylko wtedy, gdy będzie przekonane, że przedstawiają one prawdziwy i rzetelny obraz aktywów, zobowiązań, sytuacji finansowej oraz zysku lub straty okresu. Rozwinięciem tych przepisów Prawa Spółek są standardy sprawozdawczości finansowej<sup>15)</sup> zawierające, zasadę odstępstwa od stosowania postanowień UK GAAP na rzecz realizacji zasady prawdziwego i rzetelnego obrazu (FRS 102 pkt. 3.4). Kluczowe są jednak zapisy tej zasady, zawarte w brytyjskich założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej z 1999 r., *Statement of Principles for Financial Reporting* wydanych przez usankcjonowany prawnie Accounting Standard Board (ASB).<sup>16)</sup> Wyjaśniając tę zasadę (pkt. 10-13), ASB stwierdza, że nie podejmuje próby zdefiniowania znaczenia określenia „prawdziwy i rzetelny obraz” (pkt. 13, zdanie pierwsze), ale uznaje, że prawdziwy i rzetelny obraz jest koncepcją o znaczeniu fundamentalnym dla sprawozdawczości finansowej, a jej realizacja wiąże się z zapewnieniem właściwej ilości i jakości informacji finansowej, których głównymi cechami jest przydatność i wiarygodność (pkt 13 zdanie ostatnie). ASB stwierdza przy tym, że „stanowi ona ostateczny test dla sprawozdań finansowych i jako taka ma znamienny, bezpośredni wpływ na praktykę rachunkowości. Bez względu na to, jak kompetentni są stanowiący standardy lub prawodawcy, istnieje potrzeba przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu, która spycha ich wymagania na dalszy plan.”<sup>17)</sup> Można zatem przyjąć, że zapewnienie odpowiedniej jakości informacji finansowej, zawartej w sprawozdaniach finansowych, wyrażające się spełnianiem przez nie wszystkich cech jakościowych, określonych w przepisach, jest warunkiem koniecznym do realizacji wymogu prawdziwego i rzetelnego obrazu, zaś regulacje rachunkowości nie zawsze muszą się do tego przyczyniać.

<sup>12)</sup> *JUDGEMENT OF THE COURT (Fifth Chamber) of 14 September 1999 IN Case C-275/97 (...)*, pkt. 27, s. I-5358, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-275/97&td=ALL> oraz *JUDGEMENT OF THE COURT of 7 January 2003 In Case C-306/99 (...)*, pkt. 72, s. I-59, <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pl&jur=C,T,F&num=C-306/99&td=ALL>

<sup>13)</sup> Tamże, pkt 74, s. I-60.

<sup>14)</sup> Praktyka rachunkowości generalnie akceptowana w Zjednoczonym Królestwie.

<sup>15)</sup> FRS 100 *Application of Financial Reporting Requirements* (pkt. 2). FRS 102 a zwłaszcza *The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* (m.in. pkt. 1.1, 1A.5, 1A.16, 3.2, 9.1)

<sup>16)</sup> Od 2 lipca 2012 r. funkcję I zadania ASB wypełnia Corporate Reporting Council (CRC) – Rada Sprawozdawczości Spółek.

<sup>17)</sup> Par. 10 *ASB Statement of Reporting Principles*.



10. W brytyjskich założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej, dwiema podstawowymi cechami jakościowymi informacji finansowej, którą uznaje się za użyteczną, (a zatem realizującą cele sprawozdań finansowych jako warunku koniecznego do uznania, że spełniają one wymóg przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu) są: przydatność i wiarygodność. W razie wystąpienia sprzeczności między przydatnością a wiarygodnością, górę bierze przydatność. Pełny zestaw cech jakościowych, warunkujących użyteczność informacji jest następujący:<sup>18)</sup>

- 1) przydatność – informację cechuje zdolność do wpływania na decyzje podejmowane przez odbiorców; powinna ona być dostarczana w czasie, umożliwiającym wpływanie na te decyzje;
- 2) wiarygodność – niezawodność, która:
  - a) zależy od wiernej prezentacji tego, co albo należy uznać za reprezentowane, albo można rozsądnie oczekiwać, że reprezentuje i dlatego odzwierciedla istotę (treść) transakcji lub innych zdarzeń, jakie nastąpiły,
  - b) zapewnia kompletność informacji, wolnych od umyślnej lub zamierzonej stronniczości oraz istotnych błędów, zaś
  - c) bierze pod uwagę pewien stopień ostrożności przy dokonywaniu niezbędnych osądów w razie przygotowania informacji w warunkach niepewności,
- 3) porównywalność oraz
- 4) zrozumiałość.

Przy ocenie zakresu i szczegółowości wykazywanych informacji należy uwzględnić wynik testu istotności tych informacji.

#### MSR/MSSF

11. Dla potrzeb stosowania MSR dokumentem – nie przyjętym przez UE do zakresu swego prawodawstwa – który ustanawia założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej, w tym określa cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych, są *Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej*. Określone w nich cechy są w istocie rzeczy tożsame z rozwiązaniami brytyjskimi, mimo, że MSSF nie zawierają zasady ostrożności oraz zasady przewagi treści ekonomicznej nad formą prawną transakcji, zaś wiarygodność jest uznawana za cechę wspierającą rzetelną (wierną) prezentację<sup>19)</sup> (odwrotnie niż założenia brytyjskie). Warto również podkreślić, że w MSSF nadrzędną zasadą sprawozdawczości finansowej jest rzetelna (wierna) prezentacja (ang. *fair presentation*). Uznaje się jednak powszechnie, że wierna prezentacja oraz prawdziwy i rzetelny obraz są koncepcjami tożsamymi.

#### Podsumowanie

12. Zarówno Dyrektywa 2013/34/UE, UK GAAP oraz MSR (MSSF) zawierają przepisy zobowiązujące kierownika jednostki do odstąpienia od stosowania określonych postanowień danego systemu regulującego sprawozdawczość finansową na rzecz realizacji zasady prawdziwego i rzetelnego obrazu

<sup>18)</sup> *Rozdział 3. The Qualitative Characteristics of financial Information (Jakościowa charakterystyka informacji finansowych)*, akapit wprowadzający wraz z wyjaśnieniami, zawartymi w par. 3.1 – 3.32 *ASB Statement of Principles for Financial Reporting..*

<sup>19)</sup> W MSR 1 przyjętym do stosowania w UE zasada ta określona jest jako zasada rzetelnej prezentacji, podczas gdy w oficjalnym, autoryzowanym tłumaczeniu MSSF na język polski zasada ta określana jest jako wierna prezentacja.

(zasady rzetelnej/wiernej prezentacji). Jest to zasadne wtedy, gdy zastosowanie rozwiązań przyjętych w systemie regulacyjnym nie zapewniłoby przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu (rzetelnej/wiernej prezentacji). Jednocześnie w dokumentach tych stwierdza się, że odstępstwa mogą mieć miejsce w niezwykle rzadkich przypadkach i stanowić sytuacje wyjątkowe. W razie ich zastosowania wymagane jest jednoznaczne poinformowanie o tym wraz z uzasadnieniem stanowiska, a także podanie rozwiązania, jakie zostało przyjęte oraz rozwiązania odrzuconego. Jednocześnie należy ujawnić informację o skutkach finansowych odstępstwa, w tym przedstawić pozycje sprawozdań finansowych, które zostały objęte zastąpionym rozwiązaniem oraz wskazać jak byłyby one prezentowane w sprawozdaniach finansowych, gdyby nie dokonano odstępstwa.<sup>20)</sup>

---

<sup>20)</sup> Art. 4 ust. 3 i 4 Dyrektywy 2013/34/UE, par. 3.4 – 3.5 FRS 102, par. 19 i 20 MSR 1.