

INFORMACJA DODATKOWA

dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji i jednostki mikro

1. Uwagi ogólne

Jednostki zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, co do zasady sporządzają – jako obowiązkową część składową sprawozdania finansowego – informację dodatkową. Informacji dodatkowej mogą nie sporządzać jednostki mikro, pod warunkiem że przedstawią informacje uzupełniające do bilansu określone w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości.

Zakres informacji dodatkowej, sporządzanej przez jednostki inne niż banki i zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji i jednostki mikro został określony w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości i zgodnie z tym załącznikiem obejmuje:

- 1) wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz
- 2) dodatkowe informacje i objaśnienia.

Informacja dodatkowa powinna zawierać istotne dane i objaśnienia niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe odpowiadało warunkom określonym w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, tj. aby rzetelnie i jasno przedstawiało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki.

Zgodnie z wymogami ustawy o rachunkowości, **wprowadzenie do sprawozdania finansowego** powinno zawierać opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego (por. art. 48 ust. 1 pkt 1). **Dodatkowe informacje i objaśnienia** (por. art. 48 ust. 1 pkt 2) powinny natomiast zawierać:

- wyjaśnienia do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych za okresy sprawozdawcze objęte sprawozdaniem finansowym,
- proponowany podział zysku lub pokrycia straty,
- podstawowe informacje dotyczące pracowników i organów jednostki,
- inne istotne informacje dla zrozumienia sprawozdania finansowego.

Informacja dodatkowa stanowi liczbowo-opisowe uzupełnienie (uszczegółowienie, wyjaśnienie, rozszerzenie) danych wykazanych w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Ustawodawca nie określił obowiązujących wzorów, formy prezentacji czy szczegółowości informacji i objaśnień, a jedynie ich minimalny zakres i rodzaj (tematykę). Oznacza to, że jednostka:

- 1) może rozszerzyć (uszczegółowić) zakres podawanych informacji, jeżeli jest to niezbędne dla właściwej oceny jej sytuacji w okresie sprawozdawczym (na co zezwala art. 50 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
- 2) może przyjąć formę prezentacji uwzględniającą charakter, rodzaj czy rozmiary działalności, a mianowicie formę tabelaryczną, formę opisową albo formę mieszaną (tabelaryczno-opisową),
- 3) powinna ujmować dane, zachowując kolejność dat (okresów) zastosowaną w innych obowiązujących ją wzorach elementów sprawozdania finansowego, a mianowicie:
 - a) stan aktywów i pasywów bilansu na dzień kończący bieżący rok obrotowy (np. 2015) i stan na dzień kończący poprzedni rok obrotowy (np. 2014) oraz dane np. przychody, koszty, zyski i straty, oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego (dane wynikowe), wpływy i wydatki (przepływy pieniężne) za bieżący rok obrotowy (np. 2015) i za poprzedni rok obrotowy (np. 2014) albo
 - b) stan aktywów i pasywów bilansu na dzień kończący poprzedni rok obrotowy (np. 2014) i stan na dzień kończący bieżący rok obrotowy (np. 2015) oraz dane np. przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego (dane wynikowe), wpływy i wydatki (przepływy pieniężne) za poprzedni rok obrotowy (np. 2014) i za bieżący rok obrotowy (np. 2015),
- 4) powinna zachować kolejność pozycji (punktów, podpunktów, liter) podanych w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości. W przypadku niewystępowania zdarzenia może to być potwierdzone w danej pozycji, np. zapisem „nie występuje”. W przypadku rozszerzenia – dodatkowe informacje i objaśnienia powinny być podawane w pozycjach dodanych przez jednostkę (jako dalsze punkty, podpunkty i litery),

- 5) może pominąć pozycje, jeżeli określone zdarzenie nie wystąpiło zarówno w roku obrotowym, jak i w roku go poprzedzającym (na co zezwala art. 50 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Wskazane byłoby w takim przypadku podanie (np. na końcu sporządzonej informacji) numerów pozycji pominiętych z uwagi na ich niewystępowanie,
- 6) powinna podawać dane wyrażone w kwotach z taką samą dokładnością, jaka została przyjęta w pozostałych wzorach sprawozdania finansowego (tj. w zaokrągleniu lub w pełnych tysiącach złotych, setkach czy też pełnych złotych lub złotych i groszach),

Należy podkreślić, że analogicznie jak inne elementy składowe sprawozdania finansowego, informacja dodatkowa powinna zostać podpisana – z podaniem daty podpisu – przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownika jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – przez wszystkich członków tego organu. Odmowa podpisu wymaga pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego (art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

2. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego, zawierające opis przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny i sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz przedstawienie przyczyn i skutków ich ewentualnych zmian w stosunku do roku poprzedzającego, obejmuje w szczególności dane i informacje wymienione w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości, a mianowicie:

1. Nazwę (firmę) i siedzibę, podstawowy przedmiot działalności jednostki oraz wskazanie właściwego sądu lub innego organu prowadzącego rejestr. W danych identyfikujących jednostkę, w tym jej formę prawną, wskazane byłoby podać również informacje o wchodzących w skład jednostki oddziałach lub zakładach wpisanych do rejestru sądowego (zarówno sporządzających samodzielne sprawozdania finansowe, jak i niesporządzających takich sprawozdań), a także – z uwagi na możliwość stosowania uproszczeń w zakresie sprawozdawczości – informację o istnieniu bądź braku corocznego obowiązku poddania badaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta.

2. Wskazanie czasu trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony. Gdy w akcie założycielskim (np. umowie, statucie) nie ograniczono czasu trwania jednostki, pozycja ta jest we wprowadzeniu pomijana lub można zamieścić informację następującej treści: „Czas trwania działalności spółki jest nieograniczony”.

3. Wskazanie okresu objętego sprawozdaniem finansowym. Jeżeli rok obrotowy jest równy kalendarzowemu, to wystarczająca jest informacja, że jest to sprawozdanie finansowe za dany rok obrotowy (np. 2015). Określenie roku obrotowego jest istotne, m.in. w sytuacji gdy jednostka rozpoczęła działalność w drugiej połowie przyjętego roku obrotowego. Może ona bowiem, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 9 ustawy o rachunkowości, połączyć księgi rachunkowe i sprawozdanie finansowe za ten okres z księgami rachunkowymi i sprawozdaniem finansowym za rok następny, np. jeśli jednostka powstała 1 września 2014 r. i zgodnie z umową księgi za 2014 r. połączyła z księgami za 2015 r., wówczas określi, że sprawozdanie finansowe obejmuje okres od 1 września 2014 r. do 31 grudnia 2015 r.

4. Wskazanie, że sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne, jeżeli w skład jednostki wchodzi wewnętrzne jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe. Wskazanie to może przybrać formę stwierdzenia: „*Sprawozdanie finansowe obejmuje łączne dane dotyczące jednostki i wchodzących w jej skład (podać liczbę) zakładów (oddziałów) samobilansujących*”. W przypadku obowiązku sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego, należy przestrzegać zasad określonych w art. 51 ustawy o rachunkowości. Pozycję tę pomija się, jeśli jednostka nie sporządza łącznego sprawozdania lub gdy nie prowadzi jednostek samobilansujących.

5. Wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności. W tym punkcie wprowadzenia należy jednoznacznie zadeklarować zdolność jednostki do kontynuowania przez nią działalności – w znaczeniu art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości, tj. w dającej się przewidzieć przyszłości obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego, w niezmnieszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości. Wskazanie to może nastąpić w postaci zapisu: „*Na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego nie są nam znane okoliczności i zdarzenia, które świadczyłyby o istnieniu poważnych zagrożeń dla kontynuowania przez jednostkę działalności w najbliższym okresie. Dlatego sprawozdanie sporządzono przy założeniu, że działalność będzie kontynuowana w okresie nie krótszym niż jeden rok od dnia bilansowego*”. Przy ustalaniu zdolności jednostki do kontynuowania działalności należy uwzględnić wszystkie informacje dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, tj. dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, czyli również informacje uzyskane po dniu bilansowym – do dnia sporządzenia sprawozdania. Oświadczenie o kontynuowaniu działalności, zgodne ze stanem faktycznym lub prawnym, zwalnia jednostkę

z obowiązku określonego w art. 29 ustawy o rachunkowości, tj. wyceny aktywów jednostki po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania (nie wyższych od cen wynikających z ksiąg rachunkowych) oraz z obowiązku tworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności. W przypadku braku założenia kontynuowania działalności jednostka musi zastosować się w zakresie wyceny aktywów do wymogów art. 29 ustawy o rachunkowości, a sporządzone przez nią sprawozdanie finansowe nie podlega obowiązkowi badania i ogłoszenia w trybie art. 64 tej ustawy.

6. W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie, wskazanie, że jest to sprawozdanie finansowe sporządzone po połączeniu spółek, oraz wskazanie zastosowanej metody rozliczenia połączenia (nabycia, łączenia udziałów). Informacja o tym mogłaby zostać podana w formie zapisu: „*Jest to sprawozdanie finansowe sporządzone po połączeniu według stanu na dzień ... spółek A i B. Połączenie nastąpiło przy zastosowaniu metody nabycia udziałów*”. Szczegółowe informacje dotyczące połączenia spółek omawia się w ustępie 7 dodatkowych informacji i objaśnień (w niniejszym opracowaniu omówione w pkt 3.7). Jeżeli w roku obrotowym objętym sprawozdaniem nie nastąpiło łączenie spółek, pozycję tę pomija się.

7. Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny aktywów i pasywów (także amortyzacji), pomiaru wyniku finansowego oraz sposobu sporządzenia sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru. W tym punkcie wprowadzenia podawane są informacje dotyczące przyjętych przez jednostkę rozwiązań (zasad, metod, sposobów) spośród wielu dopuszczonych do stosowania przepisami ustawy o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie rozporządzeniami, a także określonych w Krajowych Standardach Rachunkowości (KSR), a w razie ich braku w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (MSR), które mogą przykładowo dotyczyć:

- a) przyjętych przez jednostkę nieobjętą obowiązkiem corocznego badania sprawozdania finansowego zasad w zakresie:
 - kwalifikacji umów leasingu (art. 3 ust. 6 ustawy o rachunkowości),
 - odroczonego podatku dochodowego (art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości),
 - wyceny instrumentów finansowych,
 - wyceny zapasu produktów po koszcie wytworzenia (art. 28 ust. 4a ustawy o rachunkowości),
- b) zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 32 ust. 6 i art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości),
- c) zasad wyceny, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, aktywów finansowych i zapasów (art. 28 ust. 1, art. 34 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości),
- d) metod prowadzenia ewidencji szczegółowej rzeczowych składników aktywów obrotowych (art. 17 ust. 2 ustawy o rachunkowości) oraz wyceny ich stanu końcowego (art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości),
- e) zasad przyjętych w zakresie odroczonego podatku dochodowego, w szczególności:
 - określenia metody rozchodu (odwracania się) różnic przejściowych,
 - określenia czy przyjęto metodę kompensowania czy niekompensowania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- f) zasad dokonywania odpisów aktualizujących wartość aktywów,
- g) zasad stosowanych do leasingu operacyjnego, w tym metodę ujmowania opłat leasingowych (w szczególności, jeżeli jednostka obiera inną metodę niż liniową),
- h) zasad stosowanych do leasingu finansowego, a w szczególności metodę podziału opłat leasingowych na część kapitałową i odsetkową oraz przyjętą politykę rachunkowości w zakresie amortyzacji przedmiotu leasingu.

Jednostki wykonujące umowy o usługi długoterminowe (w tym budowlane) przez okres dłuższy niż 6 miesięcy podają w tym miejscu opis przyjętych metod ustalania stanu i pomiaru przychodów z tytułu niezakończonych umów. Jeżeli jednostka – zgodnie z KSR nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” – dzieli umowę na mniejsze elementy (prace) i dokonuje pomiaru stopnia zaawansowania dla każdej z tych prac osobno, to zaleca się ujawnienie o tym stosownej informacji.

Natomiast jednostki, o których mowa w art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r., poz. 1059 ze zm.), podają w tym miejscu ogólne informacje o przyjętych zasadach rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia.

Z kolei jednostki, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. poz. 1223), zamieszczają w tej pozycji przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny praw do emisji, w tym:

- zasady amortyzacji,
- zasady pozabilansowej wyceny praw do emisji, w tym przeznaczonych do sprzedaży,

- zasady ustalania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości oraz rozliczeń międzyokresowych biernych na prawa do emisji do pokrycia.

We wprowadzeniu podaje się tylko te przyjęte do stosowania formy, sposoby, zasady oraz metody w zakresie rachunkowości, które ustawodawca pozostawił jednostce do wyboru. Nie wymienia się zatem i nie omawia tych, które są dla jednostki obligatoryjne.

Poniżej prezentujemy przykładowy wzór wprowadzenia do sprawozdania finansowego.

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego

I. Informacje ogólne:

1. "STOKROTKA" spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Gdyni, ul. Marii Dąbrowskiej 1.
2. Podstawowy przedmiot działalności spółki to prowadzenie hurtowni spożywczej.
3. Spółka zarejestrowana jest w Krajowym Rejestrze Sądowym w Gdańsku, ul. Piekarnicza 10, VIII Wydział Gospodarczy KRS, nr KRS: 0000002190.
4. Sprawozdanie finansowe obejmuje okres od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2015 r.
5. Czas trwania spółki jest nieograniczony.
6. Przyjęty w spółce rok obrotowy i podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym i trwa 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych.
7. Sprawozdanie finansowe spółki podlega obowiązkowi badania na podstawie art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości.
8. Sprawozdanie finansowe spółki sporządzono przy założeniu kontynuowania działalności gospodarczej przez co najmniej 12 kolejnych miesięcy i dłużej. Nie są nam znane okoliczności, które wskazywałyby na poważne zagrożenia dla kontynuowania przez spółkę działalności.

II. Omówienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:

1. Aktywa i pasywa wyceniane są przy uwzględnieniu nadrzędnych zasad rachunkowości, w sposób przewidziany ustawą o rachunkowości.
2. Dla potrzeb ujmowania w księgach środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spółka przyjęła następujące ustalenia:
 - a) składniki majątku o wartości początkowej poniżej 1.000 zł spółka zalicza bezpośrednio w koszty. Jeżeli cena nabycia przekracza 500 zł, spółka jednocześnie wprowadza składnik do ewidencji pozabilansowej,
 - b) składniki majątku o wartości początkowej od 1.000 zł do 3.500 zł spółka zalicza do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych i wprowadza do ewidencji bilansowej tych aktywów. Od tego rodzaju składników majątku spółka dokonuje jednorazowych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych w miesiącu przyjęcia do użytkowania,
 - c) składniki majątku o wartości początkowej powyżej 3.500 zł spółka zalicza do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych i wprowadza do ewidencji bilansowej tych aktywów. W momencie oddania do użytkowania ustalany jest okres ekonomicznej użyteczności dla każdego nabytego składnika aktywów, który to decyduje o okresie amortyzacji. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu oddania składnika do użytkowania,
 - d) na każdy dzień bilansowy dokonuje się weryfikacji przyjętego okresu ekonomicznej użyteczności każdego składnika (tj. środka trwałego i wartości niematerialnej i prawnej). Zmiana przyjętego okresu skutkuje zmianą kwoty dokonywanych odpisów amortyzacyjnych począwszy od pierwszego dnia następnego roku obrotowego,
 - e) odpisów amortyzacyjnych od maszyn i urządzeń spółka dokonuje metodą degresywną,
 - f) wszystkie nakłady na ulepszenie środków trwałych przekraczające wartość 3.500 zł podwyższają wartość początkową tych środków trwałych, a nieprzekraczające 3.500 zł odnoszone są w koszty bieżącego okresu jako koszty remontu.

Umorzenie – stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia w ciągu roku obrotowego			Ogółem zwiększenie umorzenia (14 + 15 + 16)	Zmniejszenie umorzenia	Umorzenie – stan na koniec roku obrotowego (13 + 17 – 18)	Wartość netto składników aktywów	
	aktualizacja	amortyzacja za rok obrotowy	inne				stan na początek roku obrotowego (3 – 13)	stan na koniec roku obrotowego (12 – 19)
13	14	15	16	17	18	19	20	21

W tabeli ujmuje się m.in. wszystkie środki trwałe klasyfikowane do tej grupy aktywów na podstawie przepisów art. 3 ust. 1 pkt 15 oraz art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości, np.:

- używane na podstawie umowy leasingu finansowego,
- prawo wieczystego użytkowania gruntów, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- o niskiej jednostkowej wartości początkowej, których wartość w momencie przyjęcia do użytkowania została jednorazowo odpisana, ale które objęte są ewidencją bilansową na koncie 01 „Środki trwałe”, a odpis amortyzacyjny figuruje na koncie 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Zwiększenie wartości początkowej – ujmowane w kolumnie 4 tabeli – dotyczy aktualizacji wartości w trybie art. 31 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości. Jako przychód – w kolumnie 5 tabeli – traktowany jest zakup, aport, nieodpłatne otrzymanie (w tym w drodze darowizny) oraz przyjęcie w leasing finansowy aktywów trwałych. Jako przemieszczenie – ujmowane w kolumnie 6 tabeli – uznawane jest np. przyjęcie środków trwałych z budowy lub przyrost ich wartości w wyniku ulepszenia. Wykazywane tu są również przeniesienia związane z przekwalifikowaniem aktywów trwałych do innych grup rodzajowych.

Należy podkreślić, że składniki aktywów trwałych powinny być prezentowane w kolumnie 2 tabeli w układzie analogicznym jak w bilansie, tj. dającym możliwość ich porównania z danymi ujętymi w bilansie.

3.1.2. Wartość gruntów użytkowanych wieczyście

Grunty, w stosunku do których jednostka posiada prawo wieczystego użytkowania, mogą być ujęte w zestawieniu.

Grunty w wieczystym użytkowaniu

Lp.	Treść (nr działki, nazwa)	Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany stanu w trakcie roku obrotowego		Stan na koniec roku obrotowego (4 + 5 – 6)
				zwiększenia	zmniejszenia	
1	2	3	4	5	6	7
1.		Powierzchnia (m ²)				
		Wartość (zł)				
2.		Powierzchnia (m ²)				
		Wartość (zł)				

Dane liczbowe powinny wynikać z posiadanych przez jednostkę dokumentów (np. potwierdzających nadanie jej prawa wieczystego użytkowania gruntów czy stanowiących podstawę naliczania rocznych opłat za ich wieczyste użytkowanie).

3.1.3. Wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu

W tej pozycji wykazywane są środki trwałe używane na podstawie ww. umów, z których niezbicie wynika, że jednostka nie musi (nie ma obowiązku lub prawa) ich amortyzować lub umarzać (jeżeli np.

umowa nie spełnia co najmniej jednego z warunków określonych w art. 3 ust. 4 pkt 1–7 ustawy o rachunkowości). W zależności od potrzeb można dokonać ich prezentacji w tabeli.

Środki trwale nieamortyzowane lub nieumarzane

Lp.	Grupa według KŚT	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany w trakcie roku obrotowego		Stan na koniec roku obrotowego (3 + 4 – 5)
			zwiększenia	zmniejszenia	
1	2	3	4	5	6
1.					
2.					

Wartość środków trwałych może wynikać z zawartych umów lub z polis ubezpieczeniowych albo w przypadku braku danych w tym zakresie – może zostać ustalona szacunkowo przez jednostkę we własnym zakresie.

3.1.4. Zobowiązania wobec budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego z tytułu uzyskania prawa własności budynków i budowli

W tej pozycji wykazywane są nieujęte w bilansie zobowiązania jednostki wobec Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego z tytułu uzyskania prawa własności budynków i budowli. Mogą one zostać wykazane w tabeli.

Pozabilansowe zobowiązania z tytułu uzyskania prawa własności nieruchomości

Lp.	Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia	Zmniejszenia	Stan na koniec roku obrotowego
1.	Zobowiązania wobec budżetu państwa				
2.	Zobowiązania wobec jednostek samorządu terytorialnego				
3.	Zobowiązania ogółem				

W formie opisowej powinny być przedstawione ewentualne dodatkowe wyjaśnienia dotyczące rozrachunków z tego tytułu ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego.

3.1.5. Dane o strukturze własności kapitału podstawowego oraz liczbie i wartości nominalnej subskrybowanych akcji, w tym uprzywilejowanych

Biorąc pod uwagę, że w myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, przez udziały lub udziałowców rozumie się również odpowiednio akcje lub akcjonariuszy, przez akcje rozumie się również udziały. Dane o strukturze kapitału podstawowego jednostek będą zatem zróżnicowane – w zależności od formy prawnej jednostki zobowiązanej do wypełnienia tej pozycji dodatkowych informacji. W tej pozycji wykazuje się:

- a) w spółkach akcyjnych – wysokość kapitału zakładowego (który zgodnie z art. 302 K.s.h. dzieli się na akcje o równej wartości nominalnej) oraz liczbę i wartość nominalną akcji z podziałem na akcje zwykłe i uprzywilejowane oraz inne. Jeżeli są to akcje imienne, to w tej pozycji wymienia się nazwiska lub firmy (nazwy) właścicieli posiadających pakiety większościowe akcji (odpowiednio do postanowień statutu spółki i odpowiednich przepisów Kodeksu spółek handlowych). Informacje te uzupełniają dane wykazane w wierszach A.I, A.II i A.III pasywów bilansu. Powinny być one zgodne z danymi wynikającymi z księgi akcji;
- b) w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością – wielkość i strukturę kapitału zakładowego (który stosownie do art. 152 K.s.h. dzieli się na udziały o równej lub nierównej wartości nominalnej) oraz podział tego kapitału między współników – z wyszczególnieniem ich nazwisk (nazw) oraz liczby i wartości posiadanych przez nich udziałów. Informacje te uzupełniają dane wykazane w wierszach A.I, A.II i A.III pasywów bilansu. Powinny być one zgodne z danymi wynikającymi z księgi udziałów;
- c) w spółkach komandytowo-akcyjnych – wielkość kapitału zakładowego oraz (stosownie do art. 130 pkt 5 K.s.h.) wartość nominalną akcji i ich liczbę ze wskazaniem, czy akcje są imienne, czy na okaziciela, liczbę akcji poszczególnych rodzajów i związane z nimi uprawnienia, jeżeli są wprowadzane akcje różnych rodzajów, a także nazwiska i imiona albo firmy (nazwy)

komplementariuszy i ich procentowy udział w kapitale zakładowym. Dane tej pozycji powinny odpowiadać sumie danych wykazanych w wierszach A.I, A.II i A.III pasywów bilansu;

- d) w spółkach osobowych (jawnych, partnerskich i komandytowych) oraz w spółkach cywilnych osób fizycznych – wielkość kapitału zakładowego z imiennym podziałem na wspólników, z podaniem ich udziału w kapitale zakładowym.

Informacje podawane w tej pozycji również mogą być sporządzone w formie tabelarycznej – dostosowanej do potrzeb jednostki. Pozycja ta może zostać pominięta, gdy dane, o których mowa, pokrywają się z danymi wykazanymi w bilansie albo w zestawieniu zmian kapitału (funduszu) własnego. Nie wypełniają tej pozycji: przedsiębiorstwa państwowe, SP ZOZ, spółdzielnie oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą.

3.1.6. Stan na początek roku obrotowego, zwiększenia i wykorzystanie oraz stan końcowy kapitałów (funduszy) zapasowych i rezerwowych, o ile jednostka nie sporządza zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym

Obowiązek podania informacji w tej pozycji dotyczy jedynie jednostek, które nie mają obowiązku sporządzenia zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, czyli tych, których sprawozdania finansowe nie podlegają corocznemu badaniu (art. 45 ust. 3 ustawy o rachunkowości). W tej pozycji wykazuje się stany wszystkich tworzonych kapitałów (funduszy) innych niż kapitał podstawowy: na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku według tytułów oraz na koniec roku obrotowego.

Informacje o kapitałach można sporządzić w formie zestawienia w tabeli.

Zmiany stanów kapitałów (funduszy) innych niż podstawowy

Lp.	Rodzaj kapitału (funduszu)	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenia w ciągu roku obrotowego				
			agio	podział zysku	dopłaty	inne	razem (4 + 5 + 6+7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Zapasowy						
2.	Rezerwowy						
3.	Z aktualizacji wyceny						
Zmniejszenia w ciągu roku obrotowego					Stan na koniec roku obrotowego		
pokrycie straty	zwrot dopłat	dywidendy	inne	razem (9 + 10 + 11 + 12)	ogółem (3 + 8 – 13)	w tym: pokrywający własne udziały (akcje)	
9	10	11	12	13	14	15	

W kolumnie 15 tabeli spółki z o.o. podają kwotę specjalnego kapitału rezerwowego, utworzonego (w trybie art. 200 § 2 K.s.h.) w celu umorzenia własnych udziałów nabytych w drodze egzekucji, a spółki akcyjne podają kapitał zapasowy wyodrębniony ze specjalnego kapitału rezerwowego (utworzonego w trybie art. 362 § 2 pkt 3 i art. 363 § 6 K.s.h.), stanowiącego równowartość cen nabycia własnych akcji, nabytych w celu zapobieżenia poważnej szkodzi zagrażającej spółce lub w celu zaoferowania ich pracownikom lub byłym pracownikom (art. 362 § 1 pkt 1 i 2 K.s.h.).

3.1.7. Propozycje co do sposobu podziału zysku lub pokrycia straty za rok obrotowy

Podawana w tej pozycji informacja wynika z propozycji podziału zysku netto przygotowanej przez kierownika jednostki i zaakceptowanej przez uprawniony do tego organ jednostki (np. radę nadzorczą). Propozycja podziału zysku powinna być przygotowana z uwzględnieniem odpowiednich przepisów prawa obowiązujących poszczególne grupy jednostek określających zasady ich gospodarki finansowej, w tym

zasady podziału zysku lub pokrycia straty. Pozycję tę wypełniają wyłącznie jednostki będące osobami prawnymi.

Informacja może być sporządzona w formie przykładowej tabeli, w której wskazane zostaną cele, na które proponuje się przeznaczyć zysk netto za rok obrotowy (lub źródła pokrycia straty) oraz odpowiadające im kwoty.

Propozycje podziału zysku za rok obrotowy

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota
1.	Nierozliczony wynik z lat ubiegłych (w tym skutki korekty błędu lub poniesienia straty na sprzedaży bądź umorzeniu udziałów/akcji własnych)	
2.	Zysk netto	
3.	Proponowany podział zysku: a) pokrycie straty z lat ubiegłych b) wypłata dywidendy (już wypłacona dywidenda) c) zwiększenie kapitału zapasowego d) zwiększenie kapitału rezerwowego e) zwiększenie kapitału podstawowego f) wypłata nagród, premii g) zasilenie funduszy specjalnych h) inne (np. darowizny)	
4.	Niepodzielony zysk	

Propozycje pokrycia straty za rok obrotowy

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota
1.	Nierozliczony wynik z lat ubiegłych (w tym skutki korekty błędu lub poniesienia straty na sprzedaży bądź umorzeniu udziałów/akcji własnych)	
2.	Strata netto	
3.	Proponowane źródła pokrycia: a) kapitał zapasowy b) kapitał rezerwowy c) kapitał podstawowy d) dopłaty wspólników (o ile przewiduje to umowa spółki z o.o.) e) inne (np. emisja dodatkowych akcji po cenach rynkowych wyższych od wartości nominalnej)	
4.	Niepokryta strata	

Jeżeli strata za rok obrotowy zwiększa poprzednio poniesioną i niepokrytą stratę, to kierownik jednostki powinien wskazać we wprowadzeniu wynikające z tego tytułu zagrożenia dla kontynuowania przez nią działalności.

3.1.8. Dane o stanie rezerw według celu ich utworzenia na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie końcowym

Jednostka w pozycji tej ujawnia następujące informacje o rezerwach oraz biernych rozliczeniach międzyokresowych kosztów, wykazanych w pasywach bilansu w pozycji B.I:

- cel ich utworzenia,
- stan na początek okresu,
- dodatkowe rezerwy utworzone w ciągu okresu, łącznie ze zwiększeniami dotychczasowych rezerw, np. w wyniku ich wzrostu w ciągu okresu wynikającego z upływu czasu oraz skutków zmian stopy dyskontowej,
- kwoty wykorzystane w ciągu okresu (rozliczone z zobowiązaniami),
- kwoty niewykorzystane, rozwiązane w ciągu okresu oraz
- stan na koniec okresu.

Według pkt. 5.2 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy i bierne rozliczenie (...)” każdej grupy rezerw oraz biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów lub ich istotnych składowych jednostka powinna ponadto ujawnić:

- krótki opis charakteru obowiązku (zobowiązania) oraz oczekiwanych terminów wynikających wpływów korzyści ekonomicznych,
- informacje o wszelkich istotnych niepewnościach co do kwoty i terminu wystąpienia tych wpływów,
- główne założenia, jeżeli jest to zasadne, dotyczące przyszłych zdarzeń, które zostały uwzględnione przy szacowaniu rezerwy,
- kwotę wszelkiego zakładanego zwrotu składnika aktywów, w tym kwotę ujętą w bilansie.

Informacje podawane w tej pozycji powinny obejmować:

- 1) rezerwy na koszty obciążające koszty operacyjne (art. 39 ust. 2 i art. 34a ust. 5 ustawy o rachunkowości),
- 2) rezerwy na przyszłe zobowiązania i przewidywane straty z transakcji gospodarczych w toku zaliczane odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych i strat nadzwyczajnych (art. 35d ustawy o rachunkowości),
- 3) rezerwę z tytułu odroczonego podatku dochodowego – wskazane jest ujmować w odrębnej przykładowej tabeli podanej niżej, z uwagi na możliwość równoczesnego uwzględnienia aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, oraz ze względu na fakt, że niekiedy ww. rezerwy i aktywa są rozliczane z kapitałem własnym (a nie z wynikiem finansowym), a ponadto, że są zaliczane w całości do długoterminowych.

Rezerwy z pkt 1–3 mogą być zestawione w tabelach.

Rezerwy na koszty i zobowiązania

Lp.	Wyszczególnienie	Stan na początek roku obrotowego	Zwiększenie w ciągu roku	Wykorzystanie w ciągu roku*	Rozwiązanie w ciągu roku**	Stan na koniec roku obrotowego
1	2	3	4	5	6	7
1.	Rezerwy długoterminowe ogółem: – na świadczenia emerytalne i podobne – na pozostałe koszty					
2.	Rezerwy krótkoterminowe ogółem: – na świadczenia emerytalne i podobne – na pozostałe koszty					
3.	Ogółem rezerwy					

* wpisuje się kwoty powstałych zobowiązań, odpisanych w ciężar rezerw utworzonych na te zobowiązania (ale tylko do wysokości rezerwy – jeżeli rezerwa była niższa od zobowiązania, to część niepokrytą rezerwą odnosi się bezpośrednio w koszty i w tabeli nie wykazuje się);

** wpisuje się kwoty rozwiązanych rezerw, które okazały się zbędne lub nadmierne.

Rezerwa na odroczonego podatek dochodowy

Lp.	Wyszczególnienie	Rezerwy zarachowane w ciężar		Aktywa odniesione na		
		wyniku finansowego	kapitału (funduszu)	wynik finansowy brutto		kapitał (fundusz) własny
				kwota ogółem	w tym: odpisy aktualizujące aktywa	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Stan na początek roku obrotowego w tym: z tytułu strat z lat ubiegłych					
2.	Stan na koniec roku obrotowego w tym: z tytułu strat z lat ubiegłych					

Z uwagi na różnorodność czynników, które mogą mieć wpływ na zmiany stanu rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (np. weryfikacja zasadności ustalonych wcześniej różnic przejściowych, ustalenie nowych, skutki ewentualnej zmiany stawki podatku dochodowego), ta część informacji może być podana w formie opisowej.

3.1.9. Dane o odpisach aktualizujących wartość należności, ze wskazaniem stanu na początek roku obrotowego, zwiększeniach, wykorzystaniu, rozwiązaniu i stanie na koniec roku obrotowego

W pozycji tej wykazuje się informacje o odpisach aktualizujących wartość należności, dokonanych zgodnie z przepisami art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Zestawienie danych może być sporządzone w podanej przykładowo formie tabelarycznej.

Stan odpisów aktualizujących wartość należności

Lp.	Grupa należności	Stan na początek roku obrotowego	Zmiany stanu odpisów w ciągu roku obrotowego			Stan na koniec roku obrotowego
			zwiększenia	wykorzystanie	uznanie za zbędne	
1	2	3	4	5	6	7
1.						
2.						

Podaje się dane liczbowe według grup należności ujmowanych w aktywach bilansu w pozycji A.III oraz B.II.

Jako zwiększenia stanu odpisów podaje się odpisy dokonane w ciągu roku, zaliczone odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych – w zależności od rodzaju należności, od których dokonano odpisów aktualizujących, albo podwyższające wartość należności – np. w przypadku zasądzenia odsetek od należności już objętych odpisami (art. 35b ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości).

W kolumnie dotyczącej wykorzystania odpisów podaje się należności odpisane w ciężar dokonanych uprzednio odpisów z tytułu ich aktualizacji.

Natomiast w kolumnie informującej o uznaniu odpisów za zbędne (rozwiązaniu) podaje się odpisy, których wartość odniesiono na pozostałe przychody operacyjne albo przychody finansowe – w zależności od rodzaju należności, których odpisy dotyczyły.

3.1.10. Podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową, okresie spłaty:

- a) do 1 roku,
- b) powyżej 1 roku do 3 lat,
- c) powyżej 3 lat do 5 lat,
- d) powyżej 5 lat.

W tej pozycji informacji występuje niejasność. Z treści pozycji wynika jednoznacznie, że chodzi w niej o zobowiązania długoterminowe, natomiast w strukturze tych zobowiązań wykazuje się zobowiązania do 1 roku, zaliczane w rachunkowości do zobowiązań krótkoterminowych. Wątpliwości dotyczą również wykazywania zobowiązań z tytułu dostaw i usług, które (stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 22 ustawy o rachunkowości) zawsze są zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.

W celu uniknięcia nieporozumień, przy sporządzaniu tej pozycji informacji najlepiej będzie przyjąć za podstawę wszystkie zobowiązania jednostki, tj. zarówno krótkoterminowe, jak i długoterminowe, wykazując je w podanej niżej przykładowej tabeli – według stanu na początek roku obrotowego (BO) i na koniec roku obrotowego (BZ). Pozwala to na przedstawienie pełnego obrazu rodzaju zobowiązań jednostki według okresów ich wymagalności. Stany tych zobowiązań powinny wynikać z analizy sald odpowiednich kont rozrachunkowych oraz terminów spłaty poszczególnych tytułów zobowiązań na dzień bilansowy (w przypadku kredytu będą to terminy spłat według zawartej umowy kredytowej).

Zobowiązania według okresów wymagalności

Lp.	Zobowiązania wobec	Okres wymagalności								Razem	
		do 1 roku		powyżej 1 roku do 3 lat		powyżej 3 lat do 5 lat		powyżej 5 lat			
		stan na									
		BO	BZ	BO	BZ	BO	BZ	BO	BZ	BO	BZ
1.	Jednostek powiązanych: a) z tytułu dostaw i usług b) inne										
2.	Pozostałych jednostek: a) kredyty i pożyczki b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych c) inne zobowiązania finansowe d) zaliczki otrzymane na dostawy e) zobowiązania wekslowe f) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń g) z tytułu wynagrodzeń h) inne										
3.	Razem										

W tej części nie wykazuje się zaliczanych w bilansie do zobowiązań stanów funduszy specjalnych, w tym zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, chyba że jest ich kilka, a ich wysokość jest w ocenie jednostki znacząca.

3.1.11. Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednostka może dokonywać czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 39 ustawy o rachunkowości) oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów (art. 41 ustawy o rachunkowości). Jeżeli w ocenie jednostki kwoty dokonywanych rozliczeń międzyokresowych są istotne, to w tej pozycji informacji można zaprezentować je w formie zestawienia w przykładowej tabeli.

Istotne pozycje rozliczeń międzyokresowych

Lp.	Wyszczególnienie (tytuły)	Stan na	
		początek roku obrotowego	koniec roku obrotowego
1.	Ogółem czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (aktywa bilansu – poz. A.V.2 oraz B.IV), w tym: (należy wyszczególnić ważniejsze tytuły figurujące w księgach rachunkowych, np.: – koszty uruchomienia nowej produkcji – opłacone z góry czynsze – prenumeraty – polisy ubezpieczenia osób i składników majątku)		
2.	Ogółem rozliczenia międzyokresowe przychodów (pasywa bilansu – poz. B.IV), w tym: (należy wyszczególnić ważniejsze tytuły figurujące w księgach rachunkowych, np.: – ujemna wartość firmy – wielkość dotacji na budowę środków trwałych, na prace rozwojowe – wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych)		
3.	Ogółem czynne rozliczenia międzyokresowe przychodów (aktywa bilansu – poz. A.V.2 oraz B.IV) w tym z tytułu długotrwałych umów o usługi		

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego (wykazywane w aktywach bilansu w wierszu A.V.1 – jako długoterminowe rozliczenia międzyokresowe) oraz bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów (wykazywane w pozycji B.I.3 pasywów bilansu), objaśniają tabele z poz. 3.1.8 niniejszych informacji. Natomiast zaliczki otrzymane na poczet przyszłych dostaw wykazuje się jako zobowiązania w pozycji B.III.2 lit. e) pasywów bilansu (patrz tabela z poz. 3.1.10 z niniejszych informacji).

3.1.12. Wykaz grup zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki (ze wskazaniem jego rodzaju)

W tej pozycji dodatkowych informacji wykazywane są zobowiązania, które są zabezpieczone na składnikach majątku jednostki: wekslem, hipoteką, zastawem lub zastawem skarbowym, albo oddaniem majątku pod zarząd osobie trzeciej do czasu prawomocnego rozstrzygnięcia sporu przez sąd. Najczęściej zabezpieczane są zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek oraz zobowiązania podatkowe.

Informacje podane w tej pozycji mają wskazać na ograniczenia jednostki w dysponowaniu aktywami trwałymi lub obrotowymi i mogą zostać przedstawione w tabeli.

Wykaz zobowiązań zabezpieczonych na majątku

Lp.	Rodzaj zabezpieczenia	Kwota zobowiązania		Kwota zabezpieczenia		Na aktywach trwałych		Na aktywach obrotowych	
		na początek roku	na koniec roku	na początek roku	na koniec roku	na początek roku	na koniec roku	na początek roku	na koniec roku
1.	Weksle								
2.	Hipoteka								
3.	Zastaw, w tym: zastaw skarbowy								
4.	Inne								
5.	Ogółem								

W przypadku weksli niezawierających oznaczonej kwoty (in blanco) wskazane jest podanie ich liczby i ogólnej kwoty zobowiązań, z powstaniem których wiązało się wystawienie tych weksli.

3.1.13. Zobowiązania warunkowe, w tym również udzielone przez jednostkę gwarancje i poręczenia, także wekslowe; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące gwarancji i poręczeń wobec jednostek powiązanych

Jednostka ujawnia informację o stanie zobowiązań warunkowych na dzień bilansowy w informacji dodatkowej, jeżeli możliwość wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku nie jest znikoma (tj. gdy jest znaczne).

Szczegółowe zasady ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym zobowiązań warunkowych przedstawia KSR nr 6 „Rezerwy i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”. W myśl tego standardu, zobowiązanie warunkowe występuje wtedy, gdy powstanie obowiązku wykonania świadczeń, z czym wiąże się prawdopodobny wypływ środków, uzależnione jest od zaistnienia określonych zdarzeń. W przypadku gdy jednostka podlega odpowiedzialności solidarnej ta część obowiązku, która może nie zostać wypełniona przez strony trzecie, jest traktowana jako zobowiązanie warunkowe. Z pkt. 3.19 KSR nr 6 wynika, iż w przypadku gdy spełnienie obowiązku nie jest prawdopodobne, tzn. jeśli bardziej możliwe jest, że do zaistnienia zdarzenia nie dojdzie niż to, że do niego dojdzie (prawdopodobieństwo zaistnienia zdarzenia jest mniejsze od prawdopodobieństwa, że zdarzenie nie nastąpi), jednostka ocenia, czy możliwość nastąpienia wypływu środków jest znikoma, czy też nie. W przypadku odpowiedzi negatywnej (prawdopodobieństwo nie jest znikome), jednostka ujawnia informację o istnieniu zobowiązania warunkowego. W razie odpowiedzi pozytywnej (prawdopodobieństwo jest znikome) nie powstaje obowiązek ujawnienia zobowiązania warunkowego.

Do każdego tego rodzaju zobowiązania warunkowego jednostka podaje krótki opis charakteru zobowiązania warunkowego oraz ujawnia:

- szacunkową kwotę jego skutków finansowych,
- przesłanki świadczące o istnieniu niepewności co do kwoty lub terminu wypływu środków oraz

- możliwości uzyskania zwrotów.

Jeśli rezerwa i zobowiązanie warunkowe wynikają z tych samych okoliczności, jednostka ujawnia informacje w sposób odzwierciedlający powiązanie między rezerwą i zobowiązaniem warunkowym.

Jednostka zaprzestaje ujawniać zobowiązania warunkowe w razie:

- utworzenia rezerwy po ponownym zweryfikowaniu kryteriów,
- powstania zobowiązania wynikającego z okoliczności, dla których ujawniono zobowiązanie warunkowe lub
- ustania obecnego lub możliwego obowiązku.

Jeżeli jakkolwiek z wymaganych informacji dotyczących zobowiązań warunkowych nie została ujawniona z uwagi na to, że ze względów praktycznych okazało się to niewykonalne, o fakcie tym należy poinformować w informacji dodatkowej.

Wynikające z ewidencji pozabilansowej zobowiązania warunkowe można przedstawić w tabeli.

Warunkowe zobowiązania wobec wierzycieli krajowych i zagranicznych

Lp.	Tytuł zobowiązania warunkowego	Stan	
		na początek roku obrotowego	na koniec roku obrotowego
1.	Udzielone gwarancje i poręczenia, w tym: udzielone dla jednostek powiązanych		
2.	Kaucje i wadia		
3.	Indos weksli		
4.	Zawarte, lecz jeszcze niewykonane umowy		
5.	Nieuznane roszczenia wierzycieli		
6.	Inne		
7.	Ogółem		

3.2. Informacje i objaśnienia do rachunku zysków i strat

3.2.1. Struktura rzeczowa (rodzaje działalności) i terytorialna (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów

W pozycji tej wykazuje się wielkości osiągniętych przez jednostkę przychodów ze sprzedaży produktów (np. wyrobów gotowych, usług), towarów i materiałów za bieżący i poprzedni rok obrotowy, z podziałem na sprzedaż w kraju i za granicę (dostawy wewnątrzspółnotowe, eksport).

W razie potrzeby – zwłaszcza w jednostkach prowadzących działalność zróżnicowaną (pod względem branżowym, tj. pod względem typów, rodzajów i odmian) strukturę przychodów ze sprzedaży można przedstawić w formie przykładowej tabeli, co umożliwi określenie dynamiki sprzedaży w stosunku do poprzedniego roku obrotowego.

Struktura przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów

Lp.	Przychody netto ze sprzedaży	Sprzedaż netto ogółem		W tym za granicę			
				dostawy wewnątrzspółnotowe		eksport	
		za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy	za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy	za poprzedni rok obrotowy	za bieżący rok obrotowy
1.	Wyrobów, w tym główne grupy						
2.	Usług, w tym główne grupy						
3.	Towarów, w tym według rodzajów działalności						
4.	Materiałów						
5.	Ogółem sprzedaż netto						

Jednostki wykonujące umowy o usługi (w tym budowlane) przez okres dłuższy niż 6 miesięcy, podają w tym miejscu informacje dotyczące wszystkich realizowanych umów długoterminowych. Mogą te dane zaprezentować w tabeli według poniższego wzoru.

Lp.	Treść	Przychody	Koszty ich osiągnięcia	Przychody zafakturowane	Koszty poniesione	Rezerwa na straty
1.	Umowy o usługi długoterminowe ogółem, w tym: a) umowy niezakończone łącznie b) umowy niezakończone ustalone metodą zysku zerowego					

Jednostka powinna ujawnić również dla wszystkich realizowanych niezakończonych na dzień bilansowy umów długoterminowych (jeśli występują):

- kwotę przewidywanej straty, jeśli została ujęta w rachunku zysków i strat,
- kwotę kosztów, których pokrycie przez zamawiającego nie jest prawdopodobne,
- kwotę sum zatrzymanych.

3.2.2. Wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizujących środki trwałe

Odpisów aktualizujących środki trwałe dokonuje się w przypadku trwałej utraty ich wartości. Definicję trwałej utraty wartości zawiera art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości. W przypadku środków trwałych przyczyną trwałej utraty wartości może być przykładowo:

- zmiana technologii lub zaniechanie produkcji,
- przeznaczanie do likwidacji w związku z nieopłacalnością dalszego wykorzystywania lub remontowania,
- wycofanie z używania na skutek innych przyczyn (zdarzeń) związanych z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności.

W pozycji tej wykazuje się kwotę dokonanych w danym roku obrotowym odpisów aktualizujących, a nie ich saldo.

3.2.3. Wysokość odpisów aktualizujących wartość zapasów

W tej pozycji należy podać informacje umożliwiające dokonanie oceny sumy odpisów aktualizujących wartość aktywów niefinansowych, wykazanej w rachunku zysków i strat w pozostałych kosztach operacyjnych. Odpisów aktualizujących wartość zapasów dokonuje się w sytuacji, gdy cena nabycia lub

koszt wytworzenia są wyższe od ich ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy (zdefiniowanej w art. 28 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

Utratę wartości zapasów może przykładowo powodować:

- zaleganie na skutek utraty cech użytkowych, handlowych,
- nadmiar w związku z błędnym określeniem potrzeb, utratą rynków zbytu,
- obniżenie cen rynkowych spowodowane wahaniami kursów na giełdach towarowych.

W pozycji tej wykazuje się kwotę dokonanych w danym roku obrotowym odpisów aktualizujących, a nie ich saldo.

3.2.4. Informacje o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym

Pozycję tę wypełniają jednostki, które zaniechały bądź też zamierzają zaniechać w następnym roku obrotowym prowadzenia określonej działalności – podając przyczyny i wynikające z tego skutki dla działalności gospodarczej jednostki.

W pozostałych jednostkach można zamieścić informacje, że zaniechanie działalności nie wystąpiło i nie przewiduje się go w przyszłości.

3.2.5. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto

Pozycję tę wypełniają tylko jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż w przypadku firm osób fizycznych podatnikami są ich właściciele (wspólnicy), a nie firmy.

Rozliczenie powinno zawierać wszystkie niezbędne dane w zakresie przychodów i kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych, korygujące wynik finansowy (zysk, stratę) brutto i umożliwiające ustalenie dochodu do opodatkowania za bieżący rok podatkowy (podlegającego wykazaniu w rocznym zeznaniu podatkowym). Przy sporządzaniu rozliczenia konieczne jest zatem uwzględnienie obowiązujących w danym roku przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

3.2.6. W przypadku jednostek, które sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, dane o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o kosztach rodzajowych:

- a) amortyzacji,
- b) zużycia materiałów i energii,
- c) usług obcych,
- d) podatków i opłat,
- e) wynagrodzeń,
- f) ubezpieczeń i innych świadczeń,
- g) pozostałych kosztów rodzajowych.

Powyższe dane można sporządzić w postaci tabeli, w której należy wykazać dane za poprzedni oraz za bieżący rok obrotowy.

3.2.7. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie; w tym odsetki oraz skapitalizowane różnice kursowe od zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania

Pozycję tę wypełniają wszystkie jednostki, bez względu na wariant sporządzanego przez nie rachunku zysków i strat (kalkulacyjny lub porównawczy). Podaje się w niej wielkość kosztów poniesionych w ciągu roku w związku z budową środków trwałych siłami własnymi oraz kwotę odsetek i skapitalizowanych różnic kursowych od zobowiązań w walutach obcych zaciągniętych na finansowanie budowy (art. 28 ust. 8 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

W jednostkach sporządzających rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, koszty te wykazywane są w wierszu A.III. „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki” wraz z kosztami wytworzenia innych produktów na własne potrzeby.

Wskazane jest wyspecyfikowanie w tej pozycji informacji zarówno kosztów dotyczących poszczególnych wybudowanych w ciągu roku i już przyjętych do używania środków trwałych, jak i obiektów znajdujących się w trakcie budowy.

3.2.8. Poniesione w ostatnim roku i planowane na następny rok nakłady na niefinansowe aktywa trwałe; odrębnie należy wykazać poniesione i planowane nakłady na ochronę środowiska

W tej pozycji informacji należy wyszczególnić poniesione w roku obrotowym, jak również planowane na rok następny nakłady na niefinansowe aktywa trwałe. Są to nakłady na:

- wartości niematerialne i prawne,
- środki trwałe, w tym dotyczące ochrony środowiska,
- środki trwałe w budowie, w tym dotyczące ochrony środowiska,

- inwestycje w nieruchomości i prawa.
- Prezentacja danych może mieć formę opisową lub tabelaryczną.

**Zestawienie poniesionych w 2015 r. i planowanych na 2016 r.
nakładów na niefinansowe aktywa trwałe**

Lp.	Wyszczególnienie według przewidywanego umową okresu spłaty	Koszty poniesione w 2015 r.	Koszty planowane na 2016 r.
1	2	3	4
1.	Nabycie wartości niematerialnych i prawnych		
2.	Nabycie środków trwałych, w tym: – na ochronę środowiska		
3.	Środki trwałe w budowie, w tym: – na ochronę środowiska		
4.	Inwestycje w nieruchomości i prawa		
5.	Razem		

3.2.9. Informacje o zyskach i stratach nadzwyczajnych, z podziałem na losowe i pozostałe

Definicję strat i zysków nadzwyczajnych zawiera art. 3 ust. 1 pkt 33 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, za straty losowe będzie uznawana równowartość szkód spowodowanych siłami natury (np.: powódź, pożar, huragan, grad, tąpnięcie lub osunięcie się ziemi, uderzenie pioruna) oraz koszty poniesione w związku z usuwaniem skutków tych zdarzeń. Jako zyski losowe będą traktowane otrzymane odszkodowania z tytułu szkód spowodowanych zdarzeniami losowymi. Natomiast jako pozostałe straty i zyski nadzwyczajne będą traktowane skutki innych (niż losowe) zdarzeń trudnych do przewidzenia, niezwiązanych z ryzykiem gospodarowania w ramach prowadzonej przez jednostkę działalności operacyjnej (podstawowej i pomocniczej), w tym także wynikające ze sprzedaży zorganizowanej części jednostki.

Straty i zyski nadzwyczajne wykazuje się w wielkościach ustalonych za poprzedni i bieżący rok obrotowy. W przypadku znaczących kwot należałoby uzupełnić dane liczbowe o stosowne wyjaśnienia opisowe dotyczące charakteru strat.

Uwaga! 23 września 2015 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1333) zwana ustawą zmieniającą, które usunęły dla większości jednostek kategorię strat i zysków nadzwyczajnych. Jednostki sporządzające rachunek zysków i strat według załącznika nr 1, załącznika nr 4 lub załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości nie będą już zobligowane wyodrębnić w księgach rachunkowych zysków i strat nadzwyczajnych. Znowelizowane przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. Na podstawie art. 6 ust. 2 ustawy zmieniającej jednostki mogą znowelizowane przepisy zastosować za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ww. ustawy, tj. po 23 września 2015 r.

3.2.10. Podatek dochodowy od wyniku na operacjach nadzwyczajnych

Tę pozycję informacji opracowują jednostki będące podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

3.2a. Kursy przyjęte do wyceny

3.2a.1. Dla pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat, wyrażonych w walutach obcych – kursy przyjęte do ich wyceny

W tej pozycji informacji podaje się obowiązujące na dzień bilansowy kursy NBP walut obcych, które zastosowano do wyceny w złotych składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych.

Jednostka posiadająca zagraniczny oddział (oddziały) i sporządzająca w związku z tym łączne sprawozdanie finansowe według zasad określonych w art. 51 ust. 2 ustawy o rachunkowości, podaje w tej pozycji również kursy NBP i średnią tych kursów, stanowiącą podstawę przeliczenia na złote pozycji rachunku zysków i strat zagranicznego oddziału (oddziałów).

3.3. Informacje i objaśnienia do rachunku przepływów pieniężnych

3.3.1. Objasnienie struktury srodkow pienieznych przyjetych do rachunku przeplywow pienieznych, a w przypadku gdy rachunek przeplywow pienieznych sporzadzony jest metoda bezposrednia, dodatkowo nalezy przedstawic uzgodnienie przeplywow pienieznych netto z dzialalnosci operacyjnej, sporzadzone metoda posrednia; w przypadku roznic pomiedzy zmianami stanu niektorych pozycji w bilansie oraz zmianami tych samych pozycji wykazanymi w rachunku przeplywow pienieznych, nalezy wyjasnic ich przyczyny

Tę pozycję informacji wypełniają jednostki sporządzające rachunek przepływów pieniężnych. W tej pozycji wskazane jest wyjaśnić w szczególności:

- przyczyny różnic pomiędzy korespondującymi ze sobą danymi z bilansu oraz rachunku przepływów pieniężnych,
- co składa się na pozycje obejmujące zakresem różne dane,
- w przypadku znacznych kwot w pozycjach „pozostałe przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej” – ich zawartość merytoryczną.

Przy wypełnianiu tej pozycji pomocny będzie KSR nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych”.

3.4. Objasnienia do zawartych przez jednostkę umów, istotnych transakcji i niektórych zagadnień osobowych

3.4.1. Informacje o charakterze i celu gospodarczym zawartych przez jednostkę umów nieuwzględnionych w bilansie w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki

W pozycji tej przedstawia się informacje o umowach, którymi jednostka dysponuje, a które nie spełniają ustawowych kryteriów uznawania ich za składnik majątku lub zobowiązań, a w konsekwencji do ujęcia w księgach rachunkowych i wykazania ich w bilansie. Informuje się zarówno o ryzyku związanym z takimi umowami, jak i o korzyściach wynikających z tych umów. Mogą to być przykładowo:

- umowy sprzedaży wierzytelności – jeżeli istnieje obowiązek ich odkupu, w sytuacji gdy okażą się one nieściągalne,
- umowy konsygnacyjne,
- umowy polegające na zleceniu wyspecjalizowanym jednostkom zewnętrznym usług niezbędnych do funkcjonowania jednostki, np. ochrony mienia, sprzątanania, doradztwa prawnego, księgowych,
- umowy sprzedaży np. towarów z obowiązkiem ich odkupu, jeżeli nie znajdą nabywcy.

Zwracamy uwagę, iż w tej pozycji dodatkowych informacji i objaśnień nie ma potrzeby przedstawiania informacji o umowach, które zostaną opisane we wcześniejszych pozycjach, tj.:

- a) umowy najmu, dzierżawy i leasingu operacyjnego, opisanych w poz. 3.1.3,
- b) umów zabezpieczonych na majątku jednostki, opisanych w poz. 3.1.12,
- c) umów komisu lub umów, na podstawie których jednostka udziela gwarancji i poręczeń, opisanych w poz. 3.1.13.

3.4.2. Informacje o istotnych transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych przez jednostkę na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązаныmi, przez które rozumie się jednostki powiązane oraz:

- a) osobę, która jest członkiem organu zarządzającego, nadzorującego lub administrującego jednostki lub jednostki z nią powiązanej, lub
- b) osobę, która jest małżonkiem lub osobą faktycznie pozostającą we wspólnym pożyciu, krewnym lub powinowatym do drugiego stopnia, przysposobionym lub przysposabiającym, osobą związaną z tytułu opieki lub kurateli w stosunku do którejkolwiek z osób będących członkami organu zarządzającego, nadzorującego lub administrującego jednostki lub jednostki z nią powiązanej, lub
- c) jednostkę kontrolowaną, współkontrolowaną lub inną jednostkę, na którą znaczący wpływ wywiera lub posiada w niej znaczącą ilość głosów, bezpośrednio albo pośrednio osoba, o której mowa w lit. a i b, lub
- d) jednostkę realizującą program świadczeń pracowniczych po okresie zatrudnienia, skierowany do pracowników jednostki lub innej jednostki będącej jednostką powiązaną w stosunku do tej jednostki

– wraz z informacjami określającymi charakter tych transakcji. Informacje dotyczące poszczególnych transakcji mogą być zgrupowane według ich rodzaju, z wyjątkiem przypadku, gdy informacje na temat poszczególnych transakcji są niezbędne dla zrozumienia ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.

Należy zauważyć, iż w pozycji tej wykazuje się transakcje, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- są to transakcje istotne,
- zostały zawarte na innych warunkach niż rynkowe,
- zostały zawarte ze stronami powiązаныmi, o których mowa wyżej w poz. a–d.

Należy ponadto zaznaczyć, iż jednostka powinna wnikliwie badać status kontrahenta (tj. czy to jest strona powiązana), z którym zawarto nietypową transakcję.

3.4.3. Informacje o przeciętnym w roku obrotowym zatrudnieniu, z podziałem na grupy zawodowe

Formę i zakres informacji określa jednostka we własnym zakresie – w zależności od rodzajów prowadzonej działalności oraz wielkości i struktury zatrudnienia. Dane liczbowe mogą zostać przedstawione w tabeli.

Stan i struktura zatrudnienia w roku obrotowym

Lp.	Wyszczególnienie	Przeciętne zatrudnienie
1.	Pracownicy umysłowi	
2.	Pracownicy na stanowiskach robotniczych	
3.	Pracownicy zatrudnieni poza granicami kraju	
4.	Uczniowie	
5.	Osoby przebywające na urloпах bezpłatnych i wychowawczych	
6.	Ogółem	

W tej pozycji podaje się dane wykazane w sprawozdaniach sporządzonych na potrzeby Głównego Urzędu Statystycznego, a wypełniają ją wszystkie jednostki.

3.4.4. Informacje o wynagrodzeniach, łącznie z wynagrodzeniem z zysku, wypłaconych lub należnych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących albo administrujących spółek handlowych (dla każdej grupy osobno) za rok obrotowy

Tę pozycję informacji w praktyce wypełniają wszystkie spółki kapitałowe (akcyjne i z ograniczoną odpowiedzialnością). W przypadku spółek osobowych (jawnych, partnerskich, komandytowych i komandytowo-akcyjnych), wypełniają ją te, w których powołano zarząd (partnerskie art. 97 K.s.h.) lub radę nadzorczą (komandytowo-akcyjne art. 142 K.s.h.). Ujmuje się w tej pozycji ogólne kwoty wynagrodzeń brutto wypłaconych w ciągu roku obrotowego za pracę w organach jednostki (członkom zarządu, rad nadzorczych, komisji rewizyjnej) łącznie z tantiemami, odprawami itp., tj. kwoty stanowiące podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Można je przedstawić w formie tabeli.

Wynagrodzenia osób wchodzących w skład organu zarządzającego, nadzorującego albo administrującego

Lp.	Organ	Wynagrodzenia brutto wypłacone w roku obrotowym	
		obciążające koszty	obciążające zysk
1.	Zarządzający		
2.	Nadzorujący		
3.	Administrujący		

Nie są wykazywane w tej pozycji zwroty kosztów podróży służbowych, ryczałty za używanie własnych samochodów do celów służbowych i inne świadczenia nieklasyfikujące się do wynagrodzeń.

3.4.5. Informacje o pożyczkach i świadczeniach o podobnym charakterze udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących albo administrujących spółek

handlowych (dla każdej grupy osobno), ze wskazaniem warunków oprocentowania i terminów spłaty

Pozycję tę wypełniają wszystkie spółki kapitałowe oraz te spółki osobowe, w których powołano zarząd lub radę nadzorczą (jak wyżej – w pkt 3.4.4). Dane te można wykazać w tabeli.

Pożyczki (świadczenia o podobnym charakterze) udzielone osobom wchodzącym w skład organu zarządzającego, nadzorującego albo administrującego

Lp.	Organ	Stan na koniec roku obrotowego				
		Kwota do spłaty	Oprocentowanie (od – do)	Kwoty podlegające spłacie w terminie		
				do 1 roku	powyżej 1 roku do 3 lat	powyżej 3 lat
1.	Zarządzający					
2.	Nadzorujący					
3.	Administrujący					

3.4.6. Informacje o wynagrodzeniu biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wypłaconym lub należnym za rok obrotowy odrębnie za:

- a) obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego,
- b) inne usługi poświadczające,
- c) usługi doradztwa podatkowego,
- d) pozostałe usługi.

W tej pozycji wykazuje się wynagrodzenie wypłacone lub należne za usługi świadczone przez biegłego rewidenta (lub podmiot uprawniony do badania) za rok obrotowy. Naszym zdaniem jednostka może wykazać zarówno wynagrodzenie za badanie sprawozdania finansowego za 2015 r. określone w umowie o badanie (tj. wypłacone w formie zaliczki w 2015 r. oraz tę część wynagrodzenia należnego, która zostanie wypłacona w 2016 r. po zakończeniu badania), jak i wypłacone w 2015 r. wynagrodzenie za badanie sprawozdania za 2014 r.

Odrębnie wykazuje się wynagrodzenie biegłego rewidenta (podmiotu uprawnionego do badania) za pozostałe usługi – wypłacone biegłemu w trakcie 2015 r. lub należne za ten rok.

Powyższe informacje można przedstawić np. w formie tabelarycznej.

Wynagrodzenie biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych

Lp.	Wyszczególnienie	Wynagrodzenie ogółem	W tym	
			wypłacone	należne
1.	Obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego			
2.	Inne usługi poświadczające			
3.	Usługi doradztwa podatkowego			
4.	Pozostałe usługi			

3.5. Informacje o szczególnych zdarzeniach

3.5.1. Informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat ubiegłych ujętych w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, w tym o rodzaju popełnionego błędu oraz kwocie korekty

Pozycję tę wypełnia się z uwzględnieniem przepisów art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości. W myśl powołanych przepisów, jeżeli po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, to ich skutki ujmuje w księgach roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Jeśli okazałoby się, że ze względu na

istotność tych zdarzeń nie można uznać sprawozdania finansowego za rok obrotowy lub lata poprzednie za spełniające wymóg rzetelności i wiarygodności, to wówczas zdarzenia te należy uznać za błędy. Kwotę korekt spowodowanych usunięciem błędów należy odnieść na kapitał (fundusz) własny i wykazać jako „zysk (strata) z lat ubiegłych”.

W pozycji tej jednostka ujawnia następujące informacje dotyczące korekty błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych:

- rodzaj błędu popełnionego w poprzednich latach,
- kwotę korekty dotyczącej bieżącego roku obrotowego i każdej korekty dotyczącej lat poprzednich,
- kwotę korekty dotyczącej okresów wcześniejszych od okresów uwzględnionych w danych porównawczych.

W przypadku, gdy ustalenie kwot korekt jest praktycznie niewykonalne, to jednostka wskazuje na sam fakt popełnienia błędu w poprzednich latach obrotowych oraz podaje, na czym on polegał i powody braku możliwości dokonania wiarygodnego szacunku korekt.

3.5.2. Informacje o znaczących zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnionych w sprawozdaniu finansowym

Pozycję tę wypełnia się z uwzględnieniem art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Przepis ten stanowi, że 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. Zatem objaśnień w tej pozycji informacji dodatkowej będą wymagać te zdarzenia, które wprowadzicie nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, jednak są ważne (istotne) dla dokonania właściwej oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

W pozycji tej jednostka podaje lub aktualizuje już wykazane informacje lub ujawnia dla każdej kategorii (typu) zdarzeń informacje o:

- rodzaju zdarzenia,
- szacunkowej kwocie jego skutków finansowych lub stwierdza, że szacunek taki jest praktycznie niewykonalny.

Za istotne uważa się też informacje o tych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, w wyniku których zmianie uległy np. zobowiązania warunkowe.

3.5.3. Przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, w tym metod wyceny oraz zmian sposobu sporządzania sprawozdania finansowego, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, ich przyczyny i spowodowaną zmianami kwotę wyniku finansowego oraz zmian w kapitale (funduszu) własnym

Pozycję tę wypełniają jednostki, które na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości zmieniły w ciągu roku, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą. Zmiany mogą dotyczyć przykładowo:

- metody ustalania wartości rozchodu składników rzeczowych aktywów obrotowych (materiałów, towarów, produktów),
- tworzenia rezerw na koszty, które dotąd nie były brane pod uwagę (np. na nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne i rentowe),
- ewidencji i rozliczania kosztów (na kontaktach odpowiednich zespołów),
- skorzystania lub rezygnacji z uproszczeń na jakie zezwala ustawa o rachunkowości,
- wyceny inwestycji w nieruchomości.

W tej pozycji informacji:

- wyjaśnia się przyczyny dokonania zmian,
- podaje się liczbowo wpływ dokonanych zmian na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny,
- podaje się dane za poprzedni rok obrotowy doprowadzone do porównywalności z danymi roku bieżącego, w którym dokonano zmian.

3.5.4. Informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy

Ta pozycja informacji jest wypełniana w przypadkach, gdy wprowadzone w roku obrotowym zmiany zasad klasyfikacji zdarzeń, wyceny aktywów i pasywów itd. powodują, że zachwiana zostaje porównywalność danych zawartych w sprawozdaniu finansowym, w związku z czym nie jest możliwe

prawidłowe określenie dynamiki zmian zachodzących w jednostce, ani właściwa ocena sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku osiągniętego z działalności.

Pozycji tej nie wypełnia się, jeżeli dane porównawcze, których porównywalność – wobec zmian – została zakłócona, zostały wykazane po ich doprowadzeniu do porównywalności w bilansie, rachunku zysków i strat czy rachunku przepływów pieniężnych.

3.6. Informacje dotyczące jednostek wchodzących w skład grup kapitałowych

3.6.1. Informacje o wspólnych przedsięwzięciach, które nie podlegają konsolidacji, w tym:

- a) nazwie, zakresie działalności wspólnego przedsięwzięcia,
- b) procentowym udziale,
- c) części wspólnie kontrolowanych rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- d) zobowiązaniach zaciągniętych na potrzeby przedsięwzięcia lub zakupu używanych rzeczowych składników aktywów trwałych,
- e) części zobowiązań wspólnie zaciągniętych,
- f) przychodach uzyskanych ze wspólnego przedsięwzięcia i kosztach z nimi związanych,
- g) zobowiązaniach warunkowych i inwestycyjnych dotyczących wspólnego przedsięwzięcia.

Powyższe informacje można podać w tabeli, wyszczególniając w niej wymagane informacje oznaczone literami od „a” do „g” – z podaniem danych liczbowych dotyczących:

- procentowego udziału jednostki w przedsięwzięciu,
- wartości wspólnie kontrolowanych rzeczowych składników aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- kwoty zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania przedsięwzięcia,
- wielkości zobowiązań warunkowych związanych z przedsięwzięciem,
- przychodów uzyskanych ze wspólnego przedsięwzięcia,
- kosztów poniesionych na realizację wspólnego przedsięwzięcia.

3.6.2. Informacje o transakcjach z jednostkami powiązanymi.

Podaje się w tej pozycji dodatkowe objaśnienia dotyczące wykazanych w bilansie:

- długoterminowych aktywów finansowych w jednostkach powiązanych,
- stanów należności od jednostek powiązanych,
- stanów zobowiązań wobec jednostek powiązanych,

jeśli informacje te są istotne dla jednostki z punktu widzenia sytuacji majątkowej i finansowej. Można tu podać wyjaśnienia dotyczące kwot ujętych we wzorach sprawozdania finansowego – według jednostek powiązanych.

3.6.3. Wykaz spółek (nazwa, siedziba), w których jednostka posiada co najmniej 20% udziałów w kapitale lub ogólnej liczbie głosów w organie stanowiącym spółki; wykaz ten powinien zawierać także informacje o procencie udziałów i stopniu udziału w zarządzaniu oraz o zysku lub stracie netto tych spółek za ostatni rok obrotowy

Informacje podawane w tej pozycji mogą zostać ujęte w tabeli.

Udziały w kapitale innych spółek handlowych (kapitałowych i osobowych)

Lp.	Nazwa i adres spółki handlowej	Procent posiadanych udziałów	Stopień udziału w zarządzaniu	Wynik finansowy netto za ostatni rok obrotowy*
1.				
2.				

* Obok kwoty wyniku (zysku/straty) należy podać rok obrotowy, w którym podany wynik został osiągnięty. Nie zawsze bowiem na dzień sporządzenia informacji będzie jednostce znany wynik netto wszystkich spółek za bieżący rok sprawozdawczy.

3.6.4. Jeżeli jednostka nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego, korzystając ze zwolnienia lub wyłączeń, informacje o:

- a) podstawie prawnej wraz z danymi uzasadniającymi odstępienie od konsolidacji,
- b) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na wyższym szczeblu grupy kapitałowej oraz miejscu jego publikacji,
- c) podstawowych wskaźnikach ekonomiczno-finansowych, charakteryzujących działalność jednostek powiązanych w danym i ubiegłym roku obrotowym, takich jak:

- wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz przychodów finansowych,
- wynik finansowy netto oraz wartość kapitału własnego, z podziałem na grupy,
- wartość aktywów trwałych,
- przeciętne roczne zatrudnienie.

Pozycję tę wypełniają wyłącznie jednostki dominujące, jeżeli nie sporządzają one skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Zgodnie z art. 56 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla, bez dokonywania wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6 ustawy o rachunkowości, spełniają co najmniej dwa z następujących warunków:

- 1) łączne średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 250 osób,
- 2) łączna suma bilansowa w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 7.500.000 euro,
- 3) łączne przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 15.000.000 euro.

Stosownie do art. 56 ust. 2 ustawy o rachunkowości, jednostka dominująca, zależna od innej jednostki, mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, może także nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli:

- 1) jednostka dominująca wyższego szczebla posiada co najmniej 90% udziałów tej jednostki, a wszyscy pozostali udziałowcy tej jednostki wyrazili zgodę,
- 2) jednostka dominująca wyższego szczebla obejmuje konsolidacją zarówno zależną od niej jednostkę dominującą, jak i wszystkie jednostki zależne od jednostki dominującej zwolnionej ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Uwaga! 23 września 2015 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1333) zwana ustawą zmieniającą, które zmieniły brzmienie ust. 1 w art. 56 ustawy o rachunkowości. W myśl zmienionych przepisów jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla:

- 1) przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 38.400.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 76.800.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty;
- 2) po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6, nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - a) 32.000.000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - b) 64.000.000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Znowelizowane przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. Na podstawie art. 6 ust. 2 ustawy zmieniającej jednostki mogą znowelizowane przepisy zastosować za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ww. ustawy, tj. po 23 września 2015 r.

W myśl natomiast art. 56 ust. 3 ustawy, jednostka dominująca może nie sporządzać skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wtedy, gdy wszystkie jednostki od niej zależne wyłącza się z obowiązku objęcia ich konsolidacją na podstawie art. 57 lub art. 58 ustawy o rachunkowości.

Powołany art. 57 stanowi, iż konsolidacją nie obejmuje się jednostki zależnej, jeżeli:

- udziały tej jednostki zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie, z wyłącznym ich przeznaczeniem do późniejszej odprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie,
- występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką.

Uwaga! 23 września 2015 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1333) zwana ustawą zmieniającą, które zmieniły brzmienie art. 57 ustawy o rachunkowości. W myśl tych zmian konsolidacją można nie obejmować jednostki zależnej, jeżeli:

- 1) udziały tej jednostki zostały nabyte, zakupione lub pozyskane w innej formie, z wyłącznym ich przeznaczeniem do późniejszej odprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie;
- 2) występują poważne długoterminowe ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką, które wyłączają swobodne dysponowanie jej aktywami netto, w tym wypracowanym przez tę jednostkę zyskiem netto, lub które wyłączają sprawowanie kontroli nad organami kierującymi tą jednostką;
- 3) bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez zbędnej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przy czym może mieć to zastosowanie w wyjątkowych przypadkach, które zostaną odpowiednio udokumentowane.

Znowelizowane przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. Na podstawie art. 6 ust. 2 ustawy zmieniającej jednostki mogą znowelizowane przepisy zastosować za rok obrotowy kończący się po dniu wejścia w życie ww. ustawy, tj. po 23 września 2015 r.

Z kolei przepis art. 58 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że można nie obejmować konsolidacją jednostki zależnej, jeżeli dane finansowe tej jednostki są nieistotne dla realizacji obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 ww. ustawy (czyli przedstawienia rzetelnie i jasno sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego grupy kapitałowej).

Informacje dotyczące jednostek nieobjętych konsolidacją mogą zostać przedstawione w tabeli.

Podstawy prawne odstępiania od konsolidacji

Lp.	Wyszczególnienie	Jednostka A (nazwa, siedziba)	Jednostka B (nazwa, siedziba)	Jednostka C (nazwa, siedziba)
1.	Procent i wartość nominalna udziałów w jednostce			
2.	Konsolidacji dokonuje jednostka dominująca wyższego szczebla – art. 56 ust. 2 (nazwa i siedziba)			
3.	Udziały jednostki nabyto, zakupiono lub pozyskano w innej formie, z wyłącznym przeznaczeniem ich do późniejszej odprzedaży, w terminie jednego roku od dnia ich nabycia, zakupu lub pozyskania w innej formie – art. 57 pkt 1			
4.	Występują ograniczenia w sprawowaniu kontroli nad jednostką – art. 57 pkt 2			
5.	Dane finansowe jednostki są nieistotne – art. 58 ust. 1			

Podstawowe wskaźniki ekonomiczno-finansowe charakteryzujące działalność jednostek mogą również zostać zaprezentowane w tabeli.

Wielkości uzyskane przez jednostki nieobjęte konsolidacją

Lp.	Wyszczególnienie	Jednostka A		Jednostka B		Ogółem	
		na początek roku	na koniec roku	na początek roku	na koniec roku	na początek roku	na koniec roku
1.	Wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów oraz przychodów finansowych						
2.	Wynik finansowy netto (zysk/strata)						

3.	Kapitał własny ogółem, w tym: a) kapitał podstawowy b) kapitał zapasowy c) kapitał rezerwowy d) zysk (strata) z lat ubiegłych						
4.	Wartość aktywów trwałych						
5.	Przeciętne roczne zatrudnienie						

3.6.5. Informacje o:

- a) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najwyższym szczeblu grupy kapitałowej, w której skład wchodzi spółka jako jednostka zależna,
- b) nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najniższym szczeblu grupy kapitałowej, w skład której wchodzi spółka jako jednostka zależna, należącej jednocześnie do grupy kapitałowej, o której mowa w lit. a.

3.7. Wymagane informacje o połączeniu spółek w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego za okres, w ciągu którego nastąpiło połączenie:

3.7.1. Jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą nabycia:

- a) nazwę (firmę) i opis przedmiotu działalności spółki przejętej,
- b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,
- c) cenę przejęcia, wartość aktywów netto według wartości godziwej spółki przejętej na dzień połączenia, wartość firmy lub ujemnej wartości firmy i opis zasad jej amortyzacji.

3.7.2. Jeżeli połączenie zostało rozliczone metodą łączenia udziałów:

- a) nazwy (firmy) i opis przedmiotu działalności spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru,
- b) liczbę, wartość nominalną i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia,
- c) przychody i koszty, zyski i straty oraz zmiany w kapitałach własnych połączonych spółek za okres od początku roku obrotowego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, do dnia połączenia.

Przepisy art. 492 § 1 K.s.h. dopuszczają połączenie spółek dwoma sposobami:

- 1) przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej (łączenie się przez przejęcie),
- 2) przez zawiązanie spółki kapitałowej, na którą przechodzi majątek wszystkich łączących się spółek za udziały lub akcje nowej spółki (łączenie się przez zawiązanie nowej spółki).

W świetle ustawy o rachunkowości, w której kwestie związane z łączeniem się spółek uregulowane zostały w rozdziale 4a tej ustawy, połączenie przez przejęcie lub zawiązanie nowej spółki może nastąpić (art. 44a):

- **metodą nabycia** – przy której rozliczenie polega na sumowaniu poszczególnych pozycji aktywów i pasywów spółki przejmującej, według ich wartości księgowej, z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów spółki przejętej, według ich wartości godziwej ustalonej na dzień połączenia (art. 44b ust. 1 ustawy o rachunkowości) albo
- **metodą łączenia udziałów** – przy której rozliczenie polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu wymaganych wyłączeń (art. 44c ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Za dzień połączenia spółek uważa się dzień wpisania połączenia do rejestru właściwego dla siedziby odpowiednio spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (art. 44a ust. 3 ustawy o rachunkowości).

W przypadku połączenia spółek metodą nabycia, sprawozdanie finansowe sporządzone na koniec okresu sprawozdawczego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, powinno zawierać dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy. Dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy stanowią dane ze sprawozdania finansowego spółki przejmującej (art. 44b ust. 16 ustawy o rachunkowości).

Jeżeli natomiast połączenie spółek nastąpiło metodą łączenia udziałów, to sprawozdanie finansowe spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki, sporządzone na koniec okresu sprawozdawczego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, zawiera dane porównawcze

za poprzedni rok obrotowy, określone w taki sposób, jakby połączenie miało miejsce na początek poprzedniego roku obrotowego, z tym że poszczególne składniki kapitałów własnych na koniec poprzedniego roku powinny zostać wykazane jako suma poszczególnych składników kapitałów własnych (art. 44c ust. 6 ustawy o rachunkowości).

W zależności od metody połączenia spółek, wymagane w tej pozycji informacje mogą zostać przedstawione w tabelach.

**Połączenie metodą nabycia
– sprawozdanie sporządzone po połączeniu spółek**

Lp.	Wyszczególnienie	Opis/dane liczbowe
1.	Nazwa (firma) i opis przedmiotu działalności spółki przejętej	
2.	Data połączenia (wpisu do rejestru sądowego)	
3.	Liczba, wartość nominalna i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia	
4.	Pozostałe dane wymagane w tej pozycji informacji dodatkowej: a) cena przejęcia b) wartość godziwa aktywów netto spółki przejętej na dzień połączenia c) wartość firmy (ujemna wartość firmy)	
5.	Opis zasad amortyzacji wartości firmy (ujemnej wartości firmy)	

lub

**Połączenie metodą łączenia udziałów
– sprawozdanie sporządzone po połączeniu spółek**

Lp.	Wyszczególnienie	Opis/dane liczbowe
1.	Nazwa (firma) i opis przedmiotu działalności spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru	
2.	Data połączenia (wpisu do rejestru sądowego)	
3.	Liczba, wartość nominalna i rodzaj udziałów (akcji) wyemitowanych w celu połączenia	
4.	Pozostałe dane wymagane w tej pozycji informacji dodatkowej: a) przychody b) koszty c) zyski d) straty e) zmiany (wzrost +, spadek –) kapitałów własnych połączonych spółek za okres od początku roku obrotowego, w ciągu którego nastąpiło połączenie, do dnia połączenia (według poszczególnych składników kapitału własnego)	

3.8. Zagrożenia dla kontynuacji działalności

3.8.1. W przypadku występowania niepewności co do możliwości kontynuowania działalności, opis tych niepewności oraz stwierdzenie, że taka niepewność występuje, oraz wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zawiera korekty z tym związane; informacja powinna zawierać również opis podejmowanych bądź planowanych przez jednostkę działań mających na celu eliminację niepewności

W tej pozycji informacji dodatkowej, która jest ściśle związana z poz. 5 wprowadzenia do sprawozdania finansowego (informującą ogólnie o istnieniu okoliczności wskazujących na zagrożenie kontynuacji przez jednostkę działalności), wskazuje się istotę (rodzaj) występujących zagrożeń dla kontynuowania działalności oraz jakie działania już podjęto lub zamierza się podjąć, aby zapobiec zrealizowaniu się zagrożeń lub zniwelować ich ewentualne skutki. Zatem we wprowadzeniu sygnalizuje się, że ewentualne zagrożenia istnieją. W dodatkowych informacjach i objaśnieniach temat ten powinien być rozwinięty.

Dokonując analizy zagrożeń mogących ograniczyć lub uniemożliwić kontynuację działalności, kierownictwo jednostki powinno zwrócić uwagę na wszelkie objawy mogące wpływać na taką prognozę zarówno w sposób bezpośredni, jak i pośredni. Symptomy zagrożeń można podzielić na finansowe, operacyjne i pozostałe.

Symptomy zagrożeń	Objawy poszczególnych symptomów
Finansowe	<ul style="list-style-type: none"> - zbliżający się termin wymagalności pożyczek terminowych, przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych do finansowania aktywów długoterminowych - zdarzenia lub uwarunkowania wskazujące na trudności finansowe dłużników oraz wycofanie pomocy wierzycieli - ujemne przepływy środków pieniężnych wykazywane w sprawozdaniach finansowych za okresy przeszłe lub planowane (przyszłe) - niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych - istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne - opóźnione lub nieregularne wypłaty dywidend - niemożność terminowego regulowania zobowiązań - niemożność dotrzymania warunków umowy kredytowej - zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na natychmiastową płatność w momencie dostawy - niezdolność zapewnienia finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub niezbędnych inwestycji
Operacyjne	<ul style="list-style-type: none"> - zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności - odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak odpowiednich następców - utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta, umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy - trudności z siłą roboczą lub niedobór ważnych surowców
Pozostałe	<ul style="list-style-type: none"> - nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych - toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia dla jednostki wiązałyby się z powstaniem zobowiązań (roszczeń), które prawdopodobnie nie mogłyby zostać zaspokojone - zmiany w prawie lub polityce rządu, które mogą mieć negatywny wpływ na jednostkę - brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof

Z praktyki wynika, że istotne dla przedmiotowej oceny mogą być również inne zjawiska, np.:

- kryzys całej branży – znaczący spadek popytu na oferowane wyroby, towary,
- uzależnienie od jednego dostawcy, który nie wywiązuje się terminowo z zamówień,
- uzależnienie od jednego odbiorcy, który zaprzestał spłaty zobowiązań,
- przestarzały park maszynowy powodujący zagrożenie częstych przerw produkcyjnych,
- prawdopodobieństwo realizacji zobowiązań wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji.

3.9. Inne informacje uznane przez jednostkę za istotne

3.9.1. W przypadku gdy inne informacje niż wymienione powyżej mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostki, należy ujawnić te informacje

Ta pozycja jest wypełniana, jeżeli jednostka uzna to za celowe – służące przedstawieniu jej prawdziwego wizerunku. Może to dotyczyć jednostek, które dokonały w roku obrotowym znacznych odpisów aktualizujących wartość poszczególnych składników aktywów ich grup lub ośrodków wypracowujących korzyści ekonomiczne. Jednostki te podają w tej pozycji informacje o:

- 1) aktywach, do których odnosiły się odpisy aktualizujące spowodowane utratą wartości lub w stosunku do których dokonano odwrócenia odpisu aktualizującego, a obejmujące:
 - a) rodzaj składnika aktywów,
 - b) wskazanie, czy wartość odzyskiwalna danego składnika aktywów odpowiada jego wartości handlowej czy wartości użytkowej,
 - c) podanie przyczyny ograniczenia ustalenia wartości odzyskiwalnej na podstawie szacunku tylko jednej z dwóch wartości: handlowej lub użytkowej,
 - d) wskazanie, czy wartość odzyskiwalna odpowiadająca wartości handlowej została ustalona na podstawie odniesień do aktywnego rynku,

e) kwotę odpisu aktualizującego lub kwotę odwrócenia odpisu aktualizującego oraz sposób ujęcia: w rachunku zysków i strat lub w kapitale własnym, w ujemnej wartości firmy lub w przychodach przyszłych okresów;

2) najważniejszych zdarzeniach i okolicznościach, które doprowadziły do ujęcia i odwrócenia odpisów aktualizujących spowodowanych utratą wartości.

Przedsiębiorstwo energetyczne podaje w tej pozycji informacje, przedstawiające w sposób pełny jego działania w zakresie wywiązywania się z obowiązków i gospodarowania świadectwami pochodzenia oraz prawami majątkowymi z nimi związanymi. Za celowe uznaje się przedstawienie co najmniej wymienionych informacji:

- 1) ilość energii elektrycznej objętej świadectwami pochodzenia oraz praw majątkowych (wraz podstawą ich ustalenia), jakimi powinno dysponować przedsiębiorstwo energetyczne za cały rok obrotowy i na koniec roku obrotowego w celu rozliczenia się z obowiązku (dotyczy dostawców energii odbiorcom końcowym),
- 2) zestawienie liczbowe zmian, jakie nastąpiły w ciągu roku w liczbie i wartości przyznanych i nabytych praw ze świadectw pochodzenia,
- 3) liczbę oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw z podziałem na prawa przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby oraz prawa przeznaczone do sprzedaży,
- 4) wynik na sprzedaży praw majątkowych ze świadectw pochodzenia, ustalony jako różnica między ceną ich sprzedaży a wartością sprzedanych praw,
- 5) liczbę oraz wartość praw umorzonych lub przedłożonych do umorzenia w bieżącym roku obrotowym,
- 6) wartość bieżących i skumulowanych odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ustaloną ich wartość,
- 7) kwotę odpisów z tytułu rozliczeń międzyokresowych kosztów biernych na pokrycie wymaganej ilości praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia i ich rozliczenie.

Z kolei prowadzący instalację oraz operator statku powietrznego podają w tej pozycji m.in.:

- 1) liczbę oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji dla każdej instalacji oraz dla każdego operatora statku powietrznego dla całego okresu rozliczeniowego wraz z ceną ich nabycia oraz wartością rynkową na koniec danego roku obrotowego, z uwzględnieniem podziału na uprawnienia do emisji, jednostki poświadczonej redukcji emisji i jednostki redukcji emisji,
- 2) liczbę oraz wartość w cenie nabycia przyznanych praw do emisji z podziałem na prawa do emisji przeznaczone do wykorzystania na własne potrzeby, oraz prawa do emisji przeznaczone do sprzedaży, z wyodrębnieniem uprawnień do emisji, jednostek poświadczonej redukcji emisji i jednostek redukcji emisji
- 3) liczbę oraz wartość rynkową praw do emisji przeznaczonych do sprzedaży na dzień bilansowy w rachunku ciągłym (zmiany na przestrzeni roku obrotowego i całego okresu rozliczeniowego),
- 4) wynik na sprzedaży praw do emisji,
- 5) liczbę oraz wartość praw do emisji umorzonych w bieżącym i poprzednich latach okresu rozliczeniowego, w tym z tytułu likwidacji instalacji,
- 6) wartość bieżących i skumulowanych odpisów z tytułu utraty wartości praw do emisji oraz wartość odpisów przywracających wcześniej ujętą ich wartość,
- 7) liczbę praw do emisji oraz kwotę biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na pokrycie ich niedoboru,
- 8) liczbę praw do emisji przeznaczoną do przeniesienia na kolejne lata obrotowe okresu rozliczeniowego oraz ewentualną liczbę praw do emisji do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy.

W przypadku gdy jednostka realizuje swoje prawa do emisji za pośrednictwem zarządcy grupy instalacji, wskazuje się zarządcę grupy instalacji oraz przedstawia informacje o gospodarowaniu prawami do emisji; pozwalające ocenić politykę zarządcy grupy instalacji w stosunku do prowadzącego instalację.

3.10. Dodatkowe informacje i objaśnienia w zakresie instrumentów finansowych

Zakres informacji, wymagany od jednostki, która ujmuje w księgach rachunkowych, wycenia i prezentuje instrumenty finansowe zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. nr 149, poz. 1674 ze zm.), dalej zwanego rozporządzeniem w sprawie instrumentów finansowych, obejmuje – stosownie do § 40 ust. 1 tego rozporządzenia – dla wszystkich grup aktywów finansowych wykazanych w bilansie w aktywach trwałych i obrotowych oraz dla wszystkich zobowiązań finansowych wykazanych w bilansie jako długoterminowe i krótkoterminowe, w podziale co najmniej według kategorii określonych w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych:

- 1) podstawową charakterystykę, ilość i wartość instrumentów finansowych, w tym opis istotnych warunków i terminów, które mogą wpływać na wielkość, rozkład w czasie oraz pewność przyszłych przepływów pieniężnych,
- 2) opis metod i istotnych założeń przyjętych do ustalania wartości godziwej aktywów i zobowiązań finansowych wycenianych w takiej wartości,
- 3) opis sposobu ujmowania skutków przeszacowania aktywów zaliczonych do kategorii dostępnych do sprzedaży, to jest, czy jednostka odnosi je do przychodów lub kosztów finansowych, czy też do kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny,
- 4) wartość wykazanych w bilansie instrumentów finansowych wycenianych w wartości godziwej, jak również odpowiednio skutki przeszacowania odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym lub zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego,
- 5) tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny w zakresie instrumentów finansowych, obejmującą stan kapitału na początek i na koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia, w szczególności z tytułu:
 - a) skutków przeszacowania aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, w tym:
 - zyski lub straty z okresowej wyceny,
 - kwoty przeszacowania odpisane w razie trwałej utraty wartości,
 - zyski lub straty z wyceny ustalone na dzień przekwalifikowania aktywów do kategorii dostępnych do sprzedaży,
 - kwoty rozliczone w przypadku zabezpieczania wartości godziwej oprocentowanego instrumentu finansowego,
 - kwoty rozliczone w przypadku przekwalifikowania aktywów do kategorii utrzymywanych do terminu wymagalności,
 - kwoty odpisane na dzień wyłączenia z ksiąg rachunkowych,
 - b) okresowej wyceny pozycji zabezpieczanych oraz instrumentów zabezpieczających w związku z zabezpieczaniem:
 - zmian w przepływach pieniężnych,
 - udziałów w aktywach netto jednostek zagranicznych,
 - c) ustalenia, przeszacowania i odpisania na wynik finansowy rezerwy oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- 6) objaśnienie do każdej kategorii aktywów finansowych, wyróżnionych zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych, przyjętych zasad wprowadzania do ksiąg rachunkowych nabytych instrumentów finansowych, o których mowa w § 4 ust. 3 tego rozporządzenia,
- 7) określenie ryzyka zmiany stopy procentowej, a w szczególności informację o wcześniej przypadającym terminie wykupu lub wynikającym z umowy terminie przeszacowania wartości instrumentów finansowych, a także o efektywnej stopie procentowej, jeżeli jej ustalenie jest zasadne,
- 8) określenie ryzyka kredytowego, a w szczególności informację o oszacowanej maksymalnej kwocie straty, na jaką jednostka jest narażona, bez uwzględnienia wartości godziwej jakichkolwiek przyjętych lub poczynionych zabezpieczeń, w przypadku gdyby wierzyciel nie wywiązał się ze świadczenia, z podaniem informacji o koncentracji tego ryzyka.

Jeżeli wartość godziwa aktywów finansowych zaliczonych do kategorii przeznaczonych do obrotu lub dostępnych do sprzedaży nie może być wiarygodnie zmierzona i dlatego wycenia się je w skorygowanej cenie nabycia, to podaje się również ich wartość wykazaną w bilansie oraz przyczyny, dla których nie można wiarygodnie ustalić wartości godziwej tych aktywów, a także, o ile to możliwe, określa się granice przedziału, w którym wartość godziwa tych instrumentów może się zawierać.

Dla aktywów i zobowiązań finansowych, których zgodnie z przepisami rozdziału 3 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych nie wycenia się w wartości godziwej, zarówno wprowadzonych, jak i niewprowadzonych do ksiąg rachunkowych, zamieszcza się dane o ich wartości godziwej na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego. Jeżeli z uzasadnionych przyczyn jednostka nie ustaliła wartości godziwej takich aktywów lub zobowiązań finansowych, to powinna fakt ten ujawnić oraz podać podstawową charakterystykę instrumentów finansowych, które w innym przypadku byłyby wycenione po cenie ustalonej w aktywnym obrocie regulowanym. W sytuacji gdy wartość godziwa aktywów i zobowiązań finansowych jest niższa od ich wartości wykazanej w sprawozdaniu finansowym, zamieszcza się dane o wartości bilansowej i wartości godziwej danego składnika lub grupy składników, a także przedstawia przyczyny zaniechania odpisów aktualizujących ich wartość bilansową oraz uzasadnia przekonanie o możliwości odzyskania wykazanej wartości w pełnej kwocie.

Jednostka, która w okresie sprawozdawczym była stroną umowy, w wyniku której aktywa finansowe przekształca się w papiery wartościowe lub umowy odkupu, przedstawia odrębnie dla każdej transakcji:

- 1) charakter i wielkość zawartych transakcji, w tym opis przyjętych lub udzielonych gwarancji i zabezpieczeń, dane przyjęte do wyliczenia wartości godziwej przychodów odsetkowych związanych z umowami zawartymi w okresie sprawozdawczym oraz transakcjami zawartymi w okresach poprzednich, zarówno zakończonymi, jak i niezakończonymi w okresie sprawozdawczym,
- 2) informację o aktywach finansowych wyłączonych z ksiąg rachunkowych w okresie sprawozdawczym.

Jednostka, która dokonała przekwalifikowania składnika aktywów finansowych z kategorii przeznaczonych do obrotu zgodnie z § 6 ust. 4 albo 5 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych, w pozycji tej zamieszcza następujące informacje:

- a) kwotę przekwalifikowaną do i z każdej kategorii;
- b) dla każdego okresu sprawozdawczego do momentu wyłączenia z ksiąg rachunkowych, wartości wykazane w bilansie i wartości godziwe wszystkich aktywów finansowych, które zostały przekwalifikowane w okresie sprawozdawczym oraz w poprzednich okresach sprawozdawczych;
- c) jeżeli składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany zgodnie z § 6 ust. 4 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych – uzasadnienie wskazujące na zaistnienie wyjątkowych okoliczności;
- d) dla okresu sprawozdawczego, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany, wielkość zysku lub straty związaną ze składnikiem aktywów finansowych, która została ujęta w rachunku zysków i strat w tym okresie sprawozdawczym oraz w poprzednim okresie sprawozdawczym;
- e) dla każdego okresu sprawozdawczego następującego po przekwalifikowaniu (w tym okresie sprawozdawczym, w którym składnik aktywów finansowych został przekwalifikowany) do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z ksiąg rachunkowych, wielkość zysku lub straty, która zostałaby ujęta w rachunku zysków i strat, jeżeli dany składnik aktywów finansowych nie zostałby przekwalifikowany, jak również wielkość zysku i straty ujętą w rachunku zysków i strat;
- f) efektywną stopę procentową i szacunkowe kwoty przepływów pieniężnych, które jednostka spodziewa się odzyskać, według stanu na dzień przekwalifikowania składnika aktywów finansowych.

Jeżeli w okresie sprawozdawczym dokonano odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości aktywów finansowych albo w związku z ustaniem przyczyny, dla której dokonano takich odpisów, zwiększono wartość składnika aktywów, to należy zamieścić informacje o kwotach odpisów obniżających i zwiększających wartość aktywów finansowych, co najmniej z podziałem według kategorii, o których mowa w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych.

Jednostka ponadto opisuje przyjęte cele i zasady zarządzania ryzykiem finansowym, w tym dotyczące zabezpieczenia podstawowych rodzajów planowanych transakcji oraz uprawdopodobnionych przyszłych zobowiązań.

W przypadku zabezpieczenia w okresie sprawozdawczym wartości godziwej, przepływów pieniężnych lub udziałów w aktywach netto jednostek zagranicznych, podaje się:

- 1) rodzaj zabezpieczenia,
- 2) opis instrumentu zabezpieczającego oraz jego wartość godziwą na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego,
- 3) charakterystykę zabezpieczanego rodzaju ryzyka.

W przypadku zabezpieczenia w okresie sprawozdawczym planowanej transakcji lub uprawdopodobnionego przyszłego zobowiązania, podaje się:

- 1) opis zabezpieczanej pozycji, w tym przewidywany okres do jej zajęcia,
- 2) opis zastosowanych instrumentów zabezpieczających,
- 3) kwoty wszelkich odroczonej lub nienaliczonych zysków lub strat i przewidywany termin uznania ich za przychody lub koszty finansowe.

Jeżeli zyski lub straty z wyceny instrumentów zabezpieczających, zarówno będących pochodnymi instrumentami finansowymi, jak i aktywami lub zobowiązaniami o innym charakterze, w przypadku zabezpieczania przepływów pieniężnych zostały odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, to podaje się:

- 1) kwoty odpisów zwiększających i zmniejszających kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym,
- 2) kwoty odpisane z kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny i zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych okresu sprawozdawczego,
- 3) kwoty odpisane z kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny i dodane do ceny nabycia lub inaczej ustalonej wartości początkowej na dzień wprowadzenia do ksiąg rachunkowych składnika aktywów lub zobowiązań, który do tego dnia był objęty planowaną transakcją lub stanowił uprawdopodobnione przyszłe zobowiązanie poddane zabezpieczeniu.